

Документ подписан простой электронной подписью
Информация о владельце:
ФИО: Баламирзоев Назим Лиодирович
Должность: Ректор
Дата подписания: 29.09.2025 19:28:05
Уникальный программный ключ:
5cf0d6f89e80f49a334f6a4ba5a1d1133b99a26

**МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ**

**ДАГЕСТАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ**

КАФЕДРА ФИНАНСОВ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Герейханова Э.А., Кажлаева А.А.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

**для студентов направления подготовки бакалавров 38.03.01 – «Экономика»
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**

МАХАЧКАЛА 2020

УДК 338 (075.8)
ББК 65.5я73

Герейханова Э.А., Кажлаева А.А. Учебное пособие по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет» для студентов направления подготовки бакалавров 38.03.01 – «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», ФФиА, Махачкала, ДГТУ, 2020 г., стр.149

В учебном пособии рассмотрены сущность и задачи управленческого учета, основы его организации, место управленческого учета в информационной системе управления, отличия от финансового и налогового учета. Изложены классификация расходов, порядок учета затрат на производство продукции, особенности учета затрат по центрам ответственности, методы калькулирования себестоимости продукции, особенности учетной политики организации, основы планирования и принятия управленческих решений.

Учебное пособие содержит контрольные вопросы, тесты и задачи, которые дают возможность осмыслить прочитанный материал и практически использовать его в реальных ситуациях. Приведена также рекомендуемая литература для углубленного изучения дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет».

Учебное пособие предназначено студентам и преподавателям экономических специальностей вузов, но благодаря доступности изложения может быть полезно самой широкой аудитории читателей.

Составители:

Герейханова Э.А., к.э.н., ст. преп. каф. ФиБУ
Кажлаева А.А., к.э.н., ст. преп. каф. ФиБУ

Рецензенты:

Рабаданов А.Р., д.э.н., профессор каф. ФиБУ ФГБОУ ВО «ДГТУ»
Исакова Г.К., к.э.н., доцент каф. ГиМУ ФГБОУ ВО «ДГУ»

Печатается по решению Ученого совета Дагестанского государственного технического университета от _____ 2020 г.

Содержание

Предисловие	5
ЛЕКЦИЯ 1. Сущность, задачи и организация управленческого учета	
1. Сущность и задачи управленческого учета.....	6
2. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета.....	8
3. Организация управленческого учета.....	9
4. Принципы управленческого учета.....	11
ЛЕКЦИЯ 2 Классификация затрат	
1. Понятие затрат и их классификация.....	12
2. Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли.....	14
3. Классификация затрат для принятия решений и планирования.....	18
4. Классификация затрат для контроля регулирования деятельности центров ответственности.....	22
ЛЕКЦИЯ 3. Организация учета затрат	
1. Формирование рабочего плана счетов.....	24
2. Группировка и распределение затрат.....	26
ЛЕКЦИЯ 4. Калькулирование себестоимости продукции	
1. Себестоимость продукции, ее состав и виды.....	29
2. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством.....	31
3. Принципы калькулирования, его объект и методы.....	34
ЛЕКЦИЯ 5. Калькуляционные системы	
1. Попроцессный метод калькулирования.....	37
2. Попередельный метод калькулирования.....	40
3. Позаказный метод калькулирования.....	42
4. Учет затрат по функциям (АВС-метод).....	46
ЛЕКЦИЯ 6. Калькулирование полной и производственной себестоимости	
1. Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг).....	48
2. Учет косвенных расходов в составе себестоимости продукции.....	52
3. Калькулирование производственной себестоимости.....	57
4. Калькулирование себестоимости по переменным расходам.....	60
ЛЕКЦИЯ 7. Принятие управленческих решений	
1. Процесс принятия управленческих решений.....	63
2. Классификация и методы управленческих решений.....	66
3. Процесс принятия ценовых решений.....	67
ЛЕКЦИЯ 8. Фактический и нормативный методы учета затрат и калькулирования	
1. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости.....	70
2. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости.....	72

3. Система «стандарт-кост» как продолжение нормативного метода учета затрат.....	73
ЛЕКЦИЯ 9. Учетная политика организации для целей управленческого учета	
1. Понятие и формирование учетной политики.....	78
2. Выбор вариантов учета и оценки объектов учета.....	79
ЛЕКЦИЯ 10. Организация бюджетирования на предприятии	
1. Планирование в системе управленческого учета.....	87
2. Виды планирования.....	89
3. Организация бюджетирования на предприятии, разработка главного бюджета.....	91
4. Взаимосвязь операционного и финансового бюджетов.....	92
5. Статические и гибкие бюджеты.....	96
6. Основные принципы разработки бюджета предприятия.....	96
7. Контроль за исполнением бюджетов.....	100
ЛЕКЦИЯ 11. Организация бухгалтерского управленческого учета	
1. Системы организации управленческого учета.....	104
2. Применение системы интегрированного учета в торговой организации.....	109
3. Применение системы интегрированного учета на промышленном предприятии.....	112
ЛЕКЦИЯ 12. Сегментарная отчетность как основа деятельности центров ответственности	
1. Подходы финансового и управленческого учета к оценке эффективности бизнеса.....	115
2. Финансовые критерии оценки деятельности центров ответственности...	118
3. Нефинансовые критерии оценки деятельности организации.....	123
Вопросы для самопроверки.....	128
Тестовые задания.....	130
Задачи.....	140
Список литературы.....	148

Предисловие

Коренные изменения методологии управления производством, как в целом, так и в рамках управления производством, требуют создания новых и рекомендации старых информационных потоков. Управленческий учет представляет собой процесс выявления, измерения, анализа, переработки и передачи информации о хозяйственной деятельности предприятия, используемой для планирования, управления и контроля.

Программа курса направлена на формирование у студентов навыков анализа существующей системы информационного обмена, направленного на принятие управленческих решений в организации, и практического построения системы управленческого учета на предприятиях малого и среднего бизнеса различных форм собственности.

Целью освоения дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» является изучение сущности управленческого учета, особенности его методологии и организации, связи с контроллингом и возможности применения на предприятиях.

В учебном пособии рассмотрены задачи управленческого учета, основы его организации, место управленческого учета в информационной системе управления, отличия от финансового и налогового учета. Изложены классификация расходов, порядок учета затрат на производство продукции, особенности учета затрат по центрам ответственности, методика осуществления анализа отклонений по прибыли, доходам и затратам, методы калькулирования себестоимости продукции, особенности учетной политики организации применительно к управленческому учету, основы планирования и принятия управленческих решений, в том числе по капитальным вложениям.

Также в пособии прослеживается связь бухгалтерского управленческого учета с финансовым и производственным, показываются различия и общее между ними, определяется место сегментарного учета и сегментарной отчетности в системе бухгалтерского управленческого учета.

Целью учебного пособия является оказание студентам помощи в изучении дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет».

Учебное пособие содержит тесты и задачи, которые дают возможность осмыслить прочитанный материал и практически использовать его в реальных ситуациях.

Приведена также рекомендуемая литература для углубленного изучения дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет».

ЛЕКЦИЯ 1. Сущность, задачи и организация управленческого учета

- 1. Сущность и задачи управленческого учета**
- 2. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета**
- 3. Организация управленческого учета**
- 4. Принципы управленческого учета**

1. Сущность и задачи управленческого учета.

Одна из важнейших задач руководителя любого предприятия – с максимальной отдачей использовать имеющиеся в его распоряжении ресурсы. Для этого необходима информация о наличии таких ресурсов. Стандартный бухгалтерский учет такой информации не дает. Поэтому в середине XX века развитие рыночной экономики в индустриально-развитых странах выявило необходимость дополнения бухгалтерского (финансового) учета управленческим учетом.

Таким образом, единая система бухгалтерского учета стала включать финансовый и управленческий учет.

Выделяют два подхода к пониманию сущности термина «управленческий учет»: первый связан с management accounting, второй – с европейским «контроллинг» (Германия). В соответствии с первым термином основной задачей любой учетной деятельности является обеспечение управленческого персонала предприятия своевременной и полной информацией для принятия управленческих решений. Это означает, что деятельность по учету неразрывно связана с управлением предприятием в целом и отдельными его частями. Поэтому management accounting может быть переведен, как «организация учета», исходя из потребностей управления. При таком подходе управленческий учет – не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система бюджетирования, система оценки деятельности подразделений. В целом, это в большей степени управленческие, чем бухгалтерские технологии.

В соответствии со вторым понятием управленческий учет рассматривается как система сбора и интерпретации информации о затратах, издержках и себестоимости продукции, т.е. это расширенная система организации учета для целей контроля за деятельностью предприятия.

В узком смысле под управленческим учетом можно понимать учет и контроль затрат и доходов, связанных с деятельностью предприятия. В российской практике чаще управленческий учет рассматривается в широком смысле (в соответствии с термином management accounting) как система, которая в рамках одной организации обеспечивает управленческий персонал информацией, используемой для планирования, управления и контроля за деятельностью организации.

Таким образом, управленческий учет – это установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных

подразделений для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью.

Предметом управленческого учета является производственная деятельность организации в целом и его отдельных структурных подразделений.

Объектами управленческого учета являются издержки предприятия и его отдельных структурных подразделений – центров ответственности; результаты хозяйственной деятельности всего предприятия и центров ответственности; внутреннее ценообразование; бюджетирование и внутренняя отчетность.

Методы, используемые в управленческом учете, разнообразны:

- некоторые элементы метода БУ (ФУ) (счета, двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение, отчетность);
- приемы и методы, применяемые в статистике и экономическом анализе (индексный метод, факторный анализ и т.д.);
- математические методы (корреляция, линейное программирование, метод наименьших квадратов и т.д.)

Главной целью управленческого учета является обеспечение руководителей и менеджеров необходимой информацией для принятия решений и эффективного управления предприятием.

Цели управленческого учета:

- оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений;
- контроль, планирование и прогнозирование экономической деятельности предприятия и центров ответственности;
- обеспечение базы для ценообразования;
- выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

Основными задачами управленческого учета являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и реализацию продукции;
- исчисление показателей себестоимости продукции (плановых, нормативных, фактических);
- контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- получение оценочных данных по различным моделям хозяйствования;
- определение финансовых результатов деятельности структурных подразделений.

На основе данных управленческого учета принимаются управленческие решения о внедрении современной техники и технологии, применении новых форм организации труда, выявлении резервов экономии материальных и трудовых ресурсов с целью снижения себестоимости и увеличения рентабельности.

2. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета.

Управленческий и финансовый учет образуют единую систему бухгалтерского учета на предприятии. Общепринятые принципы финансового учета действуют и в управленческом учете. И в финансовом учете и управленческом учете используется оперативная информация. Предъявляются единые требования в первичной документации, которая является источником информации как для финансового, так и управленческого учета.

Данные и финансового и управленческого учетов используются для принятия решений.

Для того чтобы нагляднее представить сущность управленческого учета, полезно показать различие и сходство между финансовым и управленческим учетом (табл. 1.).

Таблица 1.

Сравнение управленческого и финансового учета

Область сравнения	Управленческий учет	Финансовый учет
РАЗЛИЧИЯ		
Обязательность ведения учета	Не регулируется нормативными правовыми актами. Ведется в соответствии с требованием менеджмента для обеспечения информационной и аналитической базы принятия управленческих решений	Требуется в соответствии с законодательством для обеспечения внешних пользователей информации о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности компании
Цель учета	Обеспечение информацией внутренних пользователей для планирования и управления. Является информационной базой для принятия управленческих решений	Составление отчетности для внешних пользователей информации. Содействие в принятии инвестиционных, кредитных и иных финансовых решений
Пользователи информации	Группа работников управленческого персонала, входящих в состав предприятия	Группа работников, не входящих в состав предприятия (акционеры, инвесторы, банки, деловые партнеры, налоговые органы)
Структура учета	Различна в зависимости от целей использования информации. Три вида объектов: доходы, издержки, активы	Одно основное равенство: Активы = Обязательства + Собственный капитал
По времени соотношения информации	Прошедшее и будущее время за определенный и на определенный	Прошедшее время, за определенный период

	период	
Виды выражения информации	Как в денежном, так и в натурально-вещественном выражении	В основном в денежном выражении
Степень точности информации	Множество приблизительных оценок	Незначительные отклонения в отражении данных для внешних пользователей
Частота подачи информации	Определяется задачами, чаще - еженедельная, декадная, помесечная	Квартальная и годовая
Объект учета	Центры ответственности внутри предприятия, отдельная управленческая задача, определенная область деятельности	Предприятие в целом
Степень ответственности	Дисциплинарная ответственность	Административная ответственность по закону
СХОДСТВА		
Общепринятые принципы учета	Дополнительно проверяемые факты, мнения и оценки, т. е. их объективность	
Информация	Использование данных оперативного учета, следовательно, сбор первичной информации по единым правилам	
Цель	Использование данных для принятия решений	

Следовательно, управленческий учет - интегрированная система внутреннего управления предприятием, представляющая информацию о затратах и результатах деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных подразделений, предназначенную для принятия оперативных и стратегических управленческих решений.

3. Организация управленческого учета.

Под *организацией управленческого учета* понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и управления производственной деятельностью. Ответственность за организацию управленческого учета в организациях несут руководители организаций. В зависимости от объема учетной работы они могут:

а) учредить службу управленческого учета как структурное подразделение, возглавляемое соответствующим руководителем;

б) ввести в штат бухгалтерии должности специалистов по управленческому учету (бухгалтеров-аналитиков).

Для обеспечения рациональной организации управленческого учета большое значение имеет разработка плана его организации.

План организации управленческого учета состоит из следующих элементов: план документации и документооборота, план счетов и их корреспонденция, план отчетности; план технического оформления учета; план организации труда работников бухгалтерии.

В плане документации указывается перечень документов для учета хозяйственных операций и составляется расчет потребности в бланках. При этом организации могут использовать типовые формы первичных учетных документов или применять формы документов, разработанные самостоятельно. После определения потребности в бланках заказывают их печатание в типографии или делают заявку на их приобретение.

Основой организации первичного учета в организациях является **график документооборота**. Под документооборотом понимается путь, который проходят документы от момента их выписки до сдачи в архив. В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, и указываются порядок, место, время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.

План счетов бухгалтерского учета – это систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета для отражения хозяйственных операций и накопления бухгалтерской информации о деятельности предприятия. В теории и методологии бухгалтерского учета системе счетов принадлежит особая роль, так как с помощью счетов реализуется проблема двойственного отражения информации, ее накапливания и обобщения.

В **плане отчетности** указываются: перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета, сроки представления отчетности, наименование служб и подразделений, а также фамилии должностных лиц, получающих отчеты, способ представления отчетов и фамилии работников, отвечающих за составление отчетности, с точным указанием выполняемых работ. План отчетности, как правило, состоит из двух частей. В первой части содержатся необходимые сведения по отчетности, представляемой вышестоящим пользователям, во второй – по отчетности, получаемой от нижестоящих подразделений организации.

В **плане технического оформления учета** указывается, какие вычислительные машины, приборы и устройства будут использованы в организации.

В **плане организации труда работников бухгалтерии** определяется структура данной службы, ее штат, дается должностная характеристика каждому работнику, намечаются мероприятия по повышению квалификации, составляются графики учетных работ.

4. Принципы управленческого учета.

К принципам управленческого учета относятся:

1) **Оперативность представления информации.** Данный принцип предполагает ослабление требований к полноте информации в пользу ее оперативности.

2) **Конфиденциальность представляемой информации.** Принцип предполагает обособленное ведение управленческой бухгалтерии.

3) **Полезность представляемой информации.** Принцип предполагает применение тех методик планирования, учета и анализа, которые обеспечивают получение полезной информации, в связи с чем, их выбор зависит от решаемых управленческих задач.

4) **Гибкость системы управленческого учета.** Принцип гибкости означает приспособленность системы управленческого учета к индивидуальным особенностям организации, совершенствование ее по мере изменений, происходящих в предпринимательской деятельности организации.

5) **Прогнозность системы управленческого учета** означает направленность системы управленческого учета на оптимизацию результатов деятельности сегментов бизнеса путем прогнозирования их будущих доходов и расходов.

6) **Экономичность представляемой информации.** Данный принцип состоит в том, что управленческим учетом формируется лишь та информация и та отчетность, которые необходимы для целей управления.

7) **Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей** предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных иерархических уровней управления и выбор критериев оценки деятельности, максимально способствующих их мотивации.

8) **Принцип управления по отклонениям** означает, что внутренняя отчетность должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых, что позволяет установить ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения и оперативно устранить их причины.

9) **Принцип контролируемости показателей внутренней отчетности** предполагает раздельное составление отчетности по показателям, контролируемым и не контролируемым руководителем сегмента предпринимательской деятельности.

ЛЕКЦИЯ 2 Классификация затрат

- 1. Понятие затрат и их классификация**
- 2. Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли**
- 3. Классификация затрат для принятия решений и планирования**
- 4. Классификация затрат для контроля регулирования деятельности центров ответственности**

1. Понятие затрат, их классификация.

Часто в экономической литературе термин «затраты» отождествляется с понятием «расходы». Однако более внимательное изучение этих категорий свидетельствует об их серьезном различии.

Расходы включают такие статьи, как затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), на оплату труда управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.).

Термины «доходы» и «расходы» организации, определенные названными положениями, не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности, в соответствии с которыми расходы включают убытки и затраты, возникающие в ходе основной деятельности предприятия. Они, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода. Данный подход называется соответствием расходов и доходов.

Таким образом, в бухгалтерской отчетности все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, – называемыми расходами (принцип соотнесения доходов).

С точки зрения техники российского учета это состоит в том, что затраты должны накапливаться на счетах 10 «Материалы», 02 «Амортизация», 70 «Расчеты по оплате труда», затем на счетах 20 «Основное производство» и 43 «Готовая продукция» и не списываться на счета продаж до тех пор, пока продукция, товары, услуги, с которыми они связаны, не будут реализованы. Лишь в момент реализации предприятие признает свои доходы и связанную с ними часть затрат – расходы.

В бухгалтерском учете доходы и расходы отражаются соответственно по кредиту и дебету счетов 90, 91. Применительно к счету 90 «Продажи» расходы предприятия по существу характеризуют себестоимость реализованной продукции (работ, услуг).

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

1. По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

2. Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации. Эта группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

3. По видам затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить.

К основным задачам управленческого учета относят:

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

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат (табл. 2). Так, для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли затраты классифицируют на:

- 1) входящие и истекшие;
- 2) прямые и косвенные;
- 3) основные и накладные;
- 4) входящие в себестоимость продукции (производственные) и внепроизводственные (периодические, или затраты периода);
- 5) одноэлементные и комплексные;
- 6) текущие и единовременные.

Для принятия решения и планирования различают:

- 1) постоянные, переменные, условно-постоянные (условно-переменные) затраты;
- 2) затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;
- 3) безвозвратные затраты;
- 4) вмененные затраты;
- 5) предельные и приростные затраты;
- 6) планируемые и непланируемые.

Наконец, для осуществления функций контроля и регулирования в управленческом учете различают регулируемые и нерегулируемые затраты. Особое внимание здесь уделяется корректировке затрат с учетом фактически достигнутого объема производства, т.е. составлению гибких смет.

Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета.

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

2. Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли.

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

1. Входящие и истекшие затраты (затраты и расходы).

Входящие затраты – это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить, доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших. В бухгалтерском учете истекшие затраты отражаются по дебету счета 90 «Продажи».

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

В качестве примера входящих затрат торгового предприятия можно привести одну статью актива баланса – товары. Если эти товары не реализованы и хранятся на складе, то они регистрируются в балансе как входящие. Если же эти товары проданы, то понесенные в связи с ними закупочные затраты следует отнести к истекшим.

2. Прямые и косвенные расходы.

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

Косвенные расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станкочасов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия. Остановимся подробнее на сущности прямых и косвенных затрат.

Прямые материальные затраты.

Каждое производственное изделие состоит из каких-либо материалов. Основные материалы – это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и экономично, без особых затрат относить на определенное изделие.

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

Прямые расходы на оплату труда включают все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Издержки на оплату труда за работу, которые нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, называют косвенными расходами на оплату труда. Эти расходы включают оплату труда таких рабочих, как механики, контролеры и другой вспомогательный персонал. Подобно расходам на вспомогательные материалы косвенные расходы на оплату труда относятся к косвенным общепроизводственным расходам.

Косвенные расходы.

Косвенные расходы – это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий.

Косвенные расходы подразделяются на две группы:

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

- а) Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования:
 - амортизация оборудования и транспортных средств;
 - текущий уход и ремонт оборудования;
 - энергетические затраты на оборудование;
 - услуги вспомогательных производств по обслуживанию оборудования и рабочих мест;
 - заработная плата и отчисления на социальные нужды рабочих, обслуживающих оборудование;

– расходы на внутризаводские перевозки материалов, полуфабрикатов, готовой продукции;

– прочие расходы, связанные с использованием оборудования.

б) Общецеховые расходы на управление:

– расходы по производственному управлению;

– затраты, связанные с подготовкой и организацией производства;

– содержание аппарата управления производственными подразделениями;

– амортизация зданий, сооружений, производственного инвентаря;

– содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря;

– затраты на обеспечение нормальных условий работы;

– затраты на профориентацию и подготовку кадров.

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

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

– Административно-управленческие расходы;

– Расходы по техническому управлению;

– Расходы по производственному управлению;

– Расходы по управлению снабженческо-заготовительной деятельностью на управление финансово-сбытовой деятельностью;

– Расходы на рабочую силу: на набор, отбор, подготовку руководителей, обучение, переподготовку и на повышение квалификации;

– Оплата услуг, оказываемых внешними организациями;

– Содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря;

– Обязательные сборы, налоги, платежи и отчисления по установленному законодательством порядку.

3. Основные и накладные расходы.

По своему назначению издержки делятся на основные и расходы на управление предприятием. Последние называют накладными расходами.

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

Накладные расходы вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций. Эти расходы, как правило, связаны с организацией деятельности предприятия, его управлением. В соответствии с методом отнесения затрат на

носитель (объект калькулирования) накладные расходы являются косвенными.

4. Производственные и внепроизводственные (периодически затраты, или затраты периода).

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

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

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

- а) прямые материальные затраты;
- б) прямые затраты на оплату труда;
- в) общепроизводственные затраты.

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

Внепроизводственные затраты, или затраты отчетного периода (периодические затраты) – это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. В управленческом учете данные затраты иногда называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода. Эти расходы, как правило, связаны с полученными в течение отчетного периода услугами. В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции (незавершенного производства), а, следовательно, и для оценки производственных запасов предприятия. Поэтому их иногда называют незапасоемкими.

Периодические расходы представлены издержками непроизводственного характера, не связанными непосредственно с производственным процессом. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Первые предполагают расходы, связанные с осуществлением продаж и поставок продукции, вторые – расходы по управлению предприятием. Учет этих затрат ведется соответственно на балансовых счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу».

5. Одноэлементные и комплексные затраты.

Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые. По этому принципу построена классификация по экономическим элементам. Выделяют пять элементов затрат: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты. По экономическим элементам составляют сметы затрат.

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

Затраты необходимо детализировать в зависимости от экономической целесообразности и желания руководства. Когда доля того или иного элемента затрат относительно мала, его выделение не имеет смысла.

6. Текущие и единовременные затраты. В зависимости от периодичности возникновения затраты делятся на текущие и единовременные. К текущим относятся расходы, связанные с производством и продажей продукции данного периода. Обычно это основная часть расходов организации. Единовременными называют расходы, связанные с подготовкой новых производств, освоением новой продукции, резервированием затрат на какие-либо цели (оплату отпусков, ремонт основных средств и т.д.)

3. Классификация затрат для принятия решений и планирования.

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

- переменные, постоянные, условно-постоянные – в зависимости от реагирования на изменение объемов производства (продаж);
- ожидаемые затраты, учитываемые и не учитываемые в расчетах при принятии решений;
- безвозвратные затраты (затраты истекшего периода);
- вмененные затраты (или упущенная выгода предприятия);
- планируемые и непланируемые затраты.

Кроме того, в управленческом учете различают предельные и приростные затраты и доходы.

1. Переменные, постоянные, условно-постоянные затраты.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты.

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

К непроизводственным переменным затратам можно отнести расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продажи.

Динамика переменных затрат показана на рис. 2.1, где переменные, затраты на единицу продукции (удельные) условно остаются на уровне 20 руб.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности предприятия и называются постоянными производственными затратами. Даже при изменении объемов производства (продаж) они не изменяются. Примерами постоянных производственных затрат являются расходы по аренде производственных площадей, амортизация основных средств производственного назначения.

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

Рис. 2.1

Динамика совокупных (а) и удельных (б) переменных затрат.

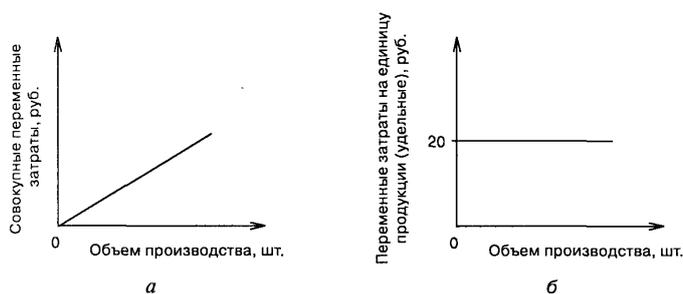
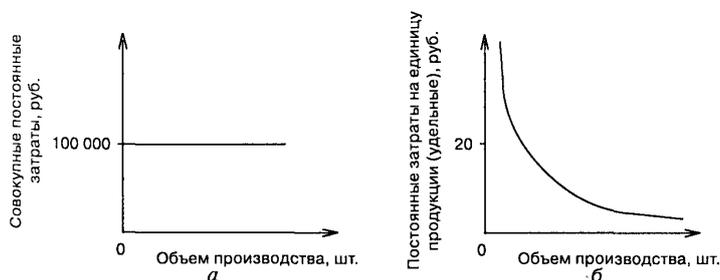


Рис. 2.2

Динамика совокупных (а) и удельных (б) постоянных затрат.



Для описания поведения переменных затрат в управленческом учете используется специальный показатель – коэффициент реагирования затрат K_{pz} .

Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле:

$$K_{pz} = \frac{Y}{X} \quad (2.1.)$$

Где Y – темпы роста затрат, %

X – темпы роста деловой активности фирмы, %.

Как отмечалось выше, затраты считаются постоянными, если они не реагируют на изменение объемов производства. Например, стоимость арендной платы за пользование автомобилем не изменится при увеличении объема производства на 30%. В этом случае:

$$K_{pz} = \frac{0}{30} = 0 \quad (2.2.)$$

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

Разновидностью переменных затрат являются *пропорциональные затраты*. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия. Например, при увеличении объема производства на 30% пропорциональные затраты возрастут в той же пропорции. Тогда:

$$K_{pz} = \frac{30}{30} = 1 \quad (2.3.)$$

Таким образом, $K_{pz} = 1$ характеризует затраты как пропорциональные. Их поведение иллюстрируется на рис. 3.

Другим видом переменных затрат являются *дигрессивные затраты*.

Темпы их роста отстают от темпов роста деловой активности фирмы. Допустим, что при увеличении объема производства на 30% издержки выросли лишь на 15%. Тогда:

$$K_{pz} = \frac{15}{30} = 0,5 \quad (2.4.)$$

Итак, случай, когда $0 < K_{pz} < 1$ свидетельствует о том, что затраты являются дигрессивными.

Рис. 2.3



Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называются *прогрессивными затратами*. В качестве примера можно привести следующее соотношение: рост объема производства на 30% сопровождается увеличением издержек на 60%. Тогда:

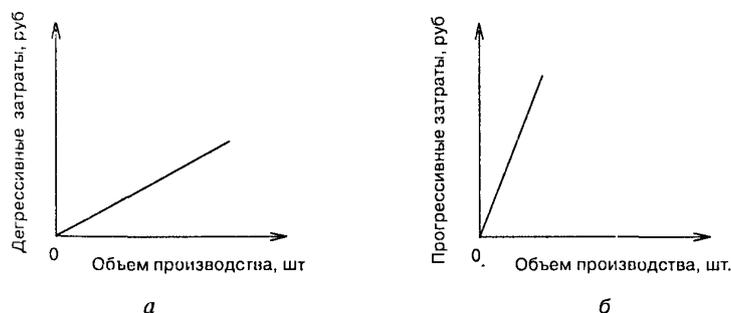
$$K_{pz} = \frac{60}{30} = 2 \quad (2.5.)$$

Следовательно, при $K_{pz} > 1$ затраты являются прогрессивными.

Графики поведения дигрессивных и прогрессивных затрат – совокупных и в расчете па единицу продукции (продаж) – приведены на рис. 2.4.

Рис. 2.4

Динамика дигрессивных (а) и прогрессивных (б) затрат.



2. Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках.

Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Сравнимые при этом показатели можно разбить на две группы: первые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принятого решения.

Когда рассматривается большое количество альтернатив, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решения усложняется. Поэтому целесообразно сравнивать, между собой не все показатели, а лишь показатели второй группы, т.е. те, которые от варианта к варианту меняются. Эти затраты, отличающие одну альтернативу от другой, часто в управленческом учете называют *релевантными*. Они учитываются при принятии решений. Показатели первой группы, напротив, не принимаются в расчет при оценках. Бухгалтер-аналитик, представляя руководству исходную информацию для выбора оптимального решения, таким образом, готовит свои отчеты, чтобы они содержали лишь релевантную информацию.

3. Безвозвратные затраты.

Это истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант не способен откорректировать. Другими словами, эти произведенные ранее затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решений. Однако не всегда не принимаемые в расчет при оценках затраты являются безвозвратными.

4. Вмененные (воображаемые) затраты.

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

В управленческом учете для принятия решения иногда необходимо начислить или приписать затраты, которые могут реально и не состояться в

будущем. Такие затраты называются вмененными. По существу это упущенная выгода предприятия. Это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

5. Приростные и предельные затраты.

Приростные затраты являются дополнительными и возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции.

В приростные затраты могут включаться, а могут и не включаться постоянные затраты. Если постоянные затраты изменяются в результате принятого решения, то их прирост рассматривается как приростные затраты. Если постоянные затраты не изменяются в результате принятого решения, то приростные затраты будут равны нулю. Аналогичный подход применяется в управленческом учете и к доходам.

Предельные затраты – это дополнительные затраты в расчете на одну единицу продукции.

6. Планируемые и непланируемые затраты.

Планируемые – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции.

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

4. Классификация затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности.

Рассмотренные выше классификации затрат не решают всех задач по контролю за ними. Как правило, продукция в процессе своего изготовления проходит ряд последовательных стадий в различных подразделениях предприятия.

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 может реализовываться на практике при делении затрат на регулируемые и нерегулируемые (или контролируемые и неконтролируемые).

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

Например, производственным цехом допущен перерасход материалов. Являются ли эти затраты регулируемыми для начальника цеха? Ответ неоднозначен. Если перерасход связан с нарушением трудовой или технологической дисциплины в цехе, то эти затраты окажутся

контролируемыми. Если же причина кроется в низком качестве поступивших в цех материалов, то эти непроизводительные затраты рассматриваются как не регулируемые начальником цеха, и «на ковер» вызовут начальника отдела снабжения.

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

ЛЕКЦИЯ 3. Организация учета затрат

1. Формирование рабочего плана счетов

2. Группировка и распределение затрат

1. Формирование рабочего плана счетов.

Под организацией учета производственных затрат понимается, во-первых, система используемых предприятием бухгалтерских счетов и, во-вторых, применяемые предприятием подходы к группировке своих издержек. Последнее зависит от того, что является объектом учета затрат.

