

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Саратовский государственный аграрный университет
имени Н. И. Вавилова»

Бухгалтерский управленческий учет

краткий курс лекций

для студентов IV курса

Направление подготовки
380301 Экономика

Профиль подготовки
Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Саратов 2015

УДК 657 (075.8)
ББК 65.052.73

Н 76 Бухгалтерский управленческий учет: краткий курс лекций для студентов IV курса направления подготовки 380301 «Экономика» / С.А. Новоселова // ФГБОУ ВО Саратовский ГАУ. – Саратов, 2015. – 122 с.

Краткий курс лекций по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет» составлен в соответствие с рабочей программой дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» и предназначен для бакалавров направления подготовки «Экономика», профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Краткий курс лекций содержит теоретический материал по основным вопросам бухгалтерского управленческого учета, цель которого - формирование у студентов-бакалавров теоретических и практических навыков организации и ведения бухгалтерского управленческого учета в организациях и использования учетной информации для принятия управленческих решений.

Введение

Управленческий учет – это область знаний, позволяющих организовать эффективный процесс управления информацией, необходимой для подготовки, обоснования и принятия качественных решений. Результаты деятельности руководителя, менеджера во многом зависят от информации, которую он использует для планирования, контроля, регулирования управленческой деятельности и принятия решений. Обеспечить менеджера информацией, в требуемом объеме и соответствующего качества, призван управленческий учет.

Краткий курс лекций по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет» позволит сформировать у студентов базовые комплексные знания и практические навыки в области управленческого учета и отчетности; развить у студентов навыки по заполнению и анализу форм управленческой отчетности организаций.

Содержание учебной дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» способствует интегрированию знаний по предпринимательству, анализу, учету и налогообложению организаций, формированию комплексного подхода в изучении специальных дисциплин. Достижение вышеизложенных целей позволит ориентировать выпускников на дальнейшую научно - исследовательскую и практическую деятельность.

Лекция 1

СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

1.1. Механизмы формирования внешней и внутренней информации, ее пользователи

Существование управленческого учета в системе управления как самостоятельной подсистемы бухгалтерского учета сегодня сомнению уже не подвергается. Однако необходимость ведения управленческого учета до недавнего времени определялась лишь инициативой самого хозяйствующего субъекта. Возможности ведения управленческого учета закреплены в нормативном порядке в связи с Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена постановлением Правительства Российской Федерации от 6.03.98 г. №283).

Управление предприятием имеет сложную структуру и базируется на различных видах учета, которые становятся информационной основой последующих аналитических расчетов, необходимых для принятия управленческих решений.

Основная цель бухгалтерского учета – формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении.

Основными потребителями информации являются:

- внутренние пользователи – руководители, учредители, участники и собственники имущества организации;
- внешние пользователи – инвесторы, кредиторы, органы статистической отчетности, налоговые органы и др.

Информационные связи на предприятии обеспечиваются соответствием рабочего плана счетов бухгалтерского учета организационной, финансовой и плановой структурам, последовательность взаимодействия которых строится следующим образом:

- 1) аналитика рабочего плана счетов бухгалтерии – организационная структура – центры ответственности – центры планирования;
- 2) аналитика рабочего плана счетов – статьи дохода и расхода финансовых бюджетов – финансовые приложения бизнес – плана;
- 3) учет затрат в бюджетировании - учет производственных затрат – учет затрат при расчете себестоимости;
- 4) учет хода организационных и производственных процессов – учет реализации операционной части бизнес – плана.

Институт дипломированных бухгалтеров управления (СИМА) определяет управленческий учет как:

- выработка политики;
- планирование и контроль деятельности предприятия принятие альтернативных решений;
- раскрытие данных лицам, находящимся вне компании (акционеры и другие);
- раскрытие данных служащим;
- обеспечение сохранности активов.

Управленческий учет представляет собой деятельность по обеспечению руководства учетной информацией, которая необходима ему для управления предприятием с максимально возможной степенью эффективности. (Официальная терминология СИМА).

Установленных правил по поводу того, как эта деятельность осуществляется, не существует, однако развитие теории и установившейся практики в течение ряда лет повысило роль управленческого учета.

В настоящее время большинство предприятий имеет в рамках своей финансовой структуры самостоятельные отделы управленческого учета, которые обеспечивают руководство необходимой информацией управленческого учета. В небольших компаниях функции управленческого учета и финансового учета могут выполняться одним отделом, и проведение различий между этими функциями может вызвать затруднение.

Для того чтобы управленческий учет вносил положительный вклад, он должен входить в систему управленческой информации (MIS) предприятия. MIS представляет собой систему, созданную компанией для охвата всей информации (учетной и прочей), необходимой руководству для управления предприятием с максимальной эффективностью.

Например, на производственном предприятии MIS будет получать информацию о размещении материальных запасов от отдела хранения, в то время как в функцию управленческого учета будет входить сбор информации, позволяющей производить расчет затрат (для предприятия) по каждому виду товара, имеющегося в наличии на этих складах. Управленческий учет, таким образом, является только частью, хотя и очень важной, системы MIS предприятия. Поэтому, чтобы приносить пользу в полном объеме, управленческий учет должен успешно взаимодействовать с другими подсистемами компании.

Если управленческий учет не будет находиться во взаимодействии с другими элементами MIS предприятия, то он не сможет получать всю информацию, необходимую ему для выполнения своей роли должным образом.

Каждое предприятие будет иметь свой подход к управленческому учету, придавая ему больше или меньше значения, чем другие. В некоторых компаниях управленческий учет даже невозможно выделить из общей системы учета, но его можно обнаружить, проследив, откуда берут начало бухгалтерские отчеты администрации, используемые руководством.

Управленческий учет необходим как некоммерческому или государственному предприятию, так и коммерческим производителям продукции или организациям, предоставляющим услуги. Если какая-нибудь благотворительная организация намерена осуществить эффективное планирование на будущее и увеличить до максимального предела отдачу от своих ресурсов то, чтобы помочь своим руководителям достичь этих целей, ей необходима качественная информация управленческого учета в той же степени, в какой она нужна любой компании, нацеленной на получение прибыли.

1. 2. Сущность, содержание управленческого учета, его цели и задачи

Управленческий учет – вид деятельности в рамках одного предприятия, который обеспечивает управленческий аппарат информацией, необходимой для планирования, контроля и анализа деятельности предприятия.

Предметом управленческого учета, в общем виде, выступает совокупность объектов в процессе всего цикла управления деятельностью предприятия. Всю совокупность объектов можно разделить на две группы: производственные ресурсы и хозяйственные процессы.

Снабженческо – заготовительная деятельность – приобретение, хранение, обеспечение производства сырьевыми ресурсами, вспомогательными материалами и производственным оборудованием, маркетинговая деятельность, связанная со снабженческими процессами.

Производственная деятельность – процессы, обусловленные технологией производства продукции, включающие в себя основные и вспомогательные операции; операции по совершенствованию выпускаемых и разработке новых продуктов.

Финансово – сбытовая деятельность – маркетинговые исследования и операции по формированию рынка сбыта продукции; непосредственно сбытовые операции (упаковка, транспортировка и другие виды работ); операции, содействующие росту объема продаж (реклама, установление связей с потребителями, контроль качества выпускаемой продукции).

Организационная деятельность – создание организационной структуры предприятия, выделение из системы предприятия функциональных отделов, служб, цехов, участков; организация информационной системы на предприятии с прямой и обратной связью, отвечающей функциям планирования, контроля, анализа выполнения плана, стимулирования; операции координирования действия внутренних исполнителей, направленных на выполнение основной цели предприятия.

Метод управленческого учета можно разделить на две составляющие:

- 1). Элементы метода финансового учета (счета, оценка, калькуляция, двойная запись, инвентаризация, баланс, отчетность).
- 2). Приемы и методы экономического анализа: (метод сравнения, экономико-математическое моделирование, индексный метод, метод корреляции, линейное программирование).

Таким образом, все методы интегрируются в единую систему и используются в целях управления предприятием, т.е. метод управленческого учета – системный оперативный анализ.

Тремя основными целями управленческого учета являются:

- управление затратами;
- принятие решения (оперативное управление);
- планирование и контроль.

Управление затратами представляет собой процесс, начинающийся со сбора всей информации, относящейся к затратам, возникающим при покупке или производстве предприятием изделий или услуг, предназначенных для перепродажи с прибылью (или свободного распределения в случае с благотворительной организацией). Собрав необходимую информацию о затратах на производство, следует найти способ проанализировать общую величину затрат, чтобы достаточно точно определить индивидуальную себестоимость каждого изделия или услуги, предлагаемых предприятием (включая некоммерческие компании). Далее уже можно подготавливать мероприятия по оптимизации затрат на производство и реализации каждого конкретного вида продукции.

Принятие решения является одной из ключевых функций оперативного управления предприятием. Каждый день руководители сталкиваются с необходимостью принимать ряд решений по выбору одного варианта действий из многих альтернатив. Каждое

такое решение может непосредственно влиять на результаты будущей деятельности их компании. Очевидно, что в интересах предприятия необходимо, чтобы его руководители получали всякое содействие, способствующее принятию ими решения.

Управленческий учет призван облегчить процесс принятия решения, обеспечивая его информацией, относящейся к каждому решению, в той форме, в какой она может быть легко использована руководителями. Важно запомнить, что управленческий учет может только помочь руководителям в принятии ими решения. Он не заменяет и не может заменить суждения и опыта, применяемого ими в этих случаях. Однако он является очень полезным инструментом, помогающим в этом процессе, и хорошие руководители используют его с максимальной отдачей.

Планирование и контроль заключаются в формировании целей и показателей эффективности деятельности предприятия и составлении планов по их исполнению (краткосрочных и перспективных), основанных на прошлом опыте и любой другой имеющейся информации. На этапе контроля используются данные, полученные на основе определения затрат и сравнения фактических показателей предприятия с плановыми. Если фактические результаты не соответствуют запланированному уровню эффективности производства, то на основе данной проверки руководство может внести коррективы.

Простым примером планирования и контроля является составление системы бюджетов, используемой предприятиями для управления своей деятельностью в течение ближайшего периода (бюджетное управление).

Все три упомянутые выше цели управленческого учета тесно взаимосвязаны. Например, при принятии решения о производстве или покупке комплектующего изделия для своей продукции руководство компании рассмотрит расходы на производство этого компонента (определение затрат) и сравнит их с альтернативными затратами на приобретение аналогичного компонента на стороне. Результат решения будет отражен в годовых планах предприятия (планирование и контроль).

Цикл управления

Для обеспечения постоянного развития организации и своевременного реагирования на изменения внешней среды управление компанией производится путем циклического совершения определенных действий.

Термин «цикл управления» означает процесс по управлению организацией, состоящий из следующих этапов:

(а) Планирование, включающее в себя:

постановку задач и целей - определение задач и целей и приоритетных направлений деятельности (видов бизнеса) организации на период управления

подготовку управленческих решений - разработку и анализ вариантов мероприятий по достижению поставленных целей

принятие управленческих решений и формирование плана достижения поставленных целей - выбор варианта достижения цели и подготовка плана по его исполнению.

(b) выполнения плана и возложения на конкретных менеджеров ответственности за воплощение в жизнь его конкретных аспектов

(c) контроля и оценки фактических результатов деятельности путем сопоставления фактических результатов деятельности с планом

(d) переоценку существующих задач и целей, если сопоставление показывает, что существующие планы нереалистичны и выработку, в случае необходимости, новых задач, целей и планов/

Цели представляют собой количественное выражение задач (иногда цели так и называют «задачами»). Это цели, которые можно оценить с точки зрения их достижимости. Обычно они заключены в конкретные временные рамки, причем эти цели могут быть как долгосрочными, так и краткосрочными.

В соответствии с организационной структурой компании циклы управления могут формироваться по следующим уровням управления:

- управление видами бизнеса
- управление организационными единицами
- управление деятельностью сотрудников

Вид бизнеса - это совокупность продуктов организации, сгруппированных по однородным признакам (по технологии производства, географическим рынкам сбыта, категориям покупателей и т.д.)

Организационная единица (подразделение) - структурная единица организации, имеющая собственное руководство и наделенная определенными функциями и полномочиями по решению поставленных перед ней задач и целей.

Циклы управления также определяются и периодами управления.

В зависимости от срока, на который устанавливаются задачи и цели, и степени их влияния на деятельность организации выделяют следующие периоды управления:

Стратегический

Решения, принятые на стратегическом уровне, устанавливают или меняют задачи или стратегические цели организации. В их число входят решения о выборе продуктов и рынков, о требуемых уровнях прибыльности предприятия, а также о приобретении или продаже дочерних компаний или основных внеоборотных активов.

Тактический

Тактические решения связаны с успешным и эффективным использованием ресурсов организации (иногда их называют «4 компонента»: люди, материалы, производственное оборудование и деньги). Поэтому тактические решения включают формирование на следующий период бюджетов для продаж, для объема производства и для уровня запасов, а также определение критериев оценки результатов деятельности, на основании которых будут оцениваться работа организационных единиц.

Оперативный

Оперативные решения должны обеспечивать эффективное и успешное выполнение конкретных задач. Они могут включать решения, связанные с распределением конкретных сотрудников по конкретным заданиям и заказам или с действиями, которые требуется предпринять в отношении жалоб потребителей.

На каждом этапе цикла управления принимаются управленческие решения, и, следовательно, возникает необходимость подготовки соответствующей информации. Поэтому, управленческий учет неразрывно связан с управлением организацией и присутствует на каждом этапе ее деятельности.

1.3. Сравнительная характеристика управленческого и финансового учета

Большинство элементов бухгалтерского финансового учета можно найти и в управленческом учете. **Общие характеристики:**

- В обеих системах учета рассматриваются одинаковые хозяйственные операции.
- На основании полной или производственной себестоимости, рассчитанной в системе управленческого учета, производится балансовая оценка активов предприятия в системе финансового учета.

– Общепринятые принципы финансового учета действуют в управленческом учете. Администрация не может руководствоваться в своей деятельности непроверенными субъективными оценками.

– Оперативная информация используется не только в управленческом учете, но и для составления финансовых документов.

– Информация и управленческого и финансового учета используется для принятия решений. Данные финансового учета помогают инвесторам оценить потенциал и перспективы предприятия, целесообразность инвестирования, а данные управленческого учета используются менеджерами для решения проблем управления.

Принципиальные отличия:

1. Обязательность ведения учета

Ведение финансового учета предусмотрено законодательством, т.е. обязательно (в соответствии с Законом «О бухучете»). Финансовый учет ведется по требуемой форме и с требуемой степенью точности независимо от желания руководства.

Управленческий учет связан с калькулированием, которое, в свою очередь, тесно связано с налоговым законодательством. В этом плане ведение учета в управленческом учете зависит от задач, стоящих перед руководством и уровня профессиональной подготовки руководства, но при этом обязательно должно выполняться условие: затраты на сбор информации должны быть ниже экономического эффекта от ее использования.

2. Цели ведения учета

Составление финансовых документов для внешних пользователей. Финансовая отчетность готова – цель достигнута. В управленческом учете целью является сбор необходимой информации для административно – управленческого персонала.

3. Пользователи информации

В финансовом учете – внешние.

В управленческом учете – внутренние.

4. Методы ведения учета

В финансовом учете – двойная запись, счета, документация, инвентаризация и т.д.

В управленческом учете - пользоваться этими приемами не обязательно (например двойной записью).

5. Измерители

В финансовом учете к отчетности – рубль (денежные).

В управленческом учете – денежные, натуральные, условно- натуральные.

6. Периодичность составления отчетности

В финансовом учете – закреплено законодательно (ежедневно, ежемесячно, ежеквартально или ежегодно).

В управленческом учете – по мере надобности, по принципу целесообразности и экономичности (ежедневно, еженедельно и т.д.).

7. Степень открытости информации

Финансовая отчетность не представляет коммерческой тайны, открыта, публична, в ряде случаев заверяется независимыми аудиторами.

В управленческом учете – коммерческая тайна строго сохраняется.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Что такое управленческий учет?
- 2) Различия между управленческим и финансовым учетом?

- 3) Данные управленческого учета представляют собой коммерческую тайну?
- 4) Понятия управленческий и производственный учет тождественны?
- 5) Необходимо ли ведение управленческого учета в рыночных условиях?
- 6) Какие основные цели управленческого учета?
- 7) Что является задачами управленческого учета?
- 8) Как может быть организован управленческий учет?
- 9) Что включает в себя управленческий учет?
- 10) Какова цель управления затратами?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Вахрушева, О. Б.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / О. Б. Вахрушева. - М.: Евразийский открытый институт, 2011.
2. **Вахрушева, О. Б.** Управленческий учет: курс лекций / О. Б. Вахрушева. - М.: ЭКСМО, 2010. - 224 с.
3. **Вахрушина, М. А.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебник / М. А. Вахрушина. - 8-е изд., испр. - Электрон. текстовые дан. - М.: Омега-Л, 2010. - 570 с.
4. **Гаррисон, Рэй.** Управленческий учет: учебник для обучающихся по программе «Мастер делового администрирования»; рек. Советом Минобрнауки РФ / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр. - 12-е изд. - СПб. : Питер, 2012. - 592 с. : ил.
5. **Егорова, Л. И.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / Л. И. Егорова. - М.: Евразийский открытый институт, 2011. - 120 с.
6. **Керимов, В. Э.** Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В. Э. Керимов. - 6-е изд., испр. и доп. - М. : Дашков и К, 2008. - 477 с.
7. **Кондраков, Н. П.** Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. - М. : Инфра-М, 2007. - 368 с.
8. **Слиньков, Д. Г.** Управленческий учет: постановка и применение [Комплект]: научное издание / Д. Г. Слиньков. - СПб. : Питер, 2010. - 304 с., 1 эл. опт. диск (CD-ROM) : ил.

Дополнительная

1. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий аспект: учебное пособие / сост.: С. А. Федотова, С. А. Новоселова. - Саратов: ФГБОУ ВПО «Саратовский ГАУ», 2012. - 206 с.
2. **Ивашкевич, В. Б.** Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студентов вузов, обучающихся по фин.-экон. специальностям. - М.: Магистр, 2010.-574 с.
3. **Ивашкевич, В. Б.** Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». - 2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 2009. - 192с.
4. **Невешкина, Е. В.** Управление затратами и ценообразование: применение в условиях кризиса : практическое пособие. - М.: Омега-Л, 2011. - 134 с.
5. Журналы: «Главбух», «Бухгалтерский учет», «Управленческий учет».
6. <http://elibrary.ru>
7. www.klerk.ru
8. www.upruchet.ru

Лекция 2

КЛАССИФИКАЦИЯ И УЧЕТ ЗАТРАТ

2.1. Понятие издержек, затрат и расходов

Затраты, возникающие в ходе текущей производственной деятельности предприятия, являются одним из основных объектов управленческого учета. Основная цель управления производственными затратами на предприятии заключается в установлении рациональности, оптимизации суммы и уровня затрат, обеспечивающих достижение предусмотренных объемов прибыли.

Формирование информации о производственных затратах в управленческом учете основано на разработке соответствующей их классификации, анализе поведения затрат, контроле и определении способов их снижения. В управленческом учете в зависимости от целей и задач управления при классификации затрат выделяют различные основания (признаки). При этом основополагающим принципом, на котором строится научно обоснованная классификация затрат, служит принцип разграничения понятий «затраты» и «расходы».

Различие между «затратами» и «расходами» касается фактора времени.

Расходы – стоимость использованных ресурсов, которые полностью израсходованы или потрачены в течение определенного периода для получения дохода. Этот период не обязательно совпадает с моментом действительной оплаты ресурса.

Затраты – денежная оплата приобретенных товаров или услуг, которая со временем будет вычтена из прибыли (списана в расходы). В балансе они отражаются как активы, способные в будущем принести доход.

Таким образом, расходы – это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

Текущая производственная деятельность предприятия сопровождается затратами различного вида и относительной значимости.

Все затраты можно разделить на производственные и непроизводственные

Основные элементы **производственных затрат**:

1. Прямые затраты на материалы – сырье и материалы, используемые в производственном процессе. Физически они включаются в готовый продукт, и процесс их превращения в конечную продукцию можно проследить.

2. Прямые затраты на заработную плату – основная заработная плата, дополнительные выплаты и отчисления в фонды социального страхования от заработной платы основных производственных рабочих, труд которых непосредственно связан с производственным процессом изготовления продукции или оказанием услуг.

3. Производственные накладные расходы, которые включают три вида затрат:

- косвенные затраты на материалы – затраты на материалы, которые требуются для производственного процесса, но не становятся составной частью готового продукта;
- косвенные затраты на труд – затраты на содержание персонала, не связанного непосредственно с изготовлением продукции, но услуги которого необходимы для осуществления производственного процесса (мастера, бригадиры, начальники производственных подразделений, контролеры, кладовщики);
- другие накладные расходы – расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные расходы, в частности амортизация

производственных помещений и оборудования, коммунальные услуги, затраты подразделений, обслуживающих основное производство.

Прямые затраты в момент их возникновения относят непосредственно на готовый продукт (объект калькулирования) на основе первичных документов (накладных, нарядов). Производственные накладные расходы не могут быть отнесены в момент их возникновения прямо на готовый продукт. Для этого они должны быть предварительно собраны и затем расчетным путем распределены с последующим их включением в себестоимость изделия (работ, услуг).

Сумму производственных затрат называют также затратами на продукт. Они подлежат инвентаризации, находятся в активах предприятия и должны принести выгоду в будущих отчетных периодах.

Себестоимость единицы продукции рассчитывают делением производственной себестоимости готовой продукции на количество произведенной продукции. В некоторых случаях при рассмотрении затрат себестоимости единицы продукции прямые трудовые затраты объединяют с общепроизводственными расходами, образуя группу добавленных затрат.

Наряду с производственными затратами, в процессе функционирования предприятия, возникают **непроизводственные затраты**, или затраты отчетного периода (периодические затраты). Данные издержки не относятся к определенному объему производства, не накапливаются в незавершенном производстве, их нельзя проинвентаризировать, их не учитывают при определении себестоимости производства единицы продукции. Это коммерческие и административные расходы. Периодические затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят стадию запасов, а сразу же оказывают влияние на исчисление прибыли.

Производственные затраты и накладные общехозяйственные расходы в совокупности составляют полную себестоимость продукции (работ, услуг).

Формирование полной себестоимости продукции отвечает принципам внешнего финансового учета и служит целям налогообложения прибыли как финансового результата деятельности организации.

В управленческом учете анализ полной себестоимости продукции имеет значение для формирования конкурентоспособной ценовой политики организации.

2.2. Классификация затрат

Классификация затрат по экономическим элементам определена главой 25 НК РФ (в целях налогового учета) и ПБУ 10/99 «Расходы организации» (в целях бухгалтерского учета) включает следующую группировку затрат:

1. Материальные затраты;
2. Затраты на оплату труда;
3. Расходы на социальные нужды;
4. Амортизационные отчисления;
5. Прочие расходы.

Номенклатура элементов затрат одинакова для всех отраслей экономики. Особенность данной номенклатуры состоит в том, что по элементу затрат показывается весь расход на производство за отчетный период независимо от цели и места.

Классификация затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру текущих издержек производства и обращения. В зависимости от удельного веса того или иного элемента в общей сумме затрат конкретные

производства относят к материалоемким (с высоким удельным весом материальных затрат в себестоимости), трудоемким (высока доля затрат на оплату труда), фондоемким (преобладает амортизация основных средств). Кроме того, анализ структуры себестоимости позволяет определить имеющиеся у предприятия резервы ее снижения.

Классификация по назначению или по калькуляционным статьям (типовая классификация)

1. Сырье и материалы
2. Возвратные отходы (вычитаются)
3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций и предприятий
4. Топливо и энергия на технологические нужды
5. Заработная плата основных производственных рабочих
6. Расходы на социальные нужды
7. Расходы на подготовку и освоение производства
8. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования
9. Общепроизводственные расходы
10. Общехозяйственные расходы
11. Прочие производственные расходы
12. Коммерческие расходы

Учет затрат по назначению ведется в постатейном разрезе; перечень статей устанавливается для отдельных отраслей экономики исходя из особенностей технологии и организации производства. По статьям осуществляется текущий учет производственных затрат и калькулирование полной себестоимости выпускаемой продукции.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна. Наиболее часто используемая в управленческом учете классификация затрат представлена в таблице 2.1.

Таблица 2.1 - Классификация затрат в управленческом учете

Признаки классификации	Виды затрат
По способу включения в себестоимость	Прямые, косвенные
По отношению к изменению объема производства	Переменные, постоянные
В зависимости от задач управления: -принятия решения и планирования -контроля и регулирования	Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках Безвозвратные затраты Вмененные (упущенная выгода) Инкрементные (приростные), маржинальные (предельные) затраты Планируемые и непланируемые Регулируемые (контролируемые) и нерегулируемые (неконтролируемые)

К прямым затратам относят материальные и прямые затраты на оплату труда, связанные с изготовлением одного определенного вида изделия. Их непосредственно относят на себестоимость соответствующих продуктов (счета 20,23,29).

Косвенными называют расходы, связанные с изготовлением нескольких видов изделий или с различными стадиями обработки изделий. Косвенные расходы

учитываются обычно по месту возникновения и распределяются между отдельными видами продукции пропорционально выбранной базе (основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных часов, количеству прямых материальных затрат и т.п.) (счета 25,26,44).

Материальные затраты = прямые материальные затраты + косвенные материальные затраты

+	+	+
Трудовые затраты	= прямые трудовые затраты	+ косвенные трудовые затраты

+	+	+
Прочие затраты	= прочие прямые затраты	+ прочие косвенные затраты

Суммарные затраты	= прямые затраты	+ накладные расходы
-------------------	------------------	---------------------

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции, т.е. в зависимости от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как основные производственные, так и косвенные накладные непроизводственные расходы. Примером производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты. К непроизводственным переменным затратам можно отнести расходы на упаковку готовой продукции, предназначенной для реализации, транспортные расходы, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продаж.

Постоянными затратами называются затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода и не зависят от деловой активности предприятия.

На практике редко можно встретить затраты, по своей сути являющиеся исключительно постоянными и переменными. В большинстве случаев затраты являются условно – переменными (или условно – постоянными) **Смешанные затраты** и содержат как переменные, так и постоянные компоненты. (примеры, счета за газ и электричество, жалование продавца, затраты на эксплуатацию автомобиля, плата за телефонные переговоры).

Чтобы такие затраты разделить на переменные и постоянные применяются метод мини-макси, графический, аналитический.

Примечание

Прямые и косвенные, а также постоянные и переменные затраты

Переменные затраты часто являются прямыми, однако это вовсе не синонимы. Между ними есть следующие различия.

(а) затраты считаются переменными или постоянными в зависимости от того, меняются они при изменении величины объема производства.

(б) затраты могут быть прямыми или косвенными в зависимости от того, насколько легко можно проследить их до конкретной единицы продукции.

Затраты, принимаемые в расчетах при оценках, - это будущие затраты, которые подвержены влиянию принимаемого решения. Процесс принятия решений усложняется, когда рассматривается большое количество вариантов, отличающихся друг от друга по иным показателям. Поэтому целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь те, которые от варианта к варианту меняются.

Релевантные затраты, затраты, которые необходимо учитывать при принятии решений.

Инкрементные (приростные, устранимые, дифференциальные) затраты это будущие затраты или доходы, которые будут вызваны или изменены в результате принятого решения. Например, работник выполняет задание и получает 200 д.ед. в неделю. Ожидается, что на следующей неделе работы не будет, и ему дают другое задание, выполняя его, работник принесет предприятию 80 д.ед. прибыли. То есть, затраты в 200 д.ед. будут нерелевантны по отношению к данному новому решению.

Вмененные затраты (упущенная выгода) характеризуют возможность, которая потеряна или которой жертвуют, когда выбор какого – то варианта действий требует отказа от другого (т.е. варианты являются альтернативными). Понятие «вмененные затраты» применимо только в случае ограниченности ресурсов. Например, три варианта А, В, С. Чистая прибыль от каждого из них составляет 80,100,70 д.ед. Будет выбран вариант В. Не только потому что прибыль 100, а потому, что он предлагает прибыль на 20 д.ед. выше по сравнению со следующим по прибыльности вариантом.

Маржинальные затраты – дополнительные затраты на единицу продукции. Маржинальные затраты обычно различны при различных объемах производства, так как изменяется эффективность производственного процесса. Они на единицу продукции уменьшаются с увеличением выпуска. Данный подход классификации применяется в управленческом учете и к доходам.

Нерелевантные затраты, затраты, которые не учитываются при принятии решений.

Безвозвратные затраты, или затраты истекшего периода, - это стоимость уже приобретенных в результате ранее принятого решения ресурсов, когда выбор в пользу какой – то альтернативы не может повлиять на сумму данных затрат. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии будущих решений. Пример, товары и материалы уже приобретены. На решение о том, что делать с этими товарами, не должна повлиять их первоначальная стоимость, влиять должны лишь различные способы их использования в будущем.

Фиксированные затраты - это будущие выплаты денежных средств, которые будут понесены в любом случае, какое бы решение ни было принято в данный момент относительно альтернативных вариантов. Например, организация ведет контракт, понесла затраты, и прекратить исполнение этих затрат не может.

Условные или подразумеваемые затраты – это гипотетