



**Уральский  
федеральный  
университет**

имени первого Президента  
России Б.Н.Ельцина

**Высшая школа  
экономики  
и менеджмента**

**А. В. ИЛЬИНА  
Н. Н. ИЛЫШЕВА**

# УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие



МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
УРАЛЬСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ИМЕНИ ПЕРВОГО ПРЕЗИДЕНТА РОССИИ Б. Н. ЕЛЬЦИНА

# УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Екатеринбург  
Издательство Уральского университета  
2016

УДК 330.1(075.8)  
ББК У052.2012я73-1  
И46

*А. В. Ильина*, кандидат экономических наук,  
доцент кафедры учета, анализа и аудита  
*Н. Н. Ильшева*, доктор экономических наук, профессор,  
заведующий кафедрой учета, анализа и аудита

#### Рецензенты

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита Уральского института  
управления – филиала ФГБОУ ВО «Российская академия народного  
хозяйства и государственной службы при Президенте  
Российской Федерации» (заведующий кафедрой,  
доктор экономических наук, профессор, *Т. В. Зырянова*)  
*Ж. Р. Скрёбкова*, кандидат экономических наук, доцент,  
заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита  
Уральского гуманитарного института

**Ильина, А. В.**

И46 **Управленческий учет : учеб. пособие / А. В. Ильина,  
Н. Н. Ильшева. – Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2016. –  
180 с.**

ISBN 978-5-7996-1743-1

Учебное пособие посвящено актуальной проблеме становления и развития управленческого учета на российских предприятиях. Рассмотрены сложившиеся в отечественной управленческой практике понятия, определения и методы наряду с зарубежным опытом разработки и внедрения управленческого учета. В работе сфокусировано внимание на организационных и методических вопросах становления управленческого учета как неотъемлемой части современного менеджмента.

Учебное пособие предназначено для бакалавров, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и других экономических специальностей, а также для работников служб финансово-экономического блока, менеджеров и руководителей предприятий, преподавателей экономических вузов.

УДК 330.1(075.8)  
ББК У052.2012я73-1

ISBN 978-5-7996-1743-1

©Ильина А. В., 2016  
© Ильшева Н. Н., 2016

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Управленческий учет как наука достаточно молод, дискуссионен и нуждается в тщательном исследовании как с точки зрения уточнения ее теоретической составляющей, так и с точки зрения разработки методики организации управленческого учета на предприятиях.

Первое и самое серьезное обстоятельство, обусловившее дискуссионность рассматриваемого вопроса, на наш взгляд, это наложение смысла западного управленческого учета, переводами содержания которого переполнены полки книжных магазинов деловой литературы, на смысл и содержание (предмета, объектов, целей, задач) учебного плана отечественных дисциплин и научных направлений экономического профиля.

Само название понятия «управленческий учет» переведено с английского языка дословно (*management accounting*) и содержит в себе некоторое противоречие, так как с точки зрения классической российской теории управления любой учет есть функция управления, поэтому учет по определению не может быть не управленческим.

Неоднозначное толкование управленческого учета обуславливает нерациональное использование интеллектуальных, информационных, организационных, финансовых ресурсов предприятий России, неоправданно увеличивает затраты на программное обеспечение, приобретение средств вычислительной техники, на стандартизацию бизнес-процессов и автоматизацию управления. Увеличение затрат в конечном итоге обуславливает рост себестоимости продукции и снижение ее конкурентоспособности.

Это же обстоятельство определяет как минимум «двухведомственный» подход к вопросам регулирования управленческого учета на национальном уровне. С одной стороны, такая предметная область, как затраты, их классификации, учет, анализ, планирование и контроль, традиционно была предметной областью бухгалтерского учета и, как следствие, входит в компетенцию Министерства финансов Российской Федерации, которое отвеча-

ет за нормативное регулирование бухгалтерского учета в России. С другой стороны, вопросы совершенствования корпоративного управления российского бизнеса – сфера компетенции иного ведомства – Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации.

В связи с этим авторы учебного пособия отказались от однозначного изложения материала, что поможет читателям сориентироваться в многообразии мнений по вопросам управленческого учета, сформировать свое собственное профессиональное суждение и в конечном итоге адекватно применять инструменты управленческого учета на практике. По отдельным вопросам управленческого учета авторы приводят несколько вариантных подходов, формулируют и обосновывают свою позицию в отношении этих вопросов. Ряд специалистов, выработав свою принципиальную позицию по вопросу управленческого учета, смогут в дальнейшем внести и свой вклад в процесс его стандартизации, т. е. выработку концепции и унификацию подходов к содержанию управленческого учета.

## ВВЕДЕНИЕ

По нашему мнению, система управления представляет собой, с одной стороны, совокупность объектов управления, с другой стороны, совокупность реализуемых в отношении этих объектов управленческих функций. Таким образом, система управления должна отражать то, как в отношении определенного объекта управления реализуется определенная функция управления.

Разумеется, не существует стандартного набора управленческих функций и объектов управления. Каждый руководитель или менеджер формирует необходимый ему перечень функций и объектов управления исходя из собственных задач, пристрастий, сложившейся практики. Формируя ту или иную задачу управленческой системы, мы получаем возможность осознанно обсуждать любую управленческую теорию или концепцию и регулировать глубину исследования: от самой широкой трактовки, предполагающей охват всех управленческих функций и всех объектов управления, когда управленческий учет становится, по сути, всей системой управления предприятием, до самой узкой, когда, например, выделяется функция учета и объект управления – затраты.

И между этими «крайностями» будет множество промежуточных вариантов.

Таким образом, поставленная задача обусловила структуру учебного пособия и содержание представленных глав. В первой главе рассматриваются основные теоретические положения по управленческому учету и его взаимосвязь и отличие от финансового учета.

Во второй и пятой главах отражены практические и методические аспекты управленческого учета с использованием сложившихся в отечественной практике классификаций затрат и расходов и методов расчета себестоимости продукции, работ, услуг. Показана взаимосвязь между затратами предприятия, методами калькулирования себестоимости и конечным финансовым результатом.

В шестой главе рассматриваются основы бюджетирования как необходимый элемент для постановки целей деятельности предприятия в виде количественных и качественных показателей, которые необходимо достигнуть за тот или иной период.

Седьмая глава рассматривает теоретические аспекты организации управленческого учета, где формируется некоторый уровень управленческой культуры, а руководство предприятия начинает реально осознавать недостатки существующей системы управления.

В конце каждой главы представлены контрольные вопросы и тестовые задания для самоконтроля прочитанного материала, а также в конце пособия имеются ключи ко всем тестам для самостоятельной проверки.

Такой подход при написании учебного пособия является оправданным в том числе и с учетом потенциального круга читателей – студентов и преподавателей экономических вузов, а также профессиональных бухгалтеров, обладающих достаточно высоким уровнем теоретической и практической подготовки в области бухгалтерского учета, финансов и экономики.



## Тема 1

# СУЩНОСТЬ УЧЕТА ДЛЯ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ, ЕГО ОТЛИЧИЕ ОТ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

В настоящее время учет традиционно подразделяется на две подсистемы – финансовый и управленческий учет. Такое подразделение обусловлено различием в целях и задачах внешней и внутренней бухгалтерии.

В финансовой бухгалтерии формируется информация о доходах и расходах организации, о дебиторской и кредиторской задолженности, о финансовых инвестициях, состоянии источников финансирования, взаимоотношениях с государством по уплате налогов и т. д. Потребителями информации финансового учета являются в основном внешние по отношению к предприятию пользователи: налоговые органы, банки, биржи, другие финансовые институты, а также поставщики, покупатели, потенциальные и реальные инвесторы, служащие предприятия. Финансовая отчетность не является коммерческой тайной, открыта к публикации и в определенных случаях должна быть заверена независимым аудитором или аудиторской фирмой.

В системе бухгалтерского управленческого учета формируется информация о расходах, доходах и результатах деятельности в необходимых для целей управления аналитических разрезах. При этом руководство предприятия самостоятельно решает, в каких разрезах классифицировать объекты управления и как осуществлять их учет. Информация управленческого учета предназначена для руководства и менеджеров предприятия, является коммерческой тайной и носит строго конфиденциальный характер. Вопросы организации управленческого учета практически не регламентируются законодательством.

Представим обобщенную характеристику финансового и управленческого учета и раскроем их отличия с помощью табл. 1.1.

Далее сформулируем определение управленческого учета, обозначим его объекты, цель и основные задачи.

Таблица 1.1

Различия финансового и управленческого учета	
Классификационные признаки	Финансовый учет
Потребители информации	Внешние пользователи
Цели ведения учета	Составление финансовой отчетности для внешних пользователей
Свобода выбора методов ведения учета	Ограничена общепринятыми принципами ведения бухгалтерского учета
Учетная система	Двойная запись
Временной аспект	Нацеленность в прошлое
Временной интервал	Обычно год или квартал
Измерители	Денежные
Набор показателей	Определен точно. Относительные показатели используются незначительно
Степень открытости информации	Не представляет коммерческой тайны. Является открытой, публичной и в ряде случаев заверяется независимыми аудиторами
Основные требования к информации	В большей степени точность
Связь с другими дисциплинами	Тесно связан с другими дисциплинами – микроэкономикой, финансами, экономическим анализом, математической статистикой и др.
	Управленческий учет
	Менеджеры предприятия
	Обеспечение процессов управления внутри предприятия
	Никаких ограничений, кроме стоимости, сопоставляемой с доходами от принятия более эффективных управленческих решений
	Любая полезная система
	Нацеленность на будущее
	Любой
	Любые
	Набор до конца не определен
	Является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер
	В большей степени скорость предоставления
	Тесно связан с другими дисциплинами – микроэкономикой, финансами, экономическим анализом, математической статистикой и др.

Определение системы управленческого учета – вопрос дискуссионный. Не существует какого-либо идеального определения, которое устраивало бы всех специалистов в этой области. Мнения авторов разнятся – от понимания управленческого учета в узком смысле этого слова, а именно как подсистемы бухгалтерского учета, включающей в себя сбор, регистрацию и обобщение информации, до трактовки его в широком смысле как системы управления предприятием, охватывающей все функции управления: планирование, организацию, собственно учет, контроль, анализ, принятие решений. То есть, образно говоря, в сочетании «управленческий учет» одни авторы ставят смысловое ударение на слове «учет», другие – на слове «управленческий».

Приведем примеры определений управленческого учета. Так, по мнению Национальной ассоциации бухгалтеров США, управленческий учет есть «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов» [1].

Ч. Т. Хорнгрен и Дж. Фостер дают следующее определение: «Управленческий учет – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами» [2].

В книге «Управленческий учет» под редакцией А. Д. Шеремета приводится определение, сходное с представленными выше: «Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций» [3].

Созвучное определение дает в книге «Бухгалтерский управленческий учет» М. А. Вахрушина: «Управленческий учет можно

определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений» [1].

«Учетно-информационную» направленность управленческого учета подчеркивают О. Е. Николаева и Т. В. Шишкова: «Управленческий учет охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием» [4].

Более широкое определение дают авторы книги «Управленческий учет по формуле „три в одном“: «...к понятию „управленческий учет“ относится не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система управления бюджетами (то есть планирования) и система оценки деятельности подразделений, то есть в большей степени управленческие, чем бухгалтерские, технологии» [5, с. 13].

По нашему мнению, управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе. Таким образом, «понятие управленческий учет» мы рассматриваем в широком смысле – как систему управления предприятием, которая интегрирует в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняет их достижению единой цели.

Следует отметить, что официального определения управленческого учета в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования Российской Федерации, нет. На наш взгляд, это правильно, поскольку организация управленческого учета – внутреннее дело каждого предприятия, государство не может обязать предприятия вести управленческий учет или предписать единые правила его ведения. Так, сложившаяся западная

практика управленческого учета свидетельствует о невмешательстве государства в эту сферу. Однако определение управленческого учета как отдельного направления, имеющего теоретическую и практическую значимость, требующего изучения соответствующими специалистами, очень важно. Существенным шагом в этом направлении можно рассматривать появление термина «управленческий учет» в официальной Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, а также в Государственном образовательном стандарте высшего профессионального образования по специальности «Бухгалтерский учет и аудит».

Создан экспертно-консультационный совет по вопросам управленческого учета при Министерстве экономического развития и торговли Российской Федерации.

Основными объектами управленческого учета являются расходы (затраты, издержки) и доходы предприятия, а также результаты как сопоставление доходов и расходов. Кроме того, в управленческом учете обязательно выделяются такие объекты учета, как «центры ответственности» и система внутренней отчетности.

*Цель управленческого учета* – помочь управляющим в принятии эффективных управленческих решений – реализуется в его задачах, перечисленных ниже:

- 1) формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности;
- 2) планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;
- 3) исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;
- 4) анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений;
- 5) обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;

б) формирование информационной базы для принятия решений;

7) выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия.

Методы, используемые в управленческом учете, весьма разнообразны, поскольку он объединяет методы многих дисциплин: учета (оперативного, бухгалтерского, статистического), анализа, стратегического и оперативного планирования и управления, экономики предприятия, статистики, математики и т. д.

Рассматривая *роль* бухгалтерского управленческого учета в деятельности предприятия, следует отметить, что исторически он часто имел второстепенное значение относительно бухгалтерского финансового учета, а во многих организациях он и теперь все еще немногим более чем побочный продукт процесса составления финансовой отчетности. Однако рост масштабов бизнеса, изменения в технологиях, а также повышение образовательного уровня менеджеров за последние десятилетия активизировали развитие управленческого учета, привели к широкому признанию его как области исследования, отличной от финансового учета. В будущем можно ожидать еще большего возрастания этой роли.

Для определения *места* бухгалтерского управленческого учета в системе управления предприятием рассмотрим ее подробнее.

Система управления предприятием, как и любая другая система управления, может быть представлена в виде совокупности субъекта управления, объекта управления и их взаимосвязей. Субъект управления вырабатывает управляющее воздействие в виде команд, сигналов, которые передаются объекту управления. Объект управления воспринимает управляющее воздействие и действует в соответствии с переданным ему управляющим сигналом. О том, что объект принял управляющее воздействие и отреагировал на него, субъект управления узнает с помощью обратной связи; системе управления можно представить в виде схемы (рис. 1.1).

Субъектом управления в системе управления предприятия выступают руководители, менеджеры всех уровней управления, наделенные определенными полномочиями по принятию решений.



Рис. 1.1. Общая схема управления

Объекты управления – различные ресурсы компании – работники, средства и предметы труда, научно-технический и информационный потенциал предприятия. Основными объектами управления в системе управленческого учета являются доходы и расходы, а также центры ответственности предприятия.

Управленческие воздействия реализуются с помощью основных функций управления, взаимосвязь и взаимодействие которых образуют замкнутый повторяющийся цикл управления: → Анализ → Планирование → Организация → Учет → Контроль → Регулирование → Анализ. Функция принятия решений в рассматриваемом цикле управления не выделена, поскольку она является связующей управленческой функцией, т. е. подразумевается ее присутствие на всех этапах управленческого цикла. Место управленческого учета проявляется на стадии подготовки и принятия управленческих решений. Таким образом, управленческий учет задействован во всех функциях управления.

Задачи управленческого учета предъявляют повышенные требования к квалификации и кругу должностных обязанностей специалиста по управленческому учету.

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

- координация целей и планов подразделений и предприятия в целом;
- содействие руководству в достижении поставленных целей;
- организация работы по созданию и ведению системы управленческого учета;

– бесперебойное осуществление процессов планирования и контроля экономических результатов деятельности предприятия;

– обеспечение прозрачности в отношении затрат и результатов по предприятию в целом, а также по отдельным подразделениям и продуктам;

– создание методической и инструментальной базы по управлению рентабельностью и ликвидностью предприятия;

– разработка материалов для принятия управленческих решений и представление их руководству предприятия;

– консультирование руководителей по вопросам выбора наиболее эффективных вариантов действий, помощь в управлении затратами и результатами.

Эти функции показывают, какую важную роль играет специалист по управленческому учету в принятии управленческих решений.

Ответственная роль предполагает наделение специалиста по управленческому учету определенными специфическими *правами*, например:

– доступ ко всей информации, в том числе и к информации конфиденциального характера;

– право подготовки своего особого мнения с аналитически обоснованными оговорками;

– право отсрочки принятия решения с целью профессиональной его подготовки.

Поскольку специалист по бухгалтерскому управленческому учету имеет широкий спектр обязанностей и специальные права, при назначении на данную должность предъявляются достаточно высокие требования к теоретической подготовке и практическим навыкам в области управленческого учета.

Итак, управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих реше-



ний в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

### Вопросы и задания для самопроверки

1. Сформулируйте определение управленческого учета, его цели и задачи.

2. Чем различаются системы финансового и управленческого учета?

3. Расскажите о месте управленческого учета в системе управления предприятием.

### Тесты

1.1. Чем было обусловлено выделение управленческого учета из единой системы бухгалтерского учета:

- 1) требованиями законодательства по бухгалтерскому учету;
- 2) требованиями налоговых органов;
- 3) спецификой целей и задач управленческого учета.

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

- 1) ежегодно;
- 2) ежеквартально;
- 3) в случае банкротства предприятия;
- 4) при смене руководителя предприятия;
- 5) не осуществляется ни при каких условиях.

1.3. Потребителями информации управленческого учета являются:

- 1) менеджеры предприятия;
- 2) акционеры предприятия;
- 3) налоговая инспекция;
- 4) банк на стадии принятия решения о выдаче предприятию кредита.

## КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ И РАСХОДОВ

Основной источник повышения уровня прибыли на предприятии – это увеличение выручки и снижение затрат. Поэтому объектом управленческого учета являются, как уже было отмечено выше, расходы (затраты). Для эффективной реализации управленческих задач принято также выделять такие категории объектов, как места возникновения затрат и носители затрат.

Определения экономической категории затрат зарубежными авторами достаточно кратки и на первый взгляд просты. С одной стороны, затраты – это стоимостная оценка потребления товаров и услуг, либо под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги. Сделаем попытку сформулировать определение затрат.

*Затраты* – стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации. Здесь мы сталкиваемся с понятием расходов, которому также необходимо дать определение.

Часто понятие «затраты» отождествляется с понятием «расходы», однако эти явления имеют принципиальные отличия и не могут использоваться как синонимы только в конкретном тексте.

*Расходы* представляют собой отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала, отличный от распределения капитала между участниками организации.

По признаку принадлежности к отчетным периодам расходы организации делятся на две категории:

- расходы данного (текущего) отчетного периода;
- отложенные расходы.

*Расходы данного (текущего) отчетного периода* – расходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности текущего от-

четного периода и признаваемые в отчете о прибылях и убытках данного периода.

*Отложенные расходы* – расходы, связанные с хозяйственными операциями по использованию ресурсов организации, осуществляемые в данном отчетном периоде с целью получения возможных доходов в будущем. Это условные расходы, поскольку они не признаны в качестве расходов в текущем отчетном периоде и в данном отчете о прибылях и убытках. Отложенные расходы подлежат капитализации на балансе организации.

Отложенные расходы по признаку возможности возникновения будущих ресурсов организации делятся на:

- инвестиции (капитальные вложения);
- расходы будущих периодов.

Расходы данного (текущего) отчетного периода по признаку взаимосвязи с доходами отчетного периода делятся на:

- расходы данного (текущего) отчетного периода, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами;
- расходы данного (текущего) отчетного периода, не связанные с получением текущих доходов (расходы периода).

Расходы данного (текущего) отчетного периода, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами, не могут быть признаны в данном отчете о прибылях и убытках до тех пор, пока не будет признан доход.

Расходы данного (текущего) отчетного периода, не связанные с получением текущих доходов (расходы периода), признаются в текущем отчетном периоде и в данном отчете о финансовых результатах вне зависимости от факта получения доходов в данном отчетном периоде. Эти расходы обусловлены в большей степени наличием периода, нежели наличием или отсутствием дохода. Примером расходов периода в отдельных случаях могут служить амортизация активов и расходы по аренде офисных помещений.

Итак, обобщим классификацию расходов в виде схемы (рис. 2.1).

Рассмотрим определения, даваемые понятию «расходы» в отечественном законодательстве.

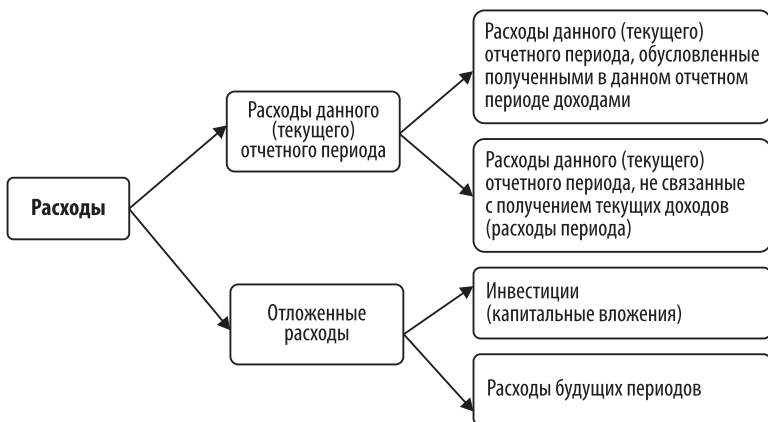


Рис. 2.1. Классификация расходов

Впервые понятие расходов, близкое по смыслу к содержанию Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО), было сформулировано для целей бухгалтерского учета в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной 29 октября 1997 г. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров. В соответствии с п. 7.6 указанного документа «...расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников). Расходы включают материальные затраты, затраты на производство продукции (работ, услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, иные затраты, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.)» [6]. Как видим, в этой формулировке использовано понятие «затраты», которое в Концепции не определено.

В содержании ПБУ 10/99 «Расходы организации» (п. 2) дано следующее определение расходов: «...расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбы-

тия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [7]. Данное определение расходов в общем практически соответствует определению из раздела «Принципы» сборника МСФО.

Заметим, что в системе Международных стандартов финансовой отчетности стандарта по расходам в настоящее время нет. На наш взгляд, это объясняется в том числе и тем, что содержания раздела «Принципы» сборника МСФО, где дается принципиальное определение расхода, а также наличия принципа соответствия доходов и расходов достаточно, чтобы не возникало вопросов о принадлежности тех или иных расходов к той или иной категории. Кроме того, построение самой западной системы учета, предполагающей его разделение на подсистемы финансового и управленческого учета, также не делает для западного пользователя отчетности достаточно актуальной систему классификации всех возможных расходов организации. На наш взгляд, отечественная теория и практика учета затрат и расходов отличается большей системностью, и российский опыт может быть эффективно использован при стандартизации данных объектов бухгалтерского учета и отчетности на международном уровне.

Однако в России, особенно в период перехода к рыночным отношениям, когда пользователи финансовой отчетности еще не во всех случаях осознают свои потребности в достоверной информации, и мощным фактором, влияющим на практическую организацию бухгалтерского учета на предприятии остается фискальный (налоговый) фактор, очень важно дать определение именно экономических принципов формирования расходов организаций, чтобы исключить субъективную трактовку отдельных их категорий, прежде всего со стороны контролирующих органов. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» – значительный шаг в этом направлении.

Затраты в период их возникновения могут совпадать с расходами, если выполняется одно из следующих условий:

- получены доходы в результате их осуществления;
- имеется достаточная степень уверенности в отсутствии доходов как в данном, так и в будущих отчетных периодах.

Совокупность затрат, не признанных в качестве расходов на конец отчетного периода, признается не в отчете о прибылях и убытках, а в балансовом отчете в качестве активов (правило соотношения расходов и затрат).

В общем случае стоимостная оценка потребленных ресурсов продолжает числиться в составе затрат до тех пор, пока не наступит момент признания дохода, на извлечение которого было направлено потребление этих ресурсов. В момент признания дохода затраты признаются в качестве расходов.

В зависимости от метода признания затрат в отчете о финансовых результатах их можно разделить на «затраты на продукт» и «затраты (расходы) периода». «Затраты на продукт» непосредственно связаны с осуществлением производственной деятельности предприятия, изготовлением продукции. Они имеют место при наличии производства и в большей части отсутствуют при свертывании производства. «Затраты (расходы) периода» являются функцией отчетного периода, они связаны скорее с длительностью отчетного периода, чем с выпуском и продажей продукции. Таким образом, затраты (расходы) периода можно рассматривать в качестве убытков отчетного периода. В этой классификации нет чистоты, но есть прагматизм. С ее помощью можно сделать вывод, что если нет производства, нет затрат на продукт, то все равно остаются затраты периода.

Затраты на продукт распределяются между текущими расходами, участвующими в формировании доходов отчетного периода, и запасами. Эти переходящие затраты (составляющие стоимость запасов) становятся расходами (в качестве себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг) только когда продукция реализована, что может произойти через несколько периодов после того, как она была произведена. Синонимом затрат на продукт является термин «запасоемкие затраты».

Затраты периода (например, ими могут быть управленческие и коммерческие затраты) признаются в том периоде (месяц, квартал, год), когда они были произведены; они не проходят через стадию запасов (т. е. не признаются активами), а сразу же оказывают влияние на размер прибыли, отражаясь в отчете о прибылях и убытках. Их можно также назвать «незапасоемкими».

Рассмотрим нормативное регулирование использования данной классификации.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» (п. 4) «...расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы» [7].

В соответствии с п. 7 «...расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.)» [7].

Далее, в п. 9 говорится о том, что «...для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров. При

этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности» [7].

Таким образом, именно управленческие и коммерческие расходы в соответствии с российским законодательством в области бухгалтерского учета могут признаваться расходами периода и, как следствие, списываться на финансовые результаты в периоде их возникновения. Выбор того или иного порядка признания управленческих и коммерческих затрат представляет собой право предприятия, и выбранный вариант должен закрепляться в таком внутреннем документе предприятия, как его учетная политика. Напомним, что данное правило касается признания управленческих и коммерческих расходов в финансовом (бухгалтерском) учете. При организации на предприятии самостоятельной системы управленческого учета могут быть использованы иные принципы деления затрат на продукт и на период.

Уточним понятие управленческих и коммерческих расходов.

*Управленческие расходы* представляют собой расходы, связанные с осуществлением хозяйственных операций по использованию материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов в процессе управления предприятием и обусловленные его содержанием как единого имущественно-финансового комплекса.

Для обобщения информации о расходах на нужды управления используется счет 26 «Общехозяйственные расходы». Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций «...на этом счете могут быть отражены следующие расходы: административно-управленческие расходы, содержание 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, аудиторских, консультационных и т. п. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы» [8].



Управленческие затраты имеют двойственную экономическую природу. С одной стороны, они могут рассматриваться как косвенные по отношению к выбранным объектам учета затрат (видам деятельности, видам продукции, работ или услуг) текущие затраты, опосредованно связанные с извлечением текущих доходов в отчетном периоде. В этом случае управленческие затраты не будут признаны расходами до тех пор, пока не будут признаны соответствующие доходы от продаж соответствующих видов продукции; они могут рассматриваться как «запасоемкие».

С другой стороны, управленческие затраты могут быть квалифицированы как расходы периода, возникновение которых не связано с получением текущих доходов. Расходы периода признаются в отчете о прибылях и убытках немедленно по окончании отчетного периода. При таком варианте их признания, как мы уже и подчеркивали, это «незапасоемкие» затраты.

Во втором случае управленческие затраты называются управленческими расходами и рассматриваются как вид систематических (регулярных) расходов периода.

То есть в данном случае речь идет о том, что так называемые общехозяйственные расходы, существование которых связано в основном с процессом обслуживания и управления производственной деятельностью, собираемые по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы», могут выступать либо в качестве части текущих затрат, а впоследствии и расходов, будучи распределенными между объектами калькулирования на дебете счета 20 «Основное производство» (дебет счета 20 кредит счета 26), либо могут быть признаны в конце отчетного периода в качестве расхода (убытка) и относиться непосредственно с кредита счета 26 на счет учета продаж – 90 «Продажи» (или счет прибыли и убытков).

*Коммерческие расходы* – расходы, связанные с продажей продукции (товаров, работ или услуг). Данные расходы накапливаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу».

Согласно Инструкции по применению Плана счетов в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 «...могут быть отражены, в частно-

сти, следующие расходы: на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы» [8].

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 «...могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения): на перевозку товаров, на оплату труда; на аренду, на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и подработке товаров; на рекламу; на представительские расходы, другие аналогичные по назначению расходы» [8].

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, на счете 44 «...могут быть отражены, в частности, следующие расходы: общезаготовительные расходы; на содержание заготовительных и приемных пунктов; на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах» [8].

Сумма коммерческих расходов может быть признана расходом периода и полностью списана в дебет счета 90 «Продажи».

Затраты предприятия – сложное и многогранное явление. Для эффективного управления ими необходимо использовать классификацию, предполагающую группировку затрат по определенным признакам. Для осуществления учетных процедур затраты предприятия группируются по составу, экономическому содержанию, роли в технологическом процессе изготовления продукции, отношению к объему производства, способу и времени включения в себестоимость продукции и т. д. (рис. 2.2).

Рассмотрим классификацию затрат для процесса учета и расчета себестоимости.

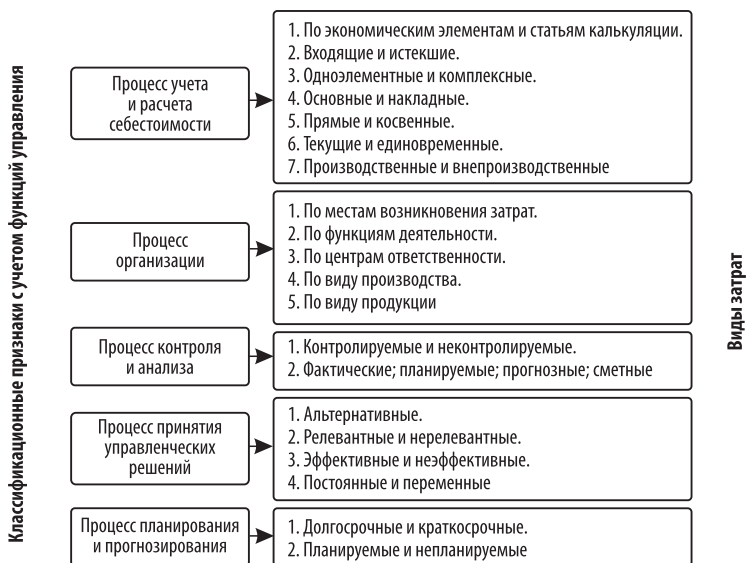


Рис. 2.2. Классификация затрат в управленческом учете

Группировка затрат *по экономическим элементам* применяется при составлении сметы затрат на производство всей выпущенной продукции, планировании снижения себестоимости, определения ее структуры, а также при нормировании оборотных средств. Экономический элемент представляет собой однородный вид затрат, который нельзя разложить на какие-либо составные части. По экономическим элементам составляют сметы затрат. Для предприятий всех отраслей промышленности установлена следующая обязательная номенклатура затрат на производство по экономическим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- страховые выплаты;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты.

Для контроля за составом затрат по местам их совершения необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производ-

ства, но и на какие цели эти затраты произведены, т. е. учитывать затраты по направлениям, по отношению к технологическому процессу.

Такой учет позволяет анализировать себестоимость по ее составным частям и по некоторым видам продукции, устанавливать объемы затрат отдельных структурных подразделений. Таким образом классификация затрат по экономическим элементам отличается от группировки затрат по статьям тем, что в ней все затраты распределяются по видам, характеризующим их экономическое содержание, без учета мест их возникновения.

Группировка затрат по экономическим элементам непригодна для исчисления себестоимости единицы продукции, так как многие затраты невозможно распределить по видам продукции. При калькулировании себестоимости единицы отдельных видов продукции применяется группировка затрат по калькуляционным статьям. Такая группировка производится в зависимости от места возникновения и назначения затрат по видам продукции и услуг. Она используется для определения себестоимости единицы отдельных видов продукции, а также для прогнозирования и учета расходов по цехам и переделам производства.

*Перечень статей калькуляции, их состав и методы распределения по видам продукции, работ, услуг определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства. В качестве типовой группировки применяется следующая номенклатура статей калькуляции:*

- сырье и материалы;
- топливо на технологические цели;
- энергия на технологические цели;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- страховые выплаты с заработной платы производственных рабочих;
- расходы на подготовку и освоение производства;

- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- внепроизводственные расходы.

Все выше перечисленные статьи затрат образуют полную себестоимость продукции.

Таким образом, экономические элементы затрат и калькуляционные статьи расходов существенно отличаются по своему содержанию. В то время как в одном экономическом элементе собран весь объем данного вида затрат, эти затраты в зависимости от их назначения и роли в производстве продукции отражаются в различных статьях калькуляции.

**Входящие и истекшие затраты.** *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 сч. 90 «Продажи».

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

**Одноэлементные и комплексные затраты.** *Одноэлементными* называют затраты, которые в данной организации не могут быть разложены на слагаемые: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты. *Комплексные* затраты состоят из нескольких экономических элементов. Например, цеховые (общепроизводственные) затраты, включающие в себя практически все элементы.

Такая группировка затрат с различной степенью детализации может быть проведена в зависимости от экономической целесообразности и желания руководства. Например, на предприятиях с высокой степенью автоматизации заработная плата с отчисле-

ями составляет в структуре себестоимости менее 5 %. На таких предприятиях, как правило, прямую заработную плату не выделяют, а объединяют ее с расходами по обслуживанию и управлению производством по статье «добавленные расходы».

**Основные и накладные затраты.** *Основными* называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся затраты, входящие в состав цеховой производственной себестоимости изделий (стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели; расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды; расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования и др.).

*Накладные* расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. Они состоят из комплексных общехозяйственных и коммерческих расходов. Их величина зависит от организации производственно-коммерческой деятельности, деловой политики администрации, продолжительности отчетного периода и других факторов.

Разделение затрат на основные и накладные основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они, как необходимые, формируют производственную себестоимость изделия и используются для расчета себестоимости единицы продукции. Накладные расходы используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы, в связи с чем должны списываться на уменьшение прибыли от реализации продукции.

В международной практике основные затраты выступают в виде производственных, а накладные – периодических затрат. Такая группировка пока редко встречается в практике отечественного бухгалтерского учета. Между тем она давно и широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой, использующих систему учета «Директ-кост». В этом случае получаемая учетная информация более адекватно отражает процесс рыночного цено-

образования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношение объемов производства, цен и себестоимости продукции.

**Прямые и косвенные затраты.** Классификация затрат на прямые и косвенные делается в целях расчета себестоимости продукции.

К *прямым* затратам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету сч. 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие на основании первичных документов.

*Косвенные* расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной организацией методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т. п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия. Косвенные расходы подразделяются на две группы:

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

- общехозяйственные (непроизводственные) расходы осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации и учитываются на сч. 26 «Общехозяйственные расходы». Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что они не изменяются в зависимости от изменения объема производства (продаж). Изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия – объемом продаж.

По времени отнесения затрат они подразделяются на **текущие и единовременные**. *Текущими* затратами являются те, которые производятся и включаются в себестоимость продукции отчетного периода. *Единовременными* называются расходы, обеспечивающие процесс производства в течение длительного времени. Они подразделяются, в свою очередь, на расходы будущих периодов и предстоящие расходы. К *расходам будущих периодов* относятся

расходы, производимые в отчетном периоде, но включаемые в себестоимость продукции постепенно частями в последующие периоды. *Предстоящими* называют расходы, которые включаются в затраты текущего периода, но будут производиться в будущих периодах. Делается это с целью равномерного включения их в себестоимость продукции. К таким расходам относятся резервы на оплату работникам очередных отпусков, на проведение ремонтов оборудования и др.

**Производственные и внепроизводственные (периодические затраты, или затраты периода).** *Производственные затраты* – это затраты, входящие в себестоимость продукции. Это материальные затраты, и поэтому их можно проинвентаризировать. Они состоят из трех элементов:

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

*Внепроизводственные затраты (периодические)* – это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. Размер этих затрат зависит не от объемов производства, а от длительности периода. К таким затратам относят коммерческие и административные расходы. Их учет ведут на сч. 26 «Общехозяйственные расходы» и сч. 44 «Расходы на продажу». Периодические затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят стадию запасов, а сразу оказывают влияние на исчисление прибыли. Таким образом периодические затраты всегда имеют характер исходящих, производственные затраты можно считать входящими.

Рассмотрим классификацию затрат для организации производства, контроля и анализа. Процесс управления предприятием невозможен без четкой его *организации*. Она составляет основу повседневной управленческой деятельности, и без нее обычно не работают ни планы, ни программы. В процессе организации формируются структуры управления, места и сферы возникновения затрат, а также ответственные за их осуществление и поведение лица.



По *местам возникновения* затраты группируются и учитываются в разрезе производств, цехов, участков, отделов, бригад и других структурных подразделений предприятия, т. е. по центрам ответственности. Такая группировка затрат позволяет организовать внутренний хозрасчет и определить производственную себестоимость продукции. Учет по центрам ответственности «привязывает» учет затрат к организационной структуре предприятия. Данная группировка затрат напрямую зависит от действующей организационной структуры.

С вышеприведенной классификацией тесно связана группировка затрат в зависимости от сфер и функций деятельности предприятия. По данному признаку затраты подразделяются на *снабженческо-заготовительные, технологические, коммерческо-бытовые и организационно-управленческие*.

Такая группировка затрат позволяет организовать функциональный учет, при котором затраты вначале собираются в разрезе сфер и функций деятельности предприятия, и только потом – по объектам калькуляции. Классификация затрат *по виду производства* выделяет затраты основного производства и затраты вспомогательного производства. В свою очередь, классификация затрат *по виду продукции* определяет затраты на отдельное изделие, группу однородных изделий, заказ, передел, работы, услуги.

Функциональный учет затрат способствует укреплению внутрихозяйственного расчета и усилению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами затрат, обеспечивает более точное предоставление информации о произведенных затратах. Это помогает менеджерам принимать совместные обоснованные решения о виде, составе, цене, путях сбыта продукции и способствует повышению эффективности производственно-коммерческой деятельности предприятия.

Важное значение в управлении затратами имеет *система контроля и анализа*, которая обеспечивает полноту и правильность действий в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства.

Для обеспечения системы контроля за затратами их группируют на **контролируемые и неконтролируемые**. *Контролируемые* – это затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов управления. *Неконтролируемые* же затраты не зависят от деятельности субъектов управления. Например, переоценка основных средств, повлекшая за собой увеличение сумм амортизационных отчислений, изменение цен на топливно-энергетические ресурсы и т. п.

При построении системы контроля затрат необходимо определить:

- систему подконтрольных показателей, состав и уровень их детализации;
- сроки представления отчетности;
- распределение ответственности за полноту, своевременность и достоверность информации, содержащейся в отчетах по затратам, то есть «привязать» систему контроля к центрам ответственности на предприятии.

Для того чтобы система контроля затрат на предприятии была эффективной, необходимо вначале выделить центры ответственности, где формируются затраты, классифицировать затраты, а затем воспользоваться системой управленческого учета затрат. В результате руководитель предприятия получит возможность своевременно выделять «узкие места» в планировании, формировании затрат и принимать необходимые управленческие решения.

Процесс *принятия управленческих решений* невозможен без эффективной системы экономического анализа, позволяющей оценить достигнутые результаты деятельности предприятия, выявлять внутренние и внешние резервы дальнейшего его развития. Для этих целей затраты группируются на *фактические, прогнозные, плановые, сметные* и т. д. В ходе анализа исследуется как общий объем затрат, так и образующие его отдельные элементы и статьи, т. е. структура.

Важным моментом в управленческой деятельности является *процесс принятия решений*, в ходе которого определяются тактика и стратегия развития предприятия. Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству

необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах.

**Постоянные и переменные затраты.** Объективно описать поведение затрат можно, изучив их зависимость от объемов производства, т. е. разделив затраты на постоянные и переменные. Классификация затрат на постоянные и переменные необходима для краткосрочного планирования и анализа.

*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. Примерами переменных непроизводственных затрат служат расходы на складирование, транспортировку, упаковку готовой продукции, которые прямо зависят от объема продаж.

Переменные затраты характеризуют стоимость собственно продукта, все остальные (постоянные затраты) – стоимость самого предприятия (рис. 2.3).

Рынок не интересуется стоимостью предприятия, его интересует стоимость продукта. Совокупные переменные затраты (рис. 2.3а)

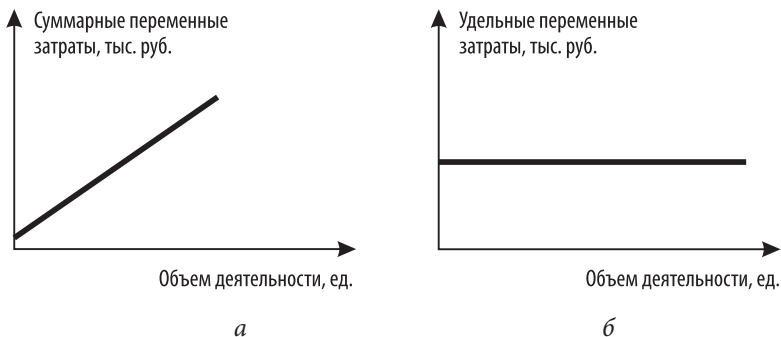


Рис. 2.3. Динамика совокупных (а) и удельных (б) переменных затрат

имеют линейную зависимость от показателя деловой активности предприятия, а переменные затраты на единицу продукции (удельные переменные затраты – рис. 2.3б) – величина постоянная.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности предприятия, называются *постоянными производственными затратами*. Даже при изменении объемов производства (продаж) они не изменяются (рис. 2а). Постоянные затраты – это расходы на заработную плату управленческого персонала, амортизационные отчисления помещений заводууправления, услуги связи, командировочные и другие управленческие расходы. На практике руководством организации заранее принимаются решения о том, какими должны быть постоянные затраты на основе планируемых смет по группам этих расходов. Постоянные затраты на единицу продукции (удельные постоянные затраты – рис. 2.4б) снижаются ступенчато.

На практике постоянные и переменные затраты встречаются достаточно редко. Большинство затрат имеют одновременно и постоянные и переменные составляющие. Поэтому говорят о *условно-постоянных* или *условно-переменных затратах*. Условно-постоянные затраты – это затраты растущие скачкообразно, т. е. при определенном объеме выпуска эти затраты остаются постоянными, а при его изменении резко возрастают. Например, для увеличения количества выпускаемой продукции в цехе необходимо

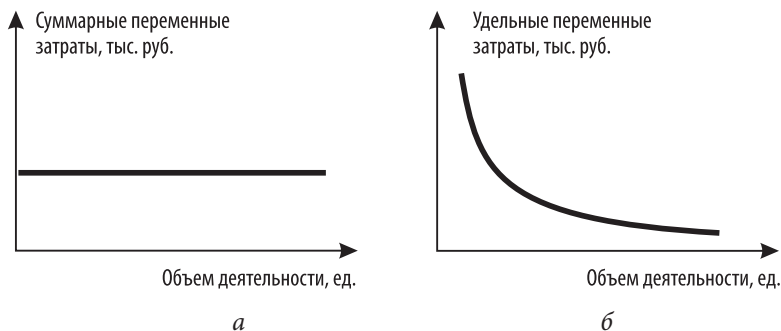


Рис. 2.4. Динамика совокупных (а) и удельных (б) постоянных затрат

установить еще один станок, но одновременно с ростом объема производства увеличатся постоянные расходы за счет амортизационных отчислений на станок.

Условно-переменные затраты также меняются в зависимости от изменения деловой активности организации, но в отличие от переменных затрат эта зависимость не является прямой. Например, ежемесячная плата за телефон включает две составляющих: постоянную часть – абонентскую плату и переменную – междугородние переговоры.

Для описания степени реагирования переменных затрат на объем производства используют показатель – *коэффициент реагирования затрат* ( $K$ ), введенный немецким ученым К. Меллеровичем [9]. Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле:  $K = Y/X$ ,

где  $Y$  – темпы роста затрат, %;

$X$  – темпы роста деловой активности (объема производства, услуг, товарооборота), %.

Разновидностью переменных затрат являются *пропорциональные затраты*. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия. Коэффициент реагирования затрат при этом будет равен 1 ( $K = 1$ ).

Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называются *прогрессивными*. Значение коэффициента реагирования затрат должно быть больше 1 ( $K > 1$ ).

Наконец, затраты, темпы роста которых отстают от темпов роста деловой активности организации, называются *дегрессивными*. Значение коэффициента реагирования при этом находится в следующем интервале:  $0 < K < 1$ .

Следовательно, любые затраты в общем виде могут быть представлены формулой:  $Y = A + bX$ ,

где  $Y$  – совокупные затраты, руб.;

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

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

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

Для принятия управленческих решений важное значение имеет их подразделение на **явные и неявные (альтернативные)**.

*Явные* – это предполагаемые затраты, которые должно нести предприятие при выполнении производственной и коммерческой деятельности. Затраты же, обусловленные отказом от одного товара в пользу другого, называют *альтернативными (вмененными) затратами*. Они означают упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает появление другого действия. Альтернативные затраты возникают в случае ограниченности ресурсов. Если ресурсы не ограничены, вмененные издержки равны нулю. Альтернативные затраты иногда называют дополнительными.

Например, вы оказываете юридические услуги с обычной почасовой ставкой в 3 000 рублей. Если ваш постоянный клиент просит скидку в 1 000 рублей и вы согласитесь, то в этом случае возникают альтернативные затраты в размере упущенной выгоды (1 000 рублей).

В зависимости от специфики принимаемых решений затраты подразделяются на **релевантные и нерелевантные**. *Релевантными* (т. е. существенными, значительными) затратами можно считать только те затраты, которые зависят от рассматриваемого управленческого решения. В частности, затраты прошлых периодов не могут быть релевантными, поскольку повлиять на них уже нельзя. В то же время вмененные затраты релевантны для принятия управленческих решений.

Например, вы купили оборудование за 1 млн рублей, проработав несколько лет, оборудование сломалось. Ремонт стоит 800 тыс. рублей, а новое оборудование стоит 1200 тыс. рублей. Очевидно, что вам лучше отремонтировать уже имеющееся оборудование нежели покупать новое, т. е. при принятии решения вы будете срав-

нивать стоимость покупки нового оборудования со стоимостью ремонта, а не с ценой приобретения.

На результаты принимаемых решений существенное влияние может оказать деление затрат на **эффективные и неэффективные**.

*Эффективные* – это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты. *Неэффективные* – это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные затраты – это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи и порча товарно-материальных ценностей и др. Обязательность выделения неэффективных затрат трактуется тем, чтобы не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

Любое предприятие, стремящееся максимизировать свою прибыль, должно так организовать свое производство, чтобы затраты на единицу выпускаемой продукции были минимальны. Значит, и принимаемые решения должны ориентироваться на задачу минимизации затрат. **В выполнении этой задачи важное значение придается процессу прогнозирования, в ходе которого затраты предприятия рассматриваются в краткосрочном и долгосрочном периодах.**

**Долгосрочные и краткосрочные затраты.** В краткосрочном периоде отдельные факторы производства не изменяются, их называют постоянными (фиксированными) факторами. К ним, как правило, относятся такие ресурсы, как промышленные здания, станки, оборудование. Однако это может быть и земля, услуги менеджеров и квалифицированных кадров. Экономические ресурсы, которые меняются в процессе производства, считают переменными факторами. В среднесрочном периоде могут меняться все вводимые факторы производства, но базовые технологии остаются без изменений. В ходе же долгосрочного периода могут изменяться и базовые технологии.

Принятые управленческие решения не могут быть осуществлены, если они не будут иметь непосредственной связи с процессом планирования, в ходе которого предполагаемые затраты, связанные с выполнением производственной и коммерческой деятельности, рассматриваются с точки зрения возможностей их охвата планом. В этих целях затраты предприятия подразделяются на **планируемые и непланируемые**.

К *планируемым* относятся производительные расходы предприятия, обусловленные его хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство. Они в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами включаются в плановую себестоимость продукции.

*Непланируемые* – это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности предприятия. Эти расходы считаются прямыми потерями и потому в смету затрат на производство не включаются. Они отражаются только в фактической себестоимости товарной продукции и на соответствующих счетах в бухгалтерском учете. К ним относятся потери от брака, простоев и др. Их обособленный учет содействует осуществлению мер, направленных на их предупреждение.

Предложенная нами классификация затрат в разрезе управленческих функций позволит повысить эффективность управленческого учета, усилить его аналитичность и возможности выявления резервов повышения результативности производственной и коммерческой деятельности.

В течение продолжительного времени затраты выявляли и учитывали так называемым котловым методом. В едином бухгалтерском регистре в течение всего отчетного периода учитывали все средства, израсходованные на производство, независимо от места их потребления и их целевой направленности. В результате выходили на общую сумму затрат за период без учета ассортимента и структуры выпущенной продукции. «Котловой» метод не выявлял возможностей снижения затрат, его основным недостатком являлась обезличенность информации.



Такой учет не позволял предприятию получить необходимые данные для контроля за издержками производства по направлениям затрат (основное производство, вспомогательные производства, общепроизводственные, общехозяйственные расходы и т. п.), местам их возникновения (цехам, отделам, службам), видам выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). К сожалению, этим методом пользуются до сих пор на многих отечественных малых предприятиях. На основе проведенных теоретических исследований выявлены различные виды учета затрат на предприятии. Их группировка выглядит следующим образом:

1. По характеру производства: основное производство (сч. 20); вспомогательное производство (сч. 23); обслуживающие производства и хозяйства (сч. 29).

2. По месту возникновения затрат: по технологическим процессам; по участкам производства; по переделам; по цехам и т. д.

3. По видам продукции (объектам калькуляции): отдельные изделия; группы изделий; полуфабрикаты.

4. По видам расходов: по элементам затрат; по статьям калькуляции.

Таким образом, *места возникновения затрат* представляют собой структурные единицы предприятия, являющиеся причиной возникновения затрат, включая протекающие внутри их хозяйственные процессы.

Выбор мест возникновения затрат в качестве объектов учета вызывается главным образом необходимостью оценки прошлой, контроля настоящей и планирования будущей деятельности структурных единиц предприятия и необходимостью калькулирования себестоимости производимых продуктов, поскольку только часть возникающих затрат можно отнести на продукты по прямому признаку. Остальные затраты необходимо сначала собрать по местам их возникновения.

Принято различать следующие принципы выделения мест возникновения затрат:

– организационный – в соответствии с внутренней организационной иерархией предприятия (цех, участок, бригада, управление, отдел и т. д.);

– направления бизнеса – в соответствии с категорией производимых продуктов;

– региональный – в соответствии с территориальной обособленностью;

– функциональный – в соответствии с участием в бизнес-процессах предприятия (сферы снабжения, основного производства, вспомогательного производства, сбыта, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок и т. д.);

– технологический – в соответствии с технологическими особенностями производства.

На практике перечисленные принципы могут встречаться в комбинированном виде.

Под *носителем затрат* понимают продукт (часть продукта, группу продуктов) разной степени готовности (полностью готовый или прошедший только часть технологических операций, переделов, фаз), который в процессе своего производства и сбыта является причиной возникновения затрат и на который данные затраты можно отнести по прямому признаку.

Выбор носителей затрат в качестве объектов учета объясняется:

– необходимостью оперативного управления производством – величина затрат, вызываемых носителями, используется для планирования и контроля;

– необходимостью калькулирования себестоимости производимых продуктов.

К общим для всех объектов учета принципам группировки в отношении носителей затрат следует добавить еще один специфический: поскольку выделение носителей затрат в качестве объектов учета связано также с необходимостью калькулирования себестоимости, следует согласовать группировку носителей затрат с объектами калькулирования. Под объектом калькулирования понимается продукт в широком смысле, себестоимость которого следует исчислить.

Носители затрат могут соответствовать объектам калькулирования, быть уже (т. е. с несколькими другими носителями входить в состав объекта калькулирования) или шире (включать в себя несколько объектов калькулирования). Если носитель затрат включает в себя несколько объектов калькулирования, это неизбежно ведет к косвенному распределению затрат, результаты которого всегда спорны. Поэтому в группировке носителей затрат следует стремиться к тому, чтобы они соответствовали или входили в объекты калькулирования.

Среди основных признаков классификации носителей затрат можно выделить:

- экономическую (материальную) сущность – продукция, работы, услуги;
- тип (категория) производства – основное, вспомогательное;
- иерархическую взаимосвязь продуктов – тип продуктов, вид продуктов, вариант исполнения, сорт, типоразмер;
- степень готовности – продукт после последовательного прохождения технологических операций;
- наличие связи с покупателем – номер заказа.

Методы организации учета затрат и перечень используемой для ведения учета первичной документации определяются рядом факторов. К важнейшим из них можно отнести особенности технологического процесса и вид используемого в процессе производства ресурса.

В качестве примера рассмотрим возможные подходы к организации учета использования материальных и трудовых ресурсов.

#### **Организация учета материальных затрат**

Учет потребления в процессе производства материальных ресурсов предполагает:

- выявление затрат материальных ресурсов;
- определение соответствия фактических затрат утвержденным нормам, причин отклонения от этих норм;
- достоверную оценку стоимости потребленных материальных ресурсов;

- обоснованное распределение затрат материальных ресурсов по объектам учета и калькулирования;
- контроль за сохранностью материальных ресурсов в производстве.

При организации учета материальных ресурсов используется два основных подхода: лимитирование отпуска; контроль использования.

Лимитирование отпуска предполагает использование лимитно-заборных карт и других документов, ограничивающих отпуск материальных ресурсов.

Для контроля использования материалов применяют следующие основные способы:

- учет использования партии материалов;
- инвентарный;
- предварительный контроль (сигнальное документирование).

В основе всех способов контроля находится сопоставление фактического расхода материалов с расходом по нормам на определенный фактический объем произведенной продукции.

#### **Учет использования партии материалов**

Сущность метода состоит в определении нормативных расходов путем умножения количества фактически изготовленной из партии материалов продукции на нормы расхода. Сравнение первых со стоимостью фактического количества использованных в процессе производства материалов показывает отклонение от норм – экономию или перерасход. Одновременно контролируют образование и использование отходов производства.

Результаты использования партии материалов фиксируются в *раскройном листе*.

Разновидностью партионного контроля использования материалов является учет шихтовых материалов и смесок (металлургическая, стекольная, пищевая промышленность, литейное производство). Здесь отклонения находят сравнением нормативного расхода материалов (умножение фактического выхода на нормальный рецепт шихты (смески), с фактическим расходом материалов

на произведенную плавку (смеску)). Записи производят в шихтовых записках, журналах плавки.

Обязательным условием применения партионного способа контроля является возможность определения фактического выхода продукции из каждой партии (шихты, смеси). В случаях когда невозможно определить фактический выход прямым инвентаризационным подсчетом, необходимо использовать измерительное оборудование.

### **Инвентарный метод**

Сущность данного способа контроля состоит в периодической инвентаризации материалов на рабочих местах, составлении баланса их движения и определении фактического расхода материалов и отклонений от действующих норм.

Главный недостаток данного способа – с увеличением межинвентаризационного периода снижается оперативность выявления отклонений и сокращаются возможности определить причины этих отклонений. Инвентарный метод применяют в случаях, когда невозможно или нецелесообразно использовать способ партионного контроля. В ряде случаев инвентарный метод может быть использован как дополнительное средство контроля, например вместе с партионным способом.

Документальной формой, используемой при инвентарном методе, может быть *карта оперативного учета материалов*.

### **Предварительный контроль**

Этот способ заключается в выявлении отклонений от норм при помощи документов, оформляемых, как правило, до запуска материалов в производство. Такие документы носят сигнальный характер и оформляются в случае вынужденных изменений норм расхода материалов.

Например, при замене материалов оформляется *акт замены*. Факт замены известен еще до запуска материалов в производство. Но будущую величину отклонений можно планировать только при наличии норм расхода материала, приходящего на замену. Поэтому способ предварительного контроля можно использовать только тогда, когда известна величина будущих отклонений.

## Учет затрат на оплату труда

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

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

- по конечной производственной операции;
- инвентарным методом;
- приемка выработки на каждой производственной операции;
- путем расчета.

Сущность *учета выработки по конечной операции* состоит в том, что рабочим определенного участка технологического процесса, объединенным в сквозные бригады, заработную плату определяют исходя из количества продукции, прошедшей конечную производственную операцию, выполняемую бригадой. Способ может применяться при поточной организации труда, когда выработка на конечной операции соответствует выработке на любой промежуточной стадии работы бригады, т. е. там, где отсутствуют или стабильны межоперационные остатки незавершенного производства (НЭП). Как правило, это производства с регламентированным ритмом, где равенство или кратность промежуточных операций такту поточной линии позволяет определить выработку всех рабочих.

Сущность *инвентарного метода* заключается в том, что по данным о выработке на конечной производственной операции бригады и пооперационных остатках деталей в начальном и конечном НЭП определяется выработка по отдельным рабочим местам. Сфера применения – поточные линии со свободным ритмом, непостоянным заделом обрабатываемых деталей, изменяющимися

запасами деталей в незавершенном производстве, неодинаковой выработкой на отдельных промежуточных операциях. Используется, как правило, в условиях массового и крупносерийного производства.

Способ *приемки выработки на каждой производственной операции* характеризуется тем, что количество изготовленной продукции устанавливается путем фактической приемки ее по каждому рабочему месту, осуществляемой мастером или работниками технического контроля. Применяется в условиях серийного и массового производства, где на отдельных рабочих местах в течение отчетного периода производятся разные или редко повторяющиеся изделия.

Способом *расчета* определяют выработку, если она вытекает из других показателей и невозможно применить перечисленные выше способы.

Таким образом, выбор способа учета зависит от организации процесса производства.

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

Важным средством повышения достоверности данных учета и упрощения оформления и обработки документов является совмещение документов о выработке с документами по расходу материалов и движению полуфабрикатов. При невозможности совмещения – согласованность данных. Примером совмещения является применение маршрутных карт и раскройных листов, данные которых используются в учете выработки, а согласованности – подтверждение выработки документами на сдачу деталей на склад или в другой цех. Согласование данных о выработке с движением материальных ценностей повышает достоверность учета и выработки, и материальных ценностей.

Итак, мы рассмотрели основные объекты управленческого учета – затраты, места возникновения затрат и носители затрат. Для построения эффективной системы управленческого учета необходимо осуществить выделение и группировку этих объектов с использованием различных классификационных признаков.

### **Вопросы и задания для самопроверки**

1. Дайте определение затрат. В чем заключается различие между затратами и расходами?
2. Расскажите о нормативном регулировании вопросов, связанных с учетом затрат и расходов.
3. Перечислите основные признаки классификации и основные классификации затрат.
4. В чем заключается назначение классификации по экономическим элементам и статьям калькуляции?
5. Какие бывают виды переменных затрат?
6. В чем заключается сущность анализа зависимости «затраты – объем производства – прибыль»?
7. Перечислите основные показатели, применяемые при анализе зависимости «затраты – объем производства – прибыль».
8. Охарактеризуйте понятия «место возникновения затрат» и «носитель затрат».
9. Расскажите об учете материальных затрат и затрат на оплату труда.

### **Тесты**

- 2.1. К отложенным расходам относятся:
  - 1) резервы предстоящих расходов и платежей;
  - 2) расходы будущих периодов.
- 2.2. «Запасоемкими» затратами являются:
  - 1) затраты на продукт;
  - 2) затраты периода.
- 2.3. На какой вопрос дает ответ информация о затратах в разрезе экономических элементов:



- 1) какие ресурсы были использованы предприятием в ходе осуществления деятельности?
  - 2) куда были направлены ресурсы предприятия в ходе осуществления деятельности?
- 2.4. «Расходы на подготовку и освоение производства» – это:
- 1) статья затрат;
  - 2) элемент затрат.
- 2.5. Затраты на продукт – это:
- 1) затраты, которые непосредственно связаны с осуществлением производственной деятельности предприятия, изготовлением продукции;
  - 2) затраты, которые в момент их возникновения можно непосредственно отнести на объект калькулирования на основе первичных документов;
  - 3) затраты, величина которых меняется в зависимости от уровня деловой активности предприятия.
- 2.6. Релевантными затратами считаются:
- 1) затраты, рассчитанные для нескольких проектов с использованием единых правил;
  - 2) затраты, имеющие существенное значение для принятия управленческого решения;
  - 3) сумма затрат, связанная с конкретным проектом;
  - 4) общие для двух альтернативных проектов затраты.
- 2.7. По методу признания в качестве расходов затраты классифицируют на:
- 1) прямые и косвенные;
  - 2) на продукт и за период;
  - 3) постоянные и переменные;
  - 4) релевантные и нерелевантные.
- 2.8. В качестве носителя затрат могут выступать:
- 1) цех;
  - 2) рабочее место;
  - 3) продукт (услуга);
  - 4) предприятие.

2.9. Документ «раскройный лист» используется при контроле использования материалов способом:

- 1) учета использования партии материалов;
- 2) инвентарным;
- 3) предварительного контроля (сигнального документирования).

## ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ И СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

Главное сущностное содержание себестоимости заключается в том, что этот показатель отвечает на вопрос, во сколько же обошлось предприятию производство товара и продвижение его до потребителя. При этом товар понимается в широком смысле: это и продукция, и услуги, и работы, и извлечение выгоды из правообладания активами и т. д. Важнейшей особенностью себестоимости является то, что она носит объективный характер, т. е. не зависит от такого рода обстоятельств, как наличие или отсутствие нормативных документов по ее регулированию, желание или возможность ее исчисления бухгалтерскими службами бизнеса и т. п.

До недавнего времени (до 2002 г.) определение себестоимости было закреплено нормативно и содержалось в п. 1 «Положения о составе затрат» (утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 г. № 552): «Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых 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» [10].

В настоящее время понятие «себестоимость» прямого нормативного регламента не имеет. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (п. 5) содержит определение так называемых расходов по обычным видам деятельности: «расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг» [7]. По своей сути данное определение представляет собой один из вариантов определения себестоимости.

Исчисление себестоимости варьируется под воздействием многих факторов, например:

- в зависимости от количества продукции – себестоимость единицы продукции, всего объема выпущенной продукции;
- в зависимости от полноты включения текущих затрат – *полная и ограниченная себестоимость*;
- в зависимости от оперативности формирования – *фактическая и нормативная* (плановая) себестоимость.

Фактическая себестоимость отражает реальное, фактически случившееся потребление ресурсов. Нормативная себестоимость отражает нормальное (номинальное) потребление ресурсов в условиях предполагаемой нормальной деятельности. Полная себестоимость учитывает все затраты предприятия в составе себестоимости продукции, а ограниченная (или усеченная) позволяет сформировать себестоимость с учетом затрат, которые непосредственно относятся к производству и исключить затраты периода. В зависимости от характера формируемой себестоимости классифицируют и системы учета затрат.

Рассмотрим более подробно методы формирования себестоимости.

Нормативный метод учета предполагает наличие показателей норм потребления ресурсов и учетных цен ресурсов и ведение учета с отражением отклонений фактических значений от данных показателей. В соответствии с признаком полноты включения затрат в себестоимость различают систему учета полных затрат и систему «директ-костинг».

### Система «директ-костинг»

К основным характеристикам системы «директ-костинг», раскрывающим данный принцип, следует отнести использование деления затрат на постоянные и переменные для калькулирования себестоимости продуктов, оценки запасов и расчета результатов деятельности.

*Деление затрат на постоянные и переменные.* Переменные затраты меняются с изменением степени загрузки производственных мощностей, но в расчете на единицу продукции они являются постоянными. Постоянные затраты в сумме не меняются при из-

менении уровня деловой активности, но в расчете на единицу продукции они зависят от объема производства.

Однако большинство затрат относится к полупеременным (смешанным), некоторые из них в большей степени, другие – в меньшей зависят от объема производства, и между этими затратами и объемами производства существует корреляционная зависимость, проявляющаяся слабо.

*Калькулирование себестоимости по переменным затратам* можно изобразить схематично (рис. 3.1). При этом более четко выявляется рентабельность изделий, так как разница между продажными ценами и ограниченной себестоимостью не затушевывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость изделий и обеспечивается возможность переориентации производства на более рентабельные изделия.

*Особая схема отчета о доходах* (рис. 3.2) обязательно содержит два финансовых показателя: маржинальный доход (маржинальную прибыль, брутто-прибыль) и прибыль (нетто-прибыль).

*Маржинальная прибыль (маржинальный доход, маржинальное покрытие, сумма покрытия)* – превышение выручки от реализации над величиной переменных затрат. Показывает способность

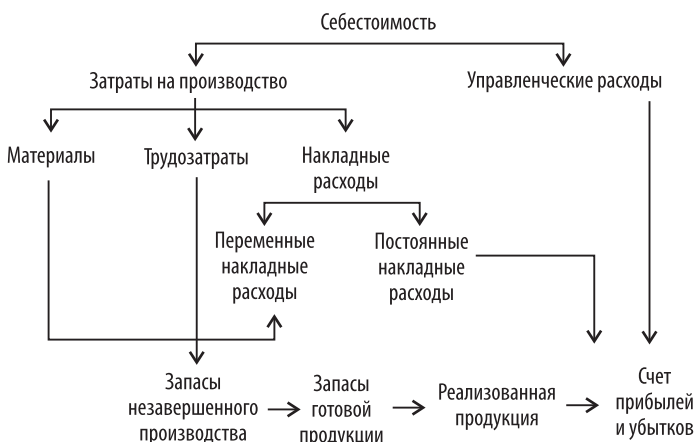


Рис. 3.1. Калькулирование себестоимости по переменным затратам

предприятия генерировать достаточные доходы для покрытия постоянных расходов и получения прибыли.

*Оценка запасов готовой продукции и незавершенного производства* по переменным затратам. Такая оценка позволяет избежать капитализации постоянных расходов в запасах, что подчеркивает «рыночную» сущность системы «директ-костинг», ее нацеленность на производство ради реализации.

Можно выделить несколько разновидностей системы «директ-костинг»: 1) классический «директ-костинг» – калькулирование по прямым (основным) затратам, которые в то же время являются переменными; 2) система учета переменных затрат калькулирование по переменным затратам, в которые входят прямые расходы и переменные косвенные расходы; 3) система учета затрат в зависимости от использования производственных мощностей – калькуляция всех переменных расходов и части постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственной мощности.

Существует и разновидность системы «директ-костинг», когда себестоимость калькулируется на основе только производственных расходов, связанных с изготовлением продукции, даже если они носят косвенный характер. Общим для всех разновидностей является то, что калькулируется не полная, а частичная себесто-

	Изделия				
	A	B	C	D	E
1. Выручка от реализации	X	X	X	X	X
2. (-) Переменные затраты	X	X	X	X	X
3. (=) Маржинальная прибыль	X	X	X	X	X
4. (-) Постоянные затраты	X				
5. (=) Прибыль	X				

Рис. 3.2. Схема отчета о доходах

имость. По частичной себестоимости оценивают незавершенное производство и готовую продукцию в балансе, а постоянные расходы списывают на счет прибылей и убытков.

Система «директ-костинг» в разных странах имеет свои «национальные» имена. В Германии и Австрии используют термины *Teilkostenrechnung*, или *Grenzkostenrechnung*, т. е. учет частичных либо граничных затрат, или *Deckungsbeitrags-rechnung* – учет сумм покрытия; в Великобритании – учет маржинальных затрат (*marginal costing*); во Франции – маржинальный учет (*la comptabilite marginale*), в США – учет переменных затрат (*variable costing*), или «прайм-костинг» (*prime costing*).

К преимуществам системы «директ-костинг» относятся:

- простота и объективность калькулирования частичной себестоимости, так как отпадает необходимость в условном распределении постоянных затрат;

- возможность сравнения себестоимости различных периодов по переменным затратам, абсолютным и относительным маржам. В связи с этим изменение структуры предприятия и связанные с ним изменения постоянных затрат не оказывают влияния на себестоимость изделий;

- возможность акцентировать внимание руководства на изменении маржинального дохода (суммы покрытия) как по предприятию в целом, так и по различным изделиям; выявить изделия с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск;

- информация, получаемая в системе «директ-костинг», позволяет проводить эффективную политику цен, указывая наиболее выгодные комбинации цены и объема;

- возможность проведения анализа в условиях ограниченного ресурса, что важно для планирования производства при наличии ограничивающих факторов;

- принципы системы «директ-костинг» могут быть использованы в сочетании с другими системами управленческого учета.

Общие недостатки системы «директ-костинг»:

– трудности в разделении затрат на постоянные и переменные. Значительная часть смешанных расходов может быть квалифицирована по-разному, например, в зависимости от применяемого метода деления затрат на постоянные и переменные, а это будет сказываться на результатах;

– необходимость для большинства компаний наличия информации о величине полных издержек, прежде всего для определения цены изделия, так как в ценах в долгосрочном плане необходимо обеспечивать покрытие всех издержек предприятия. При отсутствии данных о полной себестоимости велик риск несоблюдения этого условия;

– наличие некоторых трудностей при формировании внешней отчетности.

Итак, «директ-костинг» – система управленческого учета, базирующаяся на категории переменных (либо частичных) затрат. Эта система не лишена недостатков, но имеет и некоторые преимущества по сравнению с системой полного учета и распределения затрат. Выбор одной из них зависит прежде всего от практической пользы применения той или иной системы.

### **Элементы системы «директ-костинг», используемые в учете на российских предприятиях**

История развития системы «директ-костинг» показывает, что важнейшим объективным условием ее применения является становление и развитие рыночных отношений, когда повышается самостоятельность и ответственность предприятий, в окружающей предприятии деловой среде появляются конкуренция и риск, менеджеры предприятия самостоятельно принимают многие решения, учитывая спрос, конкуренцию и другие факторы, при этом меняются требования к учету и прежде всего в направлении повышения его оперативности и аналитичности.

Аналогичные процессы происходят в последние 10 лет в экономике России, поэтому вопрос о необходимости освоения западного опыта и адаптации практики, накопленной в области управленческого учета, в том числе использования системы «ди-



рект-костинг», не подвергается сомнению. Более того, уже можно говорить о некотором опыте, накопленном российскими предприятиями в области использования этой системы.

В настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации предусматривает по крайней мере два варианта организации учета затрат.

Первый из них – традиционный калькуляционный вариант, при котором калькулируется полная фактическая производственная себестоимость.

Второй вариант (обозначим его как нетрадиционный) предполагает деление затрат на производственные (обусловленные ходом производственного процесса) и периодические (связанные более с длительностью отчетного периода). Прямые производственные затраты собираются по дебету сч. 20 «Основное производство» или сч. 23 «Вспомогательные производства», косвенные производственные затраты – по дебету сч. 25 «Общепроизводственные расходы». В конце отчетного периода косвенные производственные затраты подлежат распределению. Периодические затраты (условно-постоянные) собираются на сч. 26 «Общехозяйственные расходы», но не включаются в себестоимость произведенной продукции, а списываются в конце отчетного периода на уменьшение выручки от реализации продукции (работ, услуг) записью «Дебет 90 – Кредит 26», что и является признаком использования элементов системы «директ-костинг» на отечественном предприятии. Напомним, что выбранный предприятием вариант учета затрат и калькулирования себестоимости должен быть закреплен в учетной политике.

Представим рассматриваемый вариант системы «директ-костинг» на счетах бухгалтерского учета (рис. 3.3). Схема в целях наглядности упрощена и может быть характерна для предприятий сферы услуг (отсутствует незавершенное производство, не применяется понятие «готовая продукция», все произведенные в отчетном периоде затраты, образующие себестоимость, в конце отчетного периода списываются на счет реализации, не рассматриваются услуги вспомогательных производств).

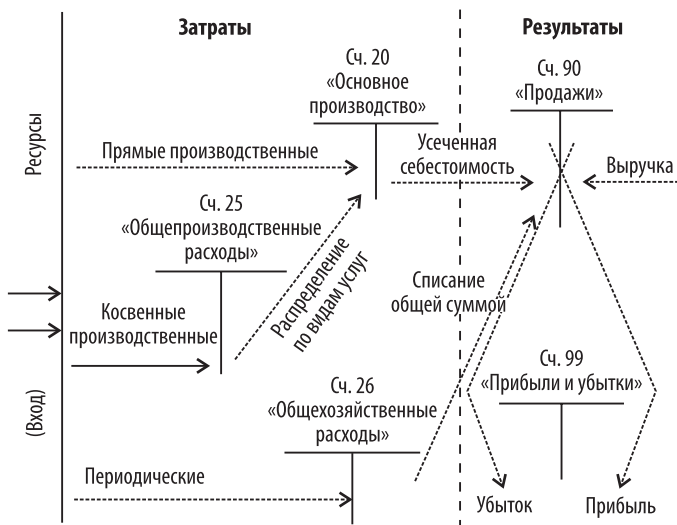


Рис. 3.3. «Директ-костинг» в системе счетов бухгалтерского учета

Следует отметить, что данный вариант использования элементов системы «директ-костинг» организован в единой системе счетов, то есть представляет собой вариант интеграции финансового и управленческого учета. Основой его организации можно назвать классификацию затрат на «затраты на продукт» и «затраты периода», подробно рассмотренную нами ранее.

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г., подтверждает возможность использования системы «директ-костинг», поскольку п. 9 его содержит следующую формулировку: «...коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году признания их в качестве расходов по обычным видам деятельности» [7]. Данное правило находит отражение и в «Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации», утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 28 июня 2000 г. № 60н.

### **Аналитические возможности системы «директ-костинг»**

Система «директ-костинг» предоставляет широкие возможности для проведения анализа и принятия на его основе различных управленческих решений. В качестве наиболее важных ее аналитических возможностей можно выделить: планирование объемов деятельности с оптимизацией ассортимента выпускаемой продукции, в том числе при наличии ограничивающего фактора; выбор политики ценообразования; анализ эффективности закупки комплектующих и альтернативного использования ресурсов, оценки последствий ликвидации неприбыльного сегмента деятельности (подразделения, продукта, услуги); процесс принятия обоснованных решений о целесообразности инвестиций в новые виды активов или создания новых видов продукции; оценка эффективности деятельности подразделений предприятия (центров ответственности); оценка эффективности организации собственного производства или приобретения полуфабрикатов.

Рассмотрим некоторые аналитические возможности и особенности их использования подробнее.

*Планирование объемов деятельности с оптимизацией ассортимента выпускаемой продукции, в том числе при наличии ограничивающего фактора.* При планировании используется метод гибкого бюджетирования, т. е. расчеты проводятся для различных вариантов загрузки мощностей. Упор при анализе делается на выбор ассортимента, обеспечивающего предприятию наибольшую рентабельность. «Директ-костинг», разделяя затраты на постоянные и переменные, обеспечивает более корректный подход к проведению анализа, поскольку учитывает тот факт, что некоторые изделия, убыточные при анализе их по полной себестоимости, в действительности приносят предприятию положительный маржинальный доход, что выявляется при анализе с использованием данной системы. При полной загрузке мощностей «директ-костинг» позволяет сформировать наиболее рентабельную производственную программу с использованием показателя маржинальной прибыли на единицу ограничивающего фактора.

Рассмотрим возможности применения системы «директ-костинг» на примерах, связанных с планированием объемов деятельности. Разберем аналитические расчеты, которые необходимо произвести при оценке целесообразности принятия дополнительного заказа. Допустим, предприятие, планирующее выпустить 41 тыс. единиц изделия А и реализовать их по цене 80 ден. ед. за изделие, получило такой заказ на 3 тыс. изделий по цене 49 ден. ед., при этом его производственные мощности позволяют произвести дополнительный выпуск изделий и имеются следующие исходные данные (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Исходные данные для анализа целесообразности

Финансовые показатели	Затраты на единицу продукции, ден. ед.
Прямые материальные затраты	18
Затраты на оплату труда основных производственных работников	12
Переменные общепроизводственные затраты	10
Постоянные общепроизводственные затраты	
Всего (205 000 / 41 000 шт.)	5
Затраты на упаковку единицы	6
Затраты на рекламу (всего 123 000 / 41 000 шт.)	3
Прочие постоянные коммерческие и административные затраты	6
<b>Итого</b>	60
Цена продажи за единицу	80
Суммарные оценочные затраты на упаковку крупной партии товара (дополнительного заказа)	5 000

Сравнительный анализ произведем в табл. 3.2.

Выполненный расчет наглядно отражает влияние изменения переменных затрат на величину маржинальной прибыли и нетто-прибыли.

Согласно проведенному анализу, предприятию целесообразно принять дополнительный заказ по цене 49 ден. ед., не покрывающей полную себестоимость изделия А, поскольку это приве-

дет к росту маржинальной, а также нетто-прибыли предприятия вследствие эффекта дегрессии постоянных затрат.

Таблица 3.2

Анализ целесообразности принятия дополнительного заказа

Показатели ден. ед.	Не принимать заказ 41 000 ед.	Принять заказ 44 000 ед.
Выручка от продажи	3280000	3427000
Переменные затраты		
Прямые материальные затраты	738000	792000
Прямые трудовые затраты	492000	528000
Переменные общепроизводственные затраты	410000	440000
упаковка	246000	251000 (246000 + 5000)
<b>ИТОГО ПЕРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ</b>	<b>1886000</b>	<b>2011000</b>
Маржинальная прибыль	1394000	1416000
Постоянные затраты		
Общепроизводственные затраты	205000	205000
реклама	123000	12300
Коммерческие и административные расходы	246000	246000
<b>Итого постоянных затрат</b>	<b>574000</b>	<b>574000</b>
Операционная прибыль до налогообложения	820000	842000

Далее рассмотрим возможности применения системы «директ-костинг» на примерах, связанных с планированием объемов деятельности при наличии ограничивающих факторов. При формировании производственной программы в условиях ограниченных производственных мощностей (например, человеко-часов или машино-часов) приходится выбирать набор продуктов (услуг, работ), который принесет предприятию наибольшую прибыль. Использование маржинального подхода в этом случае дает необходимые результаты.

Рассмотрим методику анализа в этих условиях на примере табл. 3.3.

Таблица 3.3

Исходные данные для анализа (ден. ед.)		
Показатели	Изделие А	Изделие В
Цена за ед.	10	20
Переменные затраты на единицу	7	12
Маржинальный* доход на единицу	3	8
Уровень маржинальной прибыли, %	30	40

*Примечание.* \* Показатель уровня маржинальной прибыли рассчитывается по формуле:

$$\begin{aligned} & \text{Уровень маржинальной прибыли (в \%)} = \\ & = \text{Маржинальный доход на единицу} / \text{Цена за единицу} \times 100 \%. \end{aligned}$$

На первый взгляд, здесь можно рассуждать следующим образом: поскольку изделие В приносит наибольший удельный маржинальный доход, надо выпускать его в количестве, соответствующем спросу, а оставшиеся мощности использовать для производства изделия А. Однако такие предположения не корректны, поскольку они не учитывают доход на единицу ограниченного ресурса.

Пусть производственные мощности ограничены 1000 машино-часами, причем за 1 час можно произвести 4 единицы изделия А или 1 единицу изделия В. Продолжим анализ с учетом информации о лимитирующем факторе (табл. 3.4).

Таблица 3.4

Исходные данные для анализа		
Показатели	Изделие А	Изделие В
Количество единиц продукции, производимое за час	4	1
Маржинальная прибыль на единицу (ден. ед.)	3	8
Маржинальная прибыль за 1 час (ден. ед.)	12	8
Маржинальная прибыль за 1000 часов (ден. ед.)	12 000	8 000

При полном задействовании оборудования можно получить больший маржинальный доход при производстве изделия А, а значит, и большую прибыль. Следовательно, выбор продукта для производства в таких условиях должен основываться на расчете маржинальной прибыли на единицу ограниченного фактора.

Далее рассмотрим последовательность аналитических расчетов в ходе планирования производственной программы с использованием системы «директ-костинг» в условиях наличия ограничивающего фактора. Допустим, в цехе может производиться 5 близких по технологическим характеристикам изделий. В табл. 3.5 приведены значения маржинального дохода на единицу каждого изделия, время на обработку каждого изделия и максимально возможные величины сбыта в месяц. Ограниченный фактор – фонд рабочего времени цеха – составляет 521 час в месяц.

На основании показателей маржинального дохода и времени обработки для каждого изделия рассчитывается показатель маржинального дохода на единицу ограниченного фактора (относительное маргинальное покрытие (ОМП) – см. столбец 5 табл. 3.5). Полученные значения ранжируются по мере убывания, и в первую очередь в план производства попадают изделия с более высоким ОМП (см. столбец 6 табл. 3.5).

Таблица 3.5

Планирование производственной программы (этап 1)					
Изделие	Маржинальная прибыль, руб/ед.	Время обработки, ч/ед.	Максимальный сбыт, ед.	ОМП	Очередность выбора
A	4	1	200	4	(3)
B	12	4	25	3	(4)
C	10	2	50	5	(2)
D	6	3	40	2	(5)
E	7	1	100	7	(1)

Далее формируется производственная программа на основании данных об очередности выбора, времени на обработку изделия и максимально возможного сбыта данного вида изделия (табл. 3.6).

Итак, производственная программа, позволяющая предприятию получить максимальный маржинальный доход, сформирована в столбец 2. Для определения оптимальной структуры продукции в условиях наличия нескольких ограничивающих факторов следует использовать модели линейного программирования. Надо

отметить несовпадение результата, рассчитанного по системе «директ-костинг», с результатом, получаемым в системе учета полных затрат.

Таблица 3.6

Планирование производственной программы (этап 2)

Изделие	Кол-во ед.	Время на производство, ч	Остаток фонда рабочего времени, ч
Е	100	$100 \times 1 = 100$	$521 - 100 = 421$
С	50	$50 \times 2 = 100$	$421 - 100 = 321$
А	200	$200 \times 1 = 200$	$321 - 200 = 21$
В	25	$25 \times 4 = 100$	$121 - 100 = 21$
Д	$21 \div 3 = 7$	21	0

Если запасы (незавершенного производства и нереализованной продукции) увеличиваются, то результат (прибыль), рассчитанный по системе «директ-костинг», будет ниже, чем исчисленный на основе полных затрат. Это связано с тем, что в системе учета полной себестоимости часть затрат будет отнесена на себестоимость запасов и войдет в финансовый результат следующих отчетных периодов, в то время как при использовании системы «директ-костинг» вся сумма постоянных затрат будет признана расходами данного периода.

Соответственно, при снижении уровня запасов финансовый результат, формируемый в системе «директ-костинг», оказывается выше по сравнению с системой учета полных затрат.

Наиболее явно эта особенность проявляется при производстве, ориентированном на сезонные продажи, когда товары выпускаются и накапливаются до сезона, при этом полная сумма понесенных постоянных затрат при системе «директ-костинг» должна вычитаться из объема реализации. Поскольку объем реализации в период наращивания запасов равен нулю, то до начала сезона предприятие несет большие убытки, а высокую прибыль получает в период продаж.



*Ценообразование* по системе «директ-костинг» используется в следующих ситуациях:

– в условиях частичного контроля над ценами метод «переменная себестоимость плюс маржинальная прибыль» позволит рассчитать цену, которая обеспечит желаемую сумму покрытия на единицу продукции, желаемую долю маржинальной прибыли в выручке или целевую маржинальную прибыль на единицу ограниченного фактора;

– во время экономического спада снижение цен на реализуемую продукцию является средством стимулирования спроса, при этом нижней границей цены будет маржинальная себестоимость – себестоимость, рассчитанная по прямым (переменным) затратам;

– в условиях острой ценовой конкуренции за рынки сбыта использование для отдельных ассортиментных позиций демпинговых цен, основанных на маржинальной себестоимости, может вести к занятию лидирующих позиций на рынке;

– при обмене полуфабрикатами и изделиями между различными подразделениями одного предприятия маржинальная себестоимость может быть использована в качестве трансфертной цены (внутренней цены предприятия).

*Анализ эффективности закупки комплектующих и альтернативного использования ресурсов, оценки последствий ликвидации неприбыльного сегмента деятельности (подразделения, продукта, услуги)* характерен для предприятий, осуществляющих сборочные операции. Система «директ-костинг» предоставляет возможность обоснованного выбора – покупать или производить самим. При принятии решения необходимо сравнить предлагаемую цену поставки комплектующих с переменными затратами на их производство (при условии, что высвобожденное оборудование не будет использоваться). В действительности оборудование может применяться для производства других, иногда даже более рентабельных, изделий, сдаваться в аренду или использоваться иным выгодным образом, и эти возможности должны быть учтены при принятии окончательного решения.

Для оценки последствий ликвидации неприбыльного сегмента деятельности проводится анализ двух отчетов о прибылях и убытках, составленных с использованием маржинального подхода, один из которых содержит данные о сегменте, в другом эти данные элиминируются. Однако при анализе необходимо учесть релевантность постоянных затрат, поскольку при прекращении деятельности сегмента часть постоянных затрат может сохраниться.

Все проблемы и недостатки, связанные с использованием системы «директ-костинг», в конечном счете перекрываются теми преимуществами и аналитическими возможностями, которые эта система предоставляет менеджерам предприятия для принятия решений.

### **Вопросы и задания для самопроверки**

1. Какие системы учета затрат выделяют по степени оперативности и полноты?
2. Какая классификация затрат положена в основу организации учета затрат по системе «директ-костинг»?
3. Опишите систему «директ-костинг».
4. Охарактеризуйте преимущества и недостатки системы «директ-костинг».
5. Система «директ-костинг» и нормативное регулирование учета в России.
6. Опишите основные аналитические возможности системы «директ-костинг».

### **Тесты**

- 3.1. По степени оперативности учета затрат выделяют системы:
  - 1) учета фактических затрат и нормативных (плановых) затрат;
  - 2) учета полных затрат и «директ-костинг».
- 3.2. К какому виду расходов следует отнести затраты на услуги телефонной связи, если они включают фиксированную абонентскую плату и повременный тариф:
  - 1) переменным;

- 2) постоянным;
  - 3) смешанным.
- 3.3. Система «стандартный директ-костинг» представляет собой:
- 1) учет фактических прямых затрат;
  - 2) учет фактических полных затрат;
  - 3) учет нормативных полных затрат;
  - 4) учет нормативных неполных затрат.
- 3.4. Маржинальная прибыль рассчитывается как:
- 1) превышение выручки над суммой переменных затрат;
  - 2) превышение суммы переменных затрат над постоянными затратами;
  - 3) превышение выручки над суммой постоянных затрат.
- 3.5. Нижним пределом цены в долгосрочном периоде является:
- 1) полная себестоимость;
  - 2) переменная (маржинальная) себестоимость.

## МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

**Калькулирование** есть процесс исчисления себестоимости продуктов (единицы продукта, части продукта, группы продуктов) разной степени готовности. Необходимость исчисления себестоимости связана с двумя группами причин.

*Первую группу причин* можно назвать формальной. Термин «формальный» означает в данном случае наличие у предприятия формальных обязанностей по предоставлению информации внешним пользователям. Проявляется это в первую очередь в отношении традиционной внешней финансовой (бухгалтерской) отчетности о результатах финансовой деятельности в имущественном состоянии предприятия, которую оно должно в обязательном порядке представлять в соответствующие адреса. Очевидно, что для формирования такой отчетности необходимы данные о себестоимости незавершенного производства и готовых продуктов как реализованных, так и нереализованных, представляемые как в отчете о прибылях и убытках (величина себестоимости проданной (реализованной) продукции), так и в балансе (стоимость остатков незавершенного производства, готовой продукции и т. д.).

Но, кроме традиционной финансовой отчетности, данные о себестоимости могут быть использованы для составления «нетрадиционной» внешней отчетности. Например, при подготовке «Обоснования цен реализации продукции» в случае выполнения предприятием государственного заказа.

*Вторая группа причин*, вызывающих необходимость калькулирования себестоимости, связана с внутренними целями управления предприятием. Достоверные калькуляционные расчеты необходимы для:

– планирования деятельности предприятия в целом и отдельных центров ответственности, поскольку формирование планов производственной себестоимости является неотъемлемой частью процедуры планирования;

– контроля выполнения планов предприятием в целом и отдельных центров ответственности;

– принятия управленческих решений, поскольку на основе данных о себестоимости может формироваться, например, ассортиментная и ценовая политика.

Общие принципы калькулирования себестоимости продукции:

1. Балансовое обобщение затрат в их количественном и стоимостном выражении (на основе балансового уравнения). То есть для исчисления себестоимости товарной продукции необходимо определить затраты в незавершенном производстве, на брак, побочную продукцию и отходы.

2. Полное отражение понесенных затрат в полной сумме в их первичной группировке. Данный принцип означает, например, что при наличии возвратных отходов следует сначала выделить их в виде отдельной статьи и уже потом относить на уменьшение затрат, собранных по статье «Основные материалы».

3. Оценка побочной и бракованной продукции по сумме затрат на их производство.

4. Определение затрат на незавершенное производство в соответствии с характером формирования себестоимости и стабильности запасов незавершенного производства.

5. Согласованность показателей калькулирования себестоимости продуктов с организацией учета затрат на производство (в первую очередь – согласованность объектов калькулирования и объектов учета затрат).

6. Сравнимость показателей плановых и отчетных калькуляций. Применение (преемственность) единых методов калькулирования.

7. Наибольшая точность калькулирования достигается при применении принципа «причинности», т. е. в себестоимость продукта включаются те затраты, причиной возникновения которых стал данный продукт.

8. При включении в себестоимость продукта косвенных затрат относительно «справедливая» калькуляция получается при использовании принципа пропорциональности. Данный принцип

означает, что распределяемые косвенные затраты и выбранная для их распределения база распределения должны находиться в пропорциональной зависимости.

9. Калькулирование себестоимости с учетом целевого назначения калькуляции.

Данный принцип предполагает возможность наличия нескольких показателей себестоимости в зависимости от задач калькулирования. Например, для сравнения рентабельности видов продукции может использоваться показатель себестоимости, исчисленный на основе нормативных прямых затрат. Для обоснования цен реализации при выполнении государственного заказа – показатель себестоимости, исчисленный на основе фактических полных затрат.

Процесс калькулирования предполагает:

1) разграничение затрат на производство между законченной и незаконченной продукцией, оценку затрат на незавершенное производство;

2) исчисление затрат на забракованную продукцию;

3) оценку отходов производства и побочной продукции;

4) исчисление суммы затрат (по каждой статье), относящихся к готовым изделиям, по каждому носителю затрат;

5) отнесение (распределение, суммирование) затрат, собранных на носителе, на объект калькулирования;

6) исчисление себестоимости калькуляционной единицы продукции.

Разработка алгоритма калькулирования, таким образом, включает в себя методическую проработку представленных пунктов с учетом адекватной оценки особенностей хозяйственной деятельности предприятия.

### **Разграничение затрат между законченной продукцией и незавершенным производством**

*Незавершенное производство (НПЗ)* – продукция, не прошедшая к концу отчетного периода всех стадий обработки и поэтому не признаваемая готовой продукцией.

Затраты на законченную и незаконченную продукцию определяются следующим балансовым уравнением:

$$\text{НЗП}_{\text{нач}} + \text{З}_{\text{отч}} = \text{С}_{\text{тов}} + \text{Бр} + \text{От} + \text{НЗП}_{\text{кон}},$$

где  $\text{НЗП}_{\text{нач}}$  – затраты в незавершенном производстве на начало периода;

$\text{З}_{\text{отч}}$  – затраты отчетного периода;

$\text{С}$  – себестоимость товарной (готовой) продукции;

$\text{Бр}$  – затраты на забракованную продукцию;

$\text{От}$  – стоимость отходов производства;

$\text{НЗП}_{\text{кон}}$  – затраты в незавершенном производстве на конец периода.

К началу калькуляционных расчетов известны данные о затратах в начальном незавершенном производстве и затраты отчетного периода.

Необходимо обратить внимание на принципиальную важность такого показателя, как затраты отчетного периода. Достоверность данного показателя в том числе определяет и достоверность показателя незавершенного производства и в конечном итоге показателя себестоимости проданных изделий.

Собственно учет затрат на производство является первым этапом процесса калькулирования, если его рассматривать в широком смысле (хотя в научной и практической литературе по вопросам учета затрат и калькулирования себестоимости вопрос соотношения методов учета затрат и методов калькулирования и этих процессов является глубоко дискуссионным).

На этапе учета затрат на производство осуществляется первичная регистрация издержек, связанных с осуществлением процессов производства и продажи. Включение тех или иных затрат в состав текущих (в себестоимость) определяется прежде всего их экономическим смыслом, заключающимся в связи понесенных затрат с процессом получения текущих доходов коммерческой организации (напомним еще раз, что до недавнего времени состав затрат, включаемых в себестоимость, также регламентировался и определялся Положением о составе затрат). На данном этапе должны выполняться требования полноты включения затрат (на-

личие, как правило, первичного документа и своевременной регистрации факта хозяйственной деятельности) и правильности и обоснованности так называемой квалификации (т. е. определения) затрат в качестве текущих (а, например, не капитальных) и учета их на соответствующих затратных счетах.

Учет затрат на производство осуществляется в системе бухгалтерского учета. Для правильной организации данного процесса организация должна обоснованно выбрать из перечня Плана счетов необходимые для нее счета и определиться со степенью аналитичности подлежащей учету информации о затратах.

Учет затрат организуется с применением счетов третьего раздела Плана счетов «Затраты на производство». Прямые затраты в момент их возникновения на основании первичного документа подлежат отражению по дебету калькуляционных сч. 20 «Основное производство», сч. 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции с кредитом сч. 10 «Материалы», сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. Аналитический учет по счетам 20, 23 организуется в разрезе объектов калькулирования, т. е. в разрезе видов продукции, работ, услуг.

На этом же этапе собираются и косвенные затраты. Это, напомним, те виды затрат, которые невозможно в силу объективных причин или организации бухгалтерского учета на предприятии отнести в момент их возникновения на объект калькулирования. При выборе организацией варианта калькулирования полной фактической себестоимости эти затраты должны в конечном итоге быть включены в себестоимость объекта калькулирования, но в результате предварительного распределения, т. е. косвенно.

Косвенные затраты подлежат предварительному учету на собирательно-распределительных счетах: сч. 25 «Общепроизводственные расходы», сч. 26 «Общехозяйственные расходы». Счета 25, 26 дебетуются в корреспонденции с кредитом большого количества счетов: сч. 02 «Амортизация основных средств», сч. 05 «Амортизация нематериальных активов», сч. 10 «Материалы», сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», различные счета учета расчетов



и т. д. Аналитический учет затрат на счетах 25, 26 ведется в разрезе структурных подразделений и в разрезе статей сметы.

Статьи сметы были предусмотрены типовыми и отраслевыми методическими указаниями по учету, планированию и калькулированию себестоимости. По завершении сложных расчетов необходимые доли затрат попадают в конечном итоге на дебет сч. 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом сч. 23 «Вспомогательные производства», сч. 25 «Общепроизводственные расходы», сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

После завершения процедур собственно учета затрат распределения услуг вспомогательного производства и распределения косвенных расходов в бухгалтерском учете организации выявляется величина показателя об учтенных в отчетном периоде затратах на производство.

Итак, для разграничения затрат между законченной и незаконченной продукцией необходимо исчислить затраты на брак продукции, оценить отходы производства и исчислить затраты в конечном НЗП или затраты на товарную продукцию. Таким образом, возможны два варианта расчетов:

1. Определить затраты в незавершенном производстве, тогда затраты на готовую продукцию будут равны:

$$C_{\text{тов}} = \text{НЗП}_{\text{нач}} + Z_{\text{отч}} - \text{НЗП}_{\text{кон}} - \text{Бр} - \text{От}.$$

2. Определить себестоимость готовой продукции, тогда затраты в незавершенном производстве на конец периода составят:

$$\text{НЗП}_{\text{кон}} = \text{НЗП}_{\text{нач}} + Z_{\text{отч}} - C_{\text{тов}} - \text{Бр} - \text{От}.$$

Главное условие адекватной оценки незавершенного производства состоит в выборе такого способа оценки, при котором себестоимость готовой продукции отражает результаты хозяйственной деятельности данного отчетного периода. То есть выбранный способ оценки должен исключить влияние одного отчетного периода на результаты другого отчетного периода.

Существуют два классификационных направления оценки незавершенного производства – оценка по фактической или нормативной себестоимости и оценка по «полной» или ограниченной себестоимости.

При оценке незавершенного производства по нормативной себестоимости происходит повышение себестоимости готовой продукции, когда фактические затраты отчетного периода выше нормативных. И наоборот, себестоимость готовой продукции понижается, когда фактические затраты оказываются ниже нормативных. Тогда при нестабильном объеме незавершенного производства могут иметь место значительные колебания в величинах затрат, относимых на готовую продукцию. В этих условиях оценка незавершенного производства по фактической себестоимости обеспечивает более равномерное формирование затрат на товарную продукцию, отражающих результаты деятельности в отчетном периоде.

Таким образом, с точки зрения равномерности формирования финансового результата, более приемлемой является оценка незавершенного производства по фактической себестоимости. С другой стороны, данный подход нарушает сформулированный выше критерий, когда результаты деятельности в одном отчетном периоде не должны сказываться на результатах деятельности в другом периоде. Если мы оцениваем незавершенное производство по фактическим затратам, то перерасход ресурсов скажется на финансовом результате следующих периодов, хотя этот перерасход произошел в данном отчетном периоде. Исходя из этого, оценка незавершенного производства по нормативным затратам является более адекватной.

Конечно же, на вариант оценки оказывает влияние и тип производства. В массовом и серийном производстве предпочтительна оценка незавершенного производства по нормативной себестоимости. В единичном, когда производство может длиться несколько периодов, – по фактической себестоимости.

По полноте отнесения видов затрат на незавершенное производство возможны полная оценка, частичная или нулевая. Полнота отнесения затрат определяется несколькими факторами:

- типом производства (массовое, серийное, единичное);
- существенностью используемых производственных факторов (ресурсов) (материалоемкое, капиталоемкое, трудоемкое);

– особенностями существующей на производстве системы учета затрат.

В единичном и мелкосерийном производствах организуется индивидуальный учет затрат по каждому заказу (партии). То есть затраты на выполнение каждого заказа локализируются и составляют затраты в незавершенное производство до полного завершения заказа, когда они переходят в себестоимость готовых продуктов.

В массовом и крупносерийном производствах подход к оценке незавершенного производства связан с технологическими условиями нарастания производственных затрат.

В ряде отраслей (как правило, с физико-химической технологией производства) в незавершенное производство включают только затраты на сырье.

Существует и следующий способ – на счет незавершенного производства относят затраты на материалы плюс половину затрат на обработку продукта. Данный способ проще, так как позволяет отказаться от пооперационного учета движения изделий. Такая оценка допустима, когда средняя операция при массовом наблюдении достаточно типична.

Подходы к оценке незавершенного производства регламентируются законодательством Российской Федерации. В соответствии с п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина РФ от 24.12.2010 г. № 34н) «незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам» [11].

Кроме того, с 2002 г. вступила в действие глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организаций».

В данном Законе ст. 319 «Порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных» содержит нормы, действующие в целях налогообложения.

Существуют два основных подхода к количественной оценке незавершенного производства: инвентаризация, проводимая по итогам отчетного периода, и учет движения продукции непосредственно в процессе производства, осуществляемый в течение отчетного периода. Инвентаризация подразумевает подсчет незавершенных производством изделий по каждой технологической операции, каждому рабочему месту. При учете движения деталей отслеживается их перемещение внутри места возникновения затрат (как правило, цеха) с разбивкой по отдельным операциям или только по конечной операции.

На подходы к оценке незавершенного производства оказывает влияние и степень стабильности (от периода к периоду) количественной величины запасов незавершенного производства.

С точки зрения влияния на финансовый результат, в производствах со стабильным незавершенным производством приемлем любой способ оценки: по нормативным или фактическим, по полным или ограниченным затратам. В данном случае в каждом отчетном периоде затраты в незавершенном производстве на начало периода уравниваются затратами в незавершенном производстве на конец периода.

В производствах с нестабильным незавершенным производством затраты на него правильнее оценивать исходя из фактических затрат на производство.

Таким образом, при формировании подходов к оценке незавершенного производства должны быть приняты во внимание:

- тип производства;
- динамика «нарастания» затрат в ходе технологического процесса;
- степень количественной стабильности незавершенного производства;
- особенности существующей системы учета затрат на производство.

## Оценка затрат на брак продукции

Как и для оценки незавершенного производства, в отношении оценки бракованной продукции также существуют два принципиальных направления: оценка по фактической или нормативной себестоимости и оценка по полной или ограниченной себестоимости.

Логически правильно предположить, что величина затрат на производство некачественной продукции соответствует затратам на годные изделия, так как они изготавливаются одновременно и по одной технологии. Следовательно, наиболее обоснована оценка затрат на забракованную продукцию по фактическим затратам на ее изготовление. Это положение относится и к окончательному, и к исправимому браку.

Вместе с тем причины брака весьма разнообразны, и брак может появиться на любой стадии производства. Калькулирование затрат на брак продукции по фактической себестоимости в ряде производств связано с трудоемкими расчетами. Поэтому в производствах с большой номенклатурой выпускаемых изделий допускается исчисление затрат на брак исходя из нормативной себестоимости.

Для отражения действительных потерь от брака необходимо определить перечень статей себестоимости, которые должны включаться в затраты на забракованную продукцию. Критерием для включения тех или иных затрат в себестоимость забракованной продукции является уже известный принцип «причинности». В соответствии с данным принципом неуместно, например, включать в затраты на брак общезаводские расходы, поскольку они носят условно-постоянный характер и существенно не изменяются в зависимости от наличия или отсутствия брака.

Затраты на забракованную продукцию должны быть исчислены по прямому назначению в отношении определенных изделий. Если носитель затрат оказывается шире объекта калькулирования, неизбежно косвенное распределение затрат.

В этом случае наиболее приемлемо распределение потерь от брака между изделиями пропорционально производственной нормативной себестоимости.

В индивидуальном производстве, при непериодическом калькулировании себестоимости, потери от брака остаются в незавершенном производстве. При этом известно, к какому изделию они относятся, а само изделие находится в производстве. В остальных производствах потери от брака относятся на себестоимость товарной продукции и в себестоимость незавершенного производства не включаются.

Учет брака ведется по местам возникновения затрат с составлением первичных документов – извещений о браке. В последних указываются наименование продукта, операция, на которой обнаружен брак, причины и виновники его возникновения, сумма затрат на брак. Прямые переменные затраты (материалы, заработная плата основных производственных рабочих, часть расходов на содержание и эксплуатацию оборудования) можно учесть по нормам уже в момент обнаружения брака. Косвенные затраты относят на стоимость забракованной продукции в конце отчетного периода по их фактическому уровню в соответствующей доле.

### **Оценка отходов производства**

Под отходами производства понимаются остатки материалов (сырья, полуфабрикатов), которые в ходе технологического процесса полностью или частично утратили исходные потребительские свойства. Принято различать отходы *возвратные* (которые могут быть использованы на предприятии или реализованы на сторону) и *безвозвратные* (которые не могут быть использованы на предприятии или реализованы на сторону).

В основе оценки отходов производства должна находиться их потребительская стоимость с учетом расходов на их доработку. Таким образом, оценка возвратных отходов ведется по стоимости возможного использования (замещения) или реализации. В сумме этой оценки возвратные отходы уменьшают затраты на производство. Безвозвратные отходы оценке не подлежат.

Количественная оценка отходов достигается через инвентаризацию: измерение, взвешивание; проведение расчетов: путем исчисления по действующим нормам на фактический объем производства.

Оценка отходов регламентируется нормативными актами Российской Федерации по бухгалтерскому учету. Так, согласно п. 9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 25.10.2010 г. № 44н) «фактическая себестоимость материально-производственных запасов <...>, остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету» [11].

Кроме того, согласно п. 11 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены Приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н) «стоимость отходов определяется организацией исходя из сложившихся цен на лом, утиль, ветошь и т. п. (т. е. по цене возможного использования или продажи)» [12].

### **Распределение затрат, собранных по носителям, между калькуляционными объектами**

Калькуляционный объект может:

- соответствовать носителю затрат;
- вместе с другим (другими) объектами калькулирования входить в один носитель затрат (т. е. быть частью носителя затрат);
- включать в себя несколько носителей затрат.

Во втором случае для исчисления себестоимости необходимо собранные по носителю затраты распределить между калькуляционными объектами. В третьем случае – суммировать затраты по носителям, входящим в данный калькуляционный объект.

**Выбор объектов калькулирования и калькуляционных единиц**

Выбор объектов калькулирования обуславливается:

- особенностями применяемого технологического процесса производства;

- характером продукции;
- особенностями организационной структуры предприятия;
- целями калькулирования.

С учетом данных факторов *объектами калькулирования* могут быть продукт, часть продукта, группа однородных продуктов (продуктовое направление), группа одноименных продуктов (серия), набор продуктов (заказ), причем как по затратам производства в целом (законченные обработкой), так и по отдельным производственным операциям (переделам, стадиям, фазам).

Процесс калькулирования упрощается, а результаты калькулирования становятся более достоверными, когда объекты калькулирования устанавливаются применительно к технологическим процессам изготовления продуктов. Для этого объект калькулирования должен быть кратен (т. е. включать один или несколько технологическим переходам).

В зависимости от целей калькулирования объектом калькулирования может быть как готовый продукт, так и продукт разной степени готовности. Например, для определения уровня затрат и рентабельности производства отдельных видов продуктов необходимо калькулирование готовых продуктов. Для целей внутрифирменного коммерческого расчета, управления производством, определения цены реализации незавершенных производством продуктов (полуфабрикатов) необходимо калькулирование себестоимости продуктов по определенным технологическим переходам (т. е. неоконченных обработкой продуктов) внутри центров ответственности и мест возникновения затрат.

Кроме того, необходимо использование вспомогательных объектов калькулирования. Такими объектами могут быть забракованные продукты разной степени готовности, отходы.

Если объект калькулирования – это вид продукта (части продукта, группы продуктов) разной степени готовности, то *калькуляционная единица* является количественным измерителем объекта калькулирования.

Принято выделять следующие основные виды калькуляционных единиц:



– натуральные количественные – штуки, тонны, киловатт-часы, метры и т. д.;

– условно-натуральные – 100 условных пар обуви, тонна условного чугуна, 1000 условных консервных банок и т. д.;

– условные калькуляционные единицы, предусматривающие определенное содержание полезного вещества в продукте, – химические продукты с определенным содержанием кислоты или щелочи, молочные продукты с определенным процентом жирности и т. д.;

– стоимостные единицы;

– единицы работы персонала или средств труда – нормо-час работы специалиста, машино-день, тонно-километр перевозок и т. д.

Натуральные единицы выгодно отличаются тем, что они часто совпадают с носителями затрат.

Условно-натуральные единицы и единицы работы применяют в случаях, когда при большой номенклатуре продуктов затруднено калькулирование по всем наименованиям. Но такой подход оправдывает себя, если структура ассортимента производимых продуктов и нормы затрат для отдельных продуктов неизменны.

В производствах, где из одних исходных материалов производятся продукты с близкими по характеру, но с разными по эффективности потребительскими свойствами (например, с разным содержанием полезного вещества), в качестве калькуляционной единицы выбирается продукт (реальный или условный) с определенной величиной потребительской стоимости (например, с определенным содержанием полезного вещества).

Единицы работы используются в производствах, цель которых – не изготовление продукции, а оказание услуг.

Для целей перспективного планирования возможно применение укрупненных калькуляционных единиц.

### **Виды калькуляций по времени составления**

По времени составления калькуляции можно подразделить на две группы: предварительные и последующие.

*Предварительные калькуляции* составляются до изготовления продукта. К ним относят:

- проектную калькуляцию. Применяется для обоснования экономической эффективности инновационных проектов: строительства, реконструкции, разработки новых продуктов, технологий и т. д.;

- нормативную калькуляцию. Расчет себестоимости продуктов ведется на основе норм, действующих на определенную дату (текущих норм). Применяется для краткосрочного планирования;

- плановую калькуляцию. Составляется на основе плановых норм – средних норм для определенного промежутка времени или будущих норм. Применяется для среднесрочного планирования;

- сметную калькуляцию. Является разновидностью нормативной (плановой) калькуляции. Составляется на изделия и работы, выполняемые в разовом порядке.

*Последующие калькуляции* составляются после изготовления продукта. Принято различать отчетную калькуляцию – расчет фактической себестоимости произведенных продуктов; хозрасчетную калькуляцию – разновидность отчетной калькуляции, отражающую фактические величины потребления производственных ресурсов в оценке, предусмотренной плановым заданием (по учетным ценам). Может содержать данные о полученных и предъявленных суммах хозрасчетных претензий.

### **Особенности и проблемы калькулирования в зависимости от применяемой технологии**

Используемые промышленные технологии принято делить на две основные группы – химико-физические и механические. Можно выделить проблемы калькулирования, общие для производств с данными технологиями и специфические для каждого типа производств (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Основные проблемы калькулирования

### **Особенности и проблемы калькулирования себестоимости продукции на предприятиях с химико-физической технологией производства**

Указанные предприятия характеризуются тем, что конечный продукт образуется путем переработки сырья и материалов в ряде последовательных технологических переделов, фаз, стадий, при этом продукты одного передела поступают полностью или частично в следующий передел. Здесь, как правило, имеется возможность часть затрат по прямому признаку относить на отдельные виды продукции внутри каждого передела. Другая часть затрат является общей для агрегата, передела, производства, предприятия в целом. Прямые затраты в каждом переделе относят на конкретные виды продуктов, косвенные – распределяют пропорционально базисным показателям внутри передела (по видам продуктов), внутри производства (по переделам и видам продуктов) и внутри предприятия (по производствам, переделам, видам продуктов).

Исчислению себестоимости готового продукта предшествует калькулирование затрат на промежуточные продукты производства (полуфабрикаты). Кроме того, для предприятий с химико-физической технологией производства характерно существование сопряженных продуктов.

Специфические проблемы калькулирования себестоимости продуктов на предприятиях с химико-физической технологией производства:

1. Необходимость калькулирования промежуточных продуктов производства (полуфабрикатов), которая вызывается следующими обстоятельствами:

1) сложностью производственных технологий, состава используемых сырья и материалов. Поэтому калькулирование себестоимости промежуточных продуктов способно упростить процесс калькулирования готового продукта;

2) кооперационными связями предприятий. С одной стороны, часть промежуточных продуктов может реализовываться предприятием на сторону и для нужд ценообразования необходимы данные о ее себестоимости. С другой стороны, часть полуфабрикатов собственного производства предприятие может приобретать у других предприятий. Необходимо оценить, что целесообразнее закупать на стороне или производить самостоятельно;

3) необходимостью планирования и контроля деятельности отдельных мест возникновения затрат (центров ответственности).

2. Наличие комплексных производств. На отдельных стадиях технологического процесса выпускается несколько продуктов, и необходимо калькулировать себестоимость каждого продукта, например для оценки целесообразности дальнейшей переработки.

### **Особенности и проблемы калькулирования себестоимости продукции на предприятиях с механической технологией производства**

В производствах данного рода предметы труда (основные материалы), образующие основу изделий, подвергаются механическим воздействиям без существенного изменения их физико-химиче-

ского состояния. Как правило, в ходе технологического процесса сначала изготавливаются отдельные части продуктов (комплектующие), которые в ходе последующего соединения образуют готовый продукт. Себестоимость готового продукта, таким образом, складывается из затрат на изготовление отдельных составляющих (деталей) данного продукта и затрат на сборку составляющих в готовый продукт.

Проблемы калькулирования себестоимости в производствах данного типа могут быть вызваны:

- конструктивной сложностью производимых продуктов и сложностью используемых технологических процессов;

- значительной продолжительностью производственного цикла, которая может охватывать несколько отчетных периодов.

К общим для производств с химико-физической и механической обработкой можно отнести следующие проблемы калькулирования:

1. Очень часто наличие широкого ассортимента выпускаемой продукции. Калькулирование себестоимости всех видов выпускаемой продукции в таких случаях является очень трудоемкой задачей. В целях упрощения калькулирование ведется по укрупненным группам, внутри которых соотношение себестоимости отдельных продуктов выражается переводными коэффициентами (так называемый метод эквивалентных коэффициентов, который будет рассмотрен ниже).

2. Необходимость косвенного распределения затрат, поскольку часть затрат невозможно или нецелесообразно в момент учета связать с носителями затрат (объектами калькулирования) по прямому признаку.

### Методы калькулирования

Рассмотренная классификация производств по типу используемых технологий – с химико-физической и механической обработкой – определяет, в свою очередь, деление методов калькулирования на *попередельный* и *позаказный*.

Принято считать, что попередельный метод применяется в химической, нефтеперерабатывающей, текстильной, лакокрасочной, пищевой, стекольной, металлургической, цементной промышленности и др., т. е. в производствах, где применяется химико-физическая технология производства.

Перечисленные производства характеризуются, как правило, массовым выпуском продукции, которая проходит обработку по нескольким стадиям, называемым переделами.

Областью применения позаказного метода является строительная и издательская деятельность, мебельное производство, машиностроение во всех его вариантах, проектные исследовательские работы и т. д.

Данные производства в основном носят серийный и единичный характер.

Кроме того, «Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях» определено:

«При попередельном методе учета в качестве объектов учета и калькулирования могут быть приняты как отдельные виды, так и группы продукции...

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ» [13].

Таким образом, в основу деления методов калькулирования на попередельный и позаказный заложены следующие критерии:

- вид используемой технологии (химико-физическая и механическая обработка);
- тип производства по степени массовости (массовое, серийное, единичное);
- тип объекта учета и калькулирования (вид/группа продукции, заказ).

Однако, по нашему мнению, сформулированные критерии не настолько существенны, чтобы обеспечить однозначную классификацию методов калькулирования.

Например, в металлургическом производстве (которое формально относится к производствам с химико-физической тех-

нологией) на первых этапах технологического процесса может быть использована химико-физическая технология обработки, а на заключительных этапах – механическая технология обработки. С другой стороны, на машиностроительном предприятии (которое формально относится к производствам с механической технологией обработки) производимые детали могут, например, подвергаться гальванической обработке, т. е. будет использоваться химико-физическая технология. Поэтому «технологический» критерий неоднозначен.

Что можно сказать о критерии массовости производства? В современных рыночных условиях, когда завоевание симпатий потребителей является важнейшим условием успешной деятельности предприятия, производство становится все более клиенто-ориентированным. Выражается это в том числе и в переходе от массового и крупносерийного производства к мелкосерийному (партийному) и единичному. Поэтому можно говорить о том, что массового производства (как области, использующей попередельный метод) скоро практически не будет.

Кроме того, как принято говорить, попередельный метод применяют там, где производимые продукты проходят последовательную обработку по нескольким стадиям, называемым переделами. А разве на машиностроительном предприятии, где формально должно применяться позаказное калькулирование, обрабатываемая в процессе производства деталь не проходит последовательную обработку по нескольким стадиям (операциям, переходам)?

В отношении позаказного метода существует формулировка, что он применим на предприятиях, где затраты на основные материалы и затраты на обработку легко идентифицировать с конкретными продуктами (группами продуктов). Если попытаться развить заложенную в данную формулировку логику, то получится, что позаказный метод применяется только при наличии прямых затрат. А значит, при калькулировании с использованием попередельного метода прямых затрат вообще нет. Но это обстоятельство не выдерживает никакой критики.

Не добавляет ясности и использование третьего критерия – тип объекта учета и калькулирования, поскольку трудно провести четкую грань между видом/группой продукции и заказом.

Поэтому, по нашему мнению, представленные критерии разделения методов калькулирования на позаказный и попередельный нельзя признать однозначными и бесспорными. Данное обстоятельство признается многими авторами. В частности, в книге Хорнгрена и Фостера «Бухгалтерский учет: управленческий аспект» говорится о том, что «на практике нет строгого разграничения между позаказным и попередельным методами. Более того, можно встретить много гибридных методов» [2].

Именно поэтому мы взяли на себя смелость сформулировать собственный критерий разделения методов калькулирования – сложность продукта.

*Попередельный метод* применяется в случае простого, т. е. не делимого на отдельные составляющие, продукта, который в процессе производства проходит нескольких последовательных технологических этапов (переделов).

*Позаказный метод* используется для калькулирования себестоимости сложных продуктов, т. е. включающих в себя два и более продукта. Иными словами, при позаказном методе проводится операция суммирования, когда себестоимость сложного продукта представляет собой сумму себестоимостей входящих в него простых (или даже сложных) продуктов.

Пример сложного продукта – редуктор, в который входят десятки простых продуктов (шестерни, шпонки, фланцы, болты). Но это пример «конструктивно» сложного продукта. Продукт может быть и «коммерчески» сложным. Например, заказ, формируемый для определенного покупателя, включающий 500 т уголка № 16; 120 т швеллера № 22; 60 т двутавра № 18.

Можно сказать, что различие между попередельным и позаказным методами связано с различием объектов калькулирования:

*попередельный метод* используется для калькулирования себестоимости простого (одноэлементного) продукта после определенной стадии обработки;



*позаказный метод* используется для калькулирования себестоимости сложных продуктов, включающих в себя несколько элементов.

### ***Попередельный метод калькулирования***

В общем виде схема попередельного метода представлена на рис. 4.2.

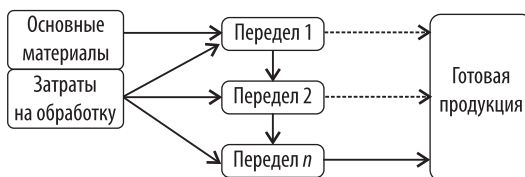


Рис. 4.2. Схема попередельного метода

На практике выделяют несколько вариантов попередельного метода:

- простой (одноступенчатый) попередельный метод;
- метод многоступенчатого попередельного калькулирования;
- метод эквивалентных коэффициентов;
- метод исключения и метод распределения (для условий комплексного производства).

*Простой (одноступенчатый) попередельный метод* применяется, когда на предприятиях (производствах, подразделениях) выпускается один вид продукта; отсутствуют или являются стабильными межоперационные запасы и запасы готовой продукции.

Себестоимость единицы продукта в данном случае определяется делением совокупных затрат отчетного периода на количество произведенной продукции. Достоинством данного метода является очевидная простота. Недостатками – ограниченная область применения.

*Метод многоступенчатого попередельного калькулирования.* Областью применения данного метода является производство продуктов с несколькими переделами с изменяющимися остатками незавершенной и готовой продукции. Его сущность и особенности рассмотрим на примере.

Пример. Производственный процесс состоит из трех этапов, на каждом из которых присутствуют затраты на обработку:

$$z_{об1} = 20\,000 \text{ руб.},$$

$$z_{об2} = 15\,000 \text{ руб.},$$

$$z_{об3} = 25\,000 \text{ руб.}$$

Затраты на поступающие в переработку сырье и материалы составляют  $z_m = 80\,000$  руб.

После 1-го этапа образуется  $A_1 = 200$  кг продукта, из которых  $A_{11} = 150$  кг идет в дальнейшую переработку.

После 2-го этапа образуется  $A_2 = 100$  кг продукта, из которых  $A_{21} = 80$  кг идет в дальнейшую переработку.

После 3-го этапа образуется  $A_3 = 40$  кг продукта, себестоимость единицы которого необходимо определить.

Необходимо определить себестоимость продуктов после каждого этапа производственного процесса.

Решение:

После 1-го этапа затраты на 200 кг продукта составят  $80\,000 + 20\,000 = 100\,000$  руб.

Себестоимость 1 кг продукта:

$$100\,000 \div 200 = 500 \text{ руб.}$$

На 150 кг, которые идут в дальнейшую переработку, приходится  $100\,000 \times 150 \div 200 = 75\,000$  руб.

После 2-го этапа затраты на 100 кг продукта составят затраты на обработку ( $z_{об2}$ ) плюс затраты, «пришедшие» с предыдущего этапа (75 000 руб.)

$$15\,000 + 75\,000 = 90\,000 \text{ руб.}$$

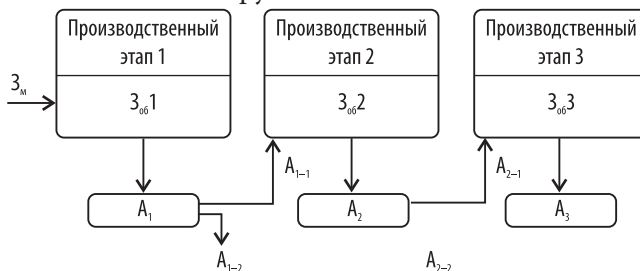


Рис. 4.3. Условная схема производственного процесса

Себестоимость 1 кг продукта:

$$90\,000 \div 100 = 900 \text{ руб.}$$

На 80 кг, которые идут в дальнейшую переработку, приходится:

$$90\,000 \times 80 : 100 = 72\,000 \text{ руб.}$$

После 3-го этапа затраты на 40 кг продукта составят затраты на обработку ( $3_{об} 3$ ) плюс затраты, «пришедшие» с предыдущих двух этапов (72 000 руб.)

$$25\,000 + 72\,000 = 97\,000 \text{ руб.}$$

$$\text{Себестоимость 1 кг: } 97\,000 \div 40 = 2425 \text{ руб.}$$

*Метод эквивалентных коэффициентов* используется на предприятиях, производящих продукцию с близкими конструктивными и технологическими свойствами (так называемое сортовое производство). В основу его заложен принцип, согласно которому себестоимость отдельных видов продуктов находится в определенном, достаточно устойчивом соотношении. Таким образом, один из продуктов выбирают в качестве так называемого стандартного, себестоимость всех других продуктов определяют умножением себестоимости стандартного продукта на соответствующий коэффициент.

*Пример.* Известны результаты выполнения производственной программы – виды продукции и их количество (табл. 4.1). Совокупные затраты на выполнение производственной программы составили 5 000 000 руб. С использованием существующих коэффициентов эквивалентности определить себестоимость каждого вида продукции.

Таблица 4.1

Результаты выполнения производственной программы

Вид продукта, мм	Количество, т	Коэффициенты эквивалентности
1,15	100	1,2
1,4	250	1,0
0,95	75	1,5

В первую очередь, необходимо пересчитать количество продукции каждого вида в количество стандартного продукта:

– продукт 1,15 мм:  $100 \times 1,2 = 120$  т,

– продукт 1,4 мм:  $250 \times 1,0 = 250$  т,

– продукт 0,95 мм:  $75 \times 1,5 = 112,5$  т.

Всего стандартного продукта:  $120 + 250 \div 112,5 = 482,5$  т.

Далее определяется себестоимость 1 т стандартного продукта:  $5\,000\,000 \div 482,5 = 10\,360$  руб.

Теперь с использованием коэффициентов эквивалентности себестоимость (с/с) стандартного продукта пересчитывается в себестоимость «реальных» продуктов:

– с/с 1 т продукта 1,15 мм:  $10\,360 \times 1,2 = 12\,432$  руб.,

– с/с 1 т продукта 1,4 мм:  $10\,360 \times 1,0 = 10\,360$  руб.,

– с/с 1 т продукта 0,95 мм:  $10\,360 \times 1,5 = 15\,540$  руб.

*Метод исключения и метод распределения* используются для калькулирования себестоимости продуктов в условиях комплексного производства.

Комплексным называют производство, в ходе технологического процесса которого на некоторой стадии (в так называемой точке раздела) одновременно получают два и более продукта. Проблема калькулирования продуктов комплексного производства состоит в том, что возникшие к точке раздела затраты всегда являются косвенными по отношению к производимым продуктам. Они могут быть прямыми лишь к определенному переделу. Поэтому задача калькулирования в условиях комплексного производства всегда сводится к косвенному распределению затрат между продуктами. В связи с этим можно сформулировать следующее требование организации учета затрат в условиях комплексного производства; затраты должны быть учтены по переделам, общим для всех продуктов, по обособленным переделам для отдельных продуктов.

*Метод исключения.* При данном подходе один из продуктов выбирается в качестве главного, остальные признаются побочными. Производится калькулирование только главного продукта следующим образом.

Из величины затрат комплексного производства вычитается стоимость побочных продуктов. Полученная разница делится на

количество полученного главного продукта. Для оценки стоимости побочных продуктов используется фактическая выручка, полученная от их реализации, или рыночная стоимость (возможная стоимость реализации).

*Метод распределения.* При данном подходе продукты не делят на главные и побочные. Все получаемые продукты признаются **сопутствующими (или совместными)**. Соответственно, калькулируется себестоимость всех получаемых продуктов. При этом производится распределение затрат комплексного производства между продуктами. Принципиально распределение можно вести на основе:

– натуральных показателей. Как правило, такими показателями являются вес или объем получаемых продуктов. Однако подобное распределение в большинстве случаев приводит к неадекватному завышению рентабельности одних продуктов и занижению рентабельности других;

– стоимостных показателей. Данный способ распределения представляется более обоснованным. В этом случае затраты комплексного производства распределяются между продуктами пропорционально стоимостной доле каждого продукта в общей стоимости всех полученных продуктов.

Формула расчета себестоимости продуктов на основе стоимостных показателей выглядит следующим образом (рис. 4.4):

Рассмотрим пример калькулирования себестоимости продуктов в условиях комплексного производства двумя названными методами.

$$\text{Себестоимость единицы продукта } i = \frac{\left( \frac{\text{Затраты комплексного производства} \times \text{Рыночная стоимость продукта } i}{\text{Сумма стоимостей всех полученных продуктов}} \right)}{\text{Полученное количество продукта } i}$$

Рис. 4.4. Расчет себестоимости продуктов на основе стоимостных показателей

Пример. Затраты комплексного производства (затраты к точке раздела) составляют 5300 руб. При этом получают продукты 1 и 2 в количествах соответственно – 30 и 200 кг. Рыночная цена продуктов составляет, соответственно, 15 и 40 руб./кг (рис. 4.5).

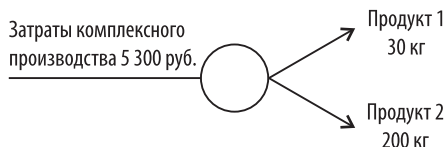


Рис. 4.5. Схема выхода продуктов

*Калькулирование методом исключения.* Примем, что главным является продукт 2. Как с точки зрения цели осуществления технологического процесса (т. е. технологический процесс направлен на получение продукта 2), так и с точки зрения показателей результата процесса – рыночная цена продукта 2 и количество продукта 2. Себестоимость единицы продукта 2 =  $(5300 - 30 \times 15) / 200 = 24,25$  руб./кг.

*Калькулирование методом распределения.* При использовании данного метода калькулируется себестоимость обоих продуктов:  $c/c = [(5300 \times 15 \times 30) / (200 \times 40 + 15 \times 30)] / 30 = 9,4$  руб./кг. Себестоимость единицы продукта 2 =  $[(5300 \times 200 \times 40) \div (200 \times 40 + 15 \times 30)] \div 200 = 25,09$  руб./кг.

Варианты отражения операций по учету затрат в случае использования попередельного метода представлены на рис. 4.6 и 4.7.

Выделяют бесполуфабрикатный вариант попередельного метода и полуфабрикатами вариант.

*Бесполуфабрикатный вариант* (рис. 4.6) применяется в случаях, когда реализуется полностью готовый, т. е. прошедший все технологические переделы, продукт. *Полуфабрикатный вариант* (рис. 4.7) применяется в случаях, когда имеет место реализация продуктов, не прошедших все технологические переделы.

#### **Позаказный метод калькулирования**

Как было отмечено выше, по нашему мнению, область применения позаказного метода являются случаи сложных продуктов

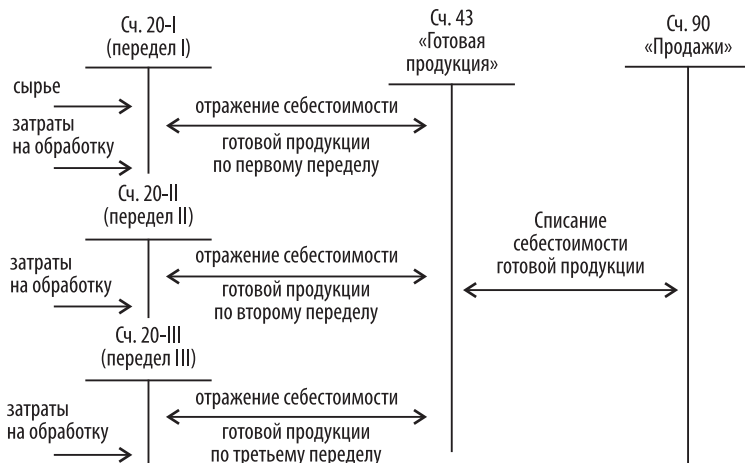


Рис. 4.6. Схема учета при использовании бесполуфабрикатного метода

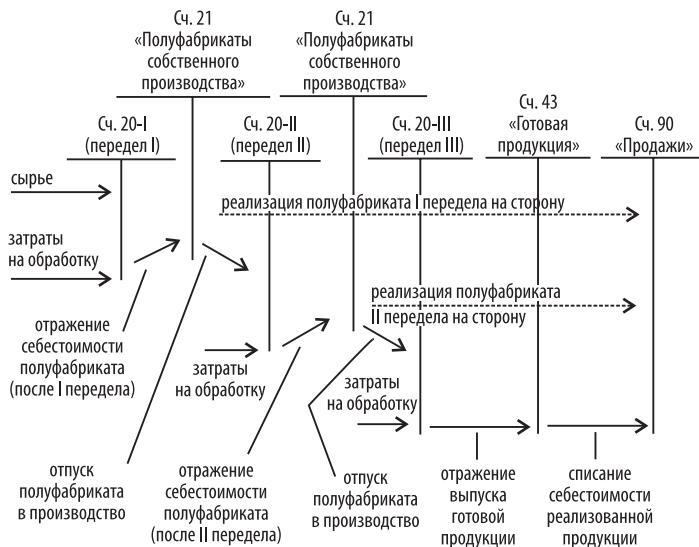


Рис. 4.7. Схема учета при использовании полуфабрикатного метода

(заказов), когда наблюдается эффект суммирования, т. е. в заказ (как сложный продукт) входят два и более простых продукта.

В общем виде схема данного метода представлена на рис. 4.8.

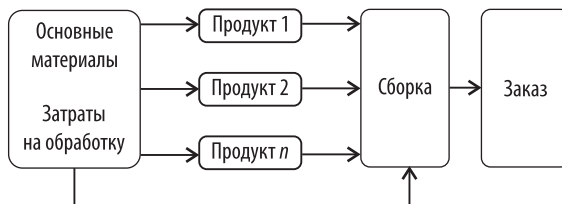


Рис. 4.8. Схема позаказного метода

Для иллюстрации позаказного метода рассмотрим пример. В качестве заказа выступает сборочная единица, состоящая из трех видов комплектующих – деталей 1, 2, 3. Чтобы заказ состоялся, кроме комплектующих деталей, необходимы две технологические операции – сборка и испытания.

Себестоимость заказов будет складываться из:

- 1) себестоимости входящих в заказ деталей;
- 2) затрат на осуществление двух технологических операций;
- 3) начисленных на данный заказ косвенных общепроизводственных затрат;
- 4) прямых коммерческих затрат, связанных со сбытом данного заказа.

Примем, что согласно применяемой на предприятии учетной политике косвенные общехозяйственные затраты не относятся на себестоимость продуктов.

Тогда в схематичном виде себестоимость заказа будет выглядеть следующим образом (табл. 4.2).

*Распределение косвенных затрат.* Необходимость косвенного распределения затрат при калькулировании себестоимости возникает в большинстве случаев. При формировании полной себестоимости этого невозможно избежать по определению. И даже если калькулируется ограниченная себестоимость с включением только прямых затрат, может оказаться, что часть прямых затрат



должна быть распределена, поскольку прямые (по экономической сути) затраты в силу специфики технологического процесса невозможно или нецелесообразно учесть.

Таблица 4.2

Калькулирование себестоимости заказа

Калькуляционная ведомость заказа

<i>Затраты на комплектующие</i>			
Составные части	Себестоимость единицы	Количество единиц	Всего
Деталь 1			
Деталь 2			
Деталь 3			
Всего			
<i>Затраты на обработку</i>			
Операция	Статья затрат	Величина затрат	Всего
Операция 1	Оплата труда РСЭО		
Операция 2	Оплата труда Энергоресурсы		
Всего			
<i>Накладные расходы</i>			
Статья	Величина затрат		
Всего			

В общем виде схема косвенного распределения затрат выглядит следующим образом:

1) выбирается объект, на который распределяются затраты (продукт, группа продуктов, место возникновения затрат);

2) выбирается *база распределения затрат* – вид показателя, с использованием которого производится распределение затрат;

3) рассчитывается *коэффициент (ставка) распределения* путем деления величины распределяемых косвенных затрат на величину выбранной базы распределения;

4) определяется величина приходящейся на каждый объект величины косвенных затрат путем умножения рассчитанной величины (ставки) распределения затрат на соответствующую данному объекту величину базы распределения.

Поясним данную схему на примере.

Пример. Ученные за период в цехе общепроизводственные затраты необходимо распределить на произведенные продукты. То есть косвенными затратами являются общепроизводственные затраты, а объектами, на которые их необходимо распределить – произведенные продукты. В качестве базы распределения выбраны затраты на оплату труда основных производственных рабочих.

Величина общепроизводственных затрат составляет 78 500 руб., начисленная заработная плата основных производственных рабочих – 80 000 руб. Ставка распределения рассчитывается по формуле:

$$CP = \frac{З_{\text{общпр}}}{ЗП_{\text{осн пр раб}}},$$

где CP – ставка распределения;

$З_{\text{общпр}}$  – общепроизводственные затраты;

$ЗП_{\text{осн пр раб}}$  – заработная плата основных производственных рабочих.

Следовательно,  $CP = 78\,500 \div 80\,000 = 0,9812$ .

На основании этой ставки распределения общепроизводственные затраты начисляются на конкретные виды продукции.

Пусть для изделия А прямые затраты на единицу составляют:

– основные сырье и материалы – 360 руб.;

– заработная плата основных производственных рабочих – 600 руб.

Тогда распределенные на это изделие общепроизводственные затраты составят  $(ЗП_{\text{осн пр раб}} \times CP) \div 600 \times 0,9812 = 589$  руб.

Таким образом, производственная себестоимость единицы продукта А (как сумма прямых и общепроизводственных затрат) составит:  $360 + 600 + 589 = 1549$  руб.

В рассмотренном примере представлено простое, так называемое одноступенчатое, распределение. Распределение может быть

и сложным. Например, рассмотренные общепроизводственные затраты сначала могли быть распределены по местам возникновения – отдельным участкам данного цеха, а затем уже по изделиям. Возможно еще более сложное распределение. Например, общехозяйственные затраты сначала могут быть распределены по местам возникновения затрат 1-го уровня (цехам предприятия), далее – по местам возникновения затрат 2-го уровня (участкам в рамках каждого цеха), и уже затем – по видам продукции.

Конечно же, чем длиннее «цепочка» распределения, тем выше трудоемкость работ по распределению затрат и тем менее убедительна «справедливость» распределения затрат.

При выборе базы распределения должен соблюдаться принцип *пропорциональности*.

Величина распределяемых затрат и величина выбранной базы распределения должны находиться в пропорциональной зависимости (т. е. чем больше величина базы распределения, тем больше величина распределяемых затрат).

Разумеется, чрезвычайно трудно найти однозначно «справедливую» базу распределения для всех косвенных затрат.

С целью повышения «обоснованности» распределения практикуется применение принципа *дифференцированных баз распределения*.

Дифференциация баз распределения может идти в двух направлениях:

1) *дифференциация по статьям затрат*. В этом случае для различных статей затрат применяют разные базы распределения, например:

- затраты на оплату труда административно-управленческого персонала распределяют пропорционально заработной плате основных производственных рабочих;
- затраты на содержание и ремонт зданий и сооружений общепроизводственного назначения – пропорционально площади, занимаемой каждым производственным участком;
- затраты на НИОКР – пропорционально прямым производственным затратам;

- коммерческие затраты – пропорционально выручке от реализации и т. д.;

2) *дифференциация по местам возникновения затрат*. В этом случае для каждого из мест возникновения затрат выбираются свои базы распределения, например:

- в цехе с преобладающей ручной трудоемкостью (значительной долей ручного труда) для распределения общепроизводственных расходов выбрана база – «заработная плата основных производственных рабочих»;
- в цехе с преобладающей машинной трудоемкостью (значительной степенью механизации и автоматизации) для распределения общепроизводственных расходов выбрана база – «машино-часы на обработку».

Как было отмечено, в ряде случаев прямые по своей сути затраты приходится распределять, поскольку вести их учет по прямому признаку затруднительно или нецелесообразно. К подобного рода затратам относятся, в частности, затраты на обработку. Рассмотрим возможный вариант их распределения.

Для исчисления затрат на обработку (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, амортизация инструментов и приспособлений) учет организуется по местам возникновения затрат. С одной стороны, данные затраты суммируются по прямому признаку для каждого выбранного места возникновения затрат. С другой стороны, по каждому выбранному месту возникновения затрат учитывается количество выполненной работы в единицах времени – нормо-часах, машино-часах и т. д. Делением затрат, учтенных по каждому месту возникновения затрат, на количество нормо-часов получается себестоимость одного норма-часа, которая с полным основанием может быть применена ко всем видам продуктов, прошедших обработку в данном месте возникновения затрат.

Для определения затрат на обработку единицы продукта достаточно себестоимость норма-часа умножить на количество нормо-часов обработки продукта на данной операции. В основу данного подхода положен следующий принцип: чем дольше по времени

обрабатывается продукт на каком-либо месте возникновения затрат, тем в большей степени он «нагружает» собой данное место возникновения затрат и тем больше затрат данного места возникновения необходимо отнести на продукт. То есть в качестве базы распределения затрат на обработку выбрана продолжительность обработки продуктов.

Далее, суммированием затрат по каждому месту возникновения затрат определяют себестоимость полной обработки продукта.

Рассмотрим пример применения данного подхода.

**Пр и м е р.** Имеются два производственных участка (места возникновения затрат) – А и В.

Затраты на обработку (зарботная плата работников участков и расходы на содержание и эксплуатацию оборудования данных участков), собранные по данным участкам за период, составили:

$3A = 32\,421$  руб.;  $3B = 11\,579$  руб.

На рассматриваемых участках в течение периода было произведено три вида продуктов (1, 2, 3) в количестве:

$n_1 = 20$  шт.;  $n_2 = 20$  шт.;  $n_3 = 30$  шт.

Имеются данные о прямых материальных затратах на производство продуктов и нормативное время обработки каждого вида продукции на каждом из участков (табл. 4.3).

**Таблица 4.3**

Исходные данные для анализа			
Продукт	1	2	3
Прямые затраты на материалы, руб.	100	200	500
Нормативное время обработки единицы продукта на участке А (машино-часы)	1,5	4,0	3,0
Нормативное время обработки единицы продукта на участке В (машино-часы)	1,0	1,0	2,0

Необходимо рассчитать себестоимость каждого из произведенных продуктов.

**Решение.** Поскольку на практике, особенно при серийном выпуске, достаточно трудоемко вести учет фактического времени обработки каждой единицы каждого вида продукции, то зачастую

(как и в данном примере) для расчета применяется нормативное время обработки.

В первую очередь рассчитывается стоимость одного машино-часа работы каждого участка.

Для этого используется следующая формула:

$$CT_{\text{маш/час}} = \frac{Z_{\text{уч}}}{T},$$

где  $CT_{\text{маш/час}}$  – стоимость машино-часа;

$Z_{\text{уч}}$  – затраты участка;

$T$  – суммарное нормативное время работы участка.

Соответственно, суммарное нормативное время работы каждого участка определяется как сумма произведений нормативного времени обработки единицы каждого вида продукции на количество единиц данного продукта.

Для участка А суммарное нормативное время работы составит:  
 $(1,5 \times 20 + 4,0 \times 20 + 3,0 \times 30) = 200$  машино-часов.

Для участка В суммарное нормативное время работы составит:  
 $(1,0 \times 20 + 1,0 \times 20 + 2,0 \times 30) = 100$  машино-часов.

Таким образом, стоимость одного машино-часа составит:

– на участке А –  $32\,421 \div 200 \approx 162$  руб.

– на участке В –  $11\,579 \div 100 \approx 116$  руб.

Далее рассчитывается себестоимость продуктов как слагаемое следующих элементов (рис. 4.9.):

		(Стоимость одного машино-часа участка А × × Нормативное время обработки единицы данного продукта на участке А)		(Стоимость одного машино-часа участка В × × Нормативное время обработки единицы данного продукта на участке В)
Прямые затраты на материалы	+		+	

Рис. 4.9. Себестоимость продуктов

Таким образом, себестоимость единицы продукта составит:

– продукт 1  $100 + 1,5 \times 162 + 1,0 \times 116 = 459$  руб.

– продукт 2  $200 + 4,0 \times 162 + 1,0 \times 116 = 964$  руб.

– продукт 3  $500 + 3,0 \times 162 + 2,0 \times 116 = 1218$  руб.

Итак, мы рассмотрели основные проблемы калькулирования и возможные варианты их решения. В заключение повторим, что говорить об абсолютно точной и однозначной себестоимости достаточно сложно, поскольку любая калькуляция носит дискуссионный характер.

### Вопросы и задания для самопроверки

1. Дайте определение калькулированию и перечислите его основные принципы.
2. Охарактеризуйте основное уравнение, являющееся основой калькулирования.
3. Дайте определение незавершенного производства, способов его оценки.
4. Расскажите об оценке затрат на бракованную продукцию и отходов производства.
5. Опишите виды калькуляций.
6. Охарактеризуйте особенности калькулирования на предприятиях с химико-физической технологией производства.
7. Охарактеризуйте особенности калькулирования на предприятиях с механической технологией производства.
8. Перечислите основные методы калькулирования и дайте им характеристику.
9. Сформулируйте принципы распределения косвенных затрат.

### Тесты

4.1. Балансовое уравнение затрат имеет следующий вид:

$$1) \text{НЗП}_{\text{нач}} + \text{З}_{\text{отч}} = \text{С}_{\text{тов}} + \text{Бр} + \text{От} + \text{НЭП}_{\text{кон}};$$

$$2) \text{НЗП}_{\text{нач}} + \text{С}_{\text{тов}} = \text{З}_{\text{отч}} + \text{бр} + \text{от} + \text{НЗП}_{\text{кон}};$$

$$3) \text{НЗП}_{\text{нач}} + \text{С}_{\text{тов}} + \text{Бр} + \text{От} = \text{З}_{\text{отч}} + \text{НЗП}_{\text{кон}}.$$

4.2. Оценку возвратных отходов принято осуществлять одним из следующих методов:

- 1) по стоимости возможного использования или реализации;
- 2) по нулевой стоимости;
- 3) на основе расходов на доработку.

- 4.3. Комплексным называют производство в случае:
- 1) одновременного получения на некоторой стадии технологического процесса двух и более продуктов;
  - 2) сложного технологического процесса, состоящего из нескольких стадий (переделов).
- 4.4. Методы исключения и распределения являются вариантами:
- 1) попередельного метода;
  - 2) позаказного метода.
- 4.5. Метод эквивалентных коэффициентов применяется:
- 1) на предприятиях, производящих продукцию с близкими конструктивными и технологическими свойствами;
  - 2) на предприятиях, где отсутствуют или являются стабильными межоперационные запасы и запасы готовой продукции.
- 4.6. В основу метода эквивалентных коэффициентов заложен принцип, согласно которому:
- 1) себестоимость отдельных видов продуктов находится друг с другом в определенном, достаточно устойчивом соотношении;
  - 2) объемы выпуска отдельных видов продуктов находятся друг с другом в определенном, достаточно устойчивом соотношении.
- 4.7. Метод исключения используется:
- 1) в условиях сортового производства;
  - 2) в условиях комплексного производства.
- 4.8. Деление продуктов на главный и побочные осуществляется при калькулировании себестоимости методом:
- 1) распределения;
  - 2) исключения.
- 4.9. Метод распределения предполагает:
- 1) распределение затрат комплексного производства между всеми получаемыми продуктами;
  - 2) отнесение всей величины затрат комплексного производства на главный продукт;



3) уменьшение величины затрат комплексного производства на величину потребительской стоимости побочных продуктов.

4.10. Использование принципа «пропорциональности» для распределения косвенных затрат означает, что:

- 1) величина распределяемых затрат и величина выбранной базы распределения должны находиться в пропорциональной зависимости;
- 2) величина распределяемых косвенных затрат должна находиться в пропорциональной зависимости от величины прямых затрат;
- 3) база распределения должна находиться в пропорциональной зависимости от продолжительности отчетного периода.

4.11. Дифференциация баз распределения косвенных затрат предполагает, что:

- 1) могут использоваться различные базы распределения для различных статей затрат и различных мест возникновения затрат;
- 2) для каждого отчетного периода должны использоваться различные базы распределения;
- 3) различные базы распределения должны использоваться для составления нормативных (плановых) и фактических калькуляций.

## НОРМАТИВНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ

Нормативный метод учета затрат представляет собой вид учетной подсистемы, характеризующейся наличием норм использования ресурсов, нормативных (учетных) цен этих ресурсов и использованием этих показателей для планирования и контроля.

Принято считать, что нормативный метод учета затрат применим лишь в условиях массового и крупносерийного производства, когда в больших количествах производится ограниченный ассортиментный перечень продуктов, и неприменим в условиях мелкосерийного и единичного производства. По нашему мнению, возможности этого метода гораздо шире и он применим во всех производствах, где затраты на изготовление продуктов могут сопоставляться с результатами труда (выработкой) через определенные промежутки времени.

Сущность нормативного метода характеризуется следующими особенностями:

- 1) наличие норм потребления ресурсов (затрат) и учетных цен этих ресурсов в процессах деятельности предприятия;
- 2) отражение фактических затрат с подразделением их на затраты по нормам и отклонениям;
- 3) оперативный учет отклонений от норм потребления ресурсов с установлением размера отклонений, мест их возникновения, причин и виновников образования отклонений с целью использования этих данных для управления производством;
- 4) системный учет изменений норм с целью проверки обоснованности текущего уровня норм и контроля экономической эффективности осуществляемых организационно-технических мероприятий;
- 5) формирование отчетов о возникших затратах с детализацией выявленных отклонений по факторам и виновникам, вызвавшим данные отклонения.

Благодаря указанным особенностям нормативный метод является эффективным инструментом:

– планирования: наличие норм облегчает планирование потребности в производственных ресурсах (оборудование, материалы, персонал) и финансовых средств для приобретения этих ресурсов. Формирование на основе норм затрат плановых калькуляций позволяет планировать расходы, программу выпуска, отпусковые цены, объем реализации, выручку и в итоге прибыль;

– оперативного контроля и принятия управленческих решений: в ходе производства по различным причинам возникают отклонения от нормального течения технологического процесса, а вместе с ними и отклонения в потреблении производственных ресурсов, что вызывает, как правило, дополнительные затраты на изготовление. Оперативно устраняя причины нарушения норм производственного потребления, можно восстановить нормальное течение технологического процесса и предотвратить появление негативных отклонений в будущем;

– анализа: используя аналитическую классификацию выявленных отклонений по вызвавшим их причинам, виновникам, объектам учета, можно еще до окончания отчетного периода спрогнозировать результаты деятельности предприятия в целом и отдельных мест возникновения затрат (центров ответственности), разработать программу снижения затрат.

Для внедрения нормативного метода должны быть созданы следующие *организационные предпосылки*:

1) наличие «нормативного хозяйства»;

2) наличие регламента ведения учета и анализа отклонений. Как уже было сказано выше, нормативный метод предполагает существование: норм потребления различных производственных ресурсов в расчете на выбранную единицу продукции; нормативной стоимости выбранной единицы каждого вида ресурсов, то есть учетной цены.

*Нормативное хозяйство* – термин, сохранившийся с советских времен. Он обозначает систему, которая включает методологическую базу и необходимую организационно-техническую инфраструктуру, обеспечивающую разработку норм и учетных цен;

ревизию (пересмотр) норм и учетных цен; внесение изменений в нормы и учетные цены.

Требование к нормам: нормы должны отражать действительные потребности в потребляемых ресурсах при данном технологическом и организационном уровне производства.

Принято различать:

– плановые нормы и учетные цены, т. е. средние в течение определенного периода (года, квартала). Используются для среднесрочного и долгосрочного планирования;

– текущие нормы и учетные цены, т. е. действующие в данный момент. Используются для оперативного управления.

Текущие **нормы и учетные цены** могут совпадать с плановыми, если в течение рассматриваемого периода не предполагается их изменение.

При разработке *норм* используют два основных подхода:

1. Разработка так называемых «технически обоснованных» норм. Разработка норм потребления производственных ресурсов ведется в данном случае конструкторскими, технологическими и другими (отделами главного механика, энергетика, металлурга, сварщика и т. д.) подразделениями предприятия на основе отраслевых справочных изданий расчетным, экспертным и экспериментальным путем.

2. Разработка норм «от достигнутого». В этом случае как таковой разработки норм нет. В качестве норм принимаются фактически сложившиеся на предприятии к настоящему моменту величины потребления производственных ресурсов. То есть, так или иначе, нормы устанавливаются на основе данных прошлых периодов.

Представленные подходы к формированию норм справедливы и по отношению к *учетным ценам*, которые могут разрабатываться на основе фактических значений прошлых периодов (средневзвешенное, последнее значение и т. д.); устанавливаться на основе плановых, прогнозных значений без учета данных прошлых периодов.

Необходимость проведения *ревизии норм* (к учетным ценам это относится в меньшей степени, поскольку необходимость изменения учетных цен проявляется как бы сама собой) обусловлена следующими причинами:

- требуется проверять, насколько правильно нормы были установлены изначально;
- требуется проверять, насколько установленные нормы соответствуют текущему технологическому и организационному уровню производства на предприятии.

Формирование регламента проведения ревизии норм предполагает:

- определение случаев, при которых проводится ревизия норм;
- определение порядка формирования (в разрезе видов ресурсов или выпускаемых продуктов) графика (регламента) ревизии норм;
- определение (в разрезе по видам ресурсов) методов проведения ревизии норм (проверка расчетов, использование данных опытных наблюдений и т. д.);
- определение ответственных за инициирование необходимости проведения ревизии, проведение ревизии, согласование и утверждение результатов ревизии и т. д.;
- определение форм и мест хранения документов, содержащих данные о порядке проведения и результатах ревизии.

Необходимость проведения изменений норм и учетных цен связана с постоянными изменениями внутренних и внешних условий хозяйствования предприятия.

Описание регламента изменения норм и учетных цен предполагает:

1) определение, в каких случаях возникает необходимость изменения норм и учетных цен.

В отношении норм, например, принято различать:

***плановое изменение норм***, вызванное:

- проведением организационно-технических мероприятий (замена оборудования, переход на другой вид сырья, на новую технологию, повышение квалификации персонала и т. д.);

– выявленным в ходе ревизии несоответствием норм текущему организационному и технологическому уровням производства. Как правило, в процессе плановых изменений новые нормы устанавливаются на относительно длительное время;

**внеплановое изменение норм**, которое может быть вызвано, например, отсутствием необходимого вида материалов и необходимостью замены другим, необходимостью временного перехода на другой вид оборудования (когда оборудование, предусмотренное технологической картой, неработоспособно или не имеет свободных производственных мощностей), использованием работников другой профессии или квалификации. Внеплановое изменение норм производится на какой-то достаточно ограниченный промежуток времени – пока не будут устранены причины изменений (подготовлены и предоставлены предусмотренные технологией материалы, оборудование, персонал);

2) определение ответственных за инициирование изменений, за согласование, утверждение и внесение изменений в действующие нормы и учетные цены;

3) определение форм документов, используемых при проведении изменений;

4) определение перечня подразделений и отдельных работников, которые должны быть проинформированы о внесенных изменениях.

*Нормативные калькуляции* призваны обеспечить выполнение двух основных управленческих функций – планирования и контроля.

Формирование бюджета производственной себестоимости (в который входят нормативные калькуляции) является необходимым этапом при проведении процедуры планирования. В частности, без нормативных калькуляций практически невозможно создать бюджет доходов и расходов (прибылей и убытков). Кроме того, показатели нормативной себестоимости непосредственно используются при принятии решений относительно производственно-сбытовой программы.

Одновременно показатель нормативной себестоимости становится инструментом контроля, отражающим успешность реализации плана.

Для составления нормативных калькуляций необходимы:

1) нормативные карты, содержащие данные о нормах (текущих или плановых) потребления производственных ресурсов для изготовления единицы продукта;

2) тарифный справочник, отражающий цены на потребляемые производственные ресурсы;

3) четко прописанный алгоритм (методика) расчета себестоимости.

Вопросы разработки норм были рассмотрены выше. О формировании тарифного справочника, т. е. информационного массива данных о ценах, необходимо сказать следующее. Основная методологическая трудность состоит в выборе способа формирования учетных цен. Могут быть использованы несколько подходов:

1) на момент составления нормативной калькуляции соответствующие производственные факторы уже приобретены (т. е. фактическая цена известна) или еще не приобретены, но подписаны договоры на приобретение их (т. е. цена тоже известна). В данном случае учетные и фактические цены будут совпадать;

2) определенности относительно цен в планируемом периоде нет. Учетные цены могут формироваться на основе фактических цен прошлых отчетных периодов или прогнозируемых цен будущих периодов;

3) существуют фактические цены на ресурсы, но для составления нормативных калькуляций используются учетные. Данный подход удобен в тех случаях, когда, например, по какому-либо виду производственных ресурсов было приобретено несколько партий и каждая партия – по своей фактической цене. Единые учетные цены в данном случае делают менее трудоемкими процесс калькулирования и последующий учет в целом.

Одним из средств, упрощающих процесс составления нормативных калькуляций, является Excel. При использовании Excel одну группу страниц рабочей книги отводят под формирование

массива данных о нормах потребления ресурсов в разрезе каждого объекта калькулирования. Следующая группа страниц содержит данные о ценах в разрезе видов ресурсов, поскольку каждый вид ресурсов может использоваться при производстве нескольких продуктов. Третья группа страниц содержит формулы расчета себестоимости продуктов, причем формулы зависимыми ссылками связаны с двумя вышеуказанными группами страниц. Благодаря этому процесс калькулирования практически времени не занимает. Вводятся данные о новом значении нормы или учетной цены, и тут же появляется новый показатель себестоимости.

При использовании нормативного калькулирования необходима организация ведения учета и анализа отклонений. Описание регламента ведения учета и анализа отклонений предполагает:

1. Определение (в разрезе видов ресурсов) методов выявления фактических величин потребления ресурсов (и, соответственно, отклонений от нормативных величин) и лиц, ответственных за реализацию этих методов.

Подходы к формированию методов выявления фактических величин зависят в первую очередь от вида производственных ресурсов и характера (типа) производства. Например, для учета материальных затрат используются следующие основные методы:

*сигнальное документирование* – используется, как правило, в случае внепланового изменения норм и превышения лимита потребления производственных ресурсов;

*партионно-раскройный* – каждую партию материалов обрабатывают (раскраивают) обособленно и по окончании обработки сразу устанавливают величину отклонений;

*инвентарный* – отклонения выявляются исходя из фактического расхода материалов, исчисленного по данным инвентаризации готовой продукции и материалов на рабочих местах и в незавершенном производстве. Производится периодически.

Для учета затрат на оплату труда (учет выработки) возможно применение следующих методов:

*по конечной производственной операции* – работники, занятые на определенном этапе технологического процесса, объединяются



в сквозные бригады, выработка которых определяется исходя из количества продукции, прошедшей конечную производственную операцию, выполняемую бригадой. Метод может применяться при поточной организации труда, когда выработка на конечной операции соответствует выработке на любой промежуточной стадии работы бригады, т. е. там, где отсутствуют или стабильны межоперационные остатки незавершенного производства. Как правило, это производства с регламентированным ритмом, где равенство или кратность промежуточных операций такту поточной линии позволяет определить выработку всех рабочих;

*инвентарный* – по данным о выработке на конечной производственной операции бригады и пооперационных остатках деталей в начальном и конечном НЗП определяется выработка по отдельным рабочим местам. Сфера применения – поточные линии со свободным ритмом, непостоянным заделом обрабатываемых деталей, изменяющимися запасами деталей в незавершенном производстве, неодинаковой выработкой на отдельных промежуточных операциях. Как правило, используется в условиях массового и крупносерийного производства;

*приемки выработки на каждой производственной операции* – количество изготовленной продукции устанавливается путем приемки ее по каждому рабочему месту, осуществляемой мастером или работниками технического контроля. Применяется в условиях серийного и массового производства, где на отдельных рабочих местах в течение отчетного периода производятся разные или редко повторяющиеся изделия;

*расчетный* – используется в случаях, когда выработка зависит от других показателей и невозможно применить перечисленные выше способы;

2. Определение форм документов, используемых для отражения информации о фактическом потреблении производственных ресурсов.

3. Определение порядка формирования и представления первичных отчетов (кто, когда, кому представляет отчеты).

4. Определение методики анализа зафиксированных отклонений.

Анализ отклонений предполагает в том числе:

– факторный анализ отклонений, т.е. определение причин и виновников отклонений. Этот аспект нормативного метода был глубоко проработан еще в советское время. Предполагалось, в частности, для удобства проведения анализа предварительное составление классификаторов (номенклатурных перечней) причин и виновников возникновения отклонений;

– анализ возможных последствий возникших отклонений.

5. Определение порядка регулирования возникших отклонений, т.е. формирование регламента действий, направленных на восстановление нормального хода производственного процесса и/или предотвращение подобных случаев.

Реализуется в разрезе видов потребляемых ресурсов и в зависимости от величин отклонений; причин отклонений; виновников отклонений.

6. Определение порядка формирования итоговых отчетов.

Предполагается, что вторичные отчеты формируются по итогам некоторого периода (рабочей недели, декады, месяца, квартала) и носят характер сводных отчетов. Могут формироваться в различных разрезах, например, по причинам отклонений; виновникам отклонений; видам (статьям) затрат; видам продукции.

Рассмотрим проведение *факторного анализа отклонений*. Факторный анализ отклонений предполагает разделение возникших отклонений по факторам (причинам), вызвавшим их появление.

Выявление факторов отклонений призвано определить виновников возникших неблагоприятных отклонений с целью персонализации ответственности; предотвращения, нейтрализации факторов, приведших к неблагоприятным отклонениям.

Принцип факторного анализа отклонений и его основную цель можно продемонстрировать на примере. Для простоты изложения в примере принято допущение, что отсутствуют запасы незавершенной и нереализованной продукции.

Руководителю предприятия бухгалтерской службой представлен отчет (табл. 5.1) о результатах деятельности за прошедший период (уровень «0»). Отчет констатирует удручающую ситуацию (фактически полученная прибыль близка к нулю), но непонятно, за счет чего она получилась. Необходим более развернутый, детализированный отчет (табл. 5.2).

Таблица 5.1

Показатели «Уровень 0»	
Показатели	Сумма, руб.
Фактическая прибыль	1 400
Плановая прибыль	112 000
Отклонение прибыли	110 600

Таблица 5.2

Показатели «Уровень 1»			
Показатели	Фактически	По плану	Отклонение
Объем продаж, ед.	10 000	12 000	2 000
Выручка, руб.	720 000	840 000	120 000
Переменные затраты, руб.	546 600	552 000	5 400
Маржинальный доход, руб.	173 400	288 000	114 600
Постоянные затраты, руб.	172 000	176 000	4 000
Прибыль, руб.	1 400	112 000	110 600

Отчет следующего уровня (уровень «1») показывает некоторые причины такого плачевного результата, но вопросы тем не менее остаются.

1. Фактическая выручка оказалась меньше плановой только за счет меньшего объема реализованной продукции или в том числе и за счет отклонения по ценам реализации?

2. Плановый и фактический объемы произведенной и реализованной продукции отличаются достаточно значительно, а плановые и фактические величины переменных затрат, связанных напрямую с объемом выпуска между тем близки друг к другу. Какие причины обусловили возникновение «затратного» дисбаланса?

Для ответов на эти вопросы проведем дальнейшую детализацию отчета (табл. 5.3).

Таблица 5.3

Показатели	Показатели «Уровень 2»				По плану
	Фактические	Отклонение (+, -)	По гибкому бюджету	Отклонение (+,-)	
Объем продаж, ед.	10 000		10 000	-2 000	12 000
Выручка, руб.	720 000	+20 000	700 000	-140 000	840 000
Переменные затраты, руб.	546 600	+86 600	460 000	-92 000	552 000
Маржинальный доход, руб.	173 400	-66 600	240 000	-48 000	288 000
Постоянные затраты, руб.	172 000	-4 000	176 000		176 000
Прибыль, руб.	1 400	-62 600	64 000	-48 000	112 000

При формировании отчета уровня «2» использован подход «гибкого бюджета» (в советской экономической практике это называлось «план в пересчете на факт»).

«Гибкий бюджет» – это определение величины некоторого показателя на основе планового значения, приходящегося на единицу продукции, и фактического количества произведенной и/или реализованной продукции.

Рассмотрим применение данного подхода в нашем примере.

#### 1. Анализ выручки.

Из предыдущих отчетов видно, что плановое значение выручки должно было составить 840 000 руб. То есть плановая цена единицы продукции составила:

$$840\,000 \text{ руб.} \div 12\,000 \text{ шт.} = 70 \text{ руб.}$$

Теперь, чтобы ответить на сформулированный выше вопрос (только ли за счет изменения объема произведенной и реализованной продукции произошло отклонение в выручке?), определим, какой должна быть выручка, если фактическая цена равна плановой, но изменилось количество. Для этого плановую цену умножаем на фактически произведенное и реализованное количество:

$$70 \text{ руб.} \times 10\,000 \text{ шт.} = 700\,000 \text{ руб. (столбец 4 рис. 5.3).}$$

Таким образом, с учетом планируемой цены реализации и фактически реализованного количества выручка должна была составить 700 000 руб., но фактически составила 720 000 руб. То есть была обеспечена более высокая цена реализации:  $720\,000 \text{ руб.} \div \div 10\,000 \text{ шт.} = 72 \text{ руб.}$

Таким образом, общее отклонение фактической выручки от плановой

$$840\,000 \text{ руб.} - 720\,000 \text{ руб.} = 120\,000 \text{ руб.}$$

(условно ему можно присвоить знак «минус», поскольку оно носит неблагоприятный характер) разбивается на два отклонения:

1) между плановым значением и значением по гибкому бюджету

$$700\,000 \text{ руб.} - 840\,000 \text{ руб.} = -140\,000 \text{ руб.}$$

(отклонение носит неблагоприятный характер, поэтому ему можно присвоить знак «минус»).

Очевидно, что данное отклонение является следствием влияния количественного фактора;

2) между значением по гибкому бюджету и фактическим значением

$$720\,000 \text{ руб.} - 700\,000 \text{ руб.} = 20\,000 \text{ руб.}$$

(данное отклонение, наоборот, является благоприятным и ему можно присвоить знак «плюс»).

Таким образом, с учетом «знаков», сумма рассчитанных отклонений дает величину общего отклонения:

$$-140\,000 \text{ руб.} + 20\,000 \text{ руб.} = -120\,000 \text{ руб.}$$

Проведенные расчеты проиллюстрированы на рис. 5.1.

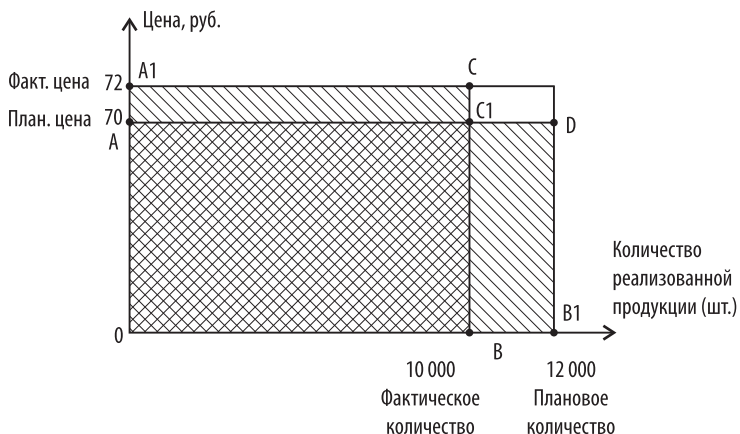


Рис. 5.1. Влияние факторов на величину выручки от реализации

Плановая величина выручки соответствует площади прямоугольника  $OADB_1$ . Фактическая величина – площади прямоугольника  $OA_1CB$ .

Тогда разница между плановой и фактической выручкой есть разница площадей данных прямоугольников.

Очевидно, что оба прямоугольника имеют общий элемент – прямоугольник  $OAC_1B$ , – площадь которого в результате проведенного вычитания сократится. Разница между плановой и фактической выручкой равна разнице площадей прямоугольников  $BC_1DB_1$  и  $AA_1CC_1$ :  $(12\,000 - 10\,000) \times (70 - 10\,000) \times (72 - 70) = 140\,000 - 20\,000 = 120\,000$ .

Таким образом, площадь прямоугольника  $BC_1DB_1$  соответствует отклонению между значением плановой выручки и значением выручки по гибкому бюджету, а площадь прямоугольника  $AA_1CC_1$  – отклонению между гибким бюджетом и фактическим значением выручки.

Тогда в общем виде формулы будут выглядеть следующим образом:

$$\text{Откл } 1 = (P_{\text{ф}} - P_{\text{п}}) \times Ц_{\text{п}}$$

где Откл 1 – отклонение между значением по гибкому бюджету и плановым значением выручки (отклонение по объему реализации);

Рф – фактическое количество реализованной продукции;

Рп – плановое количество реализованной продукции;

Цп – плановая цена.

$$\text{Откл 2} = (\text{Цф} - \text{Цп}) \times \text{Хф},$$

где Откл 2 – отклонение между значением выручки по гибкому бюджету и фактическим значением выручки (отклонение по цене реализации);

Цф – фактическая цена реализованной продукции;

Цп – плановая цена реализованной продукции;

Хф – фактическое количество.

Тот же принцип используем для анализа переменных затрат.

По плану величина затрат на единицу равна 552 000 руб. ÷ 12 000 шт. = 46 руб. Тогда с учетом фактически произведенного количества переменные затраты должны были составить 46 руб. × 10 000 шт. = 460 000 руб. Таким образом, отклонение между значением переменных затрат по гибкому бюджету и плановым значением составляет

$$460\,000 \text{ руб.} - 552\,000 \text{ руб.} = -92\,000 \text{ руб.}$$

Соответственно отклонение между фактическим значением и значением по гибкому бюджету равно:

$$546\,600 \text{ руб.} - 460\,000 \text{ руб.} = 86\,600 \text{ руб.}$$

Сформулированные выше в отношении выручки формулы будут справедливы и для переменных затрат:

$$\text{Откл 3} = (\text{Рп} - \text{Рф}) \times \text{Зп пл},$$

где Откл 3 – отклонение переменных затрат между значением по гибкому бюджету и плановым значением (отклонение по объему выработки и реализации);

Рп – плановое количество реализованной продукции;

Рф – фактическое количество реализованной продукции;

Зп пл – плановая величина переменных затрат на единицу.

$$\text{Откл 3} = (\text{Зф} - \text{Зп}) \times \text{Хф},$$

где Откл 3 – отклонение переменных затрат между значением по гибкому бюджету и фактическим значением (отклонение по цене реализации);

Зф – фактическая величина переменных затрат на единицу продукции;

Зп – плановая величина переменных затрат на единицу продукции;

Хф – фактическое количество реализованной продукции.

Таким образом, наши предположения о перерасходе подтвердились. Чтобы разобраться с причиной превышения величины переменных затрат, формируют следующий уровень отчетности (табл. 5.4).

Таблица 5.4

Показатели	Показатели «Уровень 3»				По плану
	Фактически	Отклонение (+,-)	По гибкому бюджету	Отклонение (+,-)	
Объем продаж, ед.	10 000		10 000	-2 000	12 000
Материалы, руб.	270 000	+70 000	200 000	-40 000	240 000
Оплата труда, руб.	171 600	+11 600	160 000	-32 000	192 000
Общепроизводственные, руб.	32 000	+2 000	30 000	-6 000	36 000
Коммерческие, руб.	73 000	+3 000	70 000	-14 000	84 000
Всего	546 600	+86 600	460 000	-92 000	552 000

Уровень «3» построен в разрезе статей затрат. Анализ ведется опять же с помощью гибкого бюджета. Из отчета видно, что наибольшее превышение (перерасход 70 000 руб.) было допущено по статье «Материалы». Можно предположить, что этот перерасход мог возникнуть по крайней мере по двум причинам, и, соответственно, виновников будет как минимум двое.



Чтобы разобраться с причинами и виновниками, необходим следующий уровень отчетности (табл. 5.5).

Как следует из отчета уровня «4», с учетом фактически произведенного количества плановый расход материалов должен был составить 4000 кг. По факту было израсходовано 5 000 кг.

Кроме того, плановая закупочная цена составляла 50 руб. за кг, по факту же – 54 руб.

Таким образом, отклонение между фактической и плановой величиной затрат на материалы образовалось за счет следующих факторов:

1) изменение количества произведенной и реализованной продукции:

$$240\,000 - 200\,000 = 40\,000 \text{ руб.};$$

2) изменение эффективности заготовления и использования материалов:

$$200\,000 - 270\,000 = -70\,000 \text{ руб.}$$

Таблица 5.5

Показатели	Показатели «Уровень 5»				По плану
	Фактические	Отклонение (+, -)	По гибкому бюджету	Отклонение (+, -)	
Объем продаж, ед.	10 000		10 000	-2 000	12 000
Цена, руб.	54	+4	50	0	50
Норма расхода, кг/ед.	0,5	+0,1	0,4	0	0,4
Потреблено, кг	5 000	+1 000	4 000	-800	4 800
Величина затрат на единицу, руб.	27	+7	20	0	20
Величина затрат на выпуск, руб.	270 000	+70 000	200 000	-40 000	240 000

В свою очередь, это отклонение можно разбить на два фактора – фактор цен (определяющий эффективность заготовки материалов) и фактор норм (определяющий эффективность использования материалов).

Проиллюстрируем методику расчета данных отклонений с помощью рис. 5.2.

Затраты на материалы по гибкому бюджету, т. е. на основе плановых цен (50 руб.), плановых норм расхода (0,4 кг/ед.) и фактически произведенного и реализованного количества продукции составляют  $(50 \times 0,4 \times 10\,000) = 200\,000$  руб. и соответствуют площади прямоугольника OACB.

Фактические затраты на материалы составляют  $(54 \times 0,5 \times 10\,000) = 270\,000$  руб. и соответствуют площади прямоугольника OA1DB1.

Соответственно разница данных значений есть разница площадей рассмотренных прямоугольников, представляющая собой Г-образную фигуру AA1DB1BC. Эта фигура разбивается на два простых прямоугольника – AA1DD1 и BCD1B1.

Площадь первого из этих прямоугольников соответствует отклонению вследствие влияния фактора цен и определяется как:

$$S_{AA1DD1} = (Цф - Цп) \times Xф,$$

где  $S_{AA1DD1}$  – площадь прямоугольника;

Цф – фактическая цена материалов;

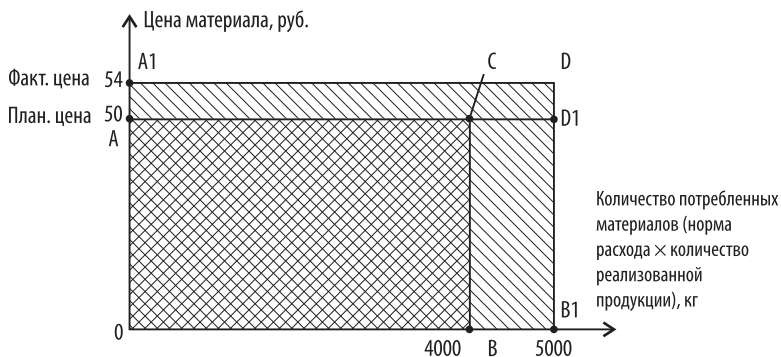


Рис. 5.2. Влияние факторов на величину затрат на материалы

Цп – плановая цена материалов;

Хф – фактическое количество потребленных материалов

Соответственно, площадь второго прямоугольника есть отклонение вследствие влияния фактора норм расхода материалов и определяется как:

$$S \text{ VCD1B1} = (X_f - X_{гб}) \times C_p,$$

где S VCD1B1 – площадь прямоугольника;

Хф – фактическое количество потребленных материалов;

Хгб – количество материалов по гибкому бюджету;

Цп – плановая цена.

Таким образом, отклонение по фактору цен составит:  $5000 \text{ кг} \times (54 \text{ руб./кг} - 50 \text{ руб./кг}) = 20\,000 \text{ руб.}$

Отклонение по нормам потребления составит:

$$(5000 \text{ кг} - 4000 \text{ кг}) \times 50 \text{ руб./кг} = 50\,000 \text{ руб.}$$

В общем виде (для любого вида ресурсов) перечень факторов отклонений и формулы их расчета представлены на рис. 5.3., с вариантом отражения данной ситуации в системе счетов бухгалтерского учета.

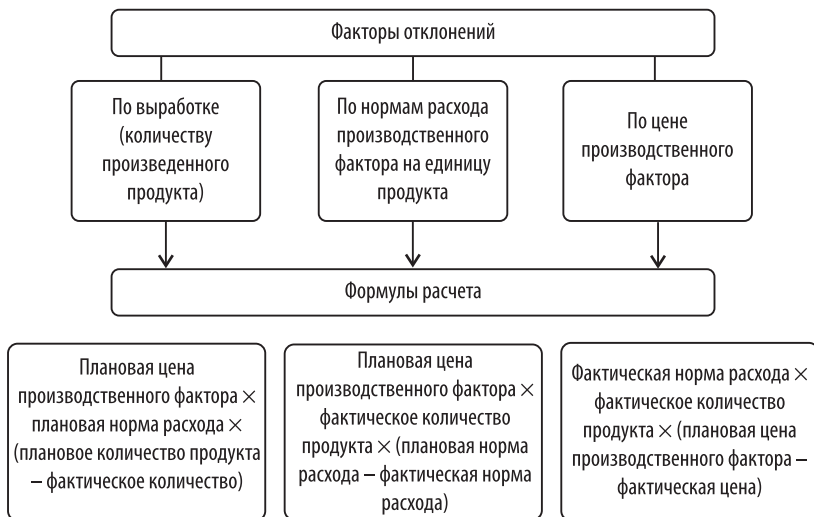


Рис. 5.3. Формулы расчета отклонений по факторам

Напомним, что по условиям задания отсутствуют запасы в незавершенном производстве и запасы готовой, но нереализованной продукции.

Охарактеризуем содержание представленных на схеме операций:

Операция 1. Фактические величины переменных затрат в течение отчетного периода списываются непосредственно с кредита счетов учета ресурсов на дебет сч. 20 «Основное производство».

Операция 2. В течение отчетного периода выпуск готовой продукции отражается в оценке по нормативной себестоимости – дебет сч. 43 «Готовая продукция» кредит сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Операция 3. Отражается выручка от продажи (реализации) продукции в течение отчетного периода – дебет сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредит сч. 90 «Продажи»).

Операция 4. Списывается нормативная себестоимость реализованной в течение отчетного периода продукции – дебет сч. 90 «Продажи» кредит сч. 43 «Готовая продукция».

Операции 5 и 6. По окончании отчетного периода собранные на сч. 25 «Общепроизводственные расходы» и сч. 26 «Общехозяйственные расходы» затраты распределяются между объектами учета затрат и списываются на сч. 20 «Основное производство», в результате чего по дебету этого счета формируется сумма фактических затрат на производство.

Операция 7. Фактическая себестоимость выпуска готовой продукции отражается по дебету сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и кредиту сч. 20 «Основное производств».

Операция 8. На сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» осуществляется сопоставление фактической себестоимости готовой продукции, отраженной по дебету данного счета и ее нормативной себестоимости, отраженной, соответственно, по кредиту счета. Выявленное отклонение фактической себестоимости от нормативной списывается на сч. 90 «Продажи» (перерасход – дополнительной проводкой дебет сч. 90 «Продажи» кредит сч. 40

«Выпуск продукции (работ, услуг)», экономия – путем сторнирования).

Операция 9. На сч. 90 «Продажи» выявляется результат от реализации продукции, который списывается на сч. 99 «Прибыли и убытки» (дебет сч. 90 «Продажи» кредит сч. 99 «Прибыли и убытки» – прибыль, дебет сч. 99 «Прибыли и убытки» кредит сч. 90 «Продажи» – соответственно убыток).

Применение сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» при наличии на предприятии нормативной (плановой) себестоимости является элементом его учетной политики, т. е. носит рекомендательный характер.

Зарубежным аналогом российского нормативного метода является система «*стандарт-кост*». Отечественные специалисты уже достаточно давно ведут дискуссию о различиях этих двух систем. По нашему мнению, управленческая методология обоих методов одинакова – наличие норм потребления ресурсов, учетных цен ресурсов и использование этих данных для планирования и контроля деятельности. Поэтому все возможные различия между нормативным методом и методом «стандарт-кост» носят не столь существенный характер, чтобы можно было говорить о какой-то принципиальной разнице. Скорее эти различия носили больше идеологический характер. Тем более что исторически «наш» нормативный метод непосредственно связан со «стандарт-костом»: в 30-х годах XX в. он был «вывезен» из Америки и внедрен в отечественную хозяйственную практику.

Одно из частных различий – порядок списания выявленных отклонений величин затрат. В соответствии с принципами «стандарт-коста» они списываются на финансовый результат того периода, в котором возникли. Как принято говорить, эти отклонения не являются «запасоемкими», т. е. они не распределяются между реализованной продукцией и запасами. Например, возникшее отклонение по ценам (фактических цен от учетных) при приобретении материалов списывается на финансовый результат исходя из общего количества приобретенных материалов, а не только из того количества материалов, которое передано в производство.

Таким образом, общая величина отклонения не распределяется между материалами, переданными в производство, и материалами, оставшимися на складе.

Логика здесь заложена следующая. Нормы и учетные цены отражают нормальный (номинальный) ход хозяйственной деятельности. Любое отклонение от нормального хода деятельности (т. е. любое отклонение от норм и учетных цен), возникшее в каком-либо периоде, должно корректировать величину финансового результата этого периода. Если же возникшее отклонение будет распределяться между реализованной продукцией и запасами, то та часть отклонения, которая осталась в запасах, скажется на финансовом результате в следующих периодах и тем самым исказит его, поскольку отклонение (положительное или отрицательное) было допущено в текущем периоде.

Сразу же оговоримся, что предложенный вариант отражения операций на счетах учета прямо не предусмотрен российским законодательством по бухгалтерскому учету.

Для «накопления» возникающих в течение периода отклонений используется счет «16 А», на котором учитываются отклонения в стоимости приобретаемых ресурсов, и счет «16 В», на котором учитываются отклонения в использовании ресурсов.

Итак, основным преимуществом нормативного метода учета (метода «стандарт-кост») является его «управленческая направленность», позволяющая осуществлять планирование и контроль деятельности предприятия.

### **Вопросы и задания для самопроверки**

1. Дайте характеристику нормативному методу учета затрат.
2. Охарактеризуйте организационные предпосылки использования нормативного метода.
3. Опишите содержание процедур нормативного метода.
4. Опишите процедуру факторного анализа отклонений.
5. Опишите применение нормативного метода с помощью счетов бухгалтерского учета.

## Тесты

6.1. Внеплановое изменение норм может быть вызвано:

- 1) проведением организационно-технических мероприятий;
- 2) выявленным в ходе ревизии несоответствием норм текущему организационному и технологическому уровню производства;
- 3) отсутствием необходимого вида материалов.

6.2. Какие методы могут быть использованы для выявления фактических затрат на оплату труда:

- 1) партионно-раскройный;
- 2) по конечной производственной операции.

6.3. Отклонение переменных затрат между значением по гибкому бюджету и плановым значением (отклонение по объему выработки или реализации) определяется по формуле:

- 1)  $(\text{Плановое количество реализованной продукции} - \text{Фактическое количество реализованной продукции}) \times \text{Плановая величина переменных затрат на единицу}$ ;
- 2)  $(\text{Плановое количество реализованной продукции} - \text{Фактическое количество реализованной продукции}) \times \text{Фактическая величина переменных затрат на единицу}$ .

6.4. Отклонение переменных затрат между значением по гибкому бюджету и фактическим значением (отклонение по цене реализации) определяется по формуле:

- 1)  $\text{Фактическое количество реализованной продукции} \times (\text{Фактическая величина переменных затрат на единицу продукции} - \text{Плановая величина переменных затрат на единицу продукции})$ ;
- 2)  $\text{Плановое количество реализованной продукции} \times (\text{Фактическая величина переменных затрат на единицу продукции} - \text{Плановая величина переменных затрат на единицу продукции})$ .

6.5. Отклонение в стоимости потребленных материалов вследствие влияния фактора цен определяется по формуле:

1) Фактическое количество потребленных материалов ×  
(Фактическая цена материалов – Плановая цена материалов);

2) Плановое количество потребленных материалов ×  
(Фактическая цена материалов – Плановая цена материалов).



## Тема 6

# ОСНОВЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

Планирование представляет собой постановку целей деятельности в виде количественных и качественных показателей, которые необходимо достигнуть предприятию за тот или иной период.

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

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

Внедрение на предприятии системы планирования призвано решить следующие задачи:

- повышение эффективности использования ресурсов предприятия;
- обеспечение координации деятельности и обеспечение взаимосвязи интересов отдельных подразделений и предприятия в целом;
- прогнозирование, анализ, оценка различных вариантов хозяйственной деятельности предприятия и повышение обоснованности принимаемых управленческих решений;
- обеспечение финансовой устойчивости и улучшение финансового состояния предприятия.

Необходимо заметить, что для обозначения процесса оперативного планирования в российской управленческой практике используется ряд понятий – «бюджетирование», «финансовое планирование», «планирование финансово-хозяйственной деятельности». Такое терминологическое разнообразие, по нашему мнению, скорее мешает специалистам, чем помогает.

Бюджет – это план, содержащий стоимостные показатели. Но стоимостные показатели можно «встроить» практически в любой план. Если, например, «План производства» отражает планируе-

мую к производству продукцию в натуральном выражении, – это план. Но если добавить в «План производства» еще одну колонку – «Стоимость произведенной продукции по учетной цене реализации», – план превратится в бюджет. Получается, что деление планов на собственно планы и бюджеты достаточно условно и практически любой план одновременно можно квалифицировать как бюджет. Таким образом, можно сказать, что план и бюджет – синонимы.

Технология оперативного планирования, т. е. перечень используемых планов (бюджетов) и последовательность их составления, в ее «классическом» виде представлена на рис. 6.1.

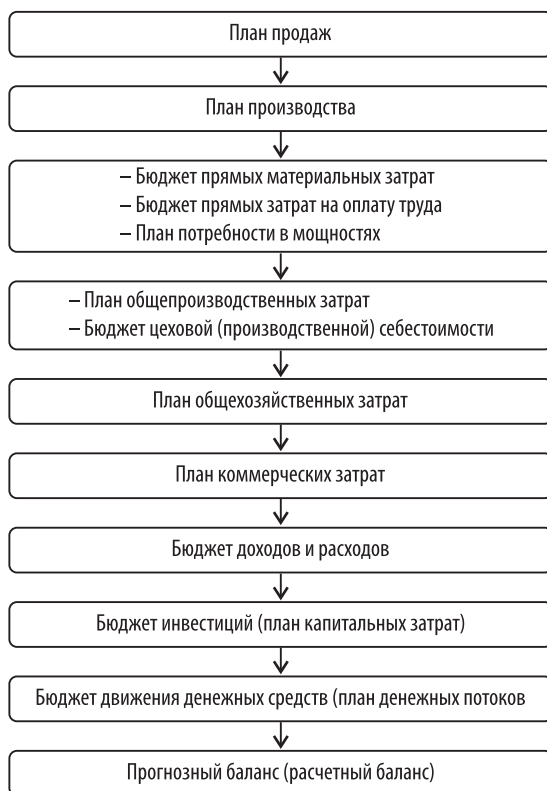


Рис. 6.1. Последовательность составления бюджетов

Конечно, представленная схема планирования носит упрощенный характер и не отражает всех взаимосвязей составляемых планов.

Рассмотрим предметное содержание представленных на данной схеме планов.

Процедура планирования начинается с составления бюджета реализации.

*Бюджет реализации (план продаж)* показывает объем продаж по видам продуктов в натуральных и стоимостных показателях на протяжении бюджетного периода (табл. 6.1). Подготовка плана продаж едва ли не самый ответственный момент в процедуре планирования. Во-первых, в последовательности составления планов он стоит первым, поэтому любое искажение показателей в плане продаж скажется на всех последующих планах. Во-вторых, как никакой другой, план продаж непосредственно связывает предприятие с внешней средой – покупателями.

Таблица 6.1

Наименование продукта	План продаж		
	Количество	Средняя цена	Стоимость
Продукт 1			
Продукт 2			
...			
Продукт <i>n</i>			

При подготовке плана продаж должны быть учтены две группы факторов – внутренние и внешние.

Внутренние факторы определяют ограничения, связанные с самим предприятием. К ним могут относиться, например:

- возможности проектирования новых продуктов (предприятие не может разработать продукт, который требуется покупателю);
- уровень технологий, которыми располагает предприятие (например, предприятие не имеет необходимого оборудования);
- уровень производственных мощностей (предприятие не способно производить продукт в необходимом покупателю количестве и в необходимые сроки);

– отсутствие необходимых материалов (или средств для их приобретения) и т. д.

Поскольку данные факторы связаны с самим предприятием, определение их величины не составляет особого труда.

Внешние факторы отражают состояние внешней (по отношению к предприятию) среды и место предприятия в этой среде. К ним, например, могут относиться:

- уровень спроса на производимую предприятием продукцию и степень его сезонных колебаний;
- эластичность спроса (зависимость спроса от уровня цен);
- платежеспособность покупателей и динамика ее изменений;
- сложившаяся доля предприятия на данном рынке;
- количество и поведение конкурентов;
- общая экономическая ситуация в стране и т. д.

Очевидно, что крайне затруднительно достаточно точно определить количественные и качественные значения перечисленных факторов. Тем не менее они должны быть учтены при формировании плана продаж.

Сравнительно редко возникает ситуация, когда к началу планового периода предприятие уже подписало договоры и сформировало пакет заказов (в этом случае для подготовки плана продаж достаточно перенести в него данные из договоров). Подобная ситуация возможна при подготовке плана на ближайший месяц, реже – на ближайший квартал. При формировании годового плана придется план продаж прогнозировать.

При прогнозировании продаж используются фактические данные прошлых периодов. Далее на их основе строится прогноз будущих продаж. Для этого используются две группы инструментов: математические методы (средних квадратов, трендовый анализ); экспертная оценка (когда прогнозирование ведется на основе опыта и интуиции менеджеров).

При использовании любого из вариантов необходимо принять во внимание все рассмотренные выше факторы внешней среды.

На основе данных, сформированных в плане продаж, формируется план производства.

**План производства** определяет виды и количество продукции, которые должны быть выпущены в предстоящем бюджетном (плановом) периоде (табл. 6.2).

Таблица 6.2

Наименование продукта	План производства		
	НЗП на нача- ло периода	Выпуск готовой продукции	НЗП на конец периода
Продукт 1			
Продукт 2			
...			
Продукт <i>n</i>			

Кроме количества готовой продукции, которая должна быть выпущена, план производства должен отражать информацию о производственных заделах – незавершенном производстве – на начало и конец периода.

При расчете количества готовой продукции, которая должна быть произведена в течение бюджетного периода, следует учитывать существующие запасы готовой продукции на начало периода и желаемую величину запасов на конец периода (так называемые переходящие запасы).

Для того чтобы при проведении расчетов учесть наличие переходящих запасов, следует воспользоваться **балансовым уравнением**. В общем виде его формула выглядит следующим образом:

$$\text{Запасы на начало периода} + \text{Поступление запасов в течение периода} = \text{Выбытие запасов в течение периода} + \text{Запасы на конец периода.}$$

Применительно к плану производства балансовое уравнение примет следующий вид:

$$\text{Выпуск готовой продукции} = \text{Количество реализуемой продукции} + \text{Запас готовой продукции на конец периода} - \text{Запас готовой продукции на начало периода.}$$

С учетом запасов незавершенного производства определяется количество продукции, которая должна быть запущена в производство в течение периода:

$$\text{Запуск продукции} = \text{Выпуск готовой продукции} + \text{Незавершенное производство на конец периода} - \text{Незавершенное производство на начало периода.}$$

На основе количественных данных о выпуске продукции составляется группа планов, отражающая потребности в необходимых для этого ресурсах.

Бюджет прямых материальных затрат содержит информацию о затратах в предстоящем бюджетном периоде сырья, материалов, комплектующих в натуральном и стоимостном выражении по видам продуктов и в целом по предприятию (табл. 6.3).

Таблица 6.3

Наименование материала	Бюджет прямых материальных затрат				Потребность всего, ед.	Учетная цена, руб.	Стоимость, руб.
	Потребность по видам продуктов, ед.						
	Продукт 1	Продукт 2	...	Продукт n			
Материал 1							
Материал 2							
...							
Материал n							

При расчете потребности в заготовлении материальных ресурсов должны быть учтены переходящие запасы, т. е. для проведения расчетов используется рассмотренное выше балансовое уравнение:

$$\begin{aligned} & \text{Количество заготавливаемых материальных ресурсов} = \\ & = \text{Производственная потребность в материальных ресурсах} + \\ & + \text{Запасы материальных ресурсов на конец периода} - \text{Запасы} \\ & \quad \text{материальных ресурсов на начало периода.} \end{aligned}$$

Бюджет прямых затрат на оплату труда отражает потребность в основном производственном персонале и затраты на оплату его труда в предстоящем периоде (табл. 6.4).

Таблица 6.4

Бюджет прямых затрат на оплату труда								
Категория персонала	Потребность по видам продуктов, нормо-час			Потребность всего, нормо-час	Часовая ставка, руб.	Всего сдельной оплаты, руб.	Прочие выплаты, руб.	Всего на оплату труда, руб.
	Продукт 1	...	Продукт <i>n</i>					
1-я								
2-я								
...								
<i>n</i>								

План потребности в мощностях отражает необходимый для выполнения плана производства фонд рабочего времени оборудования и затраты, связанные с использованием оборудования в предстоящем периоде (табл. 6.5).

Таблица 6.5

План потребности в мощностях							
Вид оборудования	Потребность по видам продуктов, машино-час				Потребность всего, машино-час	Стоимость машино-часа	Стоимость всего, руб
	Продукт 1	Продукт 2	...	Продукт <i>n</i>			
Оборудование 1							
Оборудование 2							
...							
Оборудование <i>n</i>							

План *общепроизводственных затрат* отражает затраты на содержание производственной инфраструктуры, необходимой для выполнения производственного плана (табл. 6.6).

Таблица 6.6

План общепроизводственных затрат	
Статьи затрат	Сумма
Статья 1	
Статья 2	
...	
Статья <i>n</i>	
Всего	

Статьями плана (сметы) общепроизводственных затрат могут быть:

- оплата труда работников, обслуживающих оборудование, машины, механизмы и транспортные средства;
- амортизация производственного оборудования, машин, механизмов и транспортных средств;
- ремонт основных средств цехового назначения; внутризаводское перемещение грузов и материалов;
- содержание аппарата управления цеха;
- содержание прочего цехового персонала;
- амортизация зданий, сооружений, инвентаря цехового назначения;
- другие статьи затрат общецехового назначения.

*Бюджет цеховой (производственной) себестоимости* содержит информацию о себестоимости видов продукции и затратах на производственную программу в предстоящем бюджетном периоде (табл. 6.7).

План *общехозяйственных затрат* отражает затраты на содержание в предстоящем бюджетном периоде обеспечивающей инфраструктуры по предприятию в целом (табл. 6.8).

Статьями затрат плана (сметы) *общехозяйственных затрат* могут быть:

- заработная плата аппарата управления предприятием;
- командировки и перемещения;



- содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
- амортизация основных средств и их содержание;
- охрана труда;
- подготовка кадров;
- организованный набор рабочей силы;
- налоги, сборы и отчисления;
- непроизводительные затраты и др.

Таблица 6.7

Бюджет цеховой (производственной) себестоимости

Статьи затрат	Затраты по видам продуктов						Всего
	Продукт 1		Продукт 2		Продукт 3		
	На единицу	На выпуск	На единицу	На выпуск	На единицу	На выпуск	
Прямые затраты на материалы							
Прямые затраты на оплату труда							
Прямые затраты на оборудование							
Общепроизводственные затраты							
Всего производственная себестоимость							

Таблица 6.8

План общехозяйственных затрат

Статьи затрат	Сумма
Статья 1	
Статья 2	
...	
Статья <i>n</i>	
Всего	

*План коммерческих затрат* отражает затраты, связанные со сбытом продукции в предстоящем бюджетном периоде. Поскольку часть статей коммерческих затрат может носить прямой характер по отношению к видам продукции, а часть – косвенный, желательно при составлении плана коммерческих затрат разделить затраты на две названные группы (табл. 6.9).

Таблица 6.9

Статьи затрат	План коммерческих затрат						Всего
	Затраты по видам продуктов						
	Продукт 1		Продукт 2		Продукт 3		
	На единицу	На выпуск	На единицу	На выпуск	На единицу	На выпуск	
Прямые затраты на сбыт							
Транспортные расходы							
Оплата комиссионных							
...							
Косвенные затраты на сбыт							
Затраты на содержание отдела сбыта							
Услуги по предоставлению маркетинговой информации							
...							
Всего							

*Бюджет доходов и расходов (план финансовых результатов)* отражает структуру и величину доходов и расходов предприятия в целом, отдельных центров ответственности (или направлений деятельности) предприятия и планируемый к получению финансовый результат в предстоящем бюджетном периоде.

«Доходная» часть данного бюджета формируется на основании содержащейся в плане продаж информации о размере выручки от реализации. «Расходная» – на основании бюджета цеховой (производственной) себестоимости, плана общехозяйственных затрат, плана коммерческих затрат (табл. 6.10).

Таблица 6.10

Бюджет доходов и расходов	
Статьи доходов и расходов	Сумма
<i>Доходы по основной деятельности</i>	
Доходы по направлению 1	
Доходы по направлению 2	
...	
Доходы по направлению <i>n</i>	
Прочие доходы	
<b>Всего доходов</b>	
<i>Расходы по основной деятельности</i>	
Расходы по направлению 1	
Расходы по направлению 2	
...	
<i>Расходы по направлению <i>n</i></i>	
Общехозяйственные расходы	
Коммерческие расходы	
Прочие расходы	
<b>Всего расходов</b>	
Результат	

*Бюджет инвестиций (план капитальных затрат)* отражает инвестиции, которые предприятию необходимо осуществить в предстоящем бюджетном периоде с указанием их размера и направления использования (табл. 6.11).

Таблица 6.11

Наименование проекта	Бюджет инвестиций			Всего
	Направление инвестиций			
	Приобретение оборудования	Работы, вы- полняемые собственными силами	Услуги сторонних организаций	
Проект 1				
Проект 2				
...				
Проект <i>n</i>				
Всего				

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

Бюджет движения денежных средств призван обеспечить безусловную сбалансированность поступлений и использования денежных средств. Если в бюджете доходов и расходов в некоторые промежутки времени расходы могут превышать доходы, то в бюджете движения денежных средств в каждом периоде конечное сальдо должно быть положительным.

При подготовке бюджета движения денежных средств используется информация из рассмотренных выше бюджетов. Например, из плана продаж берется информация о суммах поступления денежных средств от реализации продукции. Из бюджета прямых материальных затрат – информация о суммах выплат, связанных с заготовлением материалов. Из бюджета прямых затрат на оплату труда – информация о суммах выплат по заработной плате и социальным отчислениям (табл. 6.12).

Таблица 6.12

## Бюджет движения денежных средств

Источник поступлений и направления выплат	Сумма
Сальдо на начало периода	
Поступления,	
в том числе:	
выручка от реализации по основной деятельности:	
погашение дебиторской задолженности	
по текущей реализации	
полученные авансы	
выручка от прочей реализации	
бюджетное и целевое финансирование	
кредиты и займы	
Источники поступлений и направление выплат	
дивиденды и проценты к получению	
штрафы и пени к получению	
Выплаты,	
в том числе:	
по текущей деятельности:	
оплата материалов и энергии	
услуги со стороны	
оплата труда	
по капитальным вложениям:	
приобретение машин и оборудования	
услуги со стороны	
расчеты с бюджетом	
выплаты по кредитам и займам	
Результат периода	
Конечное сальдо	

Отчет о движении денежных средств должен содержать следующие числовые показатели:

Остаток денежных средств на начало отчетного периода;

Поступило денежных средств всего,

в том числе:

– от продажи продукции, товаров, работ, услуг;

– от продажи основных средств и иного имущества;

- авансы, полученные от покупателей (заказчиков);
- бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование;
- кредиты и займы полученные;
- дивиденды, проценты по финансовым вложениям;
- прочие поступления.

Направлено денежных средств всего,  
в том числе:

- на оплату товаров, работ, услуг;
- на оплату труда;
- на отчисления в государственные внебюджетные фонды;
- на выдачу авансов;
- на финансовые вложения;
- на выплату дивидендов, процентов по ценным бумагам;
- на расчеты с бюджетом;
- на оплату процентов по полученным кредитам и займам;
- прочие выплаты, перечисления.

Остаток денежных средств на конец отчетного периода.

Рекомендуется в этой связи для целей анализа обеспечить сопоставимость и единый формат плана (бюджета) и отчета о движении денежных средств.

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

Принято различать основные и вспомогательные планы (бюджеты). Рассмотренные выше виды планов относят к основным. Вспомогательные планы призваны обеспечить составление основных.

Например, для составления «Бюджета движения денежных средств», относящегося к категории основных, могут быть подго-

товлены вспомогательные планы «График поступления денежных средств от реализации» и «График налоговых выплат».

Совокупность основных планов, составленных для предприятия в целом, называют *генеральным бюджетом (мастер-бюджетом)*.

Таким образом, можно говорить о планах отдельных структурных единиц предприятия (отдельных подразделений и направлений деятельности) и консолидированных планах (планах для предприятия в целом).

Среди основных бюджетов выделяют также операционные планы (бюджеты текущей деятельности) и финансовые планы. К операционным планам относят:

- бюджет реализации;
- план производства;
- бюджет прямых материальных затрат;
- бюджет затрат на оплату труда;
- план потребности в мощностях;
- план общепроизводственных затрат;
- бюджет производственной себестоимости;
- план общехозяйственных затрат;
- план коммерческих затрат.

К финансовым планам относят:

- бюджет доходов и расходов.
- бюджет инвестиций;
- бюджет движения денежных средств;
- прогнозный баланс.

Выделяют также непрерывные (скользящие) планы. Особенность их состоит в том, что по окончании очередного планового периода (месяца, квартала) к плану прибавляется новый. Таким образом, обеспечивается неизменность планового горизонта (в любой момент существует план, например, на год вперед).

На практике принято выделять статические и гибкие планы.

Статический план – это план, составленный для определенного уровня деловой активности.

Понятие гибкого плана можно трактовать двояко:

1) гибкий план – это совокупность планов, рассчитанных для нескольких уровней деловой активности (диапазона деловой активности). В этом смысле гибкий план – это совокупность статических планов. В этой трактовке гибкий план используется до начала отчетного периода, когда менеджеры рассматривают и оценивают несколько вариантов развития событий;

2) гибкий план – это план, рассчитанный для фактического уровня деловой активности, но с использованием плановых показателей (например, цен реализации продукции, стоимости приобретаемых ресурсов и т. д.). В этой трактовке гибкий план используется после окончания отчетного периода для анализа отклонений между фактическими и плановыми показателями.

Как уже было отмечено, планы могут создаваться для предприятия в целом (консолидированные планы) и для отдельных структурных единиц, называемых центрами финансовой отчетности. Таким образом, под *центрами финансовой отчетности* понимаются структурные единицы предприятия, для которых формируются планы; которые отчитываются за результаты выполнения планов.

Как правило, центры финансовой отчетности – это те же центры ответственности, но только достаточно крупные (цеха, производства или даже отдельные предприятия в рамках холдингов).

Закрепление основных и вспомогательных планов (бюджетов) за центрами финансовой отчетности (какие виды планов составляет каждый центр финансовой отчетности) определяется в первую очередь статусом центра финансовой отчетности. Под *статусом* в данном случае понимается совокупность показателей, отражающих характер ответственности структурной единицы. В зависимости от статуса принято выделять:

- центры расходов (ответственность за понесенные расходы);
- центры доходов (ответственность за полученные доходы);
- центры прибыли (ответственность как за понесенные расходы, так и за полученные доходы);



– центры инвестиций (ответственность за отдачу от инвестиций).

Если, например, центр финансовой отчетности имеет статус «центр расходов», потенциально возможными для него будут:

- план производства;
- бюджет прямых материальных затрат;
- бюджет затрат на оплату труда;
- план потребности в мощностях;
- план общепроизводственных затрат;
- бюджет производственной себестоимости.

Для центра финансовой отчетности со статусом «центр прибыли» к перечисленным видам планов может добавиться:

- план реализации;
- план общехозяйственных затрат;
- план коммерческих затрат;
- бюджет доходов и расходов.

#### **Подготовка отчетов об исполнении планов**

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

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

- 1) сочетание текущего и итогового контроля;
- 2) обеспечение контроля исполнения планов по предприятию в целом и по отдельным центрам финансовой отчетности;
- 3) определение причин и виновников отклонений от исполнения плана;
- 4) сочетание персональной и коллективной ответственности за исполнение планов;

5) рациональное закрепление контрольных показателей за ответственными лицами;

6) рациональный формат отчетов об исполнении планов.

Принцип *сочетания текущего и итогового контроля* означает, что контроль должен осуществляться как в конце планового периода, так и в течение планового периода. Итоговый контроль оценивает работу ответственных за исполнение бюджета лиц и создает предпосылки для проведения изменений в деятельности предприятия. Но итоговый контроль не позволяет оперативно реагировать в случае отклонения от нормального хода деятельности. Например, на предприятии в течение месяца наблюдался стабильный перерасход энергоресурсов. Итоговый отчет позволит отреагировать на данное обстоятельство и принять необходимые меры только по окончании периода. Поэтому необходим текущий контроль, который обеспечивал бы определение промежуточных результатов исполнения плана непосредственно в ходе отчетного периода.

В табл. 6.13 приведен пример возможного варианта «Отчета об исполнении плана продаж». Такой отчет составляется еженедельно и отражает фактическое и плановое значение выручки от реализации, возникшее между ними отклонение за минувшую декаду и с начала квартала нарастающим итогом.

Таблица 6.13

Отчет об исполнении плана продаж						
Наименование продукта	Выручка фактическая за декаду	Выручка фактическая с начала квартала	Выручка плановая за декаду	Выручка плановая с начала квартала	Отклонение за декаду	Отклонение с начала месяца
Продукт 1						
Продукт 2						
...						
Продукт <i>n</i>						

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

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

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

В соответствии с принципом *сочетания персональной и коллективной ответственности за исполнение планов* ответственность должна быть распределена между всеми лицами, задействованными в их реализации. При этом степень ответственности должна находиться в прямой зависимости от возможности влияния данного лица на результаты деятельности. Например, начальник цеха (выделенного на предприятии как центр финансовой отчетности) отвечает за выполнение всей совокупности планов данного цеха, поскольку он наделен полномочиями, позволяющими ему влиять

на результаты работы всего цеха. Сменный мастер отвечает за выполнение части производственного плана и планов потребностей в прямых производственных ресурсах, поскольку в рамках своей смены и своего участка он способен влиять на выпуск продукции и потребление в процессе производства необходимых ресурсов.

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

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

2) закрепление контрольных показателей за конкретными лицами должно быть обоснованным, т.е. контролироваться должны те показатели, на которые данное лицо способно оказать влияние.

Использование принципа *рационального формата отчетов об исполнении планов* предполагает, что объем содержащейся в отчете информации должен быть «необходимым и достаточным». То есть отчет должен быть:

1) достаточно кратким, чтобы внимание пользователя не рассеивалось. При этом чем выше уровень получателя отчета в служебной иерархии, тем более лаконичным должен быть отчет;

2) достаточно полным, чтобы предвосхитить возможные вопросы пользователя.

Для одновременного выполнения обоих требований можно воспользоваться следующим подходом. В случае отсутствия существенных отклонений от плана отчет готовится в краткой стандартной форме. В случае наличия существенного отклонения по какому-либо показателю проводится «разукрупнение» показателя, детализация отчета с выделением факторов и виновников, которые вызвали данное отклонение.

Например, в консолидированном отчете группы компаний по выполнению «Бюджета доходов и расходов» результаты деятельности каждого предприятия представлены в виде строк «Доход», «Расход», «Финансовый результат». Если по какому-либо из предприятий наблюдается существенное отклонение, к консолидиро-

ванному отчету прилагается отчет по выполнению «Бюджета доходов и расходов» данного предприятия, отражающий факторы, повлиявшие на выполнение им плана.

Пример подобного разукрупнения отчетов представлен в теме 5. Там же рассмотрен один из инструментов, применяемых для анализа выполнения планов, – «гибкий бюджет». Поскольку данный метод построен на использовании нормативных показателей, мы посчитали целесообразным рассмотреть его в разделе, посвященном нормативному методу учета затрат.

### **Вопросы и задания для самопроверки**

1. Дайте определение планирования.
2. Перечислите возможные виды планов и дайте характеристику каждого из них.
3. Охарактеризуйте подготовку отчетов об исполнении планов.

### **Тесты**

- 5.1. Период планирования – это:
  - 1) временной промежуток, на который составляются и в течение которого реализуются планы;
  - 2) временной промежуток, в течение которого менеджеры предприятия составляют и согласовывают план.
- 5.2. Планирование на период до 1 года можно охарактеризовать как:
  - 1) текущее;
  - 2) тактическое;
  - 3) стратегическое.
- 5.3. Генеральный бюджет – это:
  - 1) совокупность планов, составленных для предприятия в целом;
  - 2) совокупность планов, составленных для основных производственных подразделений предприятия.
- 5.4. Процедура планирования начинается с составления:
  - 1) плана коммерческих затрат;
  - 2) бюджета продаж;

- 3) плана производства;
- 4) бюджета инвестиций.

5.5. К финансовым планам относят:

- 1) план общехозяйственных затрат;
- 2) бюджет производственной себестоимости;
- 3) план продаж;
- 4) прогнозный баланс.

5.6. В список возможных отчетов для «центра расходов» входят в том числе следующие:

- 1) план производства;
- 2) бюджет движения денежных средств;
- 3) план общехозяйственных затрат;
- 4) бюджет доходов и расходов.

5.7. Балансовое уравнение запасов имеет следующий вид:

- 1) Запасы на начало периода + Поступление запасов в течение периода – Выбытие запасов в течение периода + Запасы на конец периода;
- 2) Запасы на начало периода + Запасы на конец периода = Выбытие запасов в течение периода + Поступление запасов в течение периода;
- 3) Запасы на начало периода + Поступление запасов в течение периода = Выбытие запасов в течение периода – Запасы на конец периода.

5.8. Конечное сальдо может быть отрицательным:

- 1) в бюджете движения денежных средств;
- 2) в бюджете доходов и расходов.

5.9. Центры финансовой отчетности – это:

- 1) структурные единицы предприятия, для которых формируются планы и которые отчитываются за результаты их выполнения;
- 2) структурные единицы предприятия, которые отчитываются за остаток наличных денежных средств.

## ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В первую очередь необходимо сказать о тех предпосылках, на основании которых руководство предприятия принимает решение о формировании (или реорганизации) системы управленческого учета.

Главным и неоспоримым аргументом в пользу необходимости управленческого учета является экономическая среда. Процесс формирования рыночной экономики в России, пусть даже несколько затянувшийся и не совсем гладкий, тем не менее уже привел к ощутимым результатам, а именно к совершенно иным условиям деятельности предприятий: появилась юридическая и экономическая самостоятельность, проявляющаяся в относительной свободе принятия решений при формировании производственной программы, выборе поставщиков, потребителей, посредников и других партнеров по бизнесу, ценообразовании, распределении продукции, ресурсов, доходов и т. д. Руководителям приходится принимать управленческие решения по самым разнообразным вопросам деятельности предприятия и нести риск и ответственность за оправданность каждого из них. Кроме того, конкуренты предприятия постоянно находятся в поиске более выгодных решений, стараются более эффективным способом удовлетворить потребителей, а потребители, в свою очередь, становятся все более осведомленными и придирчивыми.

Как правило, необходимость в управленческом учете назревает, когда на предприятии формируется некоторый уровень управленческой культуры, а руководство предприятия начинает реально осознавать недостатки существующей системы управления, среди которых:

– отсутствие механизма планирования (бюджетирования) деятельности предприятия, позволяющего проводить предварительный сравнительный анализ принимаемых решений, рассчитывать плановые, экономически оправданные (в соответствии с внутренними нормами и нормативами предприятия) показатели затрат,

прогнозировать результаты деятельности и обосновывать перспективные решения, проводить анализ отклонений фактических показателей от плановых и выявлять их причины;

- отсутствие «прозрачной» системы учета затрат, позволяющей не только определить их достоверную величину, но и проанализировать их по видам, статьям, местам возникновения, носителям, центрам ответственности и в других разрезах, необходимых для осуществления адекватного контроля деятельности и управления;

- несовершенство (с точки зрения решения управленческих задач) системы внутренней отчетности;

- отсутствие механизма оценки рентабельности направлений деятельности и отдельных продуктов;

- отсутствие процедур проведения анализа и принятия управленческих решений, связанных с вопросами формирования производственной программы, ценообразования, оценки инвестиционных проектов и т. д.;

- недостаточный уровень ответственности и мотивации персонала за снижение уровня затрат и повышение эффективности деятельности как своего подразделения, так и предприятия в целом;

- отсутствие четкого механизма управления подразделениями предприятия (системы контрольных показателей, регламента их планирования, получения отчетов, анализа и оценки, стимулирования).

Впрочем, все эти перечисленные «типичные» недостатки еще не свидетельствуют о необходимости в срочном порядке заняться внедрением управленческого учета. Дело в том, что управленческий учет в той или иной степени присутствует на каждом предприятии.

Здесь необходимо провести небольшой исторический экскурс с целью восстановления справедливости. Дело в том, что сложился весьма негативный стереотип, в соответствии с которым управленческий учет принято считать чем-то совершенно новым для отечественной практики. Если же посмотреть внимательно на инструменты управленческого учета, то окажется, что большинство



из них давно известны российским специалистам и в ряде случаев весьма успешно применялись.

«Стаж работы» на отечественных предприятиях нормативного метода, например, составляет без малого 70 лет. Методология его внедрения и использования была проработана советскими учеными для большинства отраслей народного хозяйства.

Рассмотренная нами в теме 6 процедура планирования (бюджетирования) по своей внутренней логике принципиально не отличается от процедуры составления «Техпромфинплана» («Плана социально-экономического развития»), за исключением начального пункта планирования – «Плана продаж». Если раньше, во времена государственно регулируемой социалистической экономики, количественные и стоимостные показатели объемов реализации «спускались сверху», то теперь решения об объемах и ценах реализации предприятия принимают самостоятельно. В остальном же «Положение о порядке подготовки „Техпромфинплана“» сохранило актуальность по сей день.

Все сказанное справедливо и по отношению к методологии калькулирования себестоимости. Другое дело, что достаточно удачные наработки советских ученых-экономистов далеко не в полной мере оказались востребованы, поскольку в то время отсутствовали многие стимулы эффективного управления.

В целом же организация на современных предприятиях управленческого учета не предполагает постановку с нуля. Неразумно было бы отказываться от того положительного опыта планово-экономической и учетной работы, который уже имеет место на предприятии. Поэтому правильнее говорить не о постановке (организации), а о реорганизации системы управленческого учета. А чтобы реорганизация была проведена максимально эффективно, необходимо начать с «инвентаризации» – анализа системы управленческого учета в ее существующем виде.

К конкретным мероприятиям такого анализа можно отнести:

– анализ существующих в компании подсистем финансового, оперативного (производственного) учета;

- анализ учетной политики предприятия и адекватности избранных способов учета для получения информации в целях принятия управленческих решений;
- анализ сложившейся практики составления и оценки управленческих отчетов, качества содержащейся в них информации;
- анализ структуры и методов работы финансово-экономических служб предприятия;
- анализ роли и места этих служб в общей системе управления;
- анализ системы планирования (бюджетирования);
- анализ стратегии развития предприятия (цели и задачи экономического развития предприятия на долгосрочную перспективу, ожидаемое направление инвестиций, тактические подходы к решению перспективных задач).

На основе результатов проведенного анализа создается организационно-методологическая модель управленческого учета. В самом общем виде данная модель включает три составляющие – методологическую, организационную и техническую.

Методологическая составляющая определяет, «чем» (т. е. какими объектами) и «как» (т. е. на основании каких принципов) предполагается управлять.

Организационная составляющая определяет «кто» будет управлять, т. е. формирует перечень субъектов управления и определяет их роль в системе управленческого учета.

Техническая составляющая призвана ответить на вопрос: какие технические средства необходимы для функционирования системы управленческого учета?

На практике, конечно же, рассмотренные составляющие не всегда существуют в чистом виде, и решение в ходе реорганизации управленческого учета различных вопросов предполагает их сочетание.

Среди мероприятий по формированию организационно-методологической модели можно назвать:

- 1) формирование системы показателей для управления предприятием;

2) переход к финансовой структуре предприятия и выделение центров финансового учета (отчетности);

3) разработку «учетной политики» управленческого учета. Выделение объектов учета. Разработку учетных регистров управленческого учета. Составление перечня хозяйственных операций, критериев их признания и оценки. Разработку и утверждение регламента учета каждой операции;

4) формирование механизма взаимодействия финансового и управленческого учета;

5) выделение объектов калькулирования. Выбор варианта калькулирования;

6) разработку базовых форм управленческой отчетности;

7) разработку концепции и выбор программы для автоматизации управленческого учета;

8) разработку процедур анализа, контроля и принятия решений на основе информации управленческого учета;

9) выработку регламентов действий всех служб в рамках системы управленческого учета и закрепление их в соответствующих корпоративных стандартах.

Рассмотрим некоторые из перечисленных мероприятий.

Формирование системы показателей необходимо для комплексного отражения состояния и результатов деятельности предприятия. Рассмотрим один из таких показателей, связанный с использованием системы «директ-костинг». Хотя по-прежнему обобщающим целевым показателем деятельности остается прибыль предприятия, появляется новый показатель – маржинальный доход (сумма покрытия).

Маржинальный доход может быть рассчитан как по предприятию в целом, так и по отдельным продуктам (работам, услугам), подразделениям (например, заводам, цехам, участкам, и даже рабочим местам), географическим сегментам деятельности. Таким образом, появляется возможность сравнивать между собой рентабельность отдельных продуктов, географических сегментов, эффективность деятельности производственных подразделений до распределения постоянных (косвенных, общих) затрат. Это

позволяет более объективно оценивать деятельность, поскольку распределение постоянных (косвенных, общих) затрат искажает реальную картину, содержит в себе элемент субъективности.

В результате роста объемов деятельности многие предприятия приходят к децентрализации принятия решений, что делается путем выделения на предприятии центров ответственности. В результате повышается «управленческая прозрачность» предприятия – легче планировать и контролировать деятельность отдельных менеджеров и подразделений.

Структура предприятия, таким образом, может рассматриваться как совокупность центров ответственности, связанных между собой линиями ответственности. Образуется иерархия центров ответственности во главе с генеральным директором, который несет ответственность перед владельцами (учредителями, вкладчиками) предприятия за прибыльное ведение бизнеса. Далее следует несколько функциональных и/или штабных подразделений, тоже являющихся центрами ответственности, еще ниже – центры ответственности, которые могут состоять из секций, подсекций и даже отдельных работников.

Каждый центр ответственности имеет свои «входы» и «выходы». Для центра ответственности по производству или по продаже «выход» может быть оценен по стоимости продукции, для других центров ответственности «выход» может быть измерен стоимостью оказанных услуг, для третьих – качеством.

«Входы» могут быть оценены по произведенным затратам. В этом случае система учета по центрам ответственности должна обеспечить возможность отделения затрат, контролируемых данным центром ответственности, от неконтролируемых им. При этом важным фактором может оказаться метод отнесения затрат на центр ответственности. Например, если затраты на ремонт оборудования распределяются на данный центр ответственности, то возможность контроля этих затрат весьма ограничена, но если они относятся пропорционально часовой ставке за каждый час отработанного времени и ремонт производится по запросу ответ-

ственного исполнителя, то степень их контролируемости возрастает.

Возможно формирование центров ответственности с разной степенью полномочий и ответственности:

- центр затрат (ответственность за затраты);
- центр доходов (ответственность за выручку);
- центр прибыли (ответственность за прибыль, т. е. и за затраты, и за выручку);
- центр инвестиций (ответственность центра прибыли плюс ответственность за размеры и эффективность капитальных вложений).

Порядок формирования центров ответственности зависит от сферы деятельности предприятия, от его мощности, отраслевой специфики, организационной структуры, технологического процесса и даже территориальной расположенности, поэтому решается в индивидуальном порядке. Практика выработала лишь некоторые ориентиры при выборе центра ответственности. Например, центры затрат – это чаще всего производственные подразделения, отдел закупок, отделы административно-управленческого аппарата и т. д. Оценка их деятельности зависит прежде всего от эффективности использования ресурсов – выпуска продукции и связанными с ним затратами. Центры продаж – коммерческие, маркетинговые, сбытовые подразделения, ответственные за реализацию. Основной показатель их деятельности – объем продаж, выручка от реализации. Центры прибыли – относительно самостоятельные подразделения, руководители которых ответственны и за затраты, и за продажи, а следовательно, и за размер получаемой прибыли.

По итогам этапа формирования центров ответственности разрабатывается «Классификатор центров ответственности», в котором закрепляются принципы их выделения, классификации и кодирования, и «Справочник центров ответственности», содержащий перечень центров ответственности предприятия.

Формирование механизма взаимодействия управленческого и финансового (собственно бухгалтерского) учета – одна из слож-

нейших проблем, решаемых при создании организационно-методологической модели. Здесь возможны различные варианты.

В практике западного учета применяются два варианта взаимосвязи управленческой и финансовой бухгалтерий с помощью контрольных счетов расходов и доходов финансовой бухгалтерии. При наличии прямой корреспонденции счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами говорят об интегрированной системе учета на предприятии. Во втором варианте (вариант автономии) используются парные контрольные счета одного и того же наименования («счета-экраны»).

Планом счетов бухгалтерского учета, действующим с 2002 г., также предусмотрена возможность параллельного ведения учета затрат в системах собственно бухгалтерского учета и управленческого (производственного) учета с использованием счетов-экранов 30–39 Плана счетов.

Однако оба варианта, хотя они и представляют собой разновидности автономии и интеграции, фактически реализованы в единой системе счетов. Они могут быть организованы при условии, что принципы, принятые в управленческом и финансовом учете, совпадают, чего на практике может и не быть. Исходя из этого, следует рассматривать и возможность использования третьего варианта – самостоятельной системы управленческого учета со своей системой регистров.

Целесообразность применения того или иного варианта определяется даже не размерами предприятия и объемами осуществляемых хозяйственных операций, а степенью отличий методологий управленческого и финансового учета. То есть организация финансового и управленческого учета в единой системе счетов не всегда позволяет учесть специфику принципов управленческого учета, а наличие автономных систем финансового и управленческого учета ведет к повышению трудоемкости работ, дублированию информации, появлению расхождений.

Впрочем, допустим и некий «промежуточный» вариант, например, ведение финансового и управленческого учета в разных планах счетов, но в рамках единой автоматизированной информационной

системы. Подобные возможности реализуются в настоящее время большинством программ автоматизации деятельности предприятия. Естественно, что любой факт хозяйственной деятельности должен быть отражен в обеих подсистемах учета. Но при этом алгоритм учета для каждой подсистемы будет свой, поскольку в управленческом учете заложены свои учетные принципы, а кроме того, должна получить отражение расширенная информация, которая в финансовой бухгалтерии не учитывается. Это позволит устранить дублирование ввода информации и использовать принцип построения информационных систем: однократного ввода документа в систему и многократного использования.

Поскольку одна из главных задач постановки управленческого учета – удовлетворение информационных потребностей менеджеров различных уровней управления, весьма важным является перечень и содержание разработанных форм управленческой (внутренней) отчетности.

Существует ряд принципов, в соответствии с которыми формируются и предоставляются внутренние отчеты:

- отчет должен быть адресным и конкретным;
- отчет должен содержать оперативную информацию, полезную для принятия управленческих решений;
- при составлении отчета следует учитывать психологические особенности и уровень подготовленности конкретного менеджера, для которого предназначен отчет. Необходимо знать пожелания менеджера относительно формы представления информации (например, табличная или графическая), состава показателей;
- отчет не должен быть перегружен, информация в отчете должна быть систематизирована;
- затраты на подготовку внутренней отчетности не должны превышать экономического эффекта от ее использования (принцип экономичности);
- отчет должен быть «подготовленным», т. е. он должен облегчать принятие решений.

Для реализации последнего принципа следует:

- дополнять фактические показатели плановыми, а также данными предшествующих периодов. Такой отчет позволяет видеть развитие событий во времени, их динамику, а также выявлять существенные отклонения от плана для последующей «работы» с ними (выявление причин отклонений, виновников, принятие соответствующих решений);

- дополнять отчетные формы текстовыми пояснениями (например, о причинах отклонений);

- осуществлять классификацию информации в отчетных формах (например, в порядке возрастания или убывания показателей, благоприятные/неблагоприятные изменения и т. п.);

- осуществлять расчет соответствующих аналитических показателей, например, маржинального дохода, рентабельности, безубыточности, отклонений в натуральных единицах и процентах и т. д.

Для создания на предприятии системы внутренней отчетности необходимо прежде всего определить перечень информации, которая необходима менеджерам различных структурных звеньев, а также степень оперативности/регулярности ее предоставления. Для этого, как правило, проводится специальное обследование системы управления предприятием, выявляются полномочия менеджеров различных уровней управления по принятию решений и их информационные потребности. В результате заполняется «Информационная карта», отражающая потребности в информации структурных единиц фирмы (табл. 7.1).

Кроме самих форм, должен быть проработан регламент их составления, передачи и обработки (порядок, сроки, ответственные).

В качестве примера рассмотрим подходы к формированию отчетов, использующих показатель маржинальной прибыли. Эти отчеты могут отражать:

- вклады отдельных продуктов/услуг в результаты деятельности предприятия;

- вклады внутренних сегментов (производственных подразделений) в результаты деятельности предприятия;



– вклады внешних сегментов (зон реализации: географических зон, каналов реализации, торговых представительств) в результаты деятельности предприятия.

Таблица 7.1

Структурные единицы	Информационная карта		
	Тип данных (количественные/стоимостные)	Перечень информации	Периодичность составления
Цеха основного производства	количественные/стоимостные	Выпуск готовой продукции	Ежемесячно
	количественные/стоимостные	Незавершенное производство	Ежемесячно
	количественные/стоимостные	Использование материалов	Ежемесячно
	количественные	Использование рабочего времени	Ежесуточно
	...	...	
Вспомогательные цеха и службы			
Отдел снабжения			
Отдел сбыта			
Планово-экономический отдел			
...			

Форма отчета по зонам реализации приведена в табл. 7.2. Используя такой отчет для анализа, можно оценить уровень прибыли как по продуктам, так и по «вкладам» в прибыль от каждой зоны реализации. Подобная информация необходима для оценки результатов деятельности и принятия решений в будущем с учетом прибыльности продукции на рынке.

Таблица 7.2

## Отчет о вкладе продуктов по зонам реализации

	Итого		Зоны реализации					
	Сумма		Восток		Центр		Запад	
			Сумма		Сумма		Сумма	
ден. ед.	%	ден. ед.	%	ден. ед.	%	ден. ед.	%	
1. Выручка от реализации в т. ч.:								
1.1 Продукт 1								
1.2 Продукт 2								
2. Переменная себестоимость реализованной продукции, в т. ч.:								
2.1 Продукт 1								
2.2 Продукт 2								
3. Маржинальный доход до вычета затрат по реализации, в т. ч.:								
3.1 Продукт 1 (= 1.1-2.1)								
3.2 Продукт 2 (= 1.2-2.2)								
4. Расходы по реализации переменные, в т. ч.:								
4.1 Продукт 1								
4.2 Продукт 2								
5. Полумаржа I, в т. ч.:								
5.1 Продукт 1 (= 3.1-4.1)								
5.2 Продукт 2 (= 3.2-4.2)								
6. Постоянные специфические расходы по зонам реализации, в т. ч.:								
– на содержание агентства								
– реклама								
7. Вклад зоны (Полумаржа II) (= 5-6)								
8. Общие (нераспределенные) постоянные расходы, в т. ч.:								
– исследовательская работа и разработки								
– административные расходы								
9. Чистый доход (= 7-8)								

Среди принципов, используемых при составлении отчетности, необходимо выделить «иерархический» принцип (принцип многоступенчатой отчетности по уровням управления). В самом общем виде этот принцип схематично изображен на рис. 7.1 (на примере холдинга и предприятия).

Реализация «иерархического» принципа предполагает, что по мере увеличения уровня руководства, которому предоставляется отчет, детализация отчета уменьшается.

Вариант формы «иерархического» отчета представлен ниже в табл. 7.3. На предприятии выделены три уровня управления: участки, цеха и предприятие в целом – в результате образуется многоступенчатая схема отчетности.

Немаловажным является и процесс автоматизации управленческого учета. Реализация проекта автоматизации в ходе постановки системы управленческого учета является «процессом в процессе», имеет свою длительность, этапы (предпроектный, проектный, внедрения), свои риски и свой эффект. Данный этап может (и должен) быть «вплетен» в процесс постановки управленческого учета, в нем должны быть учтены все требования к разра-

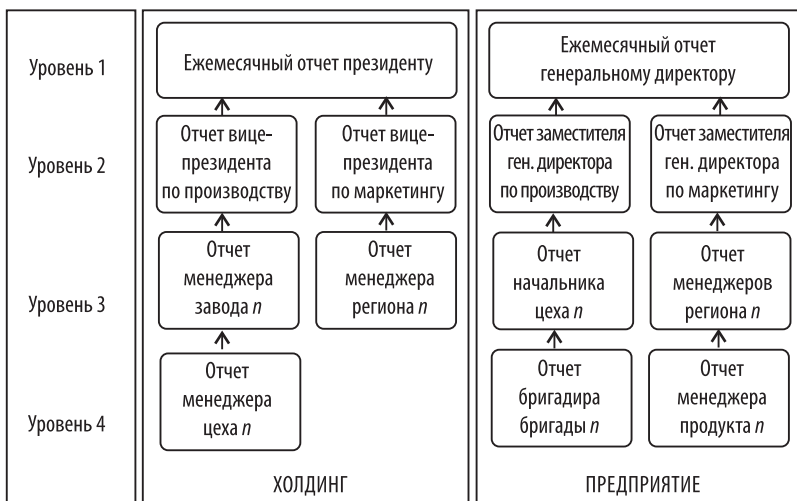


Рис. 7.1. Схема предоставления внутренней отчетности

батываемой системе управленческого учета, он же, в свою очередь, влияет на конкретные регламенты, разделение функций, способы представления информации в управленческом учете.

При определении требований к будущей системе автоматизации должны быть задействованы представители всех служб, которые в дальнейшем будут эксплуатировать данную систему.

Возможности автоматизации в настоящее время разнообразны, их выбор зависит от множества факторов, например, размера предприятия, сложности его структуры; отраслевой принадлежности; имеющихся на предприятии программных продуктов.

Выбирая программу для автоматизации управленческого учета, необходимо прежде всего исследовать уже применяемые (если таковые имеются) программы или отдельные модули автоматизации (в области планирования, складского учета, оперативного и бухгалтерского учета и т. п.), а также возможности их использования для автоматизации управленческого учета или же интеграции с внедряемой информационной системой.

Итак, решение о выборе того или иного программного продукта индивидуально для конкретного предприятия и связано с учетом множества рассмотренных выше факторов.

Разработка процедур принятия решений на основе информации управленческого учета. Как известно, каждая ситуация принятия решений характеризуется определенным набором реквизитов:

- поле альтернатив (набор вариантов решений, которые можно принять в данной ситуации);
- параметры решений (внешние и внутренние условия, которые должны быть приняты во внимание при принятии решений и которые сужают поле альтернатив);
- целевые установки (цели или группы целей, на достижение которых должно быть направлено принятое решение);
- факторы цели (факторы, содействующие достижению целей).

Например, предприятие столкнулось с ситуацией, когда появление на рынке конкурента с аналогичными продуктами привело к уменьшению занимаемой доли рынка.

Таблица 7.3

Структура отчетов центров ответственности по уровням управления

Затраты	По плану	Отклонение	Причина	Виновник
Уровень 4. Цех 18. Отчет начальника участка № 2				
Статья 1				
Статья 2				
...				
Статья <i>n</i>				
Всего				
Уровень 3. Цех 18. Отчет начальника цеха				
Участок № 1				
Участок № 2				
Участок № 3				
Всего прямые затраты:				
Общецеховые затраты,				
в т. ч.:				
Статья 1				
Статья 2				
...				
Статья <i>n</i>				
Всего по цеху				
Уровень 2. Основное производство.				
Отчет заместителя генерального директора производства				
Цех № 4				
Цех № 11				
Цех № 18				
Всего по основному				
производству				
Общепроизводствен-				
ные затраты				
Уровень 1. Предприятие. Отчет генерального директора начальнику производственного дивизиона холдинга				
По основному произ-				
водству				
По обслуживающему				
производству				
Общехозяйственные				
Коммерческие				
Прочие				
Всего по предприятию				

Цель, которую предприятие стремится достичь в данной ситуации, можно сформулировать следующим образом: поправить свое положение на рынке.

Очевидно, что эта целевая установка может иметь по крайней мере два варианта:

1) отвоевать у конкурента хотя бы часть рынка. Факторами этой цели могут, например, быть:

- условия, предлагаемые покупателю, должны быть не хуже условий, предлагаемых конкурентом;
- эффективная реклама;

2) полностью вытеснить конкурента с рынка. Факторы цели:

- условия, предлагаемые покупателю, должны быть лучше условий, предлагаемых конкурентом;
- эффективная реклама.

Предположим, предприятие решается на реализацию второго варианта. Очевидно, что главным фактором цели будет обеспечение покупателям более привлекательных условий. Возможно, такие условия, как порядок оплаты, порядок поставки, порядок послепродажного обслуживания, предприятию изменить не удастся, тогда главным (и единственным) из условий становится цена реализации данной продукции.

Найдем альтернативы решения в данной ситуации. Теоретически значение цены может быть от 0 до бесконечности. Однако с учетом сформулированного фактора цели возможная цена реализации оказывается ограниченной сверху ценой, предлагаемой в настоящее время конкурентом.

Другим ограничением (параметром решения) является получаемый от данного вида продукции маржинальный доход – он должен быть как минимум неотрицательным для обеспечения безубыточного производства данного вида продукции. Таким образом, рассматриваемое поле альтернатив сужается до диапазона «прямые переменные затраты на единицу  $\leftrightarrow$  цена конкурента». Реквизиты данной ситуации представлены на рис. 7.2.

Управленческий учет играет очень важную роль в принятии решений. В процессе выполнения своих функций менеджеры посто-

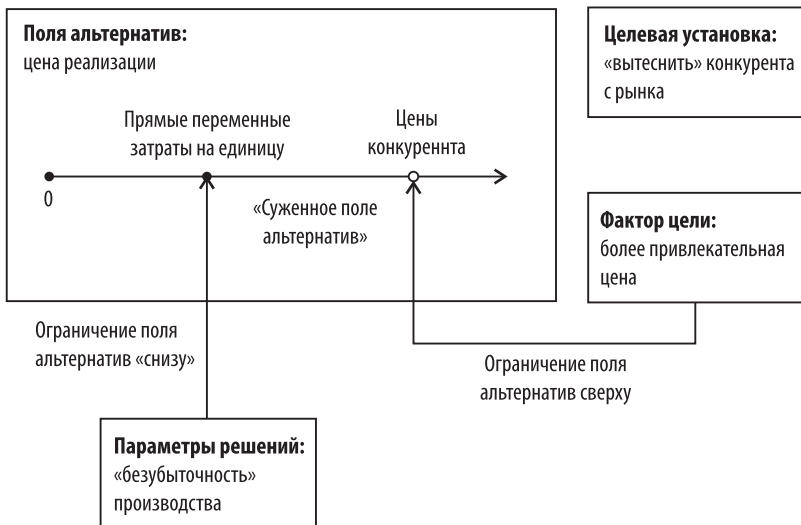


Рис. 7.2. Реквизиты принятия решения в ситуации «появление конкурента»

янно сталкиваются с проблемой выбора оптимального варианта действий. При этом возникают типичные вопросы: что производить, как производить, где продавать продукт, какую цену назначать и т. д. В качестве примеров типичных ситуаций для управленческого учета, требующих принятия управленческих решений, можно привести:

- планирование производственной программы и выбор ассортимента продукции (работ, услуг);
- ценообразование, в том числе расчет цен, обеспечивающих достижение целевых показателей деятельности, а также трансфертное ценообразование, используемое при обмене полуфабрикатами и изделиями между различными подразделениями одного предприятия;
- выбор варианта организации процесса снабжения комплектующими (приобретение комплектующих у сторонних поставщиков или организация собственного производства комплектующих), включающий в себя рассмотрение как финансовых, так

и нефинансовых факторов. Финансовые факторы связаны с величиной затрат. В дополнение к ним анализируют нефинансовые факторы, например, будет ли обеспечиваться необходимое качество, будут ли выполнены сроки поставок, не произойдет ли неожиданное увеличение цен, будет ли оборудование использовано для производства другой продукции;

- оценка целесообразности принятия дополнительного заказа по цене ниже обычной или рыночной. Такой подход целесообразно применять в случае: резкого спада производства; наличия свободных производственных мощностей; столкновения фирмы с острой производственной конкуренцией;

- определение «вклада» отдельных подразделений предприятия в общие результаты деятельности для выбора наиболее прибыльных направлений, а также для оценки деятельности руководителей подразделений (менеджеров различных уровней управления) для определения размеров их стимулирования;

- оценка целесообразности ликвидации неприбыльного сегмента деятельности (подразделения, продукта, услуги);

- выбор варианта капитальных вложений, анализ эффективности мероприятий по модернизации оборудования. Эта проблема характерна не столько для оперативного управления, сколько для решения вопросов стратегического развития предприятия. Такие решения должны быть должным образом проанализированы и обоснованы, поскольку действуют они длительное время;

- сохранение достигнутого уровня прибыли.

Таким образом, информация, получаемая в системе управленческого учета, используется для принятия управленческих решений как долгосрочного, так и краткосрочного характера, в самых разнообразных ситуациях.

Выработка регламентов действий всех служб в рамках системы управленческого учета и закрепление их в соответствующих корпоративных стандартах – внутренних нормативных документах, регламентирующих применение на предприятии управленческого учета.



Всю совокупность указанных документов можно разделить на две группы:

- стандартизирующие объекты управления в рамках управленческого учета;
- стандартизирующие способы реализации в отношении этих объектов различных функций управления.

К первой группе документов относятся *классификаторы и справочники*.

Классификаторы определяют признаки классификации, которые используются для выделения и группировки объектов управления.

Справочники содержат перечень выделенных на предприятии объектов управления.

К обязательным можно отнести классификатор (справочник) мест возникновения затрат и центров ответственности; классификатор затрат и справочник статей затрат; классификатор (справочник) носителей затрат.

Совокупность документов, регламентирующих практическое применение методологической модели, можно условно разбить на следующие блоки:

- документы, регламентирующие ведение учета затрат;
- документы, регламентирующие процедуру планирования;
- документы, регламентирующие калькулирование себестоимости;
- документы, регламентирующие порядок реализации функции контроля;
- документы, регламентирующие принятие решений;
- организационные документы, регламентирующие деятельность служб предприятия в рамках системы управленческого учета.

Например, в *блоке контроля* можно выделить две группы документов.

Первая группа документов призвана обеспечить контроль за сохранностью и рациональное использование активов предприятия. В рамках этой группы могут быть подготовлены, например:

– «Положение (инструкция) о порядке проведения инвентаризации материалов (незавершенного производства, готовой продукции, бракованной продукции, отходов) на центральном складе Предприятия (кладовых цехов, на рабочих местах)»;

– Положение (инструкция) о материальной ответственности лиц, связанных с заготовлением, хранением, внутренним перемещением и использованием товарно-материальных ценностей.

Вторая группа документов призвана обеспечить контроль за деятельностью структурных единиц предприятия – центров ответственности. Эта группа документов определяет:

– набор контрольных показателей, используемых для оценки деятельности каждого центра ответственности;

– порядок формирования нормальных величин контрольных показателей;

– порядок определения фактических величин контрольных показателей;

– порядок оценки деятельности центров ответственности на основе данных проведенного анализа.

*Блок организационных документов* представляет собой совокупность документов, регламентирующих общие аспекты деятельности подразделений и сотрудников, непосредственно участвующих в работе системы управленческого учета, например, «Положение об управлении учета и контроля»; «Положение об отделе методологии»; «Должностная инструкция экономиста (специалиста по управленческому учету)».

Документы этого блока разрабатываются в соответствии с общими для всех организационных документов подходами.

Итак, нами были рассмотрены основные задачи, возникающие при постановке управленческого учета. В любом случае, решение этих задач должно начинаться с проведения на предприятии «инвентаризации» существующей системы управления, чтобы максимально учесть и использовать имеющийся управленческий опыт.

Говоря о направлениях дальнейшего развития управленческого учета, в качестве возможных примеров можно привести концепции контроллинга и стратегического планирования. Организация

системы контроллинга характерна для ведения учета для целей управления в Германии и США, однако интерес к ней проявляется и на российских предприятиях. Контроллинг – явление более емкое, более разнообразное по включаемым в него целям, задачам, функциям и методам. Контроллинг можно определить как систему управления процессом достижения целей предприятия, интегрирующую учет, оперативное и стратегическое планирование и анализ, контроль затрат и результатов, маркетинг и принятие решений в единую систему управления предприятием. Таким образом, по сравнению с системой управленческого учета контроллинг охватывает новые элементы: разработку стратегии, координацию целей, управление маркетингом. Стратегическое планирование также одно из направлений совершенствования управленческого учета. Как следует из названия, основное внимание здесь направлено на управление будущим предприятия: выявление долгосрочных целей, путей развития предприятия, формирование стратегии, способствующей достижению этих целей, контроль и анализ хода реализации разработанной стратегии.

### **Вопросы и задания для самопроверки**

1. Перечислите основные недостатки действующей системы управления, которые свидетельствуют о необходимости постановки управленческого учета.
2. Перечислите основные этапы анализа действующей системы управления предприятием.
3. Охарактеризуйте организационно-методологическую модель внедрения управленческого учета.
4. Перечислите основные виды центров ответственности.
5. Охарактеризуйте основные модели взаимодействия систем финансового и управленческого учета.
6. Расскажите о принципах построения форм внутренней (управленческой) отчетности предприятия.
7. Определите понятие стандартизации бизнес-процессов в организации и автоматизации систем управленческого учета.

## Тесты

7.1. «Центр доходов» несет ответственность за:

- 1) затраты;
- 2) затраты и выручку;
- 3) выручку.

7.2. Уровень самостоятельности и ответственности центра инвестиций:

- 1) выше уровня ответственности центра прибыли;
- 2) ниже уровня ответственности центра прибыли.

7.3. Параметры решений – это:

- 1) внешние и внутренние условия, которые должны быть приняты во внимание при принятии решений и которые сужают поле альтернатив;
- 2) набор вариантов решений, которые можно принять в данной ситуации.

## ОТВЕТЫ НА ТЕСТЫ

Тема	Номер вопроса	Номер правильного ответа	Тема	Номер вопроса	Номер правильного ответа
1	1.1	3	5	5.1	1
	1.2	5		5.2	1
	1.3	1		5.3	1
2	2.1	2		5.4	2
	2.2	1		5.5	4
	2.3	1		5.6	1
	2.4	1		5.7	1
	2.5	2		5.8	2
	2.6	2		5.9	1
	2.7	2	6	6.1	3
2.8	3	6.2		2	
2.9	1	6.3		1	
3	3.1	1	6.4	1	
	3.2	3	6.5	1	
	3.3	4	7	7.1	3
	3.4	1		7.2	1
	3.5	1		7.3	1
4	4.1	1			
	4.2	1			
	4.3	1			
	4.4	1			
	4.5	1			
	4.6	1			
	4.7	2			
	4.8	2			
	4.9	1			
	4.10	1			
	4.11	1			

## СПИСОК БИБЛИОГРАФИЧЕСКИХ ССЫЛОК

1. *Вахрушина М. А.* Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов. 8-е изд., доп. и перераб. М. : ИКФ Омега-Л : Высшее финансовое образование, 2010. 570 с.
2. *Хорнгрэн Ч. Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет, управленческий аспект : учеб. пособие. М. : Финансы и статистика, 2000. 416 с.
3. *Шеремет А. Д.* Управленческий учет : учеб. пособие / под ред. А. Д. Шеремета. М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 512 с.
4. *Николаева О. Е., Шишкова Т. В.* Классический управленческий учет : учебник для вузов. М. : Изд-во «Эдиториал УРСС», 2014. 400 с.
5. *Касьянова Г. Ю., Колесников С. Н.* Управленческий учет по формуле «три в одном». М. : Статус-Кво 97, 1999. 328 с.
6. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997.
7. «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»: Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015). Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>
8. «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»: Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>
9. *Mellerowicz K.* Betriebswirtschaftslehre der Industrie. 3 Auflage. Freiburg im Breslau, 1958. Bd.1. S. 295.
10. «Положения о составе затрат»: утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 г. № 552 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>
11. «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01»: При-

каз Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. от 25.10.2010). Зарегистрировано в Минюсте РФ 19.07.2001 № 2806 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>

12. «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов»: Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.12.2010). Зарегистрировано в Минюсте РФ 13.02.2002 № 3245 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>

13. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях (утв. Госпланом СССР, Госкомцен СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР 20.07.1970) (ред. от 17.01.1983).

## СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Антикризисное управление: учебник / под ред. Э. М. Короткова. М. : ИНФРА-М, 2005. 624 с.

*Васильева Л. С.* Управленческий учет : учеб. пособие / Л. С. Васильева, Д. И. Ряховский. М. : КНОРУС, 2006. 544 с.

*Васильева Л. С.* Финансовый анализ: учебник / Л. С. Васильева, М. В. Петровская. М. : КНОРУС, 2006. 544 с.

*Вахрушина М. А.* Управленческий анализ : учеб. пособие / М. А. Вахрушина. 6-е изд. М.: Омега-Л, 2010. 399 с.

Внедрение сбалансированной системы показателей / Horvath & Partners ; пер. с нем. 2-е изд. М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. 478 с.

*Гетьман В. Г.* Бухгалтерский учет / В. Г. Гетьман. М. : Инфра-М, 2015. 420 с.

*Друри К.* Управленческий учет для бизнес-решений / К. Друри ; пер. с англ. ; под ред. В. Н. Егорова. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 655 с.

*Зуб А. Т.* Стратегический менеджмент : учебник / А. Т. Зуб. 2-е изд. М. : ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2008. 415 с.

*Ильшев А. М.* Стратегический конкурентный анализ в транзитивной экономике России / А. М. Ильшев, Н. Н. Ильшева, Т. С. Селевич. М. : Финансы и статистика, 2010. 480 с.

*Николаева О. Е.* Классический управленческий учет : учебник для вузов / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. М. : Изд-во «Эдиториал УРСС». 2014. 400 с.

*Соколов Я. В.* Управленческий учет : учебник / Я. В. Соколов. СПб. : Магистр, 2015. 455 с.

*Толпегина Н. А.* Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник для бакалавров / Н. А. Толпегина. М. : Юрайт, 2015. 520 с.

*Юрьева Л. В.* Анализ взаимосвязи концепций контроллинга и управленческого учета «Стратегический управленческий анализ» / Л. В. Юрьева // Научно-аналитический журнал. 2008. № 2 (5). С. 22–38.



*Юрѳева Л. В.* Стратегический управленческий учет для бизнеса : учебник / Л. В. Юрѳева, Н. Н. Ильшева, А. В. Караваева. М. : НИЦ ИНФРА-М, 2013. 336 с.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие .....	3
Введение .....	5
Тема 1	
Сущность учета для управления предприятием, его отличие от финансового учета .....	7
Тема 2	
Классификация затрат и расходов .....	16
Тема 3	
Формирование себестоимости и системы учета затрат .....	49
Тема 4	
Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг .....	66
Тема 5	
Нормативный метод учета затрат .....	104
Тема 6	
Основы бюджетирования .....	127
Тема 7	
Организация управленческого учета .....	149
Ответы на тесты .....	171
Список библиографических ссылок .....	172
Список рекомендуемой литературы .....	174

*Учебное издание*

**Ильина** Ангелина Владимировна  
**Ильшева** Нина Николаевна

## **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Учебное пособие

Редактор *Е. Е. Крамаревская*  
Компьютерная верстка *В. К. Матвеева*

Подписано в печать 05.05.16. Формат  $60 \times 84 \frac{1}{16}$ .  
Бумага офсетная. Гарнитура Minion Pro. Тираж 100 экз.  
Уч.-изд. л. 10,9. Усл. печ. л. 11,3. Заказ № 188.

Издательство Уральского университета  
620000, Екатеринбург, ул. Тургенева, 4

Отпечатано в Издательско-полиграфическом центре УрФУ  
620000, Екатеринбург, ул. Тургенева, 4  
Тел.: +7(343) 350-56-64, 350-90-13.  
Факс: +7(343) 358-93-06  
E-mail: [press-urfu@mail.ru](mailto:press-urfu@mail.ru)  
[print.urfu.ru](http://print.urfu.ru)

*Для заметок*

*Для заметок*