На организацию учета производственных затрат оказывает влияние ряд факторов: вид деятельности предприятия, его размер, организационная структура управления, правовая форма и т.п. Принимая во внимание эти обстоятельства и учетную политику на будущий год, предприятие определяет, какие синтетические счета первого и второго порядка следует включить в рабочий план счетов и какие аналитические счета необходимо открыть к этим счетам.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета для учета затрат на производство. В ныне действующем счетном плане не предусмотрено специального раздела для счетов управленческого учета, и они встречаются по существу во всех его частях.

Сегодня для ведения бухгалтерского управленческого учета предназначены:

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

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

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах основного производства. По дебету счета отражаются прямые затраты, связанные с выпуском продукции. Прямые затраты списывают на счет 20 с кредита счетов учета производственных запасов. На этот счет списываются затраты со счетов 23 и 28, а также косвенные расходы, собираемые на счетах 25 и 26.

Кредит счета 20 отражает суммы фактической себестоимости завершённой производством продукции. Эти суммы могут списываться со счета 20 на счета 43, 90, 40. Остаток на конец месяца по счету 20 свидетельствует о стоимости незавершённого производства.

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства» используют предприятия, учитывающие затраты по полуфабрикатному методу. По своему содержанию он близок к счетам учета производственных запасов. По

дебету счета формируется информация о стоимости полуфабрикатов собственного производства, по кредиту – о стоимости потребленных полуфабрикатов собственного производства на те или иные цели.

Счет 23 «Вспомогательные производства» включают в свой рабочий счетный план те предприятия, где вспомогательные (подсобные) производства выделены в самостоятельные подразделения (транспортный, ремонтный цех, котельная и т.п.). Аналитический учет ведется по видам производств.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» ведут предприятия с цеховой структурой управления, которым необходимо получать информацию об общепроизводственных расходах по цехам основного и вспомогательного производства (о расходах на освещение, отопление, на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, о заработной плате производственного персонала цехов, занятого обслуживанием производства, и т.п.).

Если структура предприятия построена не по цеховому признаку, а общепроизводственные расходы планируют в целом по предприятию, то учет на счете 25 также ведут в целом по предприятию, без разграничения по производственным подразделениям (цехам, участкам, переделам) предприятия. Часто в таких случаях учет общепроизводственных расходов осуществляется в составе общехозяйственных расходов на отдельном субсчете счета 26.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации об управленческих и хозяйственных расходах, не связанных непосредственно с производственным процессом.

Здесь накапливается информация о затратах на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом, о накопленных амортизационных отчислениях по основным средствам управленческого и общехозяйственного назначения и т.п. Расходы, учтенные по счету 26, списываются в дебет счетов 20 и 23 или 90 (в соответствии с выбранной учетной политикой предприятия). Аналитический учет по счету 26 ведется по каждой статье соответствующих смет, центру ответственности и месту возникновения затрат.

Счет 28 «Брак в производстве» используется для обобщения информации о потерях от брака в производстве. Аналитический учет ведут по отдельным цехам, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» используется предприятиями, на балансе которых числятся объекты социально-культурной сферы: профилактории, дошкольные учреждения, столовые, пансионаты и т.п. Как правило, это крупные промышленные предприятия.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» применяется на предприятиях с нормативным методом учета затрат. По дебету счета отражается фактическая, а по кредиту – нормативная себестоимость.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов определяется отклонение фактической себестоимости от нормативной, которое впоследствии отражается на счете 90.

Счет 43 «Готовая продукция» предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции. Этот счет используется предприятиями материального производства. Оприходование готовой продукции, изготовленной (полученной) для реализации, в том числе и продукции, частично предназначенной для собственных нужд предприятия, отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство.

Отгруженная или сданная на месте покупателям (заказчикам) готовая продукция» расчетные документы за которую предъявлены этим покупателям (заказчикам), списывается в порядке реализации со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи».

На счете 44 «Расходы на продажу» собирается информация о расходах, связанных с реализацией продукции и доставкой ее потребителю. Этот счет используется промышленными предприятиями. Им же пользуются предприятия торговли. Здесь отражаются расходы на перевозку товаров, на оплату труда, на аренду и содержание зданий и помещений, на рекламу и т.п.

Счет 45 «Товары отгруженные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), если договором поставки предусмотрен отличный от общего порядка момент перехода права собственности от продавца к покупателю. Кроме того, здесь учитываются готовые изделия, переданные другим предприятиям для реализации на комиссионных или иных началах.

2. Группировка и распределение затрат.

Объект учета затрат - это совокупность сгруппированных расходов. Основными группировками затрат являются:

1. по видам производства - основное и вспомогательные;
2. по местам возникновения затрат - производства, цеха, участки, бригады;
3. по центрам ответственности;
4. по носителям затрат.

Объекты калькуляции - отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, работы и услуги, себестоимость которых определяется. Аналитический учет затрат на производство ведется, как правило, по объектам учета. Разрешается открывать аналитические счета не на каждый объект, а на их группу.

Для каждого объекта калькуляции необходимо правильно выбрать калькуляционную единицу, в качестве которой применяют в основном натуральные (тонны, метры и др.) и условно - натуральные единицы, исчисленные с помощью коэффициентов (тысяча условных банок консервов и др.). Калькуляционные единицы могут не совпадать с учетной натуральной единицей. В перерабатывающих организациях, например, учетной единицей

является 1 кг продукции, а калькуляционной единицей - 1 т или 1 ц. Применение укрупненных калькуляционных единиц упрощает составление плановых и отчетных калькуляций.

Учет затрат по видам – первое необходимое условие для итогового контроля издержек. Это материальные затраты, амортизационные отчисления, расходы на оплату труда, отчисления на государственное и обязательное медицинское страхование, прочие расходы. Организация такого учета позволяет предприятию рассчитать структуру себестоимости произведенной продукции – процентное соотношение отдельных элементов себестоимости в общей стоимости затрат на производство.

Учет затрат по местам их возникновения – второе возможное направление организации учета производственных издержек. Место возникновения затрат – это структурное подразделение предприятия, по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов.

Для каждого места возникновения затрат в управленческом учете устанавливаются единицы измерения, на которые приходятся издержки. Они необходимы для последующего калькулирования себестоимости продукции.

Третьим направлением учета производственных затрат является *учет по центрам ответственности*. Центр ответственности может быть определен как сегмент предприятия, за результаты которого отвечает руководитель. Цель организации учета по центрам ответственности состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы отклонения от сметы могли возлагаться на ответственное лицо. Фактические данные по центрам ответственности отражаются в бухгалтерском аналитическом учете в отчетах об исполнении сметы, составляемых через короткие промежутки времени. Из этих отчетов руководители центров ответственности получают информацию об отклонениях от сметы по различным статьям затрат.

Наконец, четвертое направление учета затрат – *учет по носителям*. В зависимости от технологии и характера продукции носителями затрат могут быть изделия или полуфабрикаты, группы однородных изделий, серии одноименных изделий или индивидуально вырабатываемых изделий (заказы), строительные объекты и т.д. Другими словами, это виды продукции предприятия, предназначенные для реализации.

Если на предприятии однородная продукция изготавливается из одного и того же исходного сырья и материалов и отличается только размерами и модификациями, то у него появляется возможность минимизировать количество носителей затрат, а следовательно и упростить процедуру калькулирования.

Процедура распределения затрат состоит из трех этапов.

На первом этапе выбирается объект учета затрат, т.е. предмет деятельности, для оценки которого требуется отдельный показатель затрат. Как отмечалось, объектами учета затрат являются места их возникновения,

виды или группы однородных продуктов. Ими могут быть заказы, переделы, виды производств, структурные подразделения предприятия.

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

Третий этап – выбирается метод перенесения затрат вспомогательных служб на производственные подразделения.

После того как все издержки организации будут перенесены на производственные подразделения, возможно их распределение по носителям затрат. Таким образом, можно выделить два самостоятельных блока в учете и распределении затрат. *Первый* затрагивает вопросы аккумуляции издержек по местам их возникновения, включая перераспределение непроизводственных затрат между структурными производственными подразделениями. *Второй блок* предполагает отнесение издержек на конкретный продукт.

ЛЕКЦИЯ 4. Калькулирование себестоимости продукции

1. Себестоимость продукции: ее состав и виды

2. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством

3. Принципы калькулирования, его объект и методы

1. Себестоимость продукции: ее состав и виды.

Одной из важнейших задач управленческого учета является калькулирование себестоимости продукции. *Себестоимость продукции* - это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле производство продукции обходится как предприятию, так и всему обществу.

В себестоимость продукции, в частности, включаются:

1) затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним относятся: затраты на подготовку и освоение производства; затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции; расходы, связанные с изобретательством и рационализацией; расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров; отчисления на государственное социальное и обязательное медицинское страхование; расходы по управлению производством и др.;

2) расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой и транспортировкой (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателем сверх цены на продукцию); оплатой услуг транспортно-экспедиционных и посреднических организаций, комиссионными сборами и вознаграждениями, уплачиваемыми сбытовым и внешнеторговым организациям; расходы на рекламу, включая участие в выставках, ярмарках и др.;

3) расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства (отчисления на покрытие затрат по

геолого-разведочным и геолого-поисковым работам, на рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемую на корню, а также плата за воду).

Кроме того, в себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются также потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли, выплата пособий в результате потери трудоспособности из-за производственных травм (на основании судебных решений).

Следует отметить, что в *системах финансового и управленческого учета подходы к формированию себестоимости различны.*

В управленческом учете себестоимость формируется для того, чтобы управляющий имел полную картину о затратах. Поэтому в системе данного учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости (в зависимости от того, какая управленческая задача решается). В калькулировании могут участвовать даже те затраты, которые не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в финансовом учете.

Информация об издержках, собранная в рамках бухгалтерского финансового учета, позволяет, в конечном счете, сформировать прибыль от реализации продукции, работ, услуг в целом по предприятию. Себестоимость каждого изделия, работы, услуги в этой учетной системе не показывается вовсе или рассчитывается усредненно. В рамках всего предприятия учет и списание затрат на себестоимость могут быть выполнены корректно с точки зрения налогообложения, но информация о структуре отдельных видов продукции при этом может быть искажена. Для целей финансового учета такая картина вполне приемлема.

Однако для самого предприятия важна достоверная информация о структуре себестоимости — предприятие получает возможность влиять на нее, т.е. управлять своими издержками. Именно такая информация должна формироваться в системе бухгалтерского управленческого учета.

В зависимости от того, какие затраты включались в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе ранее выделялись следующие ее виды:

- *цеховая* — включала прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризовала затраты цеха на изготовление продукции;

• *производственная* — состояла из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствовала о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции;

• *полная себестоимость* — производственная себестоимость, увеличенная на сумму сбытовых расходов. Этот показатель интегрировал общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.

Такой подход несколько противоречил *Международным стандартам финансовой отчетности, в соответствии с которыми в производственную себестоимость должны включаться лишь производственные издержки: прямые трудозатраты, прямые материальные затраты и общепроизводственные расходы,*

а полная себестоимость состоит из производственной себестоимости, сбытовых и административных (общехозяйственных) расходов.

Кроме того, различают индивидуальную и среднеотраслевую себестоимость. Индивидуальная себестоимость свидетельствует о затратах конкретного предприятия по выпуску продукции; среднеотраслевая — характеризует средние по отрасли затраты на производство данного изделия. Она рассчитывается по формуле средневзвешенной из индивидуальных себестоимостей предприятий отрасли.

Наконец, существуют плановая и фактическая себестоимость. В расчеты плановой себестоимости включаются максимально допустимые затраты предприятия на изготовление продукции, предусмотренные планом на предстоящий период. Фактическая себестоимость характеризует размер действительно затраченных средств на выпущенную продукцию.

2. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством.

В русском языке слово «калькуляция» (лат. *calculatio* — вычисление) появилось во второй половине XIX в. и означает исчисление себестоимости.

Калькуляция как элемент метода бухгалтерского учета существовала не всегда, и ее возникновение непосредственно связано с развитием производительных сил общества. На заре возникновения бухгалтерского учета, в условиях рабовладельческого строя, когда формировались товарно-денежные и кредитные отношения, бухгалтерский учет велся по простой схеме — «приход—расход».

Позже, когда в Италии начали образовываться купеческие товарищества и прибыль должна была распределяться между отдельными купцами пропорционально вложенному капиталу, возникла двойная запись.

Появление калькуляции связано с зарождением мануфактурного производства. Формирование производительных сил общества, самого способа производства совершенствовали приемы и методы калькулирования. Наиболее стремительное развитие калькулирование как инструмент оценки рентабельности товаров, как способ преодоления конкуренции получило в условиях промышленного производства.

В современной экономической литературе *калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг)*. В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Задача калькулирования — определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций. В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и фактическую калькуляции. Все они отражают расходы на

производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции. Она используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Калькулирование позволяет изучить себестоимость полученных в процессе производства конкретных продуктов.

Предпосылкой калькулирования является учет производственных издержек (производственный учет). Он первичен по отношению к калькулированию.

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

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

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно подразделить на три этапа. На первом этапе исчисляется себестоимость всей выпущенной продукции в целом, на втором — фактическая себестоимость по каждому виду продукции, на третьем — себестоимость единицы продукции, выполненной работы или оказанной услуги.

В действительности процесс калькулирования является более сложным и чередуется с процессом учета затрат. После распределения первичных затрат калькулируется себестоимость продукции вспомогательных производств. На этом этапе калькулирование усложняется, так как необходимо учесть предоставление взаимных услуг.

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции могут чередоваться и в основном производстве. Как будет показано ниже, в условиях

попередельного метода вначале калькулируется себестоимость полуфабриката первого передела, которая затем списывается на затраты второго передела, и лишь после этого можно калькулировать себестоимость полуфабриката второго передела.

Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством.

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

Современные системы калькулирования более сбалансированы. Содержащаяся в них информация позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;
- целесообразность обновления действующей технологии и станочного парка;
- оценка качества работы управленческого персонала.

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

Наконец, калькулирование является основой трансфертного ценообразования. *Трансфертная (внутренняя) цена* применяется при коммерческих операциях между подразделениями одного и того же предприятия. Наибольшую актуальность вопросы формирования трансфертных цен имеют при наличии права у подразделения предприятия самостоятельно выходить на внешних покупателей. В этом случае от правильного формирования трансфертной цены будет зависеть общее финансовое положение организации. Если же продукция подразделения полностью потребляется внутри предприятия, то трансфертная цена является, лишь учетной категорией, необходимой для обеспечения хозяйственных связей между внутренними подразделениями предприятия, но при этом она не влияет на конечные результаты организации.

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

3. Принципы калькулирования, его объект и методы.

Калькулирование может осуществляться как в рамках учетной системы (упорядоченный регулярный процесс), так и по требованию (например, сбор и измерение затрат, связанных с заменой оборудования). Конечно, постоянное калькулирование — более дорогостоящее, чем проводимое время от времени, и решение о том, насколько детализированные данные должны поступать из системы производственного учета на регулярной основе, принимается исходя из сопоставления затрат и доходов.

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

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство.

В ближайшей перспективе Минфином РФ предполагается разработка специальных отраслевых рекомендаций по планированию и учету затрат для отдельных отраслей сферы материального производства. Этими документами будут определены возможные подходы к классификации затрат.

В настоящее время в отсутствие отраслевых рекомендаций вопросы классификации затрат должны решаться организациями самостоятельно с учетом отраслевых особенностей и целей управления.

2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц. Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают. *Объектами учета затрат* являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. *Местом возникновения затрат* в управленческом учете называют структурные единицы и подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цехи и т.п.).

Под *объектом калькулирования (носителем затрат)* понимают виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации на рынке.

В добывающих отраслях промышленности при отсутствии незавершенного производства (например, в энергетической, газовой, нефтяной и т.д.) объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования (носителем затрат). То же наблюдается на предприятиях с индивидуальным характером производства (например, предприятия тяжелого машиностроения), а также в организациях, работающих по системе заказов (предприятия бытового обслуживания, ремонтные мастерские, аудиторские фирмы и т.д.). В тех производствах, где технологический процесс делится на ряд стадий (переделов), такого соответствия не наблюдается. Например, в текстильной отрасли объектами учета затрат становятся отдельные переделы — прядение,

ткачество, отделка, а объектом калькулирования — готовая продукция, т.е. ткань. Другими словами, выбор объекта учета затрат зависит от технологических особенностей производства, специфики производимой продукции.

Выбор калькуляционной единицы зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции (оказываемых услуг, выполняемых работ). Могут использоваться натуральные единицы (штуки, тонны, метры и т.д.); условно-натуральные единицы (например, в обувной промышленности — 100 пар обуви определенного типа, в литейном производстве — тонна литья определенного вида, в консервной промышленности — условные банки); единицы времени (часы, машино-часы, человеко-дни); единицы работы — одна тонна перевезенного груза. Из этого множества калькуляционных единиц для калькулирования используется один измеритель, который рассматривается как основной. Условно-натуральные единицы могут применяться при калькулировании промежуточных продуктов.

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

4. Разграничение затрат по периодам. При этом необходимо руководствоваться принципом начисления. Его сущность состоит в том, что операции отражаются в бухгалтерском учете в момент их совершения и не увязываются с денежными потоками. Доходы и расходы, полученные (понесенные) в отчетном периоде, считаются доходами и расходами этого периода независимо от фактического времени поступления (или выплаты) денежных средств. Доходы и расходы, не относящиеся к отчетному периоду, не признаются доходами (расходами) отчетного периода, даже если деньги по ним поступили или перечислены в данном периоде.

5. Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям. Данный принцип нашел свое отражение в Законе РФ «О бухгалтерском учете» (ст. 8, п. 6) и в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [3].

6. Выбор метода учета затрат и калькулирования. *Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции* понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. Иными словами, это совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления калькуляционных единиц.

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

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования пока не существует. Тем не менее их можно сгруппировать по трем

признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами.

По *объектам учета затрат* выделяются попроцессный, попередельный, позаказный методы, а также метод учета (калькулирования) затрат по функциям. С точки зрения *полноты учитываемых издержек* возможно калькулирование полной и неполной («усеченной») себестоимости. В зависимости *от оперативности учета и контроля* затрат различают метод учета фактических и нормативных затрат.

Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции и т.п., иначе говоря, от индивидуальных особенностей предприятия. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях. Например, можно прибегнуть к позаказному методу, калькулируя неполную себестоимость заказов; можно применять попередельное калькулирование с использованием норм расхода материальных ресурсов, а можно при этом учитывать и их фактический расход и т.д. Главное, чтобы выбранный организацией метод обеспечивал возможность группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами на производство, а также возможность реализации важнейшего принципа управленческого учета — управления себестоимостью по отклонениям.

ЛЕКЦИЯ 5. Калькуляционные системы

- 1. Попроцессный метод калькулирования**
- 2. Попередельный метод калькулирования**
- 3. Позаказный метод калькулирования**
- 4. Учет затрат по функциям (АВС-метод)**

1. Попроцессный метод калькулирования.

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

Все вышеперечисленное характеризуется массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции (оказываемых услуг), единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства.

Несмотря на общие черты массового производства, каждая из добывающих отраслей промышленности имеет свои особенности, от которых зависят не только организация и технология производства, но и возможности учета и контроля за затратами.

Так, особенностями процессов добычи угля является подземный характер ведения работ, постоянное перемещение рабочих мест, что усложняет контроль за издержками производства. Разработка горных выработок требует дополнительных затрат, которые также необходимо учесть и отнести на себестоимость добытого угля. Кроме того, необходимы затраты на организацию работы транспорта, погрузочно-разгрузочных работ.

Следствием всех этих особенностей является то, что в структуре себестоимости угля преобладает заработная плата основных производственных рабочих с соответствующими начислениями на нее, т.е. эта отрасль промышленности считается наиболее трудоемкой.

В производствах, подобных угольной промышленности, где:

- а) производится один вид продукции;
- б) не возникают запасы полуфабрикатов;
- в) не образуются запасы готовой продукции (или присутствуют в ограниченных количествах), может применяться метод простого калькулирования.

Если запасов готовой продукции у предприятия нет (энергетические, транспортные организации), используется метод простого одноступенчатого калькулирования.

Себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции и рассчитывается по формуле:

$$C = \frac{З}{X}, \quad (5.1),$$

где, С - себестоимость единицы продукции, руб.;

З - совокупные затраты за отчетный период, руб.;

X - количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении.

На предприятиях применяется также метод простого двухступенчатого калькулирования.

Расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

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

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

3) суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах.

Себестоимость продукции методом простого двухступенчатого калькулирования рассчитывается по следующей формуле:

$$C = \frac{З_1}{X_1} + \frac{З_2}{X_2}, \quad (5.2),$$

где, С - полная себестоимость единицы продукции, руб.;

З₁ - совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.;

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

X₁ - количество единиц продукции, произведенной в данном отчетном периоде;

X₂ - количество единиц продукции, реализованной в отчетном периоде.

Из описания последовательности расчетов себестоимости по методу простого двухступенчатого калькулирования видно, что его практическое использование предполагает наличие на предприятии простейшей системы учета затрат по местам их возникновения.

Метод простого двухступенчатого калькулирования позволяет:

- оценить запасы и готовую продукцию по производственной себестоимости;

- отнести расходы по управлению и сбыту в полном объеме на количество проданной продукции.

Если производственный процесс состоит из нескольких стадий (переделов), на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то пользуются методом простого многоступенчатого калькулирования. В

этом случае необходимо организовать учет издержек и количества изготовленных полуфабрикатов по каждому переделу.

Расчет себестоимости единицы продукции ведется по следующей формуле:

$$C = \frac{Z_{пр1}}{X_1} + \frac{Z_{пр2}}{X_2} + \frac{Z_{пр3}}{X_3} + \dots + \frac{Z_{прn}}{X_n} + \frac{Z_{упр}}{X_{пр}}, \quad (5.3),$$

где, C - полная себестоимость единицы продукции, руб.;

$C_{ид1}, C_{ид2}, \dots, C_{идn}$ - совокупные производственные издержки каждого передела, руб.;

$Z_{упр}$ - управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

X_1, X_2, \dots, X_n - количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, шт.;

$X_{пр}$ - количество проданных единиц продукции в отчетном периоде, шт.

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

Вышеприведенная формула в этом случае примет следующий вид:

$$C = Z_m + \frac{Z_{доб1}}{X_1} + \frac{Z_{доб2}}{X_2} + \frac{Z_{доб3}}{X_3} + \dots + \frac{Z_{добn}}{X_n} + \frac{Z_{упр}}{X_{упр}}, \quad (5.4),$$

где, C - полная себестоимость;

Z_m - затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции, руб.;

$Z_{доб1}, Z_{доб2}, \dots, Z_{добn}$ - добавленные затраты каждого передела, руб.;

$Z_{упр}$ - управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

X_1, X_2, \dots, X_n - количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, шт.;

$X_{упр}$ - количество проданных единиц продукции в отчетном периоде, шт.

Часто попроцессный метод рассматривается как упрощенная разновидность попередельного калькулирования.

2. Попередельный метод калькулирования себестоимости продукции.

Попередельный метод используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые переделами.

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства.

Следовательно, объектом учета затрат обычно является передел.

Передел — это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию, т.е. на выходе из последнего передела имеем не полуфабрикат, а законченный продукт. Например, текстильное производство состоит из ряда переделов. Исходным сырьем для ткацкого производства является хлопок-волокно, грязная и мытая шерсть, шелк-сырец и другие материалы. Они поступают в I передел — прядение. Готовой продукцией этого передела является пряжа. Она передается в следующий передел ткачество, на выходе из которого получают суровье (суровую ткань). Суровье поступает в III передел (отделку), где на ткань наносят нужный рисунок. Технологическая схема ткацкого производства: прядение → ткачество → отделка.

В черной металлургии переделы — это выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), производство проката (прокатный цех).

Особенностями попередельного метода учета являются организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела. К этому методу учета затрат прибегают предприятия, изготавливающие различные изделия, если весь технологический процесс может быть разбит на постоянно повторяющиеся операции.

Калькулирование затрат может осуществляться:

- методом ФИФО, в соответствии с которым обработка единиц продукции происходит по мере того, как новые изделия поступают в обработку, т.е. прежде чем запущенные в производство предметы труда не будут обработаны, новые материалы не поступят в I передел;
- методом усреднения, который предполагает, что запасы единиц продукции на начало периода были начаты и закончены в пределах отчетного периода.

В экономической литературе предпочтение отдается методу ФИФО как более точному. В промышленности применяется два варианта сводного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции — бесполуфабрикатный и полуфабрикатный.

Учет затрат на производство при бесполуфабрикатном варианте ведется без бухгалтерских записей при передаче полуфабрикатов собственного производства из одного структурного подразделения в другое.

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

Однако в бесполуфабрикатном методе учета имеются и недостатки, основной из которых заключается в том, что бесполуфабрикатный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой. А это необходимо в тех случаях, когда полуфабрикаты собственного производства реализуются предприятием на сторону.

При полуфабрикатном варианте учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость определяется по выпуску продукции каждого цеха. Этот вариант используется на предприятиях, реализующих полуфабрикаты собственного производства на сторону.

Наиболее точные результаты калькулирования достигаются в тех случаях, когда предприятие выпускает один вид продукции и либо не имеет незавершенного производства. При этом все издержки на производство и реализацию в отчетном периоде делят на количество продукции. Для общей суммы расходов R и объема продукции Q удельные затраты на единицу z составят:

$$z = \frac{R}{Q}, \quad (5.5),$$

а при дифференциации планирования и учета себестоимости по видам издержек:

$$z = \frac{R_1}{Q} + \frac{R_2}{Q} + \dots + \frac{R_n}{Q}, \quad (5.6),$$

В отдельных производствах (например, при изготовлении кирпича, цемента, кино фотопленки) обособлены участки (цехи, переделы), где осуществляется заготовка, подработка или изготовление материалов (полуфабрикатов), а на остальных происходит их последующая переработка в готовое изделие или продукцию. В этих случаях исходной формулой калькуляционного расчета может служить выражение:

$$z = R_m + \frac{Q_1}{Q} + \frac{Q_2}{Q} + \dots + \frac{Q_n}{Q}, \quad (5.7),$$

где, R_m - затраты материалов на калькулируемую единицу продукции;

R_1, R_2, R_n - расходы на обработку сырья и материалов в каждой технологической стадии.

Этот вариант расчета может иметь более широкое применение и может использоваться, например, в условиях полуфабриката о го метода сводного учета, а также при необходимости повысить точность калькулирования продуктов

одновременной переработки нескольких видов сырья и материалов различного содержания, вида, качества, а следовательно, и цены.

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

3. Позаказный метод.

Позаказный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия.

В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Такие предприятия организуются для изготовления изделий ограниченного потребления. Наиболее типичны заводы тяжелого машиностроения, создающие блюминги, прокатные станы, экскаваторы больших мощностей, а также военно-промышленного комплекса, где преобладают механические процессы обработки и производится неповторяющаяся или редко повторяющаяся продукция.

Выпуск крупного заказа требует серьезных материальных, трудовых и иных затрат, но им, как правило, нельзя полностью загрузить производственные мощности предприятия. Поэтому оно одновременно может выполнять и другие заказы, изготавливая десятки различных по конструкции изделий, но каждое — в весьма ограниченном количестве.

Важнейшими отличительными особенностями единичного типа производства являются:

- большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;
- технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления определенных операций и деталей за рабочими местами;
- применение, как правило, универсального оборудования и приспособлений;
- относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций;
- преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации.

Позаказный метод учета себестоимости применяется в производствах, выпускающих опытные образцы продукции, а также во вспомогательных производствах — при изготовлении специальных инструментов, проведении ремонтных работ.

Сферой применения позаказного метода учета являются также мелкосерийные промышленные предприятия. Серия — это некоторое количество одинаковых по конструкции изделий, запускаемых в производство одновременно или последовательно. Мелкосерийные производства организуются

для выпуска продукции, требующейся потребителю в незначительных количествах. Поэтому мелкосерийные предприятия загружают относительно большой и довольно разнообразной номенклатурой изделий. В качестве примера можно привести судо- и авиастроение, а также полиграфические предприятия, выпускающие продукцию сериями, количество которой определяется заказанным тиражом.

Позаказный метод применяется и на предприятиях с физико-химическими процессами при выпуске отдельных видов продукции в ограниченном количестве (например, на предприятиях химической промышленности при выполнении заказов на химические реактивы, предприятиях сборного железобетона при выполнении отдельных заказов на оригинальные изделия из железобетона и др.).

Область применения позаказного метода учета не ограничивается промышленным производством. Он успешно используется в строительстве (проект нуждается в привязке к конкретной местности), научно-исследовательских институтах, учреждениях здравоохранения (калькулируется себестоимость операции каждого больного в зависимости от ее сложности и поставленного диагноза).

Последние годы ознаменовались развитием сферы услуг. При изготовлении мебели, ковров, пошиве одежды по индивидуальным заказам, ремонте автомобилей, часов, телевизоров и оказании прочих услуг мастерские, химчистки, ателье также используют позаказное калькулирование.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения.

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ. При этом под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий. Вид заказа определяется договором с заказчиком. В нем же оговаривается стоимость, оплачиваемая заказчиком, порядок расчетов, передачи продукции (работ, услуг), срок выполнения заказа. До момента выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством. Другими словами, при этом методе затраты на производственные материалы, оплату труда производственных рабочих и общезаводские накладные расходы относят на каждый индивидуальный заказ или же на произведенную партию продукции. Если заказ представлен единичным изделием, то его себестоимость рассчитывается путем суммирования всех затрат. Если заказом предусмотрено производство нескольких изделий или их партии, то путем суммирования затрат получают себестоимость изготовления всей партии.

Для определения себестоимости одного изделия общие производственные затраты делят на количество единиц продукции в партии.

Учет расходов по отдельным заказам начинается с открытия заказа. «Открыть заказ» — значит заполнить соответствующий бланк заказа (или наряд на выполнение заказа). Этот документ находится в бухгалтерии.

В зависимости от потребностей предприятия вид этого бланка может варьироваться.

Бухгалтерия для учета затрат по заказам для каждого заказа открывает карточку (ведомость). По мере прохождения заказа в карточке заказа накапливается информация о затратах по прямым материалам, прямым трудозатратам и общезаводским расходам, связанным с его изготовлением. Таким образом, карточка заказа является основным учетным регистром в условиях позаказного метода калькулирования.

Рассмотрим теперь порядок учетных записей в условиях позаказного метода калькулирования. В развитие счета 20 «Основное производство» организуется аналитический учет по каждому заказу, т.е. количество аналитических счетов к счету 20 должно соответствовать количеству заказов, размещенных в данный момент на предприятии. Как отмечалось выше, регистром для организации аналитического учета являются карточки заказов.

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

Возникает проблема с распределением косвенных расходов (амортизация, арендная плата, затраты на освещение, отопление и т.п.) между отдельными производственными заказами, выполненными в отчетном периоде, ведь спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком необходимо в течение отчетного периода, когда еще не известна общая сумма косвенных расходов.

Одно из решений данного вопроса — ждать окончания отчетного периода и затем, зная общую фактическую сумму косвенных расходов за отчетный период, распределить ее между отдельными заказами. Однако такое решение вряд ли удовлетворит современного руководителя и самого заказчика. Руководству предприятия необходимы данные об ожидаемой себестоимости заказа для определения цены до того, как будет выполнен заказ. Заказчику также нужна оперативная информация о возможной цене, с тем чтобы выбрать для себя недорогого исполнителя.

На практике обычно идут другим путем: косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь бюджетными ставками (предварительными нормативами) распределения ожидаемых косвенных расходов.

Понятие «бюджет» в управленческом учете является синонимом слова «план». Следовательно, речь идет о показателях, планируемых самой

бухгалтерией. Они базируются на оценочных величинах объемов производства (работ, услуг) и косвенных расходов в предстоящем периоде.

Расчет бюджетной ставки распределения косвенных расходов выполняется бухгалтерией накануне наступающего отчетного периода в три этапа:

1. Оцениваются косвенные расходы предстоящего периода.

В значительной степени точность этого прогноза зависит от опыта, знаний и интуиции бухгалтера-аналитика, так как, давая подобные прогнозы, необходимо учесть многие факторы - как объективные (не зависящие от деятельности предприятия), так и субъективные (зависящие от него). Например, существенным слагаемым общепроизводственных расходов оказывается оплата коммунальных услуг и электроэнергии, а ее размер в свою очередь зависит от установленных тарифов. Следовательно, повышение действующих тарифов по оплате коммунальных услуг и электроэнергии является для предприятия объективным фактором. Бухгалтеру-аналитику, конечно, трудно предсказать влияние этого фактора в предстоящем периоде.

Вместе с тем именно от предприятия будет зависеть, насколько производительно используется электроэнергия, допускается ли ее непроизводительное потребление, и если допускается, то в какой мере. Такого рода субъективные факторы также должны быть учтены бухгалтером-аналитиком в его прогнозе косвенных расходов предстоящего периода.

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

База для распределения косвенных расходов выбирается предприятием самостоятельно, исходя из специфических особенностей его деятельности, характера выполняемых заказов, их размера, количества и т. д., записывается в учетной политике предприятия и является таковой в течение всего финансового года.

Так, в промышленном производстве общепринятыми показателями для распределения косвенных расходов являются отработанные станко-часы, машинодни, сумма начисленной заработной платы производственных рабочих. Однако могут применяться и другие измерители, например, при индивидуальном производстве ковров — квадратные метры, при оказании транспортных услуг — километры пробега автомобиля, аудиторских услуг — количество часов, отработанных сотрудниками аудиторской фирмы, и т. д.

Выбрав в качестве базы распределения косвенных расходов какой-либо показатель, бухгалтер-аналитик прогнозирует его размер на предстоящий период. Здесь он сталкивается с теми же проблемами, о которых речь шла выше. Необходимо оценить возможный спрос на продукцию предприятия в предстоящем периоде с учетом сезонных колебаний, покупательной способности населения (или предприятий), общей ситуации на рынке с учетом деятельности конкурентов. Правильно оценить влияние всех этих

факторов на ожидаемую величину заказов, а, следовательно, и на размер выбранного базового показателя сможет лишь опытный бухгалтер-аналитик.

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

4. Учет затрат по функциям (ABC-метод).

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

Во-вторых, они доминировали в структуре себестоимости продукции благодаря низкому уровню автоматизации производственных процессов.

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

- развитие производственных возможностей привело к значительному разнообразию выпускаемой продукции. Она стала отличаться по размерам, затратам ресурсов, сложности дизайна;

- следствием автоматизации производственных процессов стал спад доли прямых трудовых затрат в структуре себестоимости продукции и рост накладных расходов. Нарушилась корреляция между накладными расходами и прямыми трудозатратами;

- возросла стоимость ресурсов, не связанных напрямую с производственной деятельностью предприятий: расходы на логистику, наладку и переналадку оборудования, технический контроль продукции, расходы на продажу и т. д.;

- автоматизация учетных процессов позволила применять более сложные методы обработки первичной информации.

Названные обстоятельства и стали предпосылками появления метода учета затрат по функциям, или ABC-метода (от английского Activity Based Costing — ABC).

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

Алгоритм его построения выглядит следующим образом:

- 1) бизнес организации делится на основные виды деятельности (функции, или операции). В частности, ими могут быть: оформление заказов на поставку материалов; эксплуатация основного технологического и вспомогательного оборудования; операции по его переналадке; контроль качества полуфабрикатов и готовой продукции, их транспортировка и др.

Количество видов деятельности зависит от ее сложности: чем сложнее бизнес организации, тем большее число функций будет выделено.

Накладные расходы организации идентифицируются с выделенными видами деятельности;

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

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

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

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

ABC-метод, по сути своей являясь альтернативой позаказному методу учета затрат и калькулирования, эффективен для предприятий, характеризующихся высоким уровнем накладных расходов.

ЛЕКЦИЯ 6. Калькулирование полной и производственной себестоимости

- 1. Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг)**
- 2. Учет косвенных расходов в составе себестоимости продукции**
- 3. Калькулирование производственной себестоимости**
- 4. Калькулирование себестоимости по переменным расходам**

1. Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг).

Традиционным для отечественного учета является калькулирование полной себестоимости, включающей все затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции.

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

К прямым затратам относят:

- 1) прямые материальные затраты;
- 2) прямые затраты на оплату труда.

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

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

Фактическая себестоимость материалов определяется исходя из затрат на их приобретение, включая оплату процентов за пользование кредитом, предоставленным поставщиком ресурсов, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим организациям, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины, расходы на транспортировку и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

На предприятиях текущий учет материальных ценностей ведут по учетным ценам, по среднепокупным ценам, по плановой (нормативной) себестоимости и др. Отклонения фактической стоимости материалов от средней покупной цены или от плановой (нормативной) себестоимости учитывают на отдельных аналитических счетах по группам материалов.

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

Оценка запасов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного года в последовательности их закупки, т. е. ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле — в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка

материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, проводится по фактической себестоимости последних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость ранних по времени закупок.

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

Распределение стоимости израсходованных материальных ресурсов на счета учета их использования производится исходя из средней стоимости единицы каждого их вида, определенной в рамках выбранного метода оценки, и количества материалов, списанных в расход.

Необходимость выявления фактического расхода материалов по отдельным деталям и операциям ставит перед бухгалтером задачи как по улучшению документооборота по движению материалов, так и по организации самого учета расходования материалов в производстве. Сложность поставленной задачи заключается в том, что только при помощи четко отлаженного производственного учета можно оперативно выявить перерасход или экономию материалов.

Большое значение в организации учета использования материалов имеет оформление первичных документов на отпуск их в производство. Наиболее распространенным является отпуск материалов в производство на основе лимитных или лимитно-заборных карт. В них учитывают: вид операции, номер склада, отпускаемые материалы, цех-получатель, шифр затрат, номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов, единицу измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляют в соответствии с производственным планом на месяц и действующими нормами расхода. Для оформления замены материалов, при отпуске их сверх утвержденного лимита документы оформляются специальным образом (например, с полосой по диагонали), с тем, чтобы отметить факт отступления от установленного режима работы.

Лимит отпуска материалов может меняться. При этом возможно различное оформление: на одних предприятиях при уточнении лимита выписывается новая лимитная карта взамен старой, на других — отдается распоряжение об изменении лимита, которое в письменном виде прикладывается к соответствующей карте.

Отпуск в производство материалов, потребляемых эпизодически, оформляется требованиями.

Однако отпуск материалов в производство еще не означает их фактического потребления.

Под фактическим расходом материалов понимается их действительное потребление в производстве на изготовление продукции, выполнение работ или

оказание услуг, а также на цеховые и общезаводские нужды. При этом необходимо помнить, что отпуск материалов цеховым кладовым, являющимся самостоятельными учетными единицами, в переработку на сторону, переброска материалов на другие склады не является фактическим расходом материалов и рассматривается как их внутреннее перемещение.

Поэтому списание материалов на счета затрат осуществляется на основании документа о расходе. На каждом предприятии определяется круг должностных лиц, ответственных за использование материалов в производстве и оформление соответствующей документации.

Расход материалов, подвергающихся раскрою, оформляют раскройными листами (или картами). Такие документы используются, например, на предприятиях швейной, обувной, кожевенной промышленности. В них указывают количество поданного на рабочие места материала, количество изготовленных годных полуфабрикатов, брака и образовавшихся при раскросе отходов, а также нормы расхода на один полуфабрикат. По результатам раскроя в листках или картах определяют отклонения от норм с указанием причин и виновников этих отклонений.

Для учета расходования материалов, не подвергающихся раскрою, составляется карта учета использования материала. Она выписывается на каждое наименование материала и содержит информацию о движении материала за отчетный период. На основании документов по учету выработки в карту вносят данные о наименовании, шифре и количестве изготовленных из данного материала изделий.

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

$$Рф = О_{нп} + П - В - О_{кп} \quad (6.1.)$$

где Рф — фактический расход материала за отчетный период, руб.;

О_{нп} — остаток материала на начало отчетного периода, руб.;

П — документально подтвержденное поступление материала в течение отчетного периода, руб.;

В — внутреннее перемещение материала в течение отчетного периода (возврат материала на склад, передача в другие цехи и т. п.), руб.;

О_{кп} — остаток материала на конец отчетного периода, определяемый по данным инвентаризации, руб.

Фактический расход на каждое изделие определяют путем его распределения пропорционально нормативному расходу.

Результатом документального оформления движения и расходования основных материалов и выполненных расчетов становится проводка:

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 10 «Материалы».

Вторым элементом прямых расходов является заработная плата основных производственных рабочих с соответствующими начислениями на нее.

Для расчета заработной платы работников, находящихся на повременной оплате труда, используются данные табелей учета отработанного времени. Обычно в табелях фиксируют лишь неявки на работу и все отклонения от нормальной продолжительности рабочего дня. Неявки на работу (кроме выходных дней по графику и праздничных дней) должны быть подтверждены документально (приказом или распоряжением на предоставление отпуска, приказом на командировку, листками нетрудоспособности и т. п.). Преждевременный уход с работы и опоздание на работу отмечаются в таблице на основании служебных записок руководителей структурных подразделений. В таком же порядке оформляются и прогулы. При этом лица, нарушившие дисциплину, обязаны в письменной форме представить администрации объяснение.

Привлечение работников к сверхурочным работам оформляется соответствующими списками, утвержденными руководством предприятия.

В условиях сдельной формы оплаты труда могут применяться различные системы учета выработки рабочих-сдельщиков, в частности *система пооперационного учета выработки*. Она предусматривает приемку, подсчет и фиксирование информации о выработке рабочего (или бригады рабочих) в первичных документах контролером ОТК или мастером после выполнения каждой операции.

В условиях мелкосерийного и индивидуального производства основным первичным документом по учету выработки является наряд на сдельную работу. В нем отражают задание, его выполнение, разряд работы, отработанное время, расценку и сумму заработка по каждой операции. Возможно применение как разовых, так и накопительных нарядов, рассчитанных на фиксирование выработки рабочих в течение двух недель или за месяц.

В серийном производстве первичными документами для учета выработки рабочих являются маршрутные листы или карты. В них фиксируют запуск в производство и обработку партии заготовок в соответствии с установленным технологическим процессом. Контроль за сохранностью и точностью обработки деталей осуществляется в процессе приемки работ ОТК после выполнения каждой операции. При передаче партии деталей из цеха в цех вместе с ними передается и маршрутный лист. При дроблении партии деталей выписываются новые маршрутные листы.

Маршрутные листы могут применяться и как самостоятельные документы, и в сочетании с рапортами или отрывными талонами.

В массовых и крупносерийных производствах для определения выработки каждого рабочего за смену или за расчетный период производится пооперационная перепись остатков, не обработанных деталей или не собранных изделий на конец смены или расчетного периода. Выработка рабочих определяется как остаток деталей или заготовок на начало смены, увеличенный на количество деталей, переданных на рабочее место за смену, минус остаток не обработанных или не собранных деталей (заготовок) на конец смены. Рассчитанная таким образом выработка каждого рабочего оформляется рапортами или ведомостями учета выработки.

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

Подобным образом выполненные и оформленные расчеты позволяют в бухгалтерском учете составить следующую проводку:

Д-т сч. 20 «Основное производство»

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

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

Д-т сч. 20 «Основное производство»

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

2. Учет косвенных расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг).

К косвенным относятся общепроизводственные расходы, которые не удается быстро и экономично отнести на конкретный носитель затрат.

Однако и общехозяйственные расходы также следует признать косвенными, так как они участвуют в калькулировании полной себестоимости продукции и также не могут быть отнесены на изделие прямым путем. Поэтому ниже речь пойдет об учете и участии в калькулировании себестоимости продукции общепроизводственных и общехозяйственных расходов. В литературе их часто называют накладными расходами.

Общепроизводственные расходы возникают в производственных подразделениях — участках, цехах, производствах, переделах. Назначение, характер и функциональная роль этих затрат связаны непосредственно с производством. Объединение названных видов расходов в единую группу под названием «Общепроизводственные расходы» связано с тем, что они имеют ряд общих характеристик:

- носят комплексный характер (в составе расходов отражаются все экономические элементы затрат);
- не могут быть отнесены прямо на изделия, если их выпускается более одного;
- контролируются бюджетно-сметным методом.

Общепроизводственные расходы можно отнести к условно-переменным, так как они объединяют расходы энергоресурсов, необходимых для приведения в движение производственного оборудования, машин, механизмов и транспортных средств; расходы на текущий уход за оборудованием и рабочими местами (стоимость смазочных и обтирочных материалов, оплата труда наладчиков, ремонтных и других вспомогательных рабочих). Размеры этих расходов во многом зависят от объема производства, чего нельзя сказать о второй группе накладных расходов – общехозяйственных.

Общепроизводственные расходы состоят из:

- 1) расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;

2) **общецеховых расходов на управление.**

Аналитический учет общепроизводственных расходов осуществляется по подразделениям предприятия, а в их разрезе – по установленной номенклатуре общепроизводственных расходов. Статьи расходов предусматриваются отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию.

Общепроизводственные расходы учитываются на одноименном счете 25 в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов по социальному обеспечению и страхованию, кассы, расчетного счета и др.

Обычно в организациях предварительно составляют смету общепроизводственных расходов, с тем чтобы руководители производства знали размер допустимых затрат, могли аргументированно принимать решения.

С целью получения информации, пригодной для принятия решений, смету общепроизводственных расходов обычно корректируют с учетом фактически достигнутого объема производства и сопоставляют с фактическими расходами.

В конце отчетного периода на суммы фактических общепроизводственных расходов составляют запись:

Д-т сч. 20 «Основное производство» — в части подразделений основного производства

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» — в части подразделений вспомогательных производств

Д-т сч. 28 «Брак в производстве» — в доле расходов, относящихся к забракованной продукции

К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы».

Наиболее сложной оказывается задача более глубокого распределения общепроизводственных расходов. Речь идет об организации аналитического учета внутри синтетического счета 20, когда необходимо на каждый носитель затрат отнести соответствующую ему долю общепроизводственных расходов.

Процесс распределения общепроизводственных затрат состоит из трех элементов:

1) выбор объекта, на который относятся затраты, т.е. носителя общепроизводственных затрат (например, продукция, услуга, контракт, цех);

2) выбираются и собираются затраты, которые следует отнести на объекты;

3) выбирается база распределения, которая соотносит затраты с учетным объектом (носителем затрат).

Методы распределения выбираются произвольно, по решению бухгалтера-аналитика. В качестве базы распределения должен выбираться тот показатель, который наиболее соответствует накладным расходам каждого производственного подразделения. Выбор базы распределения чрезвычайно важный вопрос, так как, меняя ее, бухгалтер-аналитик меняет и значение себестоимости продукции (работы, услуги). База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного времени, поскольку она

представляет элемент учетной политики предприятия. Однако когда ее несоответствие становится очевидным, она подлежит пересмотру.

На практике для распределения производственных накладных расходов между носителями затрат применяются следующие базы:

1. Время работы производственных рабочих (человекочасы) — широко применяется по двум причинам: отражает затраты прямого труда; информация о затраченных человекочасах на производство конкретной продукции обычно содержится в нарядах и в рабочих картах.

Коэффициент распределения определяется путем деления общей суммы производственных накладных расходов на общее число затраченных человекочасов.

2. Заработная плата производственных рабочих. Использование этого показателя желательно в тех случаях, когда заработная плата занимает больший удельный вес в общепроизводственных расходах, чем расходы на содержание оборудования.

3. Машиночасы. В прошлом этот показатель применялся редко в связи с отсутствием информации о времени работы какого-либо оборудования, затраченного на выпуск конкретной продукции. Компьютеризация бухгалтерского учета позволяет решить эту трудоемкую задачу.

4. Прямые затраты. Косвенные производственные расходы распределяются пропорционально стоимости потребленных на продукт основных материалов и основной заработной платы производственных рабочих.

5. Стоимость основных материалов. В этом случае применяются ставки распределения накладных расходов в процентах от стоимости использованных основных материалов.

6. Объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении. Этот метод применим лишь при условии, что подразделением производится один вид продукции. При использовании этого показателя в качестве базы распределения на продукцию с разной трудоемкостью будут приходиться равные накладные расходы.

7. Распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам. Ставка рассчитывается либо по предприятию в целом, либо для каждого подразделения отдельно. Единую ставку распределения накладных расходов целесообразно использовать лишь тогда, когда на все работы во всех подразделениях затрачивается примерно одинаковое время. Если на эти работы затрачивается разное время, то необходимо установить ставки распределения накладных расходов отдельно по каждому подразделению, чтобы на все виды продукции распределялись фактически соответствующие им накладные расходы.

Важнейшим принципом выбора способа распределения накладных расходов является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции. Это влияет на достоверность определения себестоимости продукции и, в конечном счете — на прибыль организации. Вместе с тем выбранный способ должен соответствовать

принятым производственным и технологическим процессам, более обоснованным принципам учета и калькулирования и быть нетрудоемким и простым для понимания. При выборе базы распределения следует руководствоваться содержанием отраслевых методических рекомендаций по учету, планированию и калькулированию себестоимости, если таковые имеются, а там, где таких рекомендаций нет, - экономическим смыслом и особенностями производственной и коммерческой деятельности предприятия.

Общехозяйственные расходы связаны с общим обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом. Они учитываются на одноименном счете 26.

Аналитический учет общехозяйственных расходов строится по группам этих расходов, а внутри групп — по статьям, что позволяет предприятию контролировать исполнение сметы общехозяйственных расходов.

Типовой номенклатурой предусмотрено выделение следующих статей общехозяйственных расходов промышленных предприятий:

Расходы на управление предприятием

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

Общехозяйственные расходы

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

Налоги, сборы, отчисления. Непроизводительные расходы.

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

Общехозяйственные расходы, называемые расходами по управлению, как никакие другие издержки производства и обращения, подвергаются нормированию и лимитированию со стороны государства для целей ведения налогового учета. Для таких расходов, как затраты на командировки, представительские расходы, расходы на содержание служебного автотранспорта, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей законодательно установлены специальные нормы, нормативы и лимиты.

В конце отчетного периода счет 26 «Общехозяйственные расходы» закрывается:

Д-т сч. 20 «Основное производство» — в части подразделений основного производства

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» — в части подразделений вспомогательного производства

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

При калькулировании полной себестоимости фактическая сумма общехозяйственных расходов распределяется между видами продукции пропорционально выбранной базе распределения. Однако такие затраты, как время труда или заработная плата основных производственных рабочих, время работы станков, не имеют тесной зависимости с размером общехозяйственных расходов. В силу своей сущности последние напрямую не связаны с объемом производства — его падением или ростом, их размер скорее зависит от продолжительности отчетного периода. Поэтому распределение общехозяйственных расходов при калькулировании полной себестоимости продукции носит весьма условный характер.

В течение месяца общехозяйственные расходы заносятся в ведомость, позволяющую анализировать их по статьям. В связи с тем, что предприятие калькулирует полную себестоимость, в конце каждого месяца общехозяйственные расходы полностью списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 20 «Основное производство», распределяясь при этом между отдельными видами продукции.

Базой распределения данных расходов на предприятии также является стоимость прямых материалов, израсходованных на каждый вид продукции.

В результате списания прямых издержек, общехозяйственных расходов на счете 20 «Основное производство» накапливаются затраты. Одна их часть, в конечном счете становится готовой продукцией и по истечении отчетного периода перечисляется в дебет счета 43 «Готовая продукция», другая — в виде сальдо остается на счете 20 и характеризует размер незавершенного производства на конец периода. От правильной оценки незавершенного производства зависит достоверность калькуляционных расчетов, а, следовательно, и размер продекларированной прибыли.

Что же понимают в учете под незавершенным производством и каковы методы его оценки?

Незавершенным производством называется продукция (работа, услуга) частичной готовности, т. е. не прошедшая всех стадий обработки. Готовая продукция, не принятая ОТК, также числится в составе незавершенного производства.

Вместе с прохождением продуктов по отдельным производственным стадиям их стоимость все более возрастает. Появляется необходимость в оценке остатков незавершенного производства. Для решения этой задачи требуется на какое-то время прервать производственный процесс. Такой перерыв на практике происходит в конце года при инвентаризации незавершенного производства. В силу использования прямого сплошного счета метод инвентаризации дает точные результаты, но лишь в конце года. Более частые перерывы производства сложны и дороги.

Для того чтобы получить непрерывные текущие данные о размерах незавершенного производства, используют *балансовый метод учета*, который получил наибольшее распространение. Сущность метода состоит в том, что в результате инвентаризации незавершенного производства на начало года оценивается вступительное сальдо по счету 20 «Основное производство». Затем в дебет счета 20 относят остальные издержки производства (прямые и косвенные). В результате дебет счета 20 характеризует общую массу издержек предприятия. Готовая продукция учитывается на кредите этого счета, где отражается все то, что поступает на склад предприятия.

Кредитовый оборот счета никогда не совпадает с дебетовым, поскольку в процессе производства в любой момент имеется какое-то незавершенное производство, которое переходит на следующий период для продолжения производственного процесса.

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ предусмотрены четыре метода оценки незавершенного производства по:

- 1) фактическим производственным затратам;
- 2) нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- 3) прямым статьям расходов;
- 4) стоимости материальных затрат.

Проблема выбора того или иного метода в настоящее время связана с отсутствием соответствующих нормативных указаний.

Далее из итога по дебету счета 20 «Основное производство» вычитают стоимость незавершенного производства на конец периода. Полученную разность принимают в качестве стоимостного выражения изготовленных за период изделий.

3. Калькулирование производственной себестоимости.

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, в себестоимость продукции должны быть включены лишь производственные затраты. Управленческие и коммерческие расходы в калькулировании производственной себестоимости участвовать не могут. Независимо от выбранных предприятием методов калькулирования в соответствии с международными стандартами общехозяйственные расходы никогда не участвуют в калькулировании и в оценке запасов, а общей суммой относятся на финансовые результаты предприятия. Приказ Минфина РФ от 27.03.1996 г. № 31 «О типовых формах квартальной бухгалтерской отчетности организаций и указаниях по их заполнению в 1996 г.» впервые предоставил всем организациям право отражать в бухгалтерском учете производственную себестоимость.

Этим документом всем организациям, независимо от вида их деятельности, разрешено с 1 января 1995 г. списание общехозяйственных расходов непосредственно на себестоимость реализованной продукции. Такой порядок учета позволил организациям сформировать не полную, а производственную себестоимость продукции и знаменовал собой очередной шаг

российской методологии бухгалтерского учета в направлении к международным бухгалтерским нормам.

На сегодняшний день организациям предоставлено право выбора: списывать общехозяйственные расходы на основное производство в дебет счета 20 «Основное производство» или в уменьшение выручки от продаж (в дебет счета 90 «Продажи»). В ПБУ 10/99 «Расходы организации» в этой связи отмечается: «...коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году в качестве расходов по обычным видам деятельности».

Выбранный способ учета предприятия обязаны записать в своей учетной политике.

Списание общехозяйственных расходов на себестоимость продаж, минуя процесс калькулирования, имеет ряд преимуществ:

1. Снижение трудоемкости учета, его упрощение. Точное определение себестоимости продукции в рыночных условиях не является самоцелью, тем более что не существует систем, позволяющих составить точную калькуляцию. Поэтому принципом исчисления себестоимости изделия должна быть не полнота включения затрат, а способ их отнесения на то или иное изделие. Необходимо подчеркнуть и то обстоятельство, что общехозяйственные затраты не связаны с производством данного конкретного изделия, а являются следствием содержания и обслуживания всего предприятия.

2. Совокупная прибыль будет одной и той же при использовании разных систем калькулирования. Различия появляются в величине прибыли, относимой на каждый учетный период.

Списание общехозяйственных расходов непосредственно в дебет счета 90 «Продажи» может завязать себестоимость реализованной продукции, занизить прибыль на величину общехозяйственных расходов и тем самым уменьшить сумму периодического платежа по налогу на прибыль, что позволит предприятию временно сохранить необходимые оборотные средства.

3. Данный способ списания расходов позволяет избежать капитализации постоянных накладных расходов в товарных запасах на складе, в неликвидных запасах в период, когда спрос на продукцию уменьшается. Калькулирование полной себестоимости на предприятиях, имеющих запасы готовой продукции на складе, приводит к капитализации части общехозяйственных расходов. Увеличение товарных запасов ведет к увеличению налога на имущество предприятия. Следовательно, калькулирование производственной себестоимости приведет к уменьшению налога на имущество. По крайней мере, доля общехозяйственных расходов, приходящаяся на нерезализованную продукцию, не будет попадать под налогообложение.

Затраты, связанные со сбытом продукции, а также расходы на продажу в данные строк 020 не включаются. По статье «Коммерческие расходы» (строка 030) отражаются:

- организацией, занятой производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, — затраты по сбыту, учитываемые на счете 44

«Расходы на продажу» и относящиеся к реализованной продукции (работам, услугам);

- организацией, занятой в торговой, снабженческой, сбытовой и иной посреднической деятельности, — расходы на продажу, учитываемые на одноименном счете 44 и приходящиеся на проданные товары.

Таким образом, строка 030 «Коммерческие расходы» заполняется всеми производственными организациями независимо от принятой учетной политики.

Строка 040 заполняется организациями, списывающими общехозяйственные расходы непосредственно в дебет счета 90 «Продажи».

В случае если организацией не принят в учетной политике вышеуказанный порядок списания общехозяйственных расходов, то их доля, относящаяся к реализованной продукции (работам, услугам), отражается по статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг». Таким образом, строки 020 и 040 формы № 2 заполняются организациями по-разному, в зависимости от принятого в учетной политике порядка списания общехозяйственных расходов.

Строка 040 формы № 1 названа «Управленческие расходы».

Возникает вопрос: какие именно расходы организации должны быть отражены? Работники налоговых служб, как правило, включают сюда затраты, связанные с управлением производством: содержание работников аппарата управления предприятия и его структурных подразделений; затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью; содержание и обслуживание технических средств управления; оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг, другие затраты по управлению. Таким образом, подобное толкование сужает содержание строки 040 до управленческих расходов, что, впрочем, соответствует ее названию.

Согласно плану счетов бухгалтерского учета, в изданном счете помимо управленческих, учитываются и хозяйственные расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом. В частности, отражаются амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, арендная плата за помещения общехозяйственного назначения и т. л.

Важной проблемой калькулирования производственной себестоимости является порядок списания расходов со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи» в случае отсутствия у предприятия в отчетном периоде выручки.

О расходах предприятия начинают говорить лишь при возникновении у него доходов, и традиционно списание затрат в дебет счета 90 производится лишь при появлении выручки от реализации продукции (работ, услуг).

В литературе существует мнение о целесообразности в этом случае прямой проводки.

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Это предложение направлено на совершенствование существующей ныне методологии бухгалтерского учета.

Однако если следовать рекомендациям Минфина РФ, то на сумму, учтенную по счету 26 «Общехозяйственные расходы», следует составить две бухгалтерские записи:

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

и

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Прибыль / убыток от продаж».

Соответственно и заполнение строки 040 «Управленческие расходы» формы № 2 не должно увязываться с фактом получения выручки от продажи продукции (работ, услуг).

4. Калькулирование себестоимости по переменным расходам.

В бухгалтерском управленческом учете одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию является подход, когда носителям затрат планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Эта себестоимость может включать только прямые затраты, она может калькулироваться на основе только производственных расходов, т. е. расходов, непосредственно связанных с производством продукции (работ, услуг), даже если они косвенные. В каждом случае полнота включения затрат в себестоимость разная. Однако общим для этого подхода является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки. В этом состоит сущность системы учета неполной себестоимости.

Одной из модификаций данной системы является *система «директ-костинг»*. Ее суть состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т. е. лишь переменные расходы распределяются по носителям затрат. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, т.е. учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период.

По переменным расходам оцениваются также запасы — остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

Основные идеи этой системы были сформулированы в 1936 г. американским экономистом Д.Ч. Гаррисоном. Начало практического применения «директ-костинг» в США связано с 1953 г., когда Американская ассоциация бухгалтеров опубликовала описание этого метода.

На первых этапах практического применения системы «директ-костинг» в себестоимость включались лишь прямые расходы, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты. Отсюда и название системы — Direct-Costing-System (система учета прямых затрат).

Позднее «директ-костинг» трансформировался в такую учетную систему, когда себестоимость рассчитывается не только в части прямых переменных

расходов, но и в части переменных косвенных затрат. Отсюда следует некоторая условность в названии.

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

Общехозяйственные расходы также исключаются из калькулирования. Они являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды изделий. В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно на уменьшение выручки от продаж:

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Однако в соответствии с Международными стандартами метод «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Он применяется во внутреннем учете для проведения управленческого анализа и для принятия оперативных управленческих решений.

«Директ-костинг» является предметом полемики среди бухгалтеров. Его сторонники утверждают, что постоянные расходы присутствуют независимо от того, загружены мощности предприятия или нет, какая продукция на них выпускается. Они в большей степени содействуют производству, чем участвуют в нем. Поэтому эти расходы не зависят от объема производства и имеют более тесную связь с временным периодом. Следовательно, делают вывод сторонники, постоянные затраты являются периодическими и их следует сразу списывать на продажи без внесения в себестоимость продукции. Сторонники этой теории не утверждают, что постоянные расходы не важны. Они лишь подчеркивают, что различия в поведении постоянных и переменных издержек являются основными при принятии многих управленческих решений.

Оппоненты метода учета переменных затрат доказывают, что без постоянных издержек производство не сможет функционировать, а потому в оценке запасов должна участвовать и постоянная компонента производственных затрат. Таким образом, и переменные, и постоянные издержки должны рассматриваться как запасоёмкие.

Рассмотрим порядок отражения операций на бухгалтерских счетах в условиях системы «директ-костинг». Прямые производственные затраты с кредита счетов 10, 70, 69 собираются по дебету счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства». Переменная часть общепроизводственных расходов с одноименного счета 25 также списывается на счет 20 (23). Затраты, используя какую-либо базу распределения, в дальнейшем будут отнесены на соответствующие носители затрат, т.е. будут участвовать в калькулировании.

Постоянная часть общепроизводственных издержек вместе с коммерческими и общехозяйственными расходами, рассматриваемыми как

периодические, при этом варианте не включаются в себестоимость объектов калькулирования (носителей затрат), а списываются на уменьшение выручки от реализации продукции.

Международные стандарты финансовой отчетности не разрешают использовать систему «директ-костинг» для составления внешней отчетности и расчета налогов. В чем же тогда состоит практическое значение этой системы?

Прежде всего ее применение позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом, а следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменениях деловой активности.

В современных условиях управляющие должны знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от того, каков размер арендной платы за помещение или какова заработная плата у директора и его помощников. Поэтому одним из принципов бухгалтерского управленческого учета является следующий: *самая точная калькуляция не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции (выполнение работы, оказание услуги)*. Решить эту задачу можно лишь используя систему «директ-костинг».

Калькулирование переменной себестоимости помогает бухгалтеру-аналитику оперативно решать ряд управленческих задач, причем расчеты полной себестоимости не дают подобных результатов.

Система «директ-костинг» позволяет проводить *эффективную политику ценообразования*. В некоторых ситуациях при недостаточной загруженности производственных мощностей привлечение дополнительных заказов может быть оправданно даже в том случае, когда оплата за них не покрывает полностью издержек по их выполнению. Снижать цену на такие заказы можно до определенного предела, называемого «нижней границей цены».

Рассчитать значение границы позволяет система «директ-костинг». Управленческие решения подобного рода разрушают традиционные для отечественного калькулирования представления о том, что в основе цены непременно должна лежать полная себестоимость продукции.

Наконец, данная система *позволяет существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль* резко сократившегося числа затрат, в результате себестоимость становится более обозримой, а отдельные статьи затрат — лучше контролируемые.

ЛЕКЦИЯ 7. Принятие управленческих решений

- 1. Процесс принятия управленческих решений**
- 2. Классификация и методы управленческих решений**
- 3. Процесс принятия ценовых решений**

1. Процесс принятия управленческих решений.

Важной задачей управленческого учета является сбор, обобщение и передача информации, необходимой и полезной при принятии менеджерами своевременных и качественных управленческих решений. Одно из множества определений менеджмента как раз и формулируется как сбор информации, разработка решений и организация их выполнения, что подчеркивает высокую значимость решений в управленческой деятельности.

Разработка эффективных решений - основополагающая предпосылка обеспечения конкурентоспособности продукции и фирмы на рынке, формирования рациональных организационных структур, проведения правильной кадровой политики и работы, регулирования социально-психологических отношений на предприятии.

Проблема принятия решений носит фундаментальный характер, что определяется ролью, которую играют решения в любой сфере человеческой деятельности. Исследования этой проблемы относятся к числу междисциплинарных, поскольку выбор способа действий - это результат комплексной увязки различных аспектов: информационного, экономического, психологического, логического, организационного, математического, правового, технического и др.

Этапы принятия управленческих решений

Подготовка управленческого решения подразумевает наличие системы, состоящей из пяти этапов.

1. Этап формирования цели. Поставленная цель должна быть существенной и выполнимой с учетом имеющихся ресурсов.

2. Этап анализа и поиска решений. Сначала необходимо осмыслить проблему, стоящую перед организацией, определить ее природу и значимость. Проблема - это отклонение фактических параметров от целевых, возможность такого отклонения в будущем в случае непринятия каких-либо действий, изменение целей управления. В процессе осмысления проблемы необходимо установить совокупность факторов, влияющих на конечный результат, допустимые отклонения, данные о ресурсах и т. д. Проблемы бывают:

- стандартные. Для их решения необходим инструкции и руководства;
- жестко структурированные. Решение - применение экономико-математические модели;
- слабо структурированные. Решение - произвести системный анализ;

- неструктурированные (новые). Решение - экспертные оценки и мнения.

3. Этап принятия решений. При принятии решения устанавливается альтернатива, т. е. ситуация, в которой нужно сделать выбор одной или нескольких возможностей. Для выбора альтернативы (варианты решения) необходимо:

1) сформировать систему показателей (качественных и количественных), используя метод шкалирования;

2) сформировать критериальную базу. Критерий позволяет ответить на один из следующих вопросов:

- является ли альтернатива допустимой;
- является ли альтернатива удовлетворительной,
- является ли альтернатива оптимальной;
- какая из двух сравниваемых альтернатив лучше;

3) осуществить выбор (принять решение) с учетом рисков и возможностей реализации. "Плохой администратор предлагает правильное решение, а хороший - выполнимое".

4. Этап воздействия. Методы воздействия на исполнителей бывают экономическими, организационными и воспитательными. В результате происходит мотивация на выполнение выработанного решения.

5. Этап реализации и оценки. Организация производственного процесса с присущими ему стандартами. Оценка фактического результата, сравнение его со стандартным показателями и оценка отклонения. Получение обратной связи.

Хотя каждое управленческое решение является уникальным, оно подчиняется внутренней логике - это цикл принятия решения. Рассмотрим этапы такого цикла.

Первый этап цикла определение целей и задач. Прежде чем принять решение, необходимо определить цель, которая поможет принимающим решения оценить предпочтительность одного варианта действий перед другим. Обычно владельцы организации преследуют цель получения максимальной прибыли или, точнее, увеличения богатства держателей акций.

Есть определенные причины для того, чтобы выделить цель максимизации прибыли как наиболее предпочтительную. Маловероятно, что выбор какой-то другой цели даст возможность с такой же эффективностью оценить способность организации успешно функционировать в будущем.

Поиск альтернативных курсов (вариантов) действий.

Второй этап цикла принятия решения заключается в поиске ряда возможных курсов (вариантов) действий, направленных на достижение поставленных целей. Для поиска альтернативных курсов действий необходимо получить информацию об ожидаемой конъюнктуре и изменении экономической обстановки. Это самый трудный и важный этап процесса принятия решения.

Выбор оптимального курса действий из альтернативных вариантов. Это сравнительная оценка конкурирующих альтернативных

курсов действий и выбор варианта, который в наибольшей степени отвечает целям организации. Если таковой является максимизация будущих поступлений чистых платежей, то оптимальный альтернативный курс действий следует выбирать путем сравнения прогнозов поступления денежных средств. Значит, к каждому альтернативному курсу действий должны быть применены методы анализа прироста чистых денежных поступлений. Альтернативные варианты оцениваются по предполагаемым чистым денежным поступлениям, и дающие наибольшую величину должны быть изучены с точки зрения качественных факторов (показателей).

Осуществление выбранного варианта. Выбранные альтернативные курсы действий являются отправной точкой для составления бюджета. Бюджеты сводят в единый документ, в котором в концентрированной форме выражены намерения организации и ожидаемые результаты. Этот документ называется обобщенным (общим) бюджетом. Процесс его составления направлен на то, чтобы каждый член организации знал о своей предполагаемой роли в осуществлении решений администрации.

Сравнение полученных и планируемых результатов. На последних этапах цикла принятия решения (сравнение полученных (фактических) и планируемых результатов (показателей) и принятие необходимых мер в случае их расхождения) осуществляются контроль и регулирование в рамках организации. Функция процесса контроля и регулирования - оценка результатов деятельности (показателей), представление сведений о них и выработка корректирующих мер, направленных на то, чтобы цели были достигнуты и планы организации реализованы. Другими словами, задачей процесса контроля и регулирования является корректирование деятельности таким образом, чтобы осуществились изначальные намерения.

Для контроля (мониторинга) за результатами деятельности бухгалтер готовит отчеты и представляет их менеджерам, ответственным за выполнение определенных решений. Отчеты, содержащие данные сравнения полученных результатов (фактических затрат и доходов) и запланированных показателей (сметных затрат и доходов), должны готовиться систематически. Данные этих отчетов обеспечивают обратную связь, в таких отчетах особое внимание должно уделяться показателям, которые расходятся с запланированными, чтобы менеджеры сосредоточили на них свое внимание. Этот процесс - применение метода управления по отклонениям.

Эффективность контроля и регулирования зависит от корректирующих действий, направленных на приведение полученных (фактических) результатов в соответствие с запланированными показателями. Планы в свою очередь могут уточняться, если результаты сравнений показывают, что какие-то запланированные показатели не могут быть достигнуты. Обратная связь между последним и первым этапами свидетельствует о том, что если планы не могут быть реализованы, то необходимо рассмотреть альтернативные курсы действий, которые обеспечат достижение целей организации. Контур обратной связи отражает корректирующее действие,

предпринимаемое с целью приведения фактических результатов в соответствие с запланированными показателями.

Процесс выработки и принятия управленческого решения относится к наиболее трудоемкой и ответственной части управленческого труда. Основное содержание этого процесса - сбор, хранение, передача и анализ данных о хозяйственной деятельности предприятия.

2. Классификация и методы управленческих решений.

Управленческие решения целесообразно группировать на основе классификационных признаков. Решения, принимаемые в условиях определенности, применяются тогда, когда есть исчерпывающая информация о проблемной ситуации. Такие решения полностью программируемы. Руководитель, сталкиваясь с различными задачами, замечает, что некоторые из них периодически повторяются.

Решения, принимаемые в условиях вероятной определенности или с элементами риска, применяются с осознанием того, что имеющейся информации недостаточно или она может быть недостоверной. Руководитель, как правило, может предвидеть все варианты последствий реализации такого решения. Эти решения частично программируемы.

Решения, принимаемые в условиях неопределенности, когда информации о проблемной ситуации явно недостаточно для принятия правильного решения, совершенно непрограммируемы. В условиях неопределенности, как правило, принимаются решения по новым и творческим задачам.

Управленческие решения должны быть: эффективными, своевременными, рациональными, обоснованными и реально осуществимыми.

При разработке и принятии управленческих решений целесообразно использовать следующие методы: традиционные; экономико-математические; систематизированные и системно-целевые.

Традиционные методы необходимо применять тогда, когда решения принимаются либо на основе личного опыта и интуиции руководителя, либо по результатам специальных расчетов, в том числе экономических. Этими методами целесообразно пользоваться для решения задач в условиях определенности, т.е. в типовых стандартных ситуациях. Они достаточно распространены в практике управления. К преимуществам традиционных методов можно отнести их простоту и испытанность длительным применением.

Экономико-математические методы основаны на одновременном использовании математических и экономических методов при решении практических задач. К ним относятся экономико-статистические методы, методы экономической кибернетики, методы оптимизации и эконометрия. Сфера применения этих количественных методов для решения управленческих проблем ограничена. Далекое не во всех случаях возможно

построить адекватную математическую модель управленческой проблемы и получить ее чисто "машинное" решение. Для более или менее сложных систем такое решение, скорее исключение, чем правило. Экономико-математические методы нашли применение главным образом в автоматизированных системах управления производственными процессами. Сдерживающим фактором в расширении сферы применения экономико-математических методов является то, что в управлении учитываются и социальные, и организационные, и психологические факторы, которые в большинстве случаев невозможно выразить количественными параметрами.

В группу систематизированных методов входят: эвристические методы, основанные на опыте и логике, с помощью которых опытный и способный руководитель выбирает правильное решение; методы экспертных оценок, основанные на количественной оценке явлений и процессов, например, метод "мозговой атаки" с коллективным обсуждением и разработкой вариантов решения или метод "Дельфа", основанный на постепенном улучшении оценок экспертов при последовательном уточнении задания или проблемы. Систематизированные методы эффективны при решении проблем в условиях риска и неопределенности. Здесь в качестве основного инструмента моделирования выступает интеллект человека, а для обработки оценок экспертов широко применяются статистические методы и ЭВМ.

Системно-целевые методы необходимо использовать при решении смежных стратегических проблем. К ним относят методы системного анализа и программно-целевые методы. Основными методами системного анализа управленческих проблем являются:

- 1) декомпозиция системы - метод расчленения системы на части, элементы и подсистемы для выявления взаимосвязей между ними и их влияния на достижение цели;
- 2) диагностика системы - метод исследования каждого из элементов и системы в целом для выявления наиболее чувствительных точек или "узких мест"

3. Процесс принятия ценовых решений.

Одной из основных задач управленческого учета является разработка научно обоснованной политики цен на реализуемые изделия (товары, услуги).

Как известно, основной целью любого коммерческого предприятия является получение прибыли, необходимой для дальнейшего развития и расширения производственной деятельности, повышения благосостояния его работников и собственников-учредителей, а также выполнения своих обязательств перед обществом посредством своевременных и полных платежей в виде налогов, отчислений, сборов и др.

Каждая организация, прежде чем начать свою деятельность, определяет, какую прибыль, какой доход оно сможет получить. Прибыль

предприятия, как правило, в основном зависит от двух показателей: цены продукции и затрат на ее производство.

Цена продукции на рынке есть следствие взаимодействия спроса и предложения. Под взаимодействием законов рыночного ценообразования в условиях свободной конкуренции цена продукции не может быть выше или ниже по желанию производителя или покупателя, она выравнивается автоматически. Другое дело - затраты на производство продукции, или издержки производства. Они могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов.

Следовательно, производитель располагает множеством рычагов снижения затрат, которые он может привести в действие при умелом руководстве.

Вместе с тем, в какой бы рыночной позиции ни находилось предприятие, оно не может функционировать без четкой ценовой политики, а также серьезного анализа и управления объемами производства, качеством продукции и затратами.

Если предприятие в своей деятельности руководствуется вопросом, какую цену нам необходимо установить, чтобы покрыть затраты и получить хорошую прибыль, то это значит, что у него нет своей политики цен, и соответственно не может быть и речи о какой-то стратегии ее реализации.

Затратный подход к ценообразованию - исторически самый старый и на первый взгляд самый надежный. В его основе лежит такая реальная категория, как затраты предприятия на производство и реализацию продукции, т.е. затраты, подтвержденные первичными документами бухгалтерии. Более того, в определенной мере авторитет этого подхода поддерживается самой экономической теорией: когда она рассматривает ценообразование с позиций необходимости для предприятия получить нормальный доход на все свои правильно распределенные между продуктами затраты.

На самом деле этот подход обладает принципиально неустранимым дефектом. Во многих случаях величину удельных затрат на единицу продукции, которая собственно и должна быть основой цены при этом подходе, невозможно определить до того, как цена будет установлена.

При рыночной организации сбыта продукции уровень цены определяет возможный объем продаж и соответственно возможный масштаб производства. Между тем и экономическая теория, и управленческий учет признают, что от масштаба производства прямо зависит величина удельных затрат на производство единицы продукции. При росте объемов выпуска снижается сумма постоянных затрат, приходящихся на одно изделие, и, соответственно, величина средних затрат на его выпуск. Следовательно, разумный менеджер не должен вставать на путь пассивного ценообразования, когда установление цен происходит строго на основе затратного метода или только под влиянием ценовых решений конкурентов.

Наиболее разумный подход - активное ценообразование, когда через управление ценами достигается нужная величина продаж и соответствующая ей величина средних затрат, что выводит предприятие на желаемый уровень прибыльности.

Именно такой подход позволяет избежать серьезного дефекта затратного ценообразования слишком высоких цен на "слабых" рынках (т.е. рынках с ухудшающейся конъюнктурой) или слишком низких цен на "сильных" рынках (т.е. рынках с растущим спросом).

Следует отметить, что отказ от затратного ценообразования дается менеджерам предприятия нелегко, поскольку реально он требует определения их позиции по вопросу о цене даже до начала инвестирования в производство новой продукции. Это особенно непривычно для российских предприятий, где двигателем развития всегда было изделие как таковое.

Задача ценностного подхода к ценообразованию состоит не в том, чтобы клиенты предприятия были довольны.

Такую благосклонность нетрудно приобрести и за счет больших скидок с цен. Ценностное ценообразование призвано обеспечить, прежде всего, получение прибыли за счет достижения выгодного для предприятий соотношения "ценность/затраты", а вовсе не за счет максимального наращивания объемов продаж.

При ценностном ценообразовании маркетологи и сбытовики должны убедить покупателей в том, что им стоит заплатить за этот товар более высокую цену, поскольку он им куда полезнее, чем они "сами поначалу подумали".

И если к этому добавляются еще усилия финансистов и бухгалтеров (специалистов по управленческому учету), то возникает именно тот результат, к которому и должно стремиться предприятие: максимальная разница между ценностью товара для покупателя, которую он готов оплатить, и затратами, которые необходимы предприятию, чтобы изготовить товар с такими свойствами.

Задача ценообразования состоит как раз в том, чтобы как можно большая часть этой разницы превратилась в прибыль предприятия и как можно меньшая - в выигрыш покупателя.

Естественно, что решение этой задачи, как правило, зависит от влияния еще и третьей стороны - других предприятий, конкурирующих на этом рынке. Поэтому в идеале ценовая политика предприятия рождается и совершенствуется в итоге постоянного сотрудничества бухгалтеров, финансистов, маркетологов, менеджеров и сотрудников информационных служб, изучающих рыночную ситуацию. При этом процедура разработки ценовой политики предприятия должна быть построена с учетом сведения воедино различных факторов, способных повлиять на условия сбыта и прибыльность предприятия при тех или иных вариантах цен на реализуемые изделия. При принятии управленческих решений в области ценовой политики важное значение имеет установление цены безубыточной реализации продукции.

ЛЕКЦИЯ 8. Фактический и нормативный методы учета затрат и калькулирования

- 1. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости**
- 2. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости**
- 3. Система «стандарт-кост» как продолжение нормативного метода учета затрат**

1. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости.

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

Учет фактических затрат — это метод последовательного накопления данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам.

Нормативный метод учета предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат. Фактические затраты определяются алгебраическим сложением затрат по нормам и отклонений от них. Пользуясь этим методом, бухгалтер имеет дело с нормативной себестоимостью и отклонениями от нее.

Оба метода направлены на выявление и отражение в конечном счете фактической себестоимости продукции, но первый — путем непосредственного учета затрат, а второй — через отклонения от норм.

Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости, как правило, является традиционным и наиболее распространенным на отечественных предприятиях.

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

Еще в начале XX в. данный метод начал подвергаться критике со стороны ученых-экономистов. Так, Г. Эмерсон затрагивал этот вопрос в своей книге «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». В главе, касающейся учета себестоимости, автор подчеркивал медлительность учета при такой системе, а также ошибочность получаемых цифровых данных о себестоимости как следствие «смещения производственных затрат с привходящими (случайными) расходами, которые

не имеют даже самого отдаленного отношения к себестоимости». По мнению экономиста, основной недостаток учета фактической себестоимости состоит в том, что этот учет почти не имеет никакой ценности в качестве орудия для устранения потерь.

Другими недостатками учета фактической себестоимости являются:

- неоперативное обеспечение управляющего персонала бухгалтерской информацией. Данные о стоимости изделий предоставляются лишь спустя известное время по окончании периода, в течение которого выполнялся заказ;

- в отсутствие стандартов (норм) единственный способ использования бухгалтерских данных для анализа эффективности производства состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции с аналогичной предыдущей. При этом обычно трудно определить, была ли себестоимость предыдущей операции высока или нет;

- данная система не создает никаких предпосылок для четкого выявления основных факторов производства и не сосредоточивает внимание управляющих на его главных недостатках. Управляющие же не могут вникать во все производственные подробности и разбираться в соотношениях отдельных цифр;

- учет фактической себестоимости трудоемок, создает много лишней работы по регистрации хозяйственных фактов, а потому оказывается более дорогостоящим.

- Однако основной недостаток этого метода в том, что, применяя его, невозможно оперативно сигнализировать администрации о непроизводительных расходах труда и материалов, которые можно было бы устранить путем принятия экстренных мер.

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

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

2. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат.

Норма — это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Нормативные калькуляции рассчитываются на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов. Они в свою очередь устанавливаются в соответствии с технической документацией на производство продукции (чертежами деталей и узлов, разработанными конструкторскими бюро) и образуют взаимосвязанную систему, которая регламентирует все стороны хозяйственной деятельности предприятия.

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях. Нормы могут изменяться (как правило, снижаться) по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье. Системное документирование отклонений от норм позволяет устанавливать причины отклонений в момент их возникновения, тогда как при других методах, в частности при «историческом» подходе к калькулированию, причины и виновники отклонений если и выявляются, то после составления калькуляции себестоимости.

В основе нормативного метода лежит нормативная калькуляция.

Основные принципы нормативного метода учета сводятся к следующему:

1. Предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии норм и смет.

Данный принцип может быть реализован лишь при наличии у предприятия *нормативной базы*, содержащей нормативные, сметные (бюджетные) показатели, рассчитываемые на основании первичной технологической, конструкторской, финансовой и административной документации.

2. Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих

изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменений норм.

3. Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм.

4. Установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения.

5. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Соблюдение такого алгоритма учета и расчетов хотя и является весьма трудоемким процессом, но при этом позволяет получить достоверную информацию о затратах, пригодную для последующего анализа и контроля.

Возможны модификации нормативного метода: полный и неполный учет нормативных затрат.

Выше речь шла об организации полного учета. *Неполный учет нормативных затрат* является менее точным и менее трудоемким методом. При этом варианте учета под нормирование попадают лишь прямые затраты и нормативная калькуляция составляется только по ним.

Другие упрощенные варианты нормативного метода учета могут основываться на следующих положениях:

- остатки незавершенного производства при изменении норм не пересчитывают, а все изменения норм и отклонения от них относят на себестоимость готовой продукции;
- при незначительности изменений норм в течение отчетного периода их отдельный учет не организуют, а рассматривают вместе с отклонениями от норм.

Подобные упрощения существенно снижают эффективность нормативного метода, качество полученной информации.

На практике встречаются и другие *недостатки в использовании нормативного метода учета*. Чаще всего они состоят в неверном учете отклонений фактических затрат от норм: отклонения выявляются расчетами за длительный период, не всегда документируются, ведется их укрупненный учет без определения причин и виновников, существенны суммы неучтенных отклонений от норм и т. д.

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

Система «стандарт-кост» для отечественного учета является новым методом, хотя ее зарождение связано с началом XX в. Первые упоминания о ней встречаются в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». Он считал, что традиционная бухгалтерия «имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает». Г. Эмерсоном вводится новая для учета категория — производительность.

Основываясь на данных учета, она рассчитывается как частное:

$$Зф: Зн, \quad (8.1.)$$

где Z_f — фактический расход какого-либо производственного ресурса, руб.;

Z_n — нормативный расход этого ресурса, руб.

При этом Z_n не могут быть больше Z_f . Чем меньше разность $Z_f - Z_n$, тем выше производительность.

Однако среди специалистов счетной профессии идеи Г. Эмерсона не сразу нашли должную поддержку. Лишь в конце 1918 г. в США появляется ряд статей Д.Ч. Гаррисона на тему «Учет себестоимости в помощь производству». В них не только обращалось внимание на неувязки системы учета «исторической» себестоимости — они содержали многочисленные описания вариантов системы «стандарт-кост», которые Гаррисон ввел в практику на предприятиях различного профиля и размеров.

Идеи, высказанные Эмерсоном, трансформировались Гаррисоном в два положения:

- все понесенные расходы должны быть соотнесены в учете со стандартными (нормативными);
- увеличение и уменьшение при сравнении действительных расходов со стандартными должно быть дифференцировано по причинам.

Другим важным обстоятельством, способствовавшим признанию системы «стандарт-кост», было учреждение национальной ассоциации бухгалтеров-производственников, возникшей в США в 1919 г., которая сыграла большую роль в подготовке и переподготовке бухгалтерских кадров.

Понятие «стандарт-кост», подобно большинству новых понятий, в первое время имело различные наименования. В частности, использовались такие термины, как «нормативная себестоимость» (predetermined), «сметная себестоимость», т. е. скалькулированная предварительно (estimated), и др.

Название *«стандарт-кост»* (Standard Costs) приобрело, однако, наибольшее распространение и в широком смысле *подразумевает себестоимость, установленную заранее (в противоположность себестоимости, данные о которой собираются)*.

Исторически «стандарт-кост» явился прообразом отечественной системы нормативного учета. Возникновение обеих систем вызывалось усложнением производства, увеличением его объемов и необходимостью углубления контроля за затратами и результатами производства.

Смысл системы «стандарт-кост» заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не сущее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача, которую ставит перед собой данная система, — *учет потерь и отклонений в прибыли предприятия.* В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других расходов, связанных с изготовлением какой-либо продукции или полуфабрикатов.

Причем *установленные нормы нельзя перевыполнить*. Выполнение их даже на 80% означает успешную работу. Превышение нормы означает, что она была установлена ошибочно.

Расчет стандартной себестоимости имеет определенный алгоритм. Так, все операции, связанные с изготовлением изделия, нумеруются. Определяется перечень сделанных и поврежденных работ, приходящихся на данное изделие. Расходы на поврежденные работы определяются умножением стандартного времени, необходимого для выполнения операции, на стандартную часовую ставку. Стандартная стоимость материалов рассчитывается как произведение стандартной цены на стандартный расход. В качестве стандартных цен, как правило, используются рыночные. Они рассчитываются из условий франко-станция назначения.

Самостоятельным расчетом является определение ставки распределения косвенных расходов. Наиболее распространенной базой для их распределения между отдельными изделиями являются затраты на основную заработную плату производственных рабочих. Если на предприятии несколько цехов и их трудозатраты приблизительно одинаковы для всех выпускаемых изделий, то можно избежать сложных вычислений по распределению накладных расходов по цехам, воспользовавшись одной общей (унифицированной) ставкой косвенных расходов. Если структура предприятия сложнее, и оно пользуется цеховыми ставками распределения накладных расходов, то стандартную себестоимость также приходится дифференцировать по цехам.

Можно назвать три возможных метода включения косвенных расходов в стандартную себестоимость. Они предполагают использование:

- 1) ставки распределения на каждый станок цеха;
- 2) ставки, установленной для каждого цеха;
- 3) общей (унифицированной) ставки.

Более точные результаты, бесспорно, дает первый метод, являющийся наиболее трудоемким. Им пользуются в тех случаях, когда требуется особая точность в расчетах стандартной себестоимости.

В условиях системы «стандарт-кост» стандарты рассчитываются не только для производственной себестоимости, но также и для всех прочих факторов, влияющих на доходность, например для объемов продаж, для коммерческих и административных расходов и т. д. Данная система внедряется организациями как средство управленческого контроля затрат и результатов.

Характерной особенностью установления стандартов является их согласование с исполнителями, т. е. лицами, ответственными за соблюдение или достижение стандартов.

Одно из основных преимуществ данной системы состоит в том, что при правильной ее постановке требуется меньший бухгалтерский штат, чем при учете прошлых затрат, ведь в рамках этой системы учет ведется по принципу исключений, т. е. учитываются лишь отклонения от стандартов. Чем стабильнее работает предприятие и чем более стандартизированы производственные процессы, тем менее трудоемким становится учет и калькулирование.

Если предприятие имеет массовое или крупносерийное производство, спецификации на материалы для всех деталей, использует сдельную оплату труда и стандартизацию всех производственных процессов, то в условиях системы «стандарт-кост» бухгалтерская работа сводится к учету и выявлению незначительных отклонений от стандартов.

Предприятие, где все производственные операции оплачиваются по сдельной форме, а все материалы отпускаются исключительно по спецификациям, наиболее приспособлено для практического применения системы «стандарт-кост». При этом необходимость учета заработной платы основных производственных рабочих утрачивается, поскольку сдельная работа сама по себе уже стандартизирована. Процедура учета затрат и калькулирования в этом случае сводится к:

- записи отклонений от стандартных цен на поступающие материалы;
- определению стоимости брака;
- сопоставлению действительных общепроизводственных расходов со стандартными.

При этом все расходы сверх установленных норм относятся на виновных лиц и никогда не включаются в счета, отражающие затраты.

На идеальном предприятии (не имеющем отклонений) трудозатраты по учету и калькулированию будут близки к нулю.

Таким образом, можно утверждать, что учет «исторической» (ретроспективной) себестоимости на предприятии со сложной и стандартизированной продукцией не может дать такой эффект, какой достигается при применении системы «стандарт-кост».

Система учета себестоимости может влиять на повышение доходности предприятия по таким трем направлениям, как:

- 1) выявление устранимых потерь (неблагоприятных отклонений), снижающих прибыль предприятия;
- 2) предоставление менеджерам точных данных о себестоимости производства, на основании которых отдел сбыта может планировать объем продаж и устанавливать оптимальные цены;
- 3) минимизация учетной работы, связанной с калькулированием.

С решением всех трех задач система «стандарт-кост» справляется успешнее, чем система учета прошлых затрат. В конечном счете, эта система стимулирует работу всего коллектива организации.

Сравнение методов нормативного учета и системы стандарт-кост позволяет сделать следующие *выводы*:

1. Оба метода учитывают затраты в пределах норм.
2. Оба метода предполагают учет полных затрат.
3. В учете по методу «стандарт-кост» расходы сверх установленных норм относятся на виновных лиц или на результаты финансово-хозяйственной деятельности и не включаются в затраты на производство, как при нормативном методе.

В условиях «стандарт-кост» в течение года стандарты меняться не могут. Их полный пересмотр осуществляется раз в год, обычно перед составлением

сметы затрат на будущий период. Кроме того, стандартная себестоимость может пересматриваться при радикальном изменении технологии производства, мощности предприятия. При нормативном методе пересмотр норм в течение года возможен.

В отличие от «стандарт-кост» система нормативного учета не сориентирована на процесс реализации (сосредоточена на производстве), а потому не позволяет обосновывать цены.

При нормативном методе учета в общем объеме отклонений на учтенные приходится 5—10%, на неучтенные — 90—95%. Анализ себестоимости проводится по сконструированным показателям, не подтвержденным данными бухгалтерского учета. Он лишен какого бы то ни было оперативного значения и носит характер последующего исторического обзора. Метод документации затрат и доходов не позволяет детально и оперативно анализировать финансовые результаты.

Для раскрытия причин изменения какого-либо интегрального показателя необходимо знать причины изменений частных показателей. Это возможно только тогда, когда документация, оформляющая, к примеру, все произведенные затраты, прямо отвечает на вопрос о причинно-следственных связях и факторах, определяющих произведенные затраты. Информационная база бухгалтерского учета и по сей день не обеспечивает надлежащее выполнение аналитической функции системы бухгалтерского учета.

На практике рассмотренные выше методы учета затрат и калькулирования используются в различных сочетаниях, что позволяет говорить о существовании различных *вариантов учета затрат и калькулирования*.

ЛЕКЦИЯ 9. Учетная политика организации для целей управленческого учета

1. Понятие и формирование учетной политики

2. Выбор вариантов учета и оценки объектов учета

1. Понятие и формирование учетной политики.

Применительно к управленческому учету учетная политика организации — это принятая ею совокупность способов ведения учета и составления отчетности.

К способам ведения управленческого учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

На выбор и обоснование учетной политики влияют следующие факторы:

- организационно-правовая форма организации (акционерное общество, государственное и муниципальное унитарное предприятие, количество дочерних и зависимых обществ у головной организации и т.д.);
- отраслевая принадлежность и вид деятельности (промышленность, сельское хозяйство, торговля, строительство, посредническая деятельность и т.д.);
- масштабы деятельности организации (объем производства и реализации продукции, численность работающих, стоимость имущества организации и т.д.);
- управленческая структура организации и структура бухгалтерии финансового и управленческого учета;
- финансовая стратегия организации;
- материальная база (наличие технических средств регистрации информации, компьютерной техники и т.д.);
- степень развития информационной системы в организации, в том числе управленческого учета;
- уровень квалификации работников, занимающихся управленческим учетом.

Учетная политика организации формируется работником, на которого возложена ответственность за организацию и ведение управленческого учета, и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

- выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;
- рабочий план счетов управленческого учета;
- форма первичных документов и учетных регистров, используемых в управленческом учете;
- формы отчетов центров затрат и центров ответственности;
- перечень центров затрат и центров ответственности;
- методы калькулирования себестоимости продукции для соответствующих центров затрат и центров ответственности;

- трансфертные цены;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации управленческого учета.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Способы управленческого учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места их нахождения.

2. Выбор вариантов учета и оценки объектов учета.

По основным средствам основными элементами учетной политики являются:

- выбор способов начисления амортизации по основным средствам;
- определение сроков полезного использования объектов;
- определение объектов основных средств, стоимость которых не погашается;
- определение порядка списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции.

При выборе способа начисления амортизации по основным средствам нужно учитывать, что в настоящее время используются различные подходы к определению амортизационных отчислений по амортизируемым активам в финансовом и налоговом учете.

Для целей финансового учета, как отмечалось ранее, амортизация объектов основных средств производится по одному из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Указанные способы соответствуют методам, рекомендуемым международными стандартами финансовой отчетности (линейный метод, методы уменьшаемого остатка и суммы лет и производственный метод).

Для целей налогообложения применяются два метода начисления амортизации по амортизируемым активам:

- линейный;
- нелинейный.

Из всех перечисленных способов (методов) начисления амортизации общим для всех видов учета является линейный способ, поэтому его в первую очередь следует рекомендовать для использования в финансовом, управленческом и налоговом учете.

При выборе способов начисления амортизации по основным средствам нужно учитывать, что способы уменьшаемого остатка и списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования являются методами ускоренной амортизации. При их использовании в первые годы затраты на производство увеличиваются, что приводит к снижению суммы прибыли и налога на прибыль. Сумма налога на имущество в первые годы эксплуатации объектов основных средств также уменьшается за счет уменьшения их остаточной стоимости.

Кроме того, следует принять во внимание, что при использовании методов ускоренной амортизации сумма амортизации по годам уменьшается, а затраты на ремонт основных средств, наоборот, по годам увеличиваются. Если затраты на ремонт основных средств за пять лет принять соответственно в сумме 10, 20, 30, 40 и 50 тыс. руб., то совокупные затраты на амортизацию и ремонт основных средств по годам будут равны.

Следовательно, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования и способ уменьшаемого остатка начисления амортизации по основным средствам обеспечивают примерно одинаковые совокупные затраты на амортизацию и ремонт основных средств по годам.

Сроки полезного использования объектов основных средств и перечень объектов, стоимость которых не погашается, устанавливаются организацией, исходя из конкретных условий функционирования объектов основных средств и финансовой стратегии организации. Основой для принятия решений по данному вопросу могут служить ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Постановление Правительства РФ «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.02 г. № 1.

Определение порядка списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции. Затраты по ремонту основных средств могут быть отнесены на себестоимость продукции тремя способами:

1) фактические затраты по ремонту основных средств списывают на счета издержек производства или обращения (с кредит счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.);

2) создают резервный фонд на ремонт основных средств с последующим списанием на него фактических затрат по ремонту основных средств;

3) фактические затраты по ремонту основных средств вначале учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем, как правило, равномерно списывают с этого счета на издержки производства и обращения.

Второй и третий способы позволяют равномерно относить затраты по ремонту основных средств на себестоимость продукции. Создание резервного фонда целесообразно практиковать в отраслях, где основная часть затрат по ремонту основных средств приходится на вторую половину года. Счет 97

«Расходы будущих периодов» целесообразно использовать в организациях, где основная часть расходов по ремонту основных средств приходится на первые месяцы отчетного года (мясокомбинаты, заводы по производству сахара и др.).

По нематериальным активам элементами учетной политики являются:

- способы начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов;

- сроки полезного использования нематериальных активов.

При выборе способа начисления амортизации для соответствующей группы нематериальных активов следует использовать следующие нормативные документы:

- ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»;
- Налоговый кодекс РФ (гл. 25);
- Международный стандарт финансовой отчетности № 38 «Нематериальные активы».

В соответствии с ПБУ 14/2000 по нематериальным активам амортизационные отчисления осуществляются одним из следующих способов:

- линейный способ исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока полезного их использования;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Налоговым кодексом предусмотрена возможность использования линейного и нелинейного методов начисления амортизации по нематериальным активам.

МСФО № 38 (п. 89) рекомендует использовать следующие методы начисления амортизации:

- метод равномерного начисления;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод единиц продукции.

Согласно ПБУ 14/2000 срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из ожидаемого срока использования объекта, срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов, количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет. Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срок деятельности организации.

В соответствии с МСФО № 38 срок полезной службы нематериальных активов может составлять более 20 лет (п. 11), в п. 84 этого стандарта указывается, что «срок полезной службы нематериального актива может быть очень большим, но всегда имеющим предел».

По материально-производственным запасам основным элементом учетной политики является выбор способа (метода) оценки израсходованных

материально-производственных запасов. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и Налоговым кодексом израсходованные материальные ресурсы (сырье, материалы, топливо и др.) разрешается отражать в учете, используя следующие методы оценки запасов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости, определяемой по окончании каждого месяца по однородным видам материальных ресурсов или по отдельным видам ресурсов;
- по себестоимости первых по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ЛИФО).

В международной практике помимо вышеназванных используют способы (методы):

- ХИФО;
- ЛОФО;
- перманентной переоценки;
- по твердым ценам;
- ценам концерна;
- ценам приобретения;
- ценам дня;
- учетным ценам.

При выборе варианта оценки израсходованных материалов следует принимать во внимание уровень инфляции, финансовое состояние организации, политику ценообразования и налогообложения, а также условия реализации продукции.

По покупным товарам элементом учетной политики является выбор *метода их оценки*. При этом целесообразно за основу принять соответствующие положения финансового или налогового учета.

В соответствии с пп. 6 и 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов, производимые до момента их передачи в продажу, могут включаться:

- в стоимость приобретенных товаров;
- в состав затрат на продажу.

Организации розничной торговли могут оценивать товары (п. 13 ПБУ 5/01):

- по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок);
- по стоимости приобретения.

Налоговым кодексом (ст. 268) предусмотрена оценка приобретенных товаров одним из следующих методов:

- методом ФИФО;
- методом ЛИФО;
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

По учету затрат на производство и выпуск продукции элементами учетной политики являются:

- определение перечня центров затрат;
- установление контролируемых расходов по каждому центру затрат;
- выбор ответственных за расходы по каждому центру затрат;
- выбор способа группировки затрат и списания затрат;
- выбор перечня статей калькуляции;
- выбор способа оценки незавершенного производства;
- выбор способа оценки готовой и отгруженной продукции;
- выбор трансфертных цен;
- выбор варианта сводного учета затрат на производство;
- определение порядка и сроков погашения расходов будущих периодов;
- выбор способов распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования;
- выбор методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Определение перечня центров затрат зависит от организационных, технологических и ряда других особенностей организации, а также целей управленческого учета. При установлении перечня центров затрат должно быть обеспечено оптимальное соотношение затрат на ведение учета и эффекта осуществления контроля по каждому центру затрат.

Установление контролируемых расходов по каждому центру затрат зависит от уровня управления затратами (первого, второго и последующих уровней) и времени осуществления расходов. Перечень контролируемых расходов по каждому центру затрат указывают в формах смет затрат на производство и отчетов по центрам затрат.

Выбор ответственных за расходы по каждому центру затрат зависит от принятой системы управления затратами и уровня соответствующих центров затрат. В центрах затрат первого уровня управления затратами ответственность за расходы обычно возлагается на исполнителей соответствующих работ. На уровне организационных единиц ответственными за расходы обычно признаются руководители этих единиц (бригад, участков, отделений и т.п.).

Выбор способа группировки расходов и списания расходов на производство. В настоящее время в учетной практике России применяются два основных способа группировки и списания расходов на производство:

- деление расходов на основные и накладные и исчисление полной производственной себестоимости продукции;
- деление расходов на переменные, условно-переменные и постоянные и исчисление неполной производственной себестоимости продукции.

При первом способе основные расходы учитывают на соответствующих калькуляционных счетах издержек производства и обращения (20 «Основное

производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), а накладные — на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». По окончании месяца накладные расходы списываются со счетов 25 и 26 на калькуляционные счета издержек производства и определяется фактическая производственная себестоимость продукции.

При втором способе переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20, 23, 29. Условно-переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают с этого счета на счета 20 и 23. Постоянные расходы учитываются на счете 26 и по окончании месяца списываются на счет 90 «Продажи».

Наряду с указанными двумя способами в управленческом учете можно использовать третий способ — деление затрат на переменные и постоянные и исчисление себестоимости на основе переменных затрат (вариант системы «директ-костинг»).

Преимущества и недостатки изложенных способов группировки затрат рассмотрены в главе 6.

Выбор перечня статей калькуляции. При установлении перечня статей калькуляции необходимо учитывать отраслевые особенности организации, ее организационную структуру, необходимость обеспечения сопоставимости статей калькуляции в планировании и учете и ряд других особенностей.

Для промышленных организаций за основу целесообразно принять статьи калькуляций, установленные Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Итог первых одиннадцати статей образует производственную стоимость продукции, а итог всех двенадцати статей — полную себестоимость продукции.

расходов по различным производствам и непромышленным хозяйствам и появляется возможность использования системы калькулирования, близкой к системе «директ-костинг».

При оценке незавершенного производства по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов намного упрощается внедрение позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, основным недостатком которого раньше являлась именно сложность оценки незавершенного производства. Вместе с тем следует принимать во внимание, что при данном варианте оценки незавершенного производства все затраты по переработке сырья, материалов, полуфабрикатов ежемесячно списывают на счет 90 «Продажи» и тем самым относят на себестоимость реализуемой продукции.

При значительных остатках незавершенного производства себестоимость реализованной продукции может быть существенно завышена и организация может оказаться убыточной. Кроме того, занижение стоимости незавершенного производства, отражаемого в балансе отдельной статьей, может оказать

влияние на величину оборотных активов, принимаемых в расчет при исчислении коэффициента текущей платежеспособности, — одного из основных официальных показателей структуры баланса организации и ее платежеспособности. К таким же последствиям приводит занижение в балансе стоимости готовой и отгруженной продукции при их оценке по неполной производственной себестоимости.

Выбор трансфертных цен. Трансфертные цены устанавливаются:

- на основе рыночных цен;
- на основе затрат;
- договорные трансфертные цены.

При использовании второго метода для определения трансфертных цен указывают конкретную основу затратной трансфертной цены:

- переменные затраты;
- полные затраты;
- полные затраты плюс прибыль.

Выбор варианта сводного учета затрат на производство. Сводный учет затрат на производство организуется по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту.

При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому цеху (переделу), себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется учетными записями и калькулируется себестоимость полуфабрикатов после каждого передела.

Полуфабрикатами вариант сводного учета затрат на производство позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции.

Определение порядка и сроков погашения расходов будущих периодов. Порядок и сроки погашения расходов будущих периодов зависят, прежде всего, от вида этих расходов. Например, расходы на подготовку и освоение производства списываются на текущие затраты в течение нескольких лет. Расходы на приобретение лицензий списываются на затраты в течение срока их действия. Расходы по ремонту основных средств, учтенные в начале года, могут списываться в течение года равномерно по месяцам или пропорционально объему продукции по месяцам.

Выбор способов распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования. Способы распределения косвенных расходов зависят, прежде всего, от их вида. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы, например, распределяются между объектами учета и калькулирования чаще всего пропорционально плановым (нормативным) затратам указанных косвенных расходов по объектам. Коммерческие косвенные расходы распределяются по видам продукции (работ, услуг), как правило, пропорционально их производственной себестоимости.

Выбор способов распределения косвенных расходов зависит от технологических, организационных и ряда других особенностей организаций и должен быть направлен на обеспечение более точного исчисления себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг.

Выбор методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. В организациях применяют нормативный, позаказный, попередельный, попроцессный (простой) и «директ-костинг» методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции. При этом нужно принимать во внимание технологические, организационные, отраслевые и другие особенности производства продукции. Следует также иметь в виду, что нормативный метод учета затрат является важнейшим элементом системы управления себестоимостью продукции. Отдельные элементы нормативного метода учета (например, оперативный учет отклонений фактических затрат от нормативных) целесообразно применять при использовании остальных методов

учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. К достоинствам данного метода нужно отнести также его соответствие системе калькулирования «стандарт-кост», широко используемой в развитых странах.

ЛЕКЦИЯ 10. Организация бюджетирования на предприятии

- 1. Планирование в системе управленческого учета**
- 2. Виды планирования**
- 3. Организация бюджетирования на предприятии, разработка главного бюджета**
- 4. Взаимосвязь операционного и финансового бюджетов**
- 5. Статические и гибкие бюджеты**
- 6. Основные принципы разработки бюджета предприятия**

1. Планирование в системе управленческого учета.

Этапы планирования.

Планирование является основой для принятия управленческого решения. Процесс планирования состоит из следующих этапов:

- определение целей и задач;
- поиск альтернативных вариантов;
- сбор информации об альтернативных вариантах;
- выбор альтернативы, подлежащей реализации;
- проведение в жизнь выбранной альтернативы.

Определение целей и задач. В общепринятом смысле основной целью деятельности коммерческой организации является извлечение прибыли. Некоммерческие организации осуществляют предпринимательскую деятельность для достижения целей, ради которых они созданы.

К достижению поставленных целей ведет производство конкурентоспособных товаров и услуг.

На данном этапе важно определить задачи с учетом поставленных целей и имеющихся возможностей.

Поиск альтернативных вариантов. Для достижения поставленных целей необходимо определить возможные альтернативы. Поиск альтернативных вариантов, основанный на изучении влияния различных факторов на макроэкономическом уровне, прогнозировании действий конкурентов и прочих факторах, является одним из важных этапов принятия решений. Администрации предприятия необходимо сосредоточить свое внимание на выпуске ассортимента продукции и услуг, в котором будет нуждаться потребитель в будущем. Следует учесть, что к моменту выпуска продукции, рынки сбыта могут претерпеть некоторые изменения. Поэтому рекомендуется прибегнуть к следующим действиям:

- выпуск новых товаров для реализации на уже существующих рынках;
- выпуск новых товаров для реализации на новых рынках;
- создание новых рынков для уже выпускаемых товаров.

Сбор информации об альтернативных вариантах. Данный этап представляет собой оценку альтернатив в будущей ситуации в условиях определенности и в условиях неопределенности.

Достаточно четко можно оценить производство того или иного ассортимента продукции и услуг исходя:

- из имеющихся мощностей;
- денежных средств;
- квалификации персонала..., иначе говоря, произвести оценку альтернатив в условиях определенности.

Объектами долгосрочного планирования являются:

- организационная структура организации;
- капитальные вложения;
- производственные мощности;
- долгосрочные кредиты и займы и пр.

Для выполнения долгосрочных, стратегических решений администрация организации должна периодически принимать оперативные или краткосрочные решения. Примером краткосрочных решений могут быть следующие:

- дополнительный выпуск продукции в связи с увеличившимся спросом;
- премирование работников за более высокое, чем предполагалось, качество продукции, обусловившее возможность повышения цен;
- снижение цен, вызванное падением спроса на продукцию, т.е. решения по текущей предпринимательской деятельности фирмы.

Для принятия краткосрочных, оперативных решений также необходима исчерпывающая информация о спросе на производимую продукцию, о предложении конкурентов, о ценах на материальные запасы и прочая информация, использование которой определит планирование затрат, товарооборота, доходов и расходов организации.

Выбор альтернативы, подлежащей реализации. После того как произведена оценка имеющихся альтернатив, необходимо провести сравнительный анализ и обсуждение оцененных вариантов. На основании анализа и обсуждения выбирается наиболее подходящая для реализации альтернатива, обеспечивающая максимальную степень достижения целей организации.

Проведение в жизнь выбранной альтернативы. Итак, альтернатива выбрана и следует воплотить ее в жизнь. Начинается детальная разработка плана. Обобщенным выражением различных видов планирования является бизнес-план. Он представляет собой расчетный прогноз функционирования предприятия, выраженный как в стоимостных, так и в натуральных показателях. Сроки бизнес-планирования, как правило, устанавливаются на три года. В ходе реализации бизнес-плана он корректируется.

В последнее время все большее признание получает бюджет доходов и расходов предприятия (обобщенная финансовая смета), состоящих из отдельных, различных по своему характеру смет.

Цели планирования

В общих чертах можно определить следующие цели планирования:

- 1) детализированное планирование;
- 2) координация деятельности каждого подразделения, обеспечивающая их взаимосвязь;
- 3) обеспечение необходимой информацией всех руководителей центров

ответственности;

4) стимулирование (мотивация) деятельности руководства по достижению целей организации;

5) контроль за производством;

6) б) оценка эффективности работы руководителей.

2. Виды планирования.

В зависимости от поставленных целей планирование бывает стратегическим, тактическим и оперативным, а по времени действия планирование классифицируется как долгосрочное, среднесрочное и краткосрочное.

Стратегическое планирование (долгосрочное, на срок от пяти до десяти лет) представляет собой концепцию перспективного развития предприятия.

Объектами стратегического планирования являются: максимизация прибыли; расширение доли рынка; освоение производства принципиально новых продукции и услуг, расширение экспортных возможностей; переоснащение производства и т.д.

Стратегическое планирование осуществляется при помощи всей системы планов, разрабатываемых на предприятии. Изменение стратегических планов происходит только в случае необходимости, в связи:

- с утерей конкурентоспособности производимой продукции;
- развитием новых, более прибыльных видов деятельности;
- внедрением новых технологий и др.

Тактическое планирование (среднесрочное, на срок от трех до пяти лет) представляет собой детализацию стратегических целей и задач предприятия.

Тактическое планирование базируется на стратегических планах предприятия и имеющихся материальных ресурсах и обеспечивает их взаимоувязку.

На основе анализа рыночной потребности в продукции предприятия принимается решение, — по каким видам продукции необходимо улучшить качество; устанавливается перечень новой продукции, производство которой нужно организовать; определяются виды продукции, выпуск которой можно продолжать без всяких изменений.

Затем на основе изученного спроса устанавливается объем производства по годам и укрупненный ассортимент продукции и услуг.

После определения объемных показателей устанавливают: снижение затрат рабочего времени, численность работающих, фонд заработной платы; рассчитывают: себестоимость продукции, прибыль, рентабельность.

Разработка этих показателей производится на основе норм и нормативов, данных экономического анализа, а также на основе планируемых изменений в технике и технологии производства.

Система нормативов и норм дает возможность определить величину планируемых затрат на производство и потребность предприятия в материальных, энергетических и трудовых ресурсах. Вместе с тем нормы служат средством контроля за расходом материальных и трудовых

ресурсов; являются стимулом для более рационального использования сырья, топлива, энергии; способствуют улучшению использования производственного оборудования.

Нормативы характеризуют относительную величину (степень) использования орудий и предметов труда, их расход на единицу площади, массы, объема и т.д., например коэффициент использования оборудования, коэффициент использования рабочего времени.

Под нормой понимают максимально допустимую величину абсолютного расхода сырья, основных и вспомогательных материалов, энергии, рабочего времени и пр. на единицу продукции или выполнение производственной операции. Нормы и нормативы пересматриваются в случае изменения технологии или переоснащения производства.

Для внедрения в жизнь долгосрочных целей вырабатываются основные направления деятельности предприятия, разрабатываются конкретные программы.

Предприятие может планировать свою деятельность при помощи программ. В этом случае программы являются вторым уровнем детализации стратегических планов. Из многообразия вариантов выбираются программы с учетом экономической эффективности.

На предприятии могут существовать параллельно два вида планирования: бюджетное планирование и программы.

Оперативное планирование (краткосрочное, на срок один день, неделя, декада, месяц, квартал, год). Оперативные планы разрабатываются на основе текущих планов и утвержденных программ. Они имеют высокую степень детализации и узкую направленность. Оперативные планы доводятся до исполнителей и обеспечивают согласованную, ритмичную работу цехов, участков, рабочих мест.

Задание по выпуску продукции цехам, участкам, бригадам определяется в развернутом ассортименте на смену, день, месяц и т.д. При этом обеспечивается пропорциональность заданий по участкам и цехам, их взаимосвязь. Для оперативного решения сложных вопросов проводятся совещания, на которых выясняются и удовлетворяются взаимные претензии цехов и служб.

В настоящее время получило развитие, так называемое непрерывное планирование. Непрерывное планирование представляет собой процесс, при котором на основании фактических данных текущего года корректируются планы предстоящего года и уточняются и обосновываются планы на последующие два года.

3. Организация бюджетирования на предприятии. Разработка главного бюджета.

Бюджет — это «количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода времени, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и/или расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели». (Определение Института дипломированных управляющих бухгалтеров по управленческому учету, США.)

Фактически бюджет предприятия представляет собой план в денежном выражении, принятый на один год, с разбивкой на четыре квартала. Как правило, бюджет разбивается на месяцы, а иногда — на недели.

Бюджет служит инструментом для управления доходами, расходами и прибылью предприятия.

Разработка бюджета состоит из следующих этапов:

- постановка задачи и сбор информации, необходимой для разработки бюджета;
- изучение и анализ имеющейся информации; обобщение и анализ фактических результатов прошлого периода; расчет научнообоснованных показателей деятельности предприятия; формирование бюджета;
- экспертиза и оценка проекта бюджета;
- принятие и утверждение бюджета.

Разработка бюджета предполагает участие квалифицированных специалистов разного профиля: экономистов, финансистов, бухгалтеров, юристов, специалистов в области налогового планирования, технологов и др.

Неправильно планировать производство только «сверху», начиная с утверждения годового бюджета. Планирование процесса только «снизу», т.е. с составления смет подразделений, цехов, также не даст положительных результатов: доходы могут оказаться сознательно заниженными, а расходы — завышенными из-за перестраховки отдела реализации и производственного отдела и др.

Формирование бюджета должно идти синхронно «сверху» и «снизу» при тесном взаимодействии руководства производственных подразделений и предприятия. Только в этом случае бюджет будет разработан с учетом максимального использования реальных производственных возможностей в целях удовлетворения желаемых результатов руководства предприятия.

Возможны три альтернативных варианта формирования бюджета: пессимистический, вероятностный и оптимистический.

При пессимистическом варианте преследуется минимальная цель при максимальном использовании имеющихся ресурсов. Вероятностный вариант ориентирован на достижение максимальных целей при умеренном использовании ресурсов. Оптимистический вариант предусматривает достижение максимальных целей при эффективном использовании ресурсов.

При формировании бюджета должны соблюдаться следующие требования:

- 1) бюджет является обобщающим планом в натуральных и стоимостных показателях;
- 2) бюджет должен быть сбалансированным по всем показателям;
- 3) производственные задания должны быть напряженными, но выполнимыми;
- 4) в разработке бюджета должны принимать участие лица, ответственные за его выполнение;
- 5) бюджет должен быть составлен с учетом существующих форм отчетности в целях обеспечения сопоставимости показателей;
- 6) изменения, вносимые в бюджет в течение бюджетного периода, должны обсуждаться и утверждаться лицами, ответственными за его составление и принятие.

Подготовленный проект бюджета должен быть согласован со всеми руководителями подразделений предприятия и представлен руководству предприятия на рассмотрение. После рассмотрения бюджет утверждается и становится обязательным для исполнения всеми службами предприятия.

Бюджетирование или сметное планирование предполагает разработку главного бюджета, бюджетов (смет) функций (направлений) деятельности, смет структурных подразделений.

Главный бюджет представляет собой скоординированный по всем подразделениям или функциям деятельности план работы предприятия, состоящий:

- из плана прибылей и убытков;
- прогноза денежных потоков;
- бюджетного бухгалтерского баланса.

Главный бюджет состоит из двух частей: финансового бюджета и операционного бюджета.

4. Взаимосвязь операционного и финансового бюджетов.

В операционном бюджете деятельность предприятия планируется посредством специальных технико-экономических показателей, характеризующих стадии производственной и хозяйственной деятельности предприятия. Конечная цель операционного бюджета — бюджетный отчет о прибылях и убытках, который строится на основе:

- бюджета продаж;
- сметы производственной себестоимости продукции;
- сметы коммерческих расходов;
- сметы общехозяйственных расходов.

Бюджет продаж представляет собой план, от которого зависят практически все экономические показатели предприятия: объем производства, выручка, себестоимость, прибыль и т.д.

На основе исследований, проведенных отделом маркетинга: о спросе на планируемую к выпуску продукцию, конкуренции на рынке, качестве и ценах, предполагаемых объемах продаж — руководство предприятия принимает решение о выпуске продукции. Готовится бюджет продаж, который может быть

скорректирован как производственными мощностями, так и ограниченным спросом.

После того как объем продаж установлен, разрабатывается производственный бюджет. Производственный бюджет является основанием для расчета закупки сырья и материалов, необходимых для производства продукции; трудовых затрат; общепроизводственных расходов. В соответствии с производственным бюджетом готовят сметы коммерческих расходов и общехозяйственных расходов.

Смета производственной себестоимости продукции рассчитывается на основании: сметы затрат на сырье и материалы; сметы по труду; сметы общепроизводственных расходов.

Смета затрат на сырье и материалы представляет собой совокупные затраты по всем видам сырья и материалов, которые планируется израсходовать на производство продукции в заданном плановом периоде. Потребность в материалах принимается с учетом остатков складских запасов. Затраты планируются с вычетом стоимости возвратных материальных отходов.

Смета по труду. Цель данного документа — предоставление исчерпывающей информации о расходах на основную и дополнительную заработную плату персонала, занятого в производстве. В смете определяется время в часах, необходимое для изготовления запланированного объема продукции. На основании установленных тарифных ставок и окладов, с учетом сложности и трудоемкости работ и квалификации работников определяются затраты труда в денежном выражении.

Смета общепроизводственных расходов представляет собой планируемые расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений; оплату труда работников, занятых обслуживанием производства, и др.

Смета коммерческих расходов представляет собой план расходов, связанных со сбытом продукции и услуг, включая упаковку, транспортировку, рекламу, заработную плату работникам отдела реализации и др. При составлении сметы следует иметь в виду, что часть расходов на продажу является постоянными расходами, т.е. не зависящими от объемов продаж (расходы на рекламу). Расчет сметы расходов на продажу готовит отдел продаж.

Смета общехозяйственных расходов. В смете рассчитываются плановые расходы на нужды управления, не связанные непосредственно с производственным процессом. Как правило, в данном документе могут быть представлены следующие плановые расходы: административно-управленческие; по содержанию общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, консультационных и аудиторских услуг; другие

управленческие услуги. Вес эти расходы считаются условно-постоянными, так как они в целом не зависят от увеличения или уменьшения объемов производства.

На основании подготовленных смет рассчитывается план прибылей и убытков, который является последним шагом при подготовке операционного бюджета.

Бюджетный отчет о прибылях и убытках (план прибылей и убытков) включает в себя следующие показатели:

- выручка от реализации продукции;
- себестоимость реализуемой продукции;
- **валовая прибыль (убыток)** (выручка минус себестоимость);
- коммерческие расходы;
- общехозяйственные расходы;
- **прибыль (убыток) от продаж** («валовая прибыль» (убыток) минус коммерческие расходы, минус общехозяйственные расходы).

Российские нормативные акты допускают другой вариант формирования прибыли предприятия, при котором общехозяйственные расходы, подобно общепроизводственным, распределяются на себестоимость реализуемой продукции. Руководство предприятия само принимает решение о том, как формировать себестоимость продукции и, соответственно, реализационные цены и прибыль. Принятое решение фиксируется в учетной политике предприятия.

Во втором случае план прибылей и убытков будет иметь следующий вид:

- выручка от реализации продукции;
- себестоимость реализуемой продукции;
- **валовая прибыль (убыток)** (выручка минус себестоимость);
- коммерческие расходы;
- **прибыль (убыток) от продаж** (валовая прибыль (убыток) минус коммерческие расходы).

Второй составной частью главного бюджета является *финансовый бюджет*. В конечном итоге он представляет собой бюджетный баланс активов и пассивов предприятия. Все количественные оценки доходов и расходов, представленные в операционном бюджете, в финансовом бюджете трансформируются в денежные. Основная цель финансового бюджета — отражение плановых источников поступления финансовых средств и пути их использования.

Финансовый бюджет состоит:

- из сметы капитальных затрат;
- бюджета денежных средств;
- бюджетного бухгалтерского баланса.

Смета капитальных расходов представляет собой план по формированию источников инвестиционных ресурсов и направлениям капитальных вложений, связанных с приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств, земельных участков; реконструкцией, расширением и техническим перевооружением действующих предприятий и т.п.

Определение необходимости данных действий и привлечение источников финансирования капитальных вложений являются ключевой задачей управленческого учета.

Инвестиции влияют на все экономические показатели результатов производства: себестоимость продукции, прибыль, налогооблагаемую базу; соответственно должны с особым вниманием рассчитываться планируемые цены реализации продукции, денежные потоки, расчеты с инвесторами за предоставленные кредиты, налог на имущество и т.д. В основу сметы капитальных вложений при планировании привлечения инвестиций должен быть положен инвестиционный анализ предлагаемых проектов по реконструкции предприятия, внедрению новых технологий и пр. При условии привлечения дорогостоящих инвестиций и длительного периода окупаемости проекта кредиты могут оказывать весьма значительное влияние на финансовый бюджет и, соответственно, на экономику предприятия в целом.

Бюджет денежных средств. Этот документ представляет собой планируемые поступления денежных средств и различные платежи, которые необходимо осуществить в заданном планируемом периоде. При составлении бюджета выявляются периоды излишка финансовых ресурсов или их нехватки. Четко спланированный бюджет денежных средств обеспечивает предприятию достаточную кассовую наличность на любой момент.

Бюджетный бухгалтерский баланс представляет собой прогнозируемые остатки на бухгалтерских счетах на начало и конец планируемого периода, записанные в форме бухгалтерского баланса активов и пассивов.

Для составления этого документа используются данные всех ранее разработанных смет операционного и финансового бюджетов. При помощи бюджетного бухгалтерского баланса:

- рассчитываются все базы по налогам: на имущество, добавленную стоимость, на прибыль и др.;
- планируется дебиторская и кредиторская задолженности, в том числе просроченные;
- корректируются многие производственные и экономические показатели: себестоимость, цены реализации, управленческие расходы, расходы на продажу, выпуск продукции, реализация и др. в зависимости от поставленных задач и возможных результатов.

Рассмотрение бюджетного бухгалтерского баланса представляет собой последнюю фазу принятия или отклонения главного бюджета либо внесения необходимых изменений и корректировок.

Рассмотрение планового главного бюджета — это серьезное мероприятие, как для собственников предприятия, так и для потенциальных инвесторов. Не менее важен бюджет для руководства предприятия, так как он является программой, обязательной для выполнения.

До всех служб организации на основании утвержденного бюджета доводятся ежеквартальные и ежемесячные планы доходов и расходов.

Эффективность и обоснованность бюджетирования оценивается путем сопоставления плановых показателей с фактическими. Как правило, чем точнее планирование, тем меньше отклонений по всем показателям.

5. Статические и гибкие бюджеты.

Существует два вида бюджетов — статические и гибкие.

Статический бюджет — это твердый план, в котором доходы и расходы планируются исходя только из заданного объема реализации. Исполнение бюджета контролируется по фактическим показателям без каких-либо корректировок.

Статический бюджет позволяет оценить только абсолютные показатели исполнения бюджета.

Статический бюджет отражает факт полученного результата. Статические бюджеты используются для внутрихозяйственных служб, в подразделениях, работа которых не зависит от объемов производства или реализации продукции. Статический бюджет, как правило, предназначен для определенного уровня деловой активности предприятия, он не может использоваться для контроля затрат при изменении уровня активности. Провести детальный анализ результатов деятельности предприятия, используя статический бюджет, невозможно. Поэтому на практике чаще используется гибкий бюджет.

Гибкий бюджет предусматривает несколько альтернативных вариантов объема реализации и всевозможные корректировки затрат и доходов в зависимости от изменения объемов.

Сравнивая статический и гибкий бюджеты, можно сказать, что последний предоставляет более объективные данные для анализа выполнения плановых заданий. Гибкий бюджет можно использовать как для планирования, так и для анализа и оценки различных хозяйственных ситуаций в условиях возможных непредвиденных обстоятельств.

6. Основные принципы разработки бюджета предприятия.

Бюджет продаж. Производственная программа.

Первый этап составления бюджета предприятия — принятие программы сбыта или бюджета продаж. Для подготовки бюджета продаж используются различные оценки предполагаемого спроса на выпускаемую продукцию: экспертные оценки специалистов отдела сбыта; статистические прогнозы на основе спроса за прошлые сопоставимые периоды; сложные эконометрические модели и методики.

В данной программе принимаются количество изделий или услуг, которое предприятие предполагает реализовать в следующем сметном периоде, и цены на реализуемую продукцию.

Бюджет продаж планируется по каждому виду продукции, в нем представлен прогноз совокупного дохода. Бюджет продаж является основой всех других бюджетов (смет). На базе его составляется бюджет денежных средств, так как он напрямую зависит от наличных поступлений за реализованную

продукцию. Смета расходов предприятия также зависит от полученных доходов и объемов производства. Смета расходов на продажу не может планироваться без учета объемов продаж. Даже смета административно-управленческих (общехозяйственных) расходов может значительно меняться в зависимости от возможностей предприятия. Бюджет продаж должен быть тщательно продуман, так как, если он составлен не очень точно, все другие сметы и финансовые результаты деятельности предприятия будут содержать заведомо ненадежную информацию.

Бюджет продаж служит отправной точкой процесса подготовки производственной программы предприятия.

Производственная программа составляется в количественных показателях. Планируемый объем производства должен полностью обеспечить объем продаж и необходимый уровень запасов.

При составлении производственной программы следует учитывать планируемое количество готовых изделий на складе на начало и конец периода.

Из бюджета продаж выбирается объем реализации по каждому изделию и рассчитывается объем производства:

$$(\text{Объем производства} = \text{Объем реализации} - \text{Запасы на начало периода} + \text{Запасы на конец периода}).$$

Производственная программа разрабатывается по кварталам и месяцам для каждого производственного подразделения по каждому виду изделий (в данном случае будут планироваться также размеры изделий).

Планирование использования материалов и затрат по их приобретению

Следующий этап планирования представляет собой расчет сметы использования материалов, необходимых для выполнения производственной программы

На практике смета использования основных материалов представляет собой довольно объемный расчет, содержащий сведения по полному ассортименту планируемой к выпуску продукции и максимально полному перечню используемых материалов. Планируется месячное, недельное и, если необходимо, — дневное использование материалов и доводится до производственных подразделений предприятия.

Смета использования основных материалов служит основой для составления сметы затрат на приобретение основных материалов. Эта смета должна обеспечить своевременное приобретение необходимых для бесперебойного производства материалов соответствующего качества по оптимальным ценам. При составлении сметы следует принять во внимание уровень запасов на начало и конец планируемого периода. В смете затрат на приобретение основных материалов будут представлены все виды продукции и, соответственно, все материалы, необходимые для производства планируемых видов продукции, а также нормы затрат материалов и цены приобретения. Окончательным итогом в данной смете будет сумма всех затрат на приобретение материалов.

Далее годовая смета анализируется по месяцам, что особенно важно в условиях сезонности производства.

Следующая статья затрат производства представлена сметой по труду производственных рабочих. В смете указываются нормы использования времени на изготовление одного изделия, а также ставки почасовой заработной платы работников.

Планирование общепроизводственных расходов

Расчет затрат времени основных производственных рабочих, достаточного для выполнения годовой производственной программы, а также затрат времени по цехам необходим для составления сметы общепроизводственных накладных расходов. Общепроизводственные накладные расходы делятся на регулируемые и нерегулируемые.

Сметная почасовая ставка распределения совокупных накладных расходов по цехам определяется путем деления совокупных цеховых затрат на годовые затраты рабочего времени по цехам производства:

Смета общепроизводственных расходов является завершающим этапом подготовки плановой информации для составления сметы себестоимости, планируемой к производству продукции.

Смета производственной себестоимости продукции

Для расчета плановой производственной себестоимости продукции достаточно:

- выбрать показатели объема производства и использования основных материалов на единицу продукции из сметы использования основных материалов;
- выбрать планируемые цены на основные материалы из сметы затрат на приобретение основных материалов;
- «собрать» все затраты из сметы по труду производственных рабочих и сметы общехозяйственных расходов.

Расчет себестоимости производится на единицу выпускаемой продукции и на весь выпуск продукции по наименованиям.

После расчета производственной себестоимости следует сравнить полученные цифры с плановыми ценами продаж. Необходимо, чтобы производственная себестоимость изделий была ниже плановых цен.

Смета общехозяйственных (административно-управленческих) и коммерческих расходов

Поскольку ни одно предприятие не может существовать без общехозяйственных расходов, отдельным этапом сметного планирования является составление сметы общехозяйственных расходов, которая представляет собой расчет потребности средств для функционирования административно-управленческого персонала и других расходов, непосредственно не связанных с производственной деятельностью.

И, наконец, завершающим этапом планирования расходов предприятия является составление сметы коммерческих расходов. Следует заметить, что каждая статья сметы коммерческих расходов и сметы административно-управленческих расходов представляет собой отдельную смету, являющуюся

приложением к основной смете, например расчет расходов по заработной плате или расчет командировочных расходов.

Смета командировочных расходов, является приложением к смете административно-управленческих расходов. К данной смете прилагаются утвержденные на предприятии нормы суточных расходов и детализируются прочие расходы. Смета составляется поквартально и помесечно, как правило, с указанием фамилий планируемого в командировки персонала.

Итоги всех смет увязываются со статьями расходов сметы коммерческих расходов и сметы административно-управленческих расходов.

Бюджет денежных средств предприятия

Важный этап планирования предприятия — разработка бюджета денежных средств или кассовой консолидированной сметы предприятия. Кассовая консолидированная смета разрабатывается на год, квартал, месяц, неделю и может быть рассчитана на один день. Основная цель кассовой сметы — обеспечить достаточные денежные средства для покрытия всех необходимых расходов на данном производственном этапе. Для ее составления используются практически все ранее подготовленные сметы.

Поскольку существует высокая степень неопределенности, особенно в поступлении средств за реализованную продукцию, в кассовой смете допускаются некоторые пределы погрешности, поэтому она подлежит частым и значительным корректировкам. Тем не менее, кассовая смета (годовая, квартальная) помогает принять решение о привлечении банковских кредитов в случае нехватки денежных средств или об инвестициях в случае превышения текущих потребностей предприятия.

Сметы подразделений

На основе принятого бюджета предприятия до каждого производственного подразделения (центра ответственности) доводятся годовые сметы подразделений, которые в свою очередь делятся на квартальные и месячные сметы.

Смета коммерческих расходов и смета административно-управленческих расходов фактически являются сметами производственных подразделений. С помощью месячных, квартальных и годовых смет подразделений можно эффективно контролировать уровень расходов, сравнивая их с фактическим исполнением и анализируя причины отклонений фактических расходов сметных показателей.

Для обеспечения информации о фактическом исполнении тех или иных плановых данных по подразделениям необходимо вести учет затрат по центрам ответственности.

Учет в системе бюджетирования должен обеспечивать руководство предприятия разного уровня информацией, основанной на исчислении полной и неполной себестоимости, на группировке затрат по функциям и носителям.

Различие между традиционным финансовым учетом и учетом в системе бюджетирования состоит в том, что учетная информация для бюджетирования не носит системного характера и не записывается в хронологическом порядке. Она

может быть выделена как часть суммы из занесенной в финансовом учете бухгалтерской записи.

При наличии на предприятии интегрированной компьютерной системы по управленческому учету бухгалтер при вводе информации, отражающей расходы того или иного производственного подразделения, обеспечивает ее кодирование.

Учет по центрам ответственности предполагает выборку необходимой информации из системы финансового учета, накопление данных по каждому центру ответственности и предоставление отчетности, сопоставимой со сметными данными.

7. Контроль за исполнением бюджетов.

Контроль за исполнением бюджетов осуществляется в виде предварительного, текущего и последовательного видов контроля.

Предварительный контроль является самым важным видом контроля. Основная цель предварительного контроля — показать эффективность использования ресурсов предприятия при выборе того или иного варианта производства и реализации продукции. Данный вид контроля осуществляется на стадии планирования при анализе представленных альтернативных вариантов. В результате проведенной оценки принимается и утверждается вариант бюджета, наиболее соответствующий установленным критериям.

Предварительный контроль должен осуществляться на каждой стадии составления главного бюджета. Каждая смета в отдельности должна пройти предварительный контроль.

Например, предварительный контроль подготовленного бюджета продаж должен быть проведен по программе, которая содержит следующие вопросы:

- Какова вероятность того, что наша продукция будет иметь спрос на момент реализации?
- Насколько реальны представленные в бюджете объемы реализации с точки зрения:
 - предполагаемого спроса;
 - производственных мощностей?
- Какова реальность представленных в бюджете цен реализации продукции?
- Какова оптимальность структуры реализации?

Предварительный контроль сметы по труду производственных рабочих должен подтвердить:

- установленные нормы использования трудовых затрат на производство единицы каждого вида продукции (с учетом квалификации имеющегося персонала и желаемого качества производимой продукции);
- правильность проведенных расчетов по производству годовых объемов продукции (обеспечивая увязку показателей объемов производства с производственной программой);
- оптимальность установленных ставок почасовой заработной платы с учетом качества производимой продукции, квалификации персонала и

существующих ставок на рынке труда.

В целом на стадии предварительного контроля каждая смета подвергается пересчету и всестороннему анализу. Тщательно проведенный предварительный контроль обеспечивает устранение всякого рода ошибок, в том числе умышленных. С его помощью достигается включение всех видов затрат в расчет себестоимости планируемой к производству продукции, максимально исключается возможность появления неучтенных затрат непосредственно на стадии производства и реализации.

Профессионально составленный и сбалансированный по всем показателям бюджет предприятия обеспечивает своевременное бесперебойное снабжение производства сырьем и материалами; исключает затраты на хранение излишков сырья и готовой продукции на складах; обеспечивает рациональное размещение работников по рабочим местам, проведение эффективной политики по своевременному привлечению финансовых средств, эффективное размещение свободных денежных средств.

Особенно важен предварительный контроль планируемых инвестиций, поскольку они связаны с отвлечением либо привлечением значительных финансовых средств. Инвестиции, как правило, весьма существенно влияют на финансовые показатели предприятия. Поэтому процесс отбора инвестиционных проектов для реализации связан с оценкой предполагаемых проектов на основе многообразной комплексной информации. К оценке инвестиционных проектов привлекаются квалифицированные специалисты. Производятся расчеты эффективности реализации альтернативных проектов, экологические оценки, рассматривается социальное влияние проектов и т.д.

Инвестиционный проект, отобранный после проведения предварительного контроля, включается в бюджет капитальных вложений, который в свою очередь включается в финансовый бюджет предприятия.

Текущий контроль бюджета осуществляется в ходе его исполнения путем сопоставления плановых показателей с фактическими учетными данными, в процессе которого выявляют отклонения. Выявленные отклонения подвергаются анализу, выясняются причины, их вызывающие. Затем либо выявленные причины устраняются, либо производится корректировка бюджета.

Текущий контроль может осуществляться двумя путями:

- 1) в режиме «on-line» — при наличии интегрированной компьютерной информационной системы по управленческому учету;
- 2) с помощью управленческой отчетности.

В режиме «on-line» текущий контроль обеспечивается в соответствии с заданной программой. Все производимые расходы при вводе информации соответствующим образом кодируются и в автоматическом режиме фиксируются в графах «фактические расходы» определенных бюджетов. Кроме того, каждая запись сопровождается расчетом экономии или перерасхода на заданный период. Менеджер, контролирующий исполнение того или иного бюджета, принимающий решение по расходам или доходам, в любой момент

может видеть реальную картину по всем позициям, необходимым ему для полноценного управления.

Значительно сложнее процедура текущего контроля на предприятиях, в которых нет компьютерной системы по управленческому учету. В этом случае необходимо разработать «внутрифирменную» отчетность и установить сроки ее представления. Как правило, эти сроки отчетности не должны превышать одного месяца. В основном отчетность формируется за рабочую неделю, 10 дней, 20 дней и месяц. При разработке форм отчетности очень важно, чтобы они четко соответствовали плановым формам, а фактические показатели расходов и доходов были сопоставимы с плановыми заданиями. Иначе говоря, нельзя формировать отчетные данные о выполнении планового задания в количественном выражении, если они запланированы в стоимостном выражении, и наоборот; не допускается отчетная информация в валюте, отличной от зафиксированной в смете. Не допускается представление отчетных данных, которые нуждаются в доработке для обеспечения сопоставимости с плановыми показателями. Нет необходимости в излишней детализации информации.

Кроме того, отчетность должна содержать графы, содержащие информацию по отклонениям: экономии и перерасходу (сопоставление фактических показателей с плановыми в абсолютных и относительных показателях).

Очевидно, что менеджеры разного уровня нуждаются в информации разного уровня. Например, менеджеру, связанному непосредственно с производственным процессом в цехе А, необходима детальная информация по использованию каждого вида сырья (в натуральных единицах), количеству произведенной продукции (в натуральных единицах), количеству отработанного каждым работником времени (в часах) и др. Такому менеджеру для выполнения своих обязанностей необходима информация, содержащая до нескольких сотен различных показателей деятельности (плановые задания до него также доводятся в натуральных показателях с соответствующей детализацией). Некоторые формы отчетности менеджеру по производству готовятся ежедневно.

В то же время менеджеру высшего звена, как правило, достаточно информации по 10-15 основным показателям деятельности, он не нуждается в излишне детализированной информации, она перегружает его, это не его компетенция. И периодичность отчетности может быть реже, например один раз в месяц.

В случае возникновения серьезных проблем по исполнению плановых показателей готовятся специальные аналитические записки, в которых подробно разбираются возникшие отклонения фактических данных от бюджетных показателей, выявляются и объясняются причины отклонений, даются рекомендации по устранению выявленных причин либо по корректировке бюджетных показателей. Корректировки, вносимые в какую-либо смету, как правило, затрагивают взаимосвязанные сметы и в целом весь бюджет предприятия.

В компьютеризированной системе управленческого учета внесение каждой корректирующей записи меняет все бюджетные показатели в автоматическом режиме. Очевидно, что внесение корректировок в таком случае должно осуществляться только уполномоченными лицами с фиксированием фамилии лица, внесшего изменение. Лица, не имеющие права вносить изменения в бюджетные показатели, не должны иметь допуска и пароля.

В случае если на предприятии управленческий учет не компьютеризирован, корректировочные записи производятся с учетом взаимосвязи всех показателей, при этом пересчитываются все сметы.

Последующий контроль бюджета осуществляется по завершении бюджетного периода, он носит «исторический» характер. В отличие от текущего контроля, который иначе называют оперативным, последующий контроль бывает более точным и взвешенным, а значит, более глубоким и объективным.

Последующий контроль также осуществляется с помощью форм управленческой отчетности. Они содержат данные по плановым и фактическим показателям, а также данные по отклонениям факта от плана. Кроме того, как правило, формы отчетности предусматривают сопоставимость названных показателей за отчетный и предшествующий периоды.

Последующий контроль является заключительным этапом бюджетного процесса. Он дает целостную информацию о завершении бюджета, предполагает возможность анализа эффективности использования денежных и материальных средств, оптимальности структуры производимой продукции и позволяет (с учетом полученной информации) более точно рассчитывать последующие бюджеты.

Осуществление всех трех форм контроля на предприятии обеспечивает целесообразное использование ресурсов и способствует значительному повышению финансовых результатов.

ЛЕКЦИЯ 11. Организация бухгалтерского управленческого учета

1. Системы организации управленческого учета

2. Применение системы интегрированного учета в торговой организации

3. Применение системы интегрированного учета на промышленном предприятии

1. Системы организации управленческого учета.

Организация на предприятии системы управленческого учета, занимающегося учетом и анализом издержек производства, предполагает отделение счетов по их учету от общей системы счетов. По существу, речь идет о создании специального счетного плана, используемого бухгалтерским управленческим учетом, или о выделении в общем плане специальных разделов, обобщающих счета управленческого учета. В других странах этот вопрос решается по-разному. В нашей стране, как известно, выбран второй путь.

Обособление счетов управленческого учета, помимо улучшения информационного обслуживания различных управленческих структур, создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции.

Исторически управленческий учет появился в капиталистическом обществе именно как следствие коммерческой тайны, потому в литературе его иногда называют «секретным учетом». Не случайно исследователи бухгалтерского учета, в частности Р. де Рувер, показали, что начиная с XIV—XV вв. венецианские торговцы время от времени кроме положенных бухгалтерских книг, заполняемых служащими, сами вели секретные книги, чтобы отразить самые конфиденциальные операции (касающиеся чаще всего движения капитала и величины общей прибыли). В конце XIX — начале XX в., когда государство и профсоюзы рабочих стали активно интересоваться прибылями предпринимателей и требовать публикации финансовых отчетов, предприниматели, опираясь на идеи своих счетных работников, создали специальные методологические приемы, что привело к введению двух параллельных видов бухгалтерского учета: открытого - для «нескромных глаз», и закрытого, секретного, предназначенного только для предпринимателя.

Системы организации бухгалтерского учета:

- двухкруговая (вариант автономии, или дуализма);
- однокруговая (интегрированной, или вариант монизма).

При варианте автономии каждая из систем учета — финансового и управленческого — является замкнутой. *В финансовой бухгалтерии* затраты группируются по экономическим элементам, *в управленческой* - по статьям калькуляции.

Для учета издержек выбраны свободные коды счетов — 30, 31, 32 и 33. Это так называемые счета-экраны (или транзитные, зеркальные счета). Финансовая бухгалтерия занимается лишь синтетическим учетом издержек, а потому содержит информацию об общей сумме затрат на производство готовой продукции (ГП), не учитывая место их возникновения. Так, из системы

финансового учета можно почерпнуть сведения о суммарных материальных затратах за период.

Таким образом, финансовая бухгалтерия содержит информацию как о доходах, так и об общей сумме расходов. Это позволяет заинтересованным внешним пользователям проверить правильность налоговых расчетов, не углубляясь в тайны калькулирования. (Сформулированное положение справедливо лишь в том случае, когда перед налоговыми органами не стоит задача проверить, не было ли у предприятия продаж продукции по ценам ниже себестоимости. Подобные фискальные функции государствам с рыночной экономикой не свойственны.)

В управленческой бухгалтерии на счете 49 (из плана счетов выбран незанятый код) выводятся два финансовых результата производственной деятельности — маржинальный доход и прибыль.

В финансовой бухгалтерии на счете 99 формируется балансовая прибыль, учитывающая помимо прибыли от основной деятельности внереализационные доходы и расходы, прибыль (убытки) от прочих операций.

Представляет интерес порядок расчета прибыли в финансовой бухгалтерии. Запасы товарно-материальных ценностей (ТМЦ) регистрируются в ней всего один раз в конце финансового года после проведения инвентаризации, необходимая информация берется из управленческой бухгалтерии. Финансовый результат рассчитывается как разница между полученной выручкой, увеличенной на сумму оприходованных в конце года остатков товарно-материальных ценностей, и общей суммой затрат.

При однокруговой (интегрированной) системе учета счета-экраны не применяются и используется единая система счетов и бухгалтерских проводок.

Счета управленческого учета, имеющие сальдо, относятся одновременно к управленческому и финансовому учету. Для сохранения коммерческой тайны на счетах финансового учета регистрируется лишь сальдо, а обороты, показывающие хозяйственные операции, отражаются в системе управленческого учета.

Важнейшим фактором при создании системы управленческого учета является ее экономическая эффективность. Это те выгоды, которые предприятие получает от наличия системы учета за счет улучшения качества принимаемых решений. Внедрение и эксплуатацию системы управленческого учета только тогда можно считать оправданными, когда полученный в результате положительный эффект превосходит необходимые для создания данной системы затраты. При этом необходимо понимать, что, хотя отдача от внедрения системы учета пойдет немедленно, срок окупаемости затрат на ее внедрение может быть достаточно продолжительным. Экономическая эффективность в значительной мере диктует как масштаб системы управленческого учета, так и степень ее компьютеризации.

Традиционно *отечественный бухгалтерский учет осуществляется в рамках единого счетного плана, т. е. по интегрированной схеме.*

Многие российские предприятия, понимая важность проблем, решаемых управленческим учетом, уже сейчас пытаются самостоятельно организовать такой учет на базе ныне действующего счетного плана.

Пример. Холдинг состоит из головной материнской компании и нескольких дочерних предприятий, занимающихся:

- торговлей;
- оказанием услуг;
- производственной деятельностью.

В материнской компании существует ряд подразделений, обслуживающих предприятия холдинга: автохозяйство, юридическая, финансовая, строительная служба и др.

Перед внедрением интегрированной системы было проведено исследование состояния учета на предприятиях холдинга, результаты которого сводились к следующему:

- бухгалтерская служба занималась налоговым учетом, и основной ее задачей была сдача отчетов в налоговую службу и во внебюджетные фонды;
- отсутствовала продуманная система документооборота на предприятиях, между предприятиями и холдингом;
- руководство холдинга получало информацию путем личного наблюдения и на основе подаваемых руководителями предприятий справок о произведенных расходах, а также в результате оперативных выездов на предприятия;
- управленческие решения принимались на основании разобщенной и часто противоречивой информации, основанной на субъективном мнении руководства, т.е. без предварительного анализа;
- бухгалтерский учет на предприятиях велся вручную по журнально-ордерной системе;
- при принятии инвестиционных решений со стороны руководства холдинга нерационально использовались ресурсы предприятий из-за отсутствия необходимой оперативной информации;
- выявлен дефицит средств у одного из предприятий, тогда как остальные имели их излишек;
- бухгалтеры подчинялись непосредственно руководителям своих предприятий, в результате чего каждый из них вел бухгалтерский учет, не принимая во внимание интересы холдинга в целом;
- на предприятиях отсутствовала система текущего финансового и централизованного налогового планирования в рамках всего холдинга, что приводило к выплате больших налогов в бюджет.

Таким образом, основной целью разработки, создания и внедрения интегрированной системы учета являлось обеспечение руководства холдинга полной, достоверной, оперативной информацией для анализа и принятия грамотных управленческих решений. Кроме того, необходимо было устранить выявленные недостатки в постановке и организации бухгалтерского учета на предприятиях холдинга.

Разработчики системы интегрированного учета при решении поставленных задач руководствовались такими основными принципами, как:

- унификация применяемых финансовых схем деятельности предприятий холдинга;
- обеспечение достоверности и оперативности учета;
- превышение эффекта от внедрения системы интегрированного учета над затратами на ее разработку, внедрение и содержание.

В процессе разработки системы решались следующие задачи:

- 1) создание централизованной управленческой структуры бухгалтерской службы;
- 2) организация документооборота для сбора оперативной управленческой информации;
- 3) автоматизация системы учета;
- 4) обеспечение сохранности и конфиденциальности управленческой информации;
- 5) создание системы отчетности, удобной для принятия управленческих решений;
- б) интеграция бухгалтерского финансового и управленческого учета.

Для решения первой задачи была предложена организационная структура бухгалтерской службы холдинга, представленная на рис. В новой структуре заложено двойное подчинение главных бухгалтеров предприятий: руководителю предприятия по внутреннему распорядку и директору бухгалтерской службы холдинга по методологии финансового и организации управленческого учета. При этом директор бухгалтерской службы и его заместитель должны проверять и нести ответственность за состояние финансового и управленческого учета и отчетности, составляемой главными бухгалтерами предприятий.

При подборе соответствующей целям холдинга компьютерной программы предполагалось:

- осуществить интеграцию систем финансового и управленческого учета на уровне применяемого программного продукта с использованием двух параллельных планов счетов;
- осуществить ведение бухгалтерского управленческого учета в стабильной валюте (доллары США);
- определить в качестве основных периодических отчетных форм управленческого учета баланс холдинга, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, отчет о движении капитала;
- установить каждому менеджеру персональный компьютер для оперативного получения и обработки управленческой информации непосредственно из системы комплексной автоматизации бухгалтерского учета холдинга, что позволит отказаться от подготовки бумажных отчетов и больших трудозатрат по их обработке;
- ввести систему финансового планирования с использованием бюджетов по предприятиям холдинга.

Кроме того, было принято решение установить в головном офисе холдинга и офисах предприятий компьютерные сети с использованием выделенного

сервера, а для связи удаленных офисов с головным — использовать систему передачи информации через телефонные линии связи. В качестве дублирования — практиковать передачу информации на дискетах через курьера.

Создание интегрированной системы финансового и управленческого учета предполагает, прежде всего, разработку плана счетов. Система кодировки счетов финансового учета принята на основании действующего плана счетов, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94.

Система кодировки счетов, используемых в управленческом учете, показана на примере счетов 01 «Основные средства» и 51 «Расчетный счет».

В управленческом учете они могут иметь следующий вид: 01*1, 51*2, что означает:

01, 51 — название счета (в данном случае — «Основные средства», «Расчетный счет»);

* — счет принадлежит системе управленческого учета;

1 — счет ведется в долларах США;

2 — счет ведется в рублях.

Для ведения учета принимаются следующие допущения:

- учет начисления налогов, отчислений во внебюджетные фонды и расчетов по социальному страхованию ведется только в *финансовом учете* с использованием балансовых счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», *управленческом учете* налоги учитываются как затраты по моменту их перечисления в бюджет на счета учета затрат с использованием расширенного аналитического учета. Например, счет 26*1.007 — «Расходы по выплате налогов в бюджет и другим обязательным платежам»;

- при использовании схем оптимизации налогов (например, работа со страховой компанией по страхованию работников с дальнейшей выплатой им страховых сумм) в *финансовом учете* данные операции отражаются на счетах в соответствии с действующим законодательством, а в *управленческом учете* учитываются на счетах расчетов с дебиторами-кредиторами и на счетах расчетов с персоналом;

- расширенный аналитический учет по счетам продаж, учета затрат и издержек и т. д. ведется только на счетах *управленческого учета*;

- при расчете себестоимости выпущенной продукции в *финансовом учете* на счета учета затрат по производству относятся только те расходы, которые согласно действующему законодательству разрешено относить на счета учета затрат. В *управленческом учете* себестоимость формируется согласно методике, принятой на предприятии, и отражается на конкретных счетах расходов на производство и в валюте, удобной руководству.

2. Применение системы интегрированного учета в торговой организации.

Организация аналитического учета затрат в компьютерной программе, разработанной специально для холдинга, рассматривается на примере одного из его предприятий, занимающегося торговой деятельностью:

- поставкой вычислительной техники, программного обеспечения к ней;
- оказанием прочих услуг.

Все многообразие хозяйственных операций предприятия подразделяется в компьютерной программе на три группы:

- 1) операции, отражаемые только в управленческом учете;
- 2) операции, отражаемые только в финансовом учете;
- 3) операции, отражаемые в финансовом и управленческом учете.

В связи с тем что на предприятии расходы необходимо группировать не только по статьям, но и по структурным подразделениям, а общие затраты (на рекламу, управленческие расходы и т. д.) распределять по видам деятельности в определенном соотношении, учет ведется с использованием специальных признаков — аналитических счетов (иногда их называют признаками аналитического учета, аналитическими данными к счетам и т. п.).

В разработанной программе предусмотрена возможность ведения аналитических счетов до третьего порядка.

Описание используемых счетов:

- учет выручки от продажи продукции ведется на счете управленческого учета 90*1 (в долларах США) и одновременно на счете финансового учета 90;
- учет прихода и отпуска вычислительной техники и программного обеспечения ведется на счете управленческого учета 41*1 и счете финансового учета 41;
- учет расходов, относимых на издержки обращения, ведется на счете управленческого учета 44* 1 и счете финансового учета 44.

Для управленческого счета 90* 1 «Продажи» введены аналитические счета первого порядка «Виды деятельности»:

- 001— продажи вычислительной техники,
- 002— продажи программного обеспечения,
- 999 — прочие продажи.

Для управленческого счета 44* 1 «Расходы на продажу» введены аналитические счета первого порядка «Виды деятельности»:

- 001— расходы на продажу вычислительной техники,
- 002— расходы на продажу программного обеспечения,
- 999 — прочие затраты,

а также введены аналитические счета второго порядка «Статьи расходов»:

- 000— материальные затраты;
- 001— заработная плата персонала;
- 002— социальное страхование;
- 999 — прочие статьи.

Для ведения расширенного аналитического учета необходимо при регистрации хозяйственных операций производить разделение управленческого счета по аналитическим счетам.

Пример. Перед регистрацией хозяйственной операции по начислению заработной платы производится распределение начисленной заработной платы по видам деятельности и статьям затрат, затем в управленческом учете составляются следующие проводки:

1) Д-т 44*1.001.001 К-т 70*1 — расходы на продажу вычислительной техники, заработная плата;

2) Д-т 44*1.002.002 К-т 70*2 — расходы на продажу программного обеспечения, заработная плата.

Финансовый учет — это синтетический учет затрат. Рассмотренные выше операции будут выглядеть в нем следующим образом:

1) Д-т 44 «Расходы на продажу» К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

2) Д-т 44 «Расходы на продажу» К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Данная система позволяет использовать стандартные проводки, вести автоматический учет себестоимости: в финансовом учете — методом полной себестоимости, а в управленческом — с использованием системы «директ-костинг» (при этом операция вводится одной проводкой в оба вида учета). Более того, система позволяет в управленческом учете вести расчет себестоимости одновременно несколькими способами с последующим отнесением данных в различные отчетные формы.

Для ведения расширенного аналитического учета в программе используются такие возможности, как:

- определение аналитических счетов при регистрации хозяйственной операции;
- ввод входящих остатков;
- подготовка типовых отчетных документов;
- специальная обработка и предоставление управленческой информации с использованием аналитических счетов.

Одной из возможностей компьютерной программы, применяемой холдингом, является разработка бюджетов на различные сроки. С этой целью используется подпрограмма «Финансовые планы», которая позволяет планировать на любой срок предстоящие доходы и расходы, объединяя их в бюджеты, осуществлять контроль платежей, проводить анализ фактического исполнения сметы, оптимизировать финансовую деятельность предприятия.

Планирование осуществляется на заданный интервал времени. Бюджет формируется на основе как разовых (например, ремонт помещений, покупка мебели и т. д.), так и повторяющихся событий (например, перечисления налогов, взносов в Пенсионный фонд, арендной платы и т. д.). *Событием* является любой факт финансово-хозяйственной деятельности предприятия, связанный с приходом или расходом денежных средств на определенном

бухгалтерском счете. Каждому событию соответствует операция, отражающая такой приход или расход денежных средств.

Для повторяющихся операций задается период действия и период повторения.

Период действия позволяет установить для определенной повторяющейся операции начало и конец срока ее действия. При необходимости можно не задавать конец срока действия. В этом случае считается, что операция не имеет ограничения по сроку действия (например, планирование уплаты налогов осуществляется без установления конца срока действия этой операции, т.е. до тех пор, пока существует предприятие).

Период повторения позволяет сформировать операцию, которая должна повторяться в плане через определенный интервал времени (например, выплата заработной платы пятого числа каждого месяца). В качестве периода повторения могут быть выбраны один или несколько дней, недель, месяцев, лет. Планирование повторяющейся операции осуществляется по заданным числам и дням недели.

Для каждого финансового плана компьютерная программа хранит отдельный список повторяющихся операций. После включения повторяющихся операций в финансовый план она автоматически переводит эти операции в разряд разовых, запланированных на конкретные даты плана.

Программа позволяет создавать стратегические планы на основании предварительных данных (годовые, квартальные), после чего данный период разбивается на более мелкие и проводится уточненное планирование.

В дальнейшем, по мере необходимости, происходит возврат к ранее сформированному финансовому плану и в него вносятся коррективы в зависимости от результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия за прошедшее с момента составления плана время. Например, сформировав вначале финансовый план на I квартал года, по истечении первого месяца можно вернуться к нему и, не меняя в целом квартального плана, уточнить план на второй месяц, добавив или удалив из первоначального плана некоторые операции (события) либо скорректировав суммы предстоящих платежей в зависимости от результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия за первый месяц квартала.

На основании операций, включенных в финансовый план, готовятся платежные документы. По мере отражения результатов совершения операций (отработки платежных документов) в учете программа включает в финансовый план информацию о фактических суммах прихода и расхода денежных средств по датам платежей. В соответствии с данными бухгалтерского учета программа автоматически формирует входящие остатки (плановый и фактический) на даты начала и конца периода планирования, фактический приход и фактический расход денежных средств на начальную и конечную даты, суммарный приход и суммарный расход денежных средств по данным отработанных платежных документов.

На основании этой информации, изменяя начальную и конечную даты периода планирования, осуществляется контроль прохождения платежей за

установленный период, оперативно проводится анализ фактического выполнения финансового плана по конкретному бухгалтерскому счету, вносятся при необходимости изменения в план операций текущего периода, и таким образом оптимизируется финансовая деятельность предприятия в течение всего времени планирования.

3. Применение системы интегрированного учета на промышленном предприятии.

Структура бизнеса холдинга, как упоминалось выше, состоит не только из торговой, но и из производственной деятельности.

На промышленном предприятии холдинга ведутся два вида учета: финансовый и управленческий.

В *управленческом учете* налоги учитываются на счетах затрат на момент их перечисления в бюджет. Расширенный аналитический учет по счетам учета расходов и доходов от продаж ведется только в управленческом учете.

При расчете себестоимости выпускаемой продукции в *финансовом учете* на счета учета затрат на производство относятся только те расходы, которые согласно действующему законодательству разрешено относить на издержки производства и обращения.

В управленческом учете себестоимость формируется согласно методике, принятой на предприятии.

Все счета финансового учета являются балансовыми и ведутся в рублях. Для удобства анализа и принятия руководством управленческих решений предусмотрено вести все счета управленческого учета в долларах США. В целях совмещения в автоматизированной бухгалтерской программе финансового и управленческого учета счета управленческого учета представлены как забалансовые.

Учет материалов (сырья). Учет материалов (сырья) ведется по фактической себестоимости. При отпуске в производство материалы оцениваются по фактической средней себестоимости. Ее определяют по себестоимости остатка материалов на начало месяца и себестоимости материалов, заготовленных в отчетном месяце.

Учет затрат. В управленческом учете счет 20 «Основное производство» расширен. Затраты на производство и общехозяйственные расходы расписываются по своим счетам (расход материалов, расход комплектующих, заработная плата, коммунальные платежи, налоги и т. д.). Это позволяет разделять переменные и постоянные затраты для использования системы «директ-костинг».

Постоянные затраты собираются на отдельном счете и по окончании отчетного периода списываются на себестоимость продаж (в дебет счета 90 «Продажи, субсчет «Себестоимость продаж»). Это позволяет изучать взаимосвязь между объемом производства, затратами и прибылью, а следовательно, прогнозировать изменение себестоимости или отдельных видов расходов в зависимости от объема производства, находить наиболее выгодные комбинации цены и объема, проводить эффективную политику цен.

Для контроля за работой руководителей центров ответственности учет затрат на производство ведут по нормативному методу, т.е. в рабочий план счетов включен счет 40*1 «Выпуск продукции». По дебету этого счета собираются все фактические затраты, а по кредиту отражается готовая продукция по нормативной себестоимости. Счет 40 позволяет обобщать информацию о выпущенной в течение месяца продукции и выявлять отклонения фактической производственной себестоимости от ее нормативной (плановой) величины.

Выявленное на счете 40 отклонение списывается в дебет счета 90. Остатка по счету 40 на конец месяца не бывает.

Если нормативная себестоимость больше фактической, то это положительный момент. Если нормативная себестоимость меньше фактической, то существует возможность проанализировать причины возникшего перерасхода благодаря детальному аналитическому учету затрат. Это в свою очередь позволяет определить виновных в превышении сметы, так как предприятие разбито на центры ответственности.

Продажа готовой продукции. Процесс продаж представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции. Продажа продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами с покупателями и заказчиками. Целью отражения хозяйственных операций по продаже на счетах финансового и управленческого учета является выявление финансового результата от продаж продукции.

Существует возможность учета продаж по двум методикам: на дату оплаты продукции или на день отгрузки и предъявления расчетных документов к оплате. На промышленном предприятии холдинга учет продаж ведется вторым способом, т.е. по мере отгрузки продукции и предъявления расчетных документов в управленческом учете составляется запись:

Д-т счета 62*1 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т счета 90*1 «Продажи», субсчет «Выручка».

Учет процесса продаж готовой продукции ведется по счету 90* 1, особенностью которого является то, что проданная продукция отражается на нем одновременно в двух оценках:

- на кредите — по продажной цене;
- на дебите — по нормативной себестоимости (К-т счета 40*1).

Это позволяет определить и списать результат продажи продукции — прибыль:

Д-т счета 90*1 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж» К-т счета 99*1 «Прибыли и убытки» или убыток (Д-т счета 99*1, К-т счета 90*1).

Отчетная документация. Бухгалтерский управленческий учет имеет цель обеспечить необходимыми сведениями всех заинтересованных внутренних пользователей. К такой информации относятся:

- расчет себестоимости — для менеджеров по продажам;
- отчет о расходе материалов — для отдела закупок;
- отчет о расходе комплектующих — для отдела комплектации;

- производственный отчет, отгрузка, движение денежных средств — для генерального директора.

Данные управленческого учета запрашиваются администрацией немедленно, как только появляется необходимость. Поэтому управленческие отчеты составляют ежедневно, еженедельно или ежемесячно.

Ежедневно составляются и запрашиваются:

- отчеты по кассе, банку, по выписанным счетам (ожидаемым поступлениям);
- отчет о движении денежных средств за день.

Еженедельно составляются и запрашиваются отчеты:

- производственный;
- по продажам;
- о выполнении бюджета предприятия.

Ежемесячно внутренние пользователи нуждаются в информации, содержащейся в:

- балансе;
- отчете о затратах;
- отчете о прибыли и убытках;
- отчете о движении денежных средств.

Информация, содержащаяся в этих отчетах, позволяет рассчитать не только финансовые показатели, но и показатели деловой активности, эффективности управления предприятием.

ЛЕКЦИЯ 12. Сегментарная отчетность как основа деятельности центров ответственности

1. Подходы финансового и управленческого учета к оценке эффективности бизнеса

2. Финансовые критерии оценки деятельности центров ответственности

3. Нефинансовые критерии оценки деятельности организации

1. Подходы финансового и управленческого учета к оценке эффективности бизнеса.

Критерии оценки эффективности бизнеса могут быть самыми разнообразными. Общим во всех существующих подходах является то, что оценивать эффективность бизнеса следует с позиции увеличения прибыли от вложения капитала за конкретный период при известных рисках. Однако бухгалтерский финансовый и управленческий учеты подходят к решению проблемы оценки эффективности бизнеса по-разному.

Объектом исследования бухгалтерского финансового учета является предприятие в целом как самостоятельное юридическое лицо. Для оценки эффективности функционирования предприятия по данным внешней финансовой отчетности рассчитываются не только показатели платежеспособности и ликвидности предприятия, но и показатели, используемые для анализа структуры капитала, а также коэффициенты оборачиваемости оборотных средств. В целях анализа доходности предприятия в системе финансового учета наряду с абсолютными показателями (балансовой, чистой, нераспределенной прибыли) используют ряд показателей рентабельности. При этом в финансовом анализе под рентабельностью обычно понимается отношение прибыли, полученной за определенный период, к объему капитала, инвестированного в предприятие.

Экономический смысл данного показателя состоит в том, что он характеризует прибыль, получаемую вкладчиками капитала с каждого рубля средств (собственных или привлеченных), вложенных в предприятие.

В зависимости от направлений вложений средств, формы привлечения капитала, а также целей расчета в финансовом анализе используются различные показатели рентабельности которые рассчитываются на базе информации, содержащейся в бухгалтерском балансе и форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» предприятия, и мало пригодны для решения задач, стоящих перед управленческим учетом и анализом:

1) они предназначены для оценки эффективности бизнеса в целом, независимо от вклада отдельных его сегментов в общий результат;

2) несмотря на провозглашенный в нашей стране переход на международные стандарты финансовой отчетности и предпринятые в этой связи шаги по реформированию методологии учета затрат, в отечественной практике по-прежнему сохраняется налоговый подход к формированию показателей себестоимости для целей ведения бухгалтерского финансового

учета и составления внешней отчетности. Главным принципом ведения бухгалтерского учета стало наращивание себестоимости продукции по всем направлениям затрат. Сформировался такой стереотип экономического мышления, при котором высокая себестоимость продукции считается выгодной, так как позволяет платить меньше налогов;

3) одним из требований, предъявляемых к бухгалтерской информации, является ее своевременность. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 19 декабря 1997 г., по этому поводу сказано: «Чрезмерная просрочка представления информации заинтересованным пользователям может привести к потере ее уместности. Чтобы обеспечить своевременность информации, часто бывает необходимым предоставить ее до того, как будут известны все аспекты хозяйственной деятельности, в ущерб, таким образом, ее надежности. Ожидание того момента, когда станут известны все аспекты факта хозяйственной деятельности, может обеспечить высокую надежность информации, но сделать ее малополезной заинтересованным пользователям».

Это замечание в полной мере относится к информации, формируемой в системе бухгалтерского финансового учета, принципами которого являются полнота отражения хозяйственных операций и их документальная обоснованность. Сформированная подобным образом информация носит «исторический» характер, направлена в прошлое и оперативного значения, как правило, иметь не может.

В системе бухгалтерского управленческого учета применяются иные подходы к оценке эффективности бизнеса. Объектом учета здесь являются отдельные сегменты организации — центры ответственности. Их вклад в формирование конечного финансового результата организации неодинаков. Следовательно, появляется необходимость отдельно проанализировать доходы и расходы по каждому структурному подразделению. Качество работы центра ответственности в системе управленческого контроля оценивается двумя показателями: результативностью и эффективностью.

Результативность — это степень достижения центром ответственности поставленной цели. Как правило, она характеризуется качественными показателями: насколько хорошо выполняет свою работу центр ответственности, в какой мере ему удастся добиться желаемых результатов, насколько эти результаты соответствуют целям всего предприятия.

Под эффективностью понимается выполнение заданного объема работ при минимальном использовании производственных ресурсов либо максимальное выполнение объема работ при заданном размере ресурсов.

Таким образом, эффективным будет признан тот центр ответственности, который выпускает больший объем продукции с наименьшими затратами. Если результаты деятельности центра ответственности не отвечают интересам предприятия, его деятельность нерезультативна (но может быть при этом эффективна).

Как уже отмечалось выше, в центрах прибыли (инвестиций) менеджеры самостоятельно решают большинство производственно-финансовых вопросов без какого-либо вмешательства со стороны руководства компании. Их деятельность оценивается исключительно по достигнутым результатам. Такая автономность требует от руководства организации индивидуального подхода к решению вопроса об эффективности деятельности того или иного структурного подразделения.

Прежде всего, руководству организации предстоит выбрать критерии оценки деятельности центра ответственности. Их выбор является важным моментом, так как критерии оказывают влияние на действия менеджеров. Анализируя существующую практику, можно выделить две наиболее характерные ошибки в оценке деятельности центров ответственности:

- использование единственного критерия, отражающего только одну из целей предприятия;
- использование критериев, не соответствующих интересам предприятия в целом.

Первый путь, несомненно, наиболее прост в применении, однако чаще всего дает нежелательный конечный результат. Так, в годы советской власти, желая увеличить производство гвоздей, было принято решение оценивать деятельность директоров соответствующих заводов по весу изготовленной продукции. Это привело к «затовариванию» большими тяжелыми гвоздями. Увидев, что выбранный критерий оценки деятельности не сработал, министерство решило изменить его на количество произведенных гвоздей. В результате заводы стали производить огромное количество маленьких гвоздей и ковровых гвоздиков.

Другой пример неудачно принятого управленческого решения - оценивать деятельность коммерческого отдела в соответствии с объемом продаж в денежном выражении. Прибыльность продаваемых изделий различна. Если, допустим, продукцию с более низким маржинальным доходом продать легче, чем продукцию с высокой маржей, то коммерческий отдел, вопреки интересам предприятия, будет активнее реализовывать продукцию с низким маржинальным доходом.

Критерии оценки деятельности должны пересматриваться с течением времени по мере изменения стратегии компании. Молодой организации в быстро развивающейся отрасли не нужно слишком заботиться о контроле за затратами, так как первоначальный успех обычно зависит от признания результатов деятельности предприятия потребителями его продукции (работ, услуг) и завоевания высокой доли рынка. По мере становления организации и отрасли в целом, развития конкуренции контроль за затратами приобретает все большее значение. Многие известные предприятия, занятые в компьютерной индустрии, в начале своей деятельности получали 70%-ный маржинальный доход, а по мере насыщения рынка подобными услугами и в связи с падением цен и жесточайшей конкуренцией этот показатель в большинстве случаев едва достигал 30%.

2. Финансовые критерии оценки деятельности центров ответственности.

В практике стран с рыночной экономикой наиболее часто используют четыре показателя финансового характера:

- прибыль;
- рентабельность активов;
- остаточную прибыль;

-экономическую добавленную стоимость. Эти показатели непригодны для отражения эффективности работы центров затрат и доходов.

Для контроля деятельности центров прибыли может использоваться лишь первый показатель. Три следующих (рентабельность активов, остаточная прибыль и экономическая добавленная стоимость) полезны для анализа результатов работы центров инвестиций (СБЕ). Расчет этих показателей предполагает наличие информации о стоимости активов, принадлежащих сегменту, и о размере его обязательств.

Прибыль бизнес-единицы определяется как разность между полученной ею выручкой за проданную продукцию (работы, услуги) и понесенными в связи с этим расходами. Для оценки деятельности бизнес-единиц показатель дохода имеет не самостоятельное, а скорее прикладное значение. Лишь рассчитав значение прибыли подразделения, можно определить размер двух других показателей — рентабельности активов и остаточной прибыли.

Рентабельность активов (РА). Как отмечалось выше, этот показатель используется и в системе финансового анализа. С позиций управленческого учета и анализа показатель рентабельности активов (РА) отражает эффективность использования средств, инвестированных в активы подразделения. Формула расчета рентабельности активов выглядит следующим образом:

$$РА = \text{Прибыль подразделения} / \text{Активы подразделения} \quad (12.1)$$

Различные способы определения и измерения прибыли подразделения (также называемой прибылью сегмента или операционной прибылью) и активов подразделения (называемых инвестированным капиталом или идентифицируемыми активами) будут рассмотрены ниже.

Показатель РА из всех вышеперечисленных критериев оценки деятельности бизнес-единиц применяется наиболее часто. Являясь относительным, он обладает серьезными преимуществами в сравнении с абсолютным показателем прибыли подразделения. Компании обычно состоят из подразделений различных размеров, получающих разные прибыли и требующих отличных по объему вложений. Очевидно, что подразделение, стоимость активов которого оценивается в 1 000 000 долл., и зарабатывающее 300 000 долл. прибыли, более эффективно, чем бизнес-единица, получающая прибыль в размере 300 000 долл. на 5 000 000 долл. активов.

Стремясь обнаружить новые направления совершенствования деятельности подразделений, управляющие записывают формулу (12.1) в ином виде:

$$РА = \frac{\text{Прибыль подразделения}}{\text{Выручка от продаж пр-ции (р-т, услуг)}} \times \frac{\text{Выручка от продаж пр-ции}}{\text{Ст-ть активов подразд-я}}$$

Эта расширенная версия позволяет сфокусировать внимание управляющих на двух составляющих РА: прибыли от продаж продукции, работ, услуг (прибыли на рубль продаж — Пр) и оборачиваемости активов (ОА). Из формулы (2) видно, что увеличение объема продаж само по себе не ведет к росту РА. В то же время уменьшение стоимости активов сегмента (или увеличение его прибыли) при прочих равных условиях увеличивает показатель РА. Формула (2) позволяет менеджеру определять, как влияет на значение РА принятие решения, которое должно изменить эти два фактора — прибыль на рубль продаж и оборачиваемость активов.

Пример. Деятельность сегмента характеризуется следующими показателями: Пр = 15%, ОА = 2, РА = 30% (15 x 2). Предполагается изменить структуру продаж в сторону изделий с более низкой Пр и более быстрой ОА. Как ожидается, принятие данного управленческого решения повлечет за собой увеличение оборачиваемости до 2,5 раза и уменьшение прибыли на рубль продаж с 15 до 10%. Менеджер, рассматривающий этот вариант, увидит, что РА снизится до 25% (10% x 2,5). Если деятельность его сегмента оценивается по показателю РА, то данное управленческое решение будет отвергнуто.

Значения двух составляющих РА могут дать представление о стратегии бизнес-единиц. Например, если одно подразделение стремится освоить новые виды изделий, оно должно иметь высокую рентабельность продаж. Если стратегией другого подразделения является сокращение затрат, оно должно иметь высокие показатели оборачиваемости.

Несмотря на все свои достоинства, РА имеет два существенных недостатка: являясь относительным показателем, он не позволяет оценить важность существования отдельной бизнес-единицы для компании в целом. Кроме того, использование только этого показателя для оценки деятельности подразделений может привести к тому, что менеджеры, принимая управленческие решения, будут отдавать предпочтение так называемой политике управления знаменателем. Другими словами, они будут работать лишь в направлении снижения размера инвестированных в их подразделение средств (при попытке поддержать краткосрочную прибыль), вместо того чтобы сконцентрироваться на числителе — прибыли. Из этого следует вывод: показатель РА следует применять в сочетании с абсолютным показателем прибыли, рассмотренным выше.

В управленческом учете существует общее правило, согласно которому бизнес-единице следует принимать любые предлагаемые инвестиции, если ожидаемая от них прибыль превышает стоимость капитала. Показатель

остаточной прибыли учитывает это общее правило при оценке деятельности подразделений.

Остаточная прибыль (ОП) — это прибыль, зарабатываемая подразделением сверх минимально необходимой нормы прибыли, устанавливаемой администрацией компании.

Некоторые компании устанавливают различные нормы прибыли (НП) для разных подразделений, отражая тем самым разницу в уровне риска, связанного с их видом деятельности. Подразделения, осуществляющие деятельность в рискованных отраслях, например в индустрии моды, должны иметь более высокую прибыль, чем подразделения, функционирующие в более стабильных отраслях, например в бумажной промышленности.

Остаточная прибыль вычисляется по формуле:

$$\text{ОП} = \text{Прибыль подразделения} - (\text{Активы подразделения} \times \text{Целевая НП}).$$

Выражение в скобках дает стоимостную оценку прибыли, минимально необходимой подразделению в соответствии с установленной для него нормой прибыли. Все, что заработано подразделением сверх этой суммы, приносит компании выгоду. Можно отметить по крайней мере три основных преимущества этого показателя перед РА. Он:

1. наглядно демонстрирует, что капитал, инвестированный в какое-либо подразделение, имеет стоимость;
2. показывает, какую прибыль приносит подразделение для компании сверх минимальной прибыли, необходимой для осуществления данного объема инвестиций;
3. отражает вклад подразделения в общие результаты деятельности компании.

Пример. Подразделение А приносит прибыль в размере 200 000 долл., обладая активами в 1 000 000 долл., т.е. РА равна 20%. Прибыль подразделения Б — 1 500 000 долл. при активах 10 000 000 долл., следовательно, РА составляет 15%. В зависимости от минимально необходимой нормы прибыли, установленной компанией, вклад этих подразделений будет оцениваться по-разному.

Рассмотрим два варианта. По первому минимально необходимая НП равна 10%, по второму — 18%. Выполненные расчеты свидетельствуют, с одной стороны, при минимально необходимой норме прибыли в 10% подразделение Б вносит больший вклад в компанию, чем подразделение А, несмотря на низкую РА. В этой ситуации подразделение Б более ценно для компании. С другой стороны, если минимально необходимая норма прибыли равна 18%, то подразделение А в соответствии с критерием остаточной прибыли окажется для компании более выгодным.

Сравним рассмотренные критерии оценки деятельности сегментов с точки зрения их мотивации деятельности управляющих. Как уже отмечалось, одной из задач управленческого учета является достижение согласованности интересов всех участников бизнеса.

Руководителям центров инвестиций предоставлено право принятия самостоятельных решений по капиталовложениям. Следовательно, для оценки их деятельности должен быть установлен такой критерий, который будет побуждать их принимать лишь эффективные инвестиционные решения. Проанализируем вышеуказанные критерии оценки бизнес-подразделений с точки зрения согласованности целей. Использование показателя РА для оценки деятельности подразделения может побудить менеджера принять неэффективный инвестиционный проект.

Экономическая добавленная стоимость (ЭДС), или управляемая прибыль. Данный показатель, появившись в бухгалтерском управленческом учете экономически развитых стран относительно недавно (в начале 80-х годов XX века), к настоящему времени получил широкое практическое применение. Использование ЭДС для оценки деятельности руководителей СБЕ побуждает их действовать так, как если бы они были владельцами компании. Поэтому, наверное, этот показатель нередко называют ключевым фактором финансового здоровья фирмы. Как свидетельствует практика многих западных компаний, применение ЭДС для измерения результатов финансовой деятельности позволило сократить затраты, более эффективно использовать активы, сохранить капитал, повысить производительность труда и улучшить качество обслуживания клиентов.

Экономическая добавленная стоимость может быть определена как разница между доходом, который компания заработала для держателей своих акций и облигаций, и доходом, который мог бы быть получен, если бы средства были инвестированы в другие компании при аналогичном уровне риска, т.е. вмененным доходом компании. Другими словами, ЭДС равна прибыли за вычетом стоимости всех обязательств компании.

Концепции остаточной прибыли и экономической добавленной стоимости очень близки. ЭДС также оперирует величиной прибыли от основной деятельности, но только после удержания налога на прибыль. Экономическая добавленная стоимость имеет то же преимущество по сравнению с показателем рентабельности активов, что и остаточная прибыль: ЭДС учитывает, что для обеспечения расширенного воспроизводства бизнес-единица должна своими доходами покрывать стоимость капитала. При определении ЭДС в качестве величины целевой нормы прибыли используется стоимость капитала (в то время как в формуле (2) для расчета остаточной прибыли фигурирует прибыль до удержания налога, что выше стоимости капитала).

В экономически развитых странах не только разработана теория управления бизнес-единицами, но и накоплен в этой области богатый опыт, свидетельствующий о том, что результаты оценки деятельности сегмента не всегда совпадают с результатами оценки деятельности его руководителя.

Оценка деятельности подразделения и его менеджера носит стратегический характер. Она осуществляется на основе расчета показателей РА и ОП, благодаря чему компании удается принять грамотные управленческие решения относительно увеличения инвестиций в те или иные

подразделения, решения по финансированию одних сегментов за счет денежных средств других СБЕ, продаже или закрытию отдельных бизнес-единиц.

Результаты оценки деятельности менеджеров зависят от выбора одного из следующих методов: внутреннего ранжирования, исторического сравнения, средних показателей по отрасли.

Метод внутреннего ранжирования показателей РА и ОП используется для оценки относительного вклада каждого подразделения и не применяется для оценки деятельности менеджеров этих сегментов, ведь отраслевая принадлежность подразделения неизбежно сказывается на значении показателя РА. Например, значение показателя РА обычно выше у бизнес-единиц, работающих на потребительских рынках, чем у сегментов, продающих свою продукцию другим промышленным компаниям. Величины РА и ОП должны быть выше у подразделений с более высокой степенью риска. Например, сегмент, занимающийся генетикой растений (очень рискованный бизнес), должен иметь более высокую РА, чем подразделение по пошиву одежды.

Таким образом, для объективной оценки деятельности менеджеров помимо прочих факторов необходимо учитывать природу бизнеса, которым занимается подразделение. Самый посредственный менеджер может получить высокую прибыль на инвестированный капитал в подразделении, работающем в интенсивно развивающейся отрасли. В то же время работа менеджера может быть оценена чрезвычайно высоко, даже если его подразделение демонстрирует низкие результаты. Примером здесь является руководитель СБЕ, работающий в «увядающей» отрасли, который способен поддерживать величину РА на определенном уровне или добиваться более медленного спада этого показателя, чем в целом по отрасли.

Метод исторического сравнения представляет собой сравнение результатов, достигнутых одним и тем же подразделением за различные отчетные периоды. Этот метод лишен недостатка внутреннего ранжирования и позволяет устранить влияние на оценку результатов деятельности СБЕ, их функционирования в различных видах бизнеса.

Однако к результатам исторического сравнения также следует относиться осторожно. Относительного улучшения показателя рентабельности активов может быть недостаточно для высокой оценки деятельности подразделения. Например, сегмент А удвоил показатель ПА за последние несколько лет, и по результатам отчетного периода его значение составило 8%. Этого факта недостаточно для безусловной положительной оценки деятельности сегмента А, ведь за несколько лет могло измениться и общее состояние отрасли. Если положение в отрасли улучшилось, то и значение РА подразделения А должно было возрасти более существенно, чем показывают результаты исторического сравнения.

Метод средних показателей по отрасли полностью исключает влияние на результаты сравнения последствий, возникающих из-за различной отраслевой принадлежности подразделений. Использование этого

метода предполагает сравнение результатов деятельности сегмента (или его менеджера) с деятельностью их конкурентов.

Такое сравнение, однако, порождает свои проблемы, ведь, как уже подчеркивалось, отдельный сегмент должен иметь более высокий показатель РА, чем независимая компания, работающая в той же отрасли. Это связано с тем, что, будучи частью большой организации, СБЕ получает от этого определенные выгоды. По мере углубления диверсификации производства становится все труднее находить компании, с которыми можно было бы сравнить деятельность отдельного подразделения.

3. Нефинансовые критерии оценки деятельности центров ответственности.

Деятельность подразделений зависит от аспектов не только финансового, но и нефинансового характера — изобретательства, производительности, качества изделий (услуг), отпущенных покупателям (заказчикам), уровня удовлетворенности покупателей и заказчиков обслуживанием. Эти факторы также нуждаются в понимании, совершенствовании и оценке.

Многие организации (как западные, так и отечественные) заняты решением непростой задачи — подбором нефинансовых критериев в дополнение к существующим финансовым показателям. Наибольшая трудность заключается не столько в оценке (измерении) нефинансовых показателей, сколько в определении того, что должно быть оценено, чему следует уделить внимание, а что можно проигнорировать (во всяком случае, в данный момент).

В связи с тем, что нефинансовые аспекты деятельности потенциально воздействуют на финансовые результаты предприятия, многие менеджеры пытаются измерить все, что связано с персоналом, производственными процессами, продукцией и покупателями. Следует, однако, помнить афоризм «Зная все, мы не знаем ничего». Поэтому, измерив все, вместо необходимой информации мы в результате получим обширный массив не всегда годных к использованию данных.

Определение информативного и управляемого набора финансовых и нефинансовых критериев оценки деятельности — это одна из основных проблем управленческого контроля, стоящая перед администрацией компании. Решая эту задачу, прежде всего, необходимо понять ключевые различия между финансовыми и нефинансовыми критериями.

Во-первых, нефинансовых критериев оценки деятельности намного больше, чем финансовых, которые в большинстве случаев регламентированы, стандартизированы и тесно связаны между собой. В сфере нефинансовых критериев оценки деятельности подразделений такой стройности нет. Существует множество критериев оценки качества процессов и изделий: скорость исполнения заказа, удовлетворение требованиям стандартов качества, соответствие или превышение показателей конкурентов и т.д. Прежде не принимали во внимание такой показатель, как

«уровень удовлетворенности покупателя». Сегодня многочисленные маркетинговые исследования дали основание говорить о существовании связи между удовлетворенностью клиентов и прибыльностью.

Во-вторых, связь нефинансовых показателей с конечными результатами деятельности компании может быть определена только на основе статистических данных, сбор которых может занять несколько месяцев или даже лет. Качество продукции подразделения и удовлетворенность тем, как была проведена сделка, могут повлиять на готовность заказчика заключать новые сделки с этим подразделением, что в свою очередь скажется на финансовых результатах деятельности сегмента в будущем.

Однако установить наличие и степень взаимосвязи между нефинансовыми показателями и, например, размером дохода подразделения достаточно сложно, так как они разделены временным лагом.

В-третьих, нефинансовым критериям свойственна утрата по мере их использования своей репрезентативности. Иначе говоря, с течением времени объективно оценивать деятельность подразделения с помощью одного и того же нефинансового критерия становится все сложнее. Это связано с тем, что с течением времени значения нефинансовых показателей достигают практически максимально возможного уровня и/или различия между нефинансовыми показателями сравниваемых между собой подразделений становятся незначительными.

Примерами нефинансовых критериев, репрезентативность которых снизилась с течением времени, могут служить показатели заполняемости и продолжительности пребывания пациентов в клиниках, статистика безопасности для атомных электростанций и даже уровень удовлетворенности обслуживанием покупателей и заказчиков. Отчеты ряда компаний свидетельствуют, что уровень удовлетворенности их клиентов уже превышает 90%, и его дальнейшего улучшения не ожидается. По мере того как применяемые методы оценки теряют свою репрезентативность, компании начинают искать новые нефинансовые критерии оценки деятельности своих подразделений. Больницы в большинстве своем отказались от показателя использования коечного фонда в пользу таких критериев, как уровень смертности и заболеваемость определенными болезнями. Некоторые компании вводят показатель уровня «преданности» покупателей и заказчиков в дополнение к ранее существовавшему уровню их удовлетворенности. По аналогии с экономической добавленной стоимостью многие предприятия стали использовать показатель «покупательной добавленной стоимости», который (по мнению основных покупателей компании) свидетельствует об эффективности работы менеджеров подразделений.

Снижение репрезентативности нефинансовых показателей может происходить не только благодаря их совершенствованию, но и из-за различных уловок со стороны исполнителей. Например, в качестве нефинансового критерия мастерства преподавания установлен средний балл при сдаче студентами экзамена. В этом случае преподаватели могут не учить,

а «натаскивать» своих студентов, заранее давая им правильные ответы на поставленные вопросы и подготовленные тесты.

Задача менеджера состоит в том, чтобы определить, когда снижение репрезентативности нефинансового показателя свидетельствует о совершенствовании работы сегмента, а когда — об уловках или прямом обмане со стороны исполнителей. Как правило, менеджеры вместо решения подобной задачи ищут новые, более совершенные и надежные нефинансовые критерии оценки деятельности подразделения. Из сказанного следует, по крайней мере, два вывода:

- разработка нефинансовых критериев — сложная задача, однако без ее решения нелегко заниматься стратегическим планированием деятельности сегментов;

- если с помощью финансовых показателей руководству компании удастся оценить результаты прошедшей деятельности подразделения, то нефинансовые критерии позволяют спрогнозировать результаты будущей работы сегмента.

Примером здесь является такой финансовый показатель, как стоимость акций. Предприятия, имеющие в прошлые годы высокий рейтинг по этому показателю, в последующие годы могут иметь весьма низкие показатели. И наоборот, акции, прежде не имевшие спрос на фондовом рынке, в силу каких-либо причин могут резко возрасти в стоимости. Неудивительно поэтому, что многие менеджеры рассматривают финансовые показатели своей деятельности как относящиеся к прошлому, как показатели «заднего вида», и ищут нефинансовые критерии, способные предсказать результаты деятельности в будущем.

Рассмотрим подробнее один из упомянутых выше нефинансовых критериев — показатель удовлетворенности клиентов обслуживанием. Известны различные методы его расчета. Наиболее простой (и наименее показательный) — метод письменного опроса, при котором какой-либо продукт или вид услуг оценивается по трех- или пятибалльной шкале. Результаты такого анкетирования трудно связать с финансовыми показателями, и они не могут предсказать поведение клиентов в будущем.

В западной практике существует более сложный показатель уровня удовлетворенности клиента, который связывает изменения удовлетворенности клиентов с финансовыми показателями, а также помогает предсказывать предпочтения клиентов в будущем. Это — американский индекс удовлетворенности клиента. Для его определения используются анкеты, содержащие множество вопросов, которые оцениваются по десятибалльной шкале с применением статистических методов, что повышает точность и статистическую надежность показателя. При этом оценивается общее удовлетворение покупателей, оправдание их ожиданий и сравнение с идеалом. Получаемый в результате индекс имеет максимальную корреляцию с финансовыми показателями.

Знаменитая компания «Артур Андерсен» уделяет большое внимание удовлетворенности клиентов качеством оказываемых услуг. Целью ее

менеджеров является не просто удовлетворенность клиентов, а их преданность компании. Преданные клиенты чаще пользуются ее услугами. Вероятность того, что их могут переманить конкуренты данной фирмы, намного меньше по сравнению с новыми клиентами. И наконец, в соответствии с принципом Парето (принцип 80/20, согласно которому 80 % полученных результатов достигается за счет 20% вложенных затрат и усилий. Р. Кох, автор книги «Принцип 80/20. Как достичь многого минимальными средствами», в частности, утверждает, что 80% прибыли поступает от 20% клиентов, т. е. нужно определить, какие 20% клиентов обеспечивают 80% прибыли, и сконцентрировать свои усилия на этих клиентах.) преданные клиенты являются основным источником прибыли компании.

Для разработки стратегии компании и ее структурных подразделений администрации необходимо предвидеть ожидания клиента. Анализ информации, полученной в результате опроса покупателей, показывает, что они чрезвычайно высоко оценивают понимание компанией именно их целей. Менеджеры фирмы «Артур Андерсен» стараются узнавать, что, с точки зрения клиентов, является наиболее важным в деятельности их компании. В результате они предоставляют услуги, более точно соответствующие пожеланиям клиента, что позволяет компании в целом выделиться среди своих конкурентов.

При решении этой задачи менеджеры компании предлагают клиентам письменно изложить свои пожелания. После этого они проводят личные встречи, на которых обсуждают ожидания клиента и пытаются понять, каковы его цели. По результатам таких бесед менеджеры определяют ресурсы, необходимые для выполнения проекта, успех которого зависит от того, насколько точно удастся удовлетворить ожидания клиента. Поэтому задачи проекта должны быть продуманы и четко сформулированы.

Существует несколько правил комбинированного использования финансовых и нефинансовых показателей для оценки деятельности сегментов.

- 1) Число показателей должно быть больше двух, но меньше шести.
- 2) В системе показателей должны быть представлены как финансовые, так и нефинансовые критерии оценки деятельности.
- 3) Нефинансовые показатели должны отвечать следующим требованиям:
 - а) у сегментов существует возможность их улучшения (совершенствования);
 - б) они должны контролироваться ответственным лицом, способным принимать меры по их улучшению;
 - в) они должны быть связаны с финансовыми результатами, т.е. улучшение нефинансовых показателей должно вызывать улучшение финансовых результатов.
- 4) Показатели должны быть взаимозависимы и ограничивать друг друга, однако степень этой взаимозависимости должна быть умеренной.

Следует избегать такой ситуации, когда улучшение одних показателей может быть достигнуто лишь в ущерб иным показателям. С другой стороны, при подборе критериев оценки деятельности необходимо помнить, что улучшение одного показателя не должно автоматически приводить к улучшению других.

5) Необходимо разрабатывать новые альтернативные показатели на случай, если наглядность существующих критериев снизится. Этот процесс должен быть перманентным.

Вопросы для самопроверки:

1. Дайте определение управленческого учета.
2. Назовите основные отличительные признаки финансового и управленческого учета.
3. Каковы задачи управленческого учета?
4. Охарактеризуйте примерную структуру службы управленческого учета.
5. Каков состав операционных расходов?
6. Перечислите затраты, входящие в состав внереализационных расходов.
7. Назовите основные направления классификации расходов по обычным видам деятельности.
8. Каково основное отличие переменных расходов от постоянных?
9. Чем обусловлено деление затрат на регулируемые и нерегулируемые?
10. Назовите основные задачи учета затрат на производство.
11. Назовите виды калькуляций.
12. Какие калькуляционные единицы применяются в управленческом учете?
13. Изложите сущность нормативного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.
14. Дайте определение учетной политики применительно к управленческому учету.
15. Кем формируется учетная политика организации для целей управленческого учета?
16. Кто утверждает учетную политику организации?
17. Назовите основные элементы учетной политики по основным средствам и нематериальным активам.
18. Дайте характеристику этапам планирования.
19. Охарактеризуйте цели планирования.
20. Какие возможности дает система нормативов и норм?
21. Дайте характеристику бизнес-планированию.
22. Что представляет собой главный бюджет?
23. На основе чего строится операционный бюджет? Финансовый бюджет?

24. В чем отличие статических и гибких бюджетов?
25. Как разрабатывается бюджет продаж и производственная программа предприятия?
26. Что представляет собой бюджетный баланс предприятия?
27. Как составляется смета производственного подразделения?
28. Что предполагает учет по центрам ответственности?
29. Какие виды бюджетного контроля вы знаете?
30. Определите место сегментарного учета в системе бухгалтерского управленческого учета.
31. Какие бухгалтерские счета используются в бухгалтерском управленческом учета?
32. Определите связь между калькулированием и производственным учетом.
33. Какова классификация методов учета затрат и калькулирования?
34. Что является объектом учета затрат при позаказном методе калькулирования?
35. Каковы особенности калькулирования производственной себестоимости?
36. Как организован учет в управленческой и финансовой бухгалтериях в случае интегрирования системы учета?
37. Сформулируйте определение сегментарной отчетности.
38. Каковы правила построения сегментарной отчетности для внешних пользователей?
39. Существуют ли различия в построении отчетов по центрам затрат и центрам прибыли?
40. Каково практическое применение системы «директ-костинг»?

Тестовые задания по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет»

1. Основная цель управленческого учета состоит в предоставлении информации:

- а) внешним пользователям;
- б) внутренним пользователям;
- в) органам исполнительной власти.

2. Требование обязательности ведения учета в наибольшей степени распространяется на:

- а) финансовый учет;
- б) управленческий учет;
- в) оперативный производственный учет.

3. В функциональные обязанности бухгалтера-аналитика предприятия входят:

- а) анализ финансовой отчетности;
- б) управленческое консультирование по вопросам планирования, контроля и регулирования деятельности центров ответственности;
- в) налоговое консультирование.

4. Принципами управленческого учета являются:

- а) единый подход к выбору целей и задач управленческого и финансового учета производства;
- б) единые планово-учетные единицы для двух видов учета;
- в) однократное введение первичной информации для всех видов учета;
- г) преемственность и дополнение информации одного вида учета другим.

5. Бухгалтерский управленческий учет можно определить как:

- а) синтетический учет затрат;
- б) синтетический учет затрат и результатов;
- в) аналитический учет затрат;
- г) аналитический учет затрат и результатов.

6. Наибольшей хозяйственной самостоятельностью обладает:

- а) центр затрат;
- б) центр доходов;
- в) центр прибыли;
- г) центр инвестиций.

7. Общим для финансового и управленческого учета является:

- а) их информация является основой для принятия управленческих решений;
- б) операции могут отражаться лишь в рублевой оценке;
- в) целью ведения является составление бухгалтерского баланса;

8. Руководитель центра прибыли несет ответственность за:

- а) затраты своего подразделения;
- б) доходы своего подразделения;
- в) затраты и доходы своего подразделения.

9. Наличие центров прибыли и инвестиций возможно при существовании:

- а) централизованной структуры управления организацией;
- б) децентрализованной структуры управления организацией.

10. Производственный учет это часть:

- а) налогового учета;
- б) управленческого учета;
- в) финансового учета;
- г) финансового учета и управленческого учета.

11. Внутри масштабной базы переменные затраты на единицу продукции:

- а) различны при каждом объеме производства;
- б) постоянны при различных объемах производства;
- в) увеличиваются пропорционально увеличению объема производства;
- г) уменьшаются при увеличении объема производства.

12. Какое из следующих утверждений является неверным?

- а) все прямые затраты являются переменными;
- б) переменные затраты являются регулируемыми, а постоянные – нерегулируемыми;
- в) безвозвратные затраты не принимаются в расчет при подготовке информации для принятия решений.

13. Организация решила арендовать новый станок. Плата за аренду рассматривается как затраты:

- а) переменные;
- б) постоянные;
- в) полупеременные.

14. Внутри масштабной базы постоянные затраты на единицу продукции:

- а) постоянны при различных объемах производства;
- б) увеличиваются с увеличением объема производства;
- в) уменьшаются с увеличением объема производства.

15. Внутри масштабной базы переменные затраты на единицу продукции:

- а) постоянны при различных объемах производства;

- б) увеличиваются с увеличением объема производства;
- в) уменьшаются с увеличением объема производства.

16. Коэффициент распределения общепроизводственных расходов при списании общепроизводственных расходов на заказ – это:

- а) фактические общепроизводственные расходы, деленные на фактический объем производства;
- б) фактические общепроизводственные расходы, деленные на планируемый объем производства;
- в) планируемые общепроизводственные расходы, деленные на фактический объем производства;
- г) планируемые общепроизводственные расходы, деленные на планируемый объем производства.

17. В условиях системы «директ-костинг» постоянные общепроизводственные расходы списываются проводкой:

- а) Д20 К25;
- б) Д43 К25;
- в) Д90 К25;
- г) в соответствии с учетной политикой организации.

18. Система «директ-костинг» используется для:

- а) составления внешней отчетности и уплаты налогов;
- б) разработки инвестиционной политики организации;
- в) принятия краткосрочных управленческих решений.

19. Преимуществом полуфабрикатного варианта учета является:

- а) простота ведения бухгалтерского учета;
- б) дешевизна и оперативность получения необходимой бухгалтерской информации;
- в) формирование бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела.

20. Элементом учетной политики организации является списание общехозяйственных расходов с одноименного счета 26 в конце отчетного периода в дебет счета 90 «Реализация продукции». Это означает, что в бухгалтерском учете формируется информация о:

- а) полной себестоимости;
- б) производственной себестоимости;
- в) переменной себестоимости;
- г) себестоимости, рассчитанной по прямым затратам.

21. Для принятия решения о выборе одного из альтернативных вариантов необходима информация о:

- а) релевантных издержках и доходах;
- б) совокупных расходах и доходах по каждому варианту;
- в) контролируемых и неконтролируемых затратах.

22. По оперативности учета и контроля за затратами различают следующие методы калькулирования:

- а) попроцессный, попередельный, позаказный;
- б) калькулирования полной и неполной себестоимости;
- в) учет фактической и нормативной себестоимости;
- г) нормативный метод и система «директ-костинг».

23. Маржинальный доход рассчитывается как:

- а) разница между выручкой от реализации продукции и ее переменной себестоимостью;
- б) разница между выручкой от реализации продукции и ее производственной себестоимостью;
- в) сумма переменных издержек и прибыли;
- г) сумма постоянных издержек и прибыли.

24. Выручка от реализации организации составляет 125 тыс. руб., совокупные переменные расходы – 80 тыс. руб., постоянные расходы – 16 тыс. руб. Прибыль организации составляет:

- а) 29 тыс. руб.;
- б) 35 тыс. руб.;
- в) 40 тыс. руб.;
- г) 45 тыс. руб.

25. Предприятия планирует себестоимость реализованной продукции 2 000 000 руб., в т.ч. постоянные затраты – 400000 руб. и переменные затраты – 75 % от объема реализации. Планируемые объем реализации составит:

- а) 2 133 333 руб.;
- б) 2 400 000 руб.;
- в) 2 666 667 руб.;
- г) 3 200 000 руб.

26. Релевантный подход к принятию управленческих решений предполагает использование информации о:

- а) ожидаемых доходах и расходах;
- б) нормативных издержках;
- в) фактических затратах.

27. Постоянные затраты предприятия за месяц составили 72 тыс. руб., а переменные – 6 руб. за штуку. Цена изделия – 15 руб. Себестоимость одного изделия при объеме производства 12 000 шт. составит:

- а) 15 руб.;
- б) 12руб;
- в) 18 руб.

28. Постоянные затраты предприятия за месяц составили 72 тыс. руб., а переменные – 6 руб. за штуку. Цена изделия – 15 руб.

Определите маржинальный доход предприятия при производстве 12 000 изделий:

- а) 95 000 руб.;
- б) 118 000 руб.;
- в) 108 000 руб.

29. Чему будет равен критический объем, если цена реализации – 16 руб., переменные затраты на единицу – 10 руб., постоянные затраты за период – 120 руб.:

- а) 50 ед;
- б) 100 ед;
- в) 20 ед.

30. Сколько единиц производственной и реализованной продукции обеспечат получение прибыли в размере 120 руб. (исходные данные в предыдущем вопросе):

- а) 100 ед;
- б) 50 ед;
- в) 40 ед.

31. Процесс принятия управленческого решения включает в себя ...

- а) выбор действий, обеспечивающих наибольшую выручку;
- б) анализ двух или более альтернатив и выбор наилучшей;
- в) выбор действий, обеспечивающих наибольшую прибыль;
- г) получение внешнего финансирования для осуществления проекта.

32. Термин "бюджет" в управленческом учете означает:

- а) план работы организации в долгосрочном периоде;
- б) план работы организации в краткосрочном периоде;
- в) государственный бюджет.

33. В управленческом учете выделяют следующие виды бюджетов:

- а) плановые и фактические;
- б) генеральные и частные;
- в) гибкие и статичные.

34. В процессе бюджетирования используется:

- а) лишь фактическая, документально подтвержденная бухгалтерская информация;
- б) лишь прогнозные данные и оценки на будущее;
- в) как прогнозные, так и фактические данные.

35. Бюджетным циклом в управленческом учете называют:

- а) отчетный период организации;
- б) отчетный период, устанавливаемый руководством центра ответственности;
- в) процесс составления организацией бюджета;
- г) процесс разработки государственного бюджета.

36. Статичный бюджет – это бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации. Это утверждение является:

- а) верным;
- б) верным, если предприятием не разрабатывается гибкий бюджет.

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

- а) бюджет коммерческих расходов;
- б) бюджет продаж;
- в) бюджет производства;
- г) бюджет себестоимости реализованной продукции.

38. Бюджет денежных средств разрабатывается до:

- а) плана прибылей и убытков;
- б) бюджета капитальных вложений;
- в) бюджета продаж;
- г) прогнозного бухгалтерского баланса.

39. В процессе подготовки оперативного бюджета последним этапом является подготовка:

- а) плана прибылей и убытков;
- б) прогнозного бухгалтерского баланса;
- в) бюджета денежных средств.

40. Поведение издержек организации описывается формулой $Y = 800 + 4X$. При выпуске 400 единиц изделий планируемые затраты организации составят:

- а) 3 000 руб.;
- б) 2 400 руб.;
- в) 2 000 руб.

41. Уровнями анализа отклонений фактических затрат от бюджетных являются:

- а) низший и высший;
- б) первый и второй;
- в) арифметический и алгебраический;
- г) нулевой, первый, второй и третий.

42. При автономном варианте организации учета:

- а) первичная информация вводится и обрабатывается один раз;
- б) первичная информация обрабатывается дважды, что ведет к дополнительным трудозатратам.

43. Основным достоинством двухкруговой организации бухгалтерского учета является:

- а) экономия бухгалтерского труда и как следствие – сокращение численности бухгалтерского аппарата;
- б) сохранение коммерческой тайны;
- в) повышение достоверности бухгалтерской отчетности.

44. В условиях интегрированной системы управленческого учета расширенный аналитический учет по счетам реализации целесообразно вести в:

- а) управленческой бухгалтерии;
- б) финансовой бухгалтерии.

45. Верно ли утверждение, что расчет себестоимости продукции (работ, услуг) осуществляется в финансовом учете в соответствии с действующим законодательством, в управленческом учете – в соответствии с методикой, разработанной предприятием:

- а) да;
- б) нет.

46. Обособление счетов управленческого учета позволяет:

- а) улучшить информационное обслуживание различных управленческих структур;
- б) сохранить коммерческую тайну об уровне производственных издержек;
- в) все ответы верны.

47. Исторически управленческий учет появился:

- а) как следствие коммерческой тайны;
- б) в связи с невозможностью отразить все хозяйственные операции в системе единого бухгалтерского учета.

48. При однокруговой (интегрированной) системе учета:

- а) счета-экраны не применяются;
- б) в системах финансового и управленческого учета используется единая система счетов и бухгалтерских проводок;
- в) верны оба ответа.

49. Показатель маржинального дохода формируется в системе:

- а) финансового учета;
- б) управленческого учета;
- в) в обеих системах одновременно.

50. Управленческие отчеты формируются:

- а) ежедневно;
- б) еженедельно;
- в) ежемесячно;
- г) ежедекадно;
- д) периодичность определяется востребованностью информации, содержащейся в управленческих отчетах.

51. Оценка деятельности центров ответственности будет объективной при выполнении следующих условий:

- а) руководство знает методику расчета показателей, по которым выполняется оценка, и их значение;
- б) руководству известны конкретные условия деятельности соответствующих сегментов бизнеса;
- в) затраты, общие для всех сегментов бизнеса (общекорпоративные накладные расходы), должны быть распределены между ними на справедливой основе.

52. ПБУ 4/99 и ПБУ 12/2000 определяют принципы составления:

- а) бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;
- б) бухгалтерской отчетности для внутренних пользователей;
- в) финансовой и статистической отчетности для внешних пользователей.

53. Для целей составления внешней финансовой отчетности сегменты считаются отчетными, если:

- а) доля их общей выручки превышает половину совокупной выручки организации;
- б) их общая выручка составляет 75 % совокупной выручки организации;
- в) их общая выручка 5% совокупной выручки организации.

54. Контроль в системе управленческого учета (управленческий контроль) предполагает:

- а) контроль за деятельностью центров ответственности в рамках общей организационной структуры предприятия;
- б) контроль доходов и расходов внутри центров ответственности;

- в) сравнение данных сегментарного планирования с сегментарной отчетностью;
- г) контроль за своевременным перечислением налогов в бюджет.

55. Отчеты, разработанные для более высокого уровня управления, не являются результатом суммирования показателей отчетов, представленных нижестоящим руководителям. Это положение верно для:

- а) отчетности, формируемой по центрам затрат;
- б) отчетности, формируемой по центрам доходов;
- в) отчетности, формируемой по центрам прибыли;
- г) отчетности, формируемой по центру ответственности любого типа.

56. Состав и содержание внутренней сегментарной отчетности зависит от:

- а) размера организации;
- б) ее организационной структуры;
- в) размера предприятия и его организационной структуры;
- г) степени профессиональной подготовленности управленческого персонала.

57. В отчетах, составленных по центрам прибыли, общекорпоративные накладные расходы:

- а) распределяются между сегментами согласно базе, определенной руководством;
- б) не распределяются между сегментами и возмещаются из валовой прибыли компании общей суммой;
- в) возможен любой из названных вариантов в зависимости от решения руководства.

58. Принцип контролируемости, лежащий в основе составления сегментарной отчетности, означает, что:

- а) из отчетов исключаются показатели, не регулируемые руководителем подразделения;
- б) в отчеты включаются лишь регулируемые показатели;
- в) в отчеты включаются как контролируемые, так и неконтролируемые показатели.

59. Структурное подразделение компании поддерживает показатель рентабельности активов на уровне 20 %. Им принято решение об отказе от проекта с прогнозным значением этого показателя в 15 %. Рентабельность активов остальных бизнес-единиц компании – 10 %, по компании в целом – 12 %. Решение, принятое структурным подразделением:

- а) выгодно как подразделению, так и компании в целом;
- б) невыгодно подразделению, но выгодно компании в целом.

- в) невыгодно ни подразделению, ни всей компании;
- г) выгодно подразделению, но невыгодно компании.

60. Не все активы компании идентифицированы с конкретными бизнес-единицами. Это означает, что:

- а) уровень целевой нормы прибыли, устанавливаемый подразделениям, не должен превышать стоимость капитала компании;
- б) уровень целевой нормы прибыли, устанавливаемый подразделениям, должен быть выше стоимости капитала компании;
- в) ответ зависит от отраслевой принадлежности бизнес-единиц.

Задачи

Задача 1. Фирма "Бон пари" имеет коэффициент маржинального дохода 40% и должна реализовать 30000 единиц продукции по цене 500 р., чтобы быть безубыточной. Необходимо вычислить:

- а) общие постоянные затраты;
- б) сменные затраты на единицу.

Задача 2. ОАО "Кумач" имеет постоянные затраты в сумме 110 000 р., сменные затраты на единицу 40р., коэффициент маржинального дохода 20%. Необходимо определить:

- а) цену продукции предприятия и маржинальный доход на единицу;
- б) объем продаж, необходимый для получения операционной прибыли 50р.

Задача 3. Компания изготавливает фильтры и реализует их по цене 13 р. за единицу. Сменные затраты на единицу продукции — 10 р., общие постоянные затраты компании составляют 270 000 р. на месяц.

Максимальная производственная мощность компании — 300 000 фильтров на месяц. Необходимо определить:

- а) точку безубыточности компании;
- б) прибыль по объему продаж 120 000 единиц в месяц;
- в) максимальную прибыль за месяц, которую компания может получить по своей мощности;
- г) максимальную прибыль, если прямая зарплата на единицу продукции увеличится на 1 р.

Задача 4. Завод "Вента" вырабатывает вентиляторы. Все детали завод изготавливает собственными силами. Ниже приведен расчет себестоимости производства 5 000 электромоторов для вентиляторов, р.:

Прямые материалы 27 500

Прямая зарплата 37 500

Сменные накладные затраты 14 000

Постоянные накладные затраты 96 000

Итого 175 000

ООО "Карлсон" предлагает заводу электромоторы по цене 25р. за единицу. В этом случае завод будет платить также 0,5р. на единицу за транспортировку электромоторов.

Необходимо определить:

- а) следует ли заводу принимать предложение ООО "Карлсон", если прекращение производства электромоторов сделает возможным сокращение постоянных затрат на 25000 р.;
- б) предположим, что в случае принятия предложения купить электромоторы завод может использовать свободную мощность для производства другой продукции, которая обусловит увеличение прибыли на 40000 р.

Задача 5. ОАО "Мазепа" изготавливает и реализует краску по цене 46 р. за литр, затраты на производство которой включают, р:

Прямые материалы 120

Прямая зарплата 80

Накладные затраты (2/3 из которых сменные) 180.

Приведенные затраты рассчитаны, исходя из полной мощности предприятия, которая составляет 160 000 литров.

Фирма-дистрибьютер предложила специальный заказ на приобретение 30000 литров, который требует от ОАО дополнительных затрат на транспортировку в размере 4 р. на 1 литр.

Необходимо:

1. Определить цену специального заказа, которая даст возможность увеличить операционную прибыль на 1 литр на 4 грн, если текущий объем производства составляет 100 000 литров.

2. Предположим, что АО "Мазепа" сейчас действует на полную мощность. Поэтому принятие специального заказа требует сокращение обычного объема производства.

Какой может быть цена специального заказа для увеличения существующей операционной прибыли на 120 000 р.?

6. Ситуационное задание

Исходные данные:

Отчет о финансовых результатах консультационной фирмы (р.)

Выручка от реализации услуг - 500 000

Затраты

а) переменные – 350 000

б) постоянные – 250 000

Итого: 600 000

Прибыль (убыток) – 100 000

Допускается, что процентное соотношение переменных затрат к выручке остается неизменным.

Задание.

а) Определите, какую выручку нужно получить, чтобы достичь точки равновесия, если постоянные расходы увеличиваются на 100 000 р.

б) Определите, какую выручку нужно получить, чтобы достичь прибыли в 50 000 р. при том же повышении постоянных расходов.

Задача 7

На предприятии 200 человек рабочих, из них 65 человек имеют 3-й разряд, 70 человек – 4-й разряд, 45 – 5-й разряд, остальные – 6-й разряд.

Требуется:

Определите средний разряд рабочих предприятия.

Задача 8

Четыре промышленных предприятия выпускают одинаковую продукцию, общие затраты на изготовление на каждом предприятии одинаковые, но себестоимость производства продукции различна и составляет соответственно:

12,5; 12,8; 12,4 и 12,9 тыс. руб.

Требуется:

Определить среднюю себестоимость.

Задача 9

Руководство предприятия для повышения доходности рассматривает два мероприятия: А и Б. По статистическим данным отрасли, внедрение мероприятия А позволило из 100 случаев получить прибыль: в размере 800 тыс. руб. – на 35 предприятиях, 900 тыс. руб. – на 40 предприятиях и 650 тыс. руб. – на 25 предприятиях. Соответственно, внедрение мероприятия Б на 120 предприятиях отрасли позволило получить: 40 предприятиям прибыль в размере 850 тыс. руб., 30 предприятиям – 790 тыс. руб., а остальным – 640 тыс. руб.

Требуется:

Определить среднюю прибыль от внедрения каждого мероприятия.

Задача 10

Четыре производственных подразделения ОАО, расположенные в различных районах, выпускают одинаковую продукцию, общие затраты на изготовление в каждом подразделении различны и составили за отчетный период соответственно: 3800; 4500; 7200 и 9000 тыс. руб. Себестоимость производства единицы продукции каждого производственного подразделения соответственно равна: 2,5; 2,8; 2,4 и 2,9 тыс. руб.

Требуется:

Определить среднюю себестоимость продукции ОАО.

Задача 11

Темпы роста цен на сырье, используемое в производстве продукции, в течение четырех кварталов составляли: 1,09; 1,15; 1,13; 1,19.

Требуется:

Определить средние темпы роста цен в квартал.

Задача 12

В период сезона повышенного спроса на продукцию ее рентабельность составляла 28% в месяц, а в периоды спада спроса – 18%.

Требуется:

Определить среднюю рентабельность продукции.

Задача 13

Трое рабочих изготавливают за 8-часовую смену одну и ту же продукцию, но индивидуальные затраты времени (tk) различны: 1,25 ч/ед.; 1,35 ч/ед.; 1,21 ч/ед.

Требуется:

Определить среднюю трудоемкость продукции.

Задача 14

Определить средний уровень производительности труда ОАО на основе данных о выручке и численности его структурных подразделений.

Оценить изменчивость полученного результата. Исходные данные приведены ниже:

Подразделение Выручка, тыс. руб.

Численность, чел.

Производительность труда, тыс. руб. / чел.

1 1800 20

2 2300 24

3 2400 25

4 2600 23

5 3000 30

6 4000 28

Задача 15

Небольшая компания «Акант» по выпуску садового оборудования (штат сотрудников – 40 человек) управляется ее владельцем. Компания работает в основном на условиях самофинансирования и реализует продукцию в кредит с отсрочкой платежа небольшим магазинам и садовым товариществам.

Требуется:

1. Описать направления учета, которые должны быть реализованы в рамках учетной системы данной компании.

2. Определить какие изменения следует привнести в учетную систему в случае, если владельцы компании приняли решение об открытии совместного с зарубежной фирмой производства парниковых рам, если данное решение потребует также открытия кредитной линии в банке?

Задача 16

Сеть компьютерных супермаркетов «Мир» (СКС «Мир») 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:

1. Выделите основные функции СКС «Мир».
2. Сформулировать систему целей СКС «Мир».
3. Сформулировать условия, при которых смена внешних обстоятельств должна будет повлечь за собой изменение системы целей СКС «Мир».
4. Выделить основные внешние и внутренние факторы, оказывающие влияние на деятельность и результативность СКС «Мир».

Задача 17

Известно, что основными видами продукции компании «Акант» являются:

- плетеная мебель и предметы домашнего обихода (коробки, корзины, абажуры для ламп и т. п.);
- деревянные скамейки, столы, стеллажи и ящики для оборудования;
- лопаты, грабли, тяпки, совки;
- парниковые рамы (совместно с иностранными партнерами, поставляющими технологическую документацию и некоторые материалы).

На регулярной основе осуществляются закупки всех видов древесного сырья в расположенном неподалеку лесхозе. Имеется собственный автомобиль для перевозки заказов покупателям и в магазины.

Требуется:

1. Выделить основные функции компании «Акант».
2. Сформулировать систему целей компании «Акант».
3. Сформулировать условия, при которых смена внешних обстоятельств должна будет повлечь за собой изменение системы целей компании «Акант».
4. Выделить основные внешние и внутренние факторы, оказывающие влияние на деятельность и результативность СКС «Акант».

Задача 18

Руководство гостиничного комплекса «Белые ворота» в последние несколько месяцев испытывает определенные трудности с информационным обеспечением принятия управленческих решений, касающихся текущей деятельности комплекса.

Генеральный 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 представлять менеджерам на всех уровнях все сведения, необходимые для выполнения ими своих обязанностей».

Требуется:

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

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

Задача 19

В производственной компании в предстоящем году ожидаемая сумма постоянных расходов равна 40 000 руб. При этом переменные затраты на единицу продукции составляют 60 руб.

Требуется:

Найти объем выпуска продукции, при котором ее полная себестоимость равна 100 руб.

Задача 20

Предприятие «Восход» производит несколько видов замороженных полуфабрикатов. В структуру предприятия входят:

- цех П, где выпускаются (с использованием ручной лепки) пельмени и вареники;
- цех Б, где с помощью автоматических линий выпускаются блинчики;
- цех теста Т, поставляющий тесто в цех П и на сторону;
- цех упаковки У, осуществляющий автоматическую расфасовку продуктов, а также доставку заказов мелкооптовым покупателям;
- администрация (включающая отдел сбыта) – А.

У всех категорий работающих оплата труда повременная, за исключением лепщиков в цехе П, у которых она сдельная.

Требуется:

Классифицировать следующие виды затрат по категориям (классификацию по динамике рассматривать в среднесрочной перспективе) и направлениям учета:

- 1) направление учета – исчисление себестоимости в целях ценообразования на продукты, в том числе промежуточные (тесто);
- 2) направление учета – принятие решения о целесообразности доставки продукции клиентам за счет предприятия.

Задача 21

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 (пластиковые конструкции для изготовления рам);
- стекло разных наименований;
- заработная плата контролеров цеха сборки и отдела установки;
- заработная плата сотрудников администрации;
- расходы на организацию связи (телефон, Интернет, почтовые отправления);
- вознаграждения 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.

Задача 22

При среднем уровне себестоимости за квартал в размере 100 000 руб. организация в июне провела особо сложный и дорогой ремонт на общую сумму 12 000 руб. Размер выручки от продажи продукции, работ, услуг при этом достаточно стабилен и составляет 105 000 руб. за квартал (без учета НДС).

Требуется:

Сформировать финансовые результаты для промежуточной отчетности организации.

Задача 23

Руководство компании «Авто-Люкс» изучает вопрос о целесообразности перехода в следующем году на калькулирование по функциям.

Предполагается, что основные виды деятельности и соответствующие им доли (в процентах) общих накладных расходов компании таковы:

Ручная работа - 40

Механическая работа - 35

Заказы и приемка запчастей - 15

Руководство - 10

Требуется:

1. На основе имеющейся информации выявить носитель затрат для каждого из указанных видов деятельности и рассчитать ставку распределения накладных расходов на его основе.
2. Рассчитать себестоимость заказов 520 и 521, используя ставки распределения накладных расходов на базе носителей затрат.
3. Обсудить целесообразность использования метода калькулирования по функциям вместо используемого в настоящее время метода расчета себестоимости с учетом единой ставки распределения накладных расходов.

Список литературы:

1. Вахрушина, Мария Арамовна. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник /М.А. Вахрушина.- 7-е изд., стер. - М.: Изд-во-Л, 2016.
2. Вахрушина М.А. Стратегический управленческий учет. – Рид Групп, 2015.
3. Ивакина И. Управленческий учет кратко и доступно: Учебное пособие. – 2016.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник. – ЮНИТИ-ДАНА, 2017.
5. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. – М.: ИНФРА-М, 2015.
6. Керимов, Вагиф Эльдар оглы. Бухгалтерский управленческий учет: учебник /В.Э. Керимов.- Изд. 5-е, измен. и доп. - М.: Издат.- торговая корпорация Дашков и К, 2017. : ил. - Гриф: Рек. МО и науки РФ
7. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие для вузов / Н.П. Кондраков, М.А.Иванова. - М.: ИНФРА-М, 2016.
8. Кондраков, Николай Петрович. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник / Н.П. Кондраков. - М.: Проспект, 2015.
9. Кузык Б.Н. Прогнозирование, стратегическое планирование.: Учебник, 2-е изд. – ЗАО «Издательство «Экономика», 2017.
10. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. – М.: Едиториал УРСС, 2016.
11. Пизенгольц, Михаил Захарович. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: в 2-х т.: учебник для вузов / М.З. Пизенгольц. Т.2; . ч. 2: Бухгалтерский управленческий учет; перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2015. - Гриф: Рек. Мин. сел. хоз-ва РФ
12. Пилипенко В.И, Управленческий учет: учебное пособие - СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2017.
13. Управленческий учет: Учебник / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова и др.; Под ред. – А.Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.:ИНФРА-М, 2017.
14. Юрьева Л. В, Особенности формирования системы стратегического управленческого учета в металлургических холдингах, Экономический анализ: теория и практика №18, сентябрь, 2016.

Герейханова Э.А.

Кажлаева А.А.

Учебное пособие

**по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет»
для студентов направления подготовки бакалавров 38.03.01 –
«Экономика» профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**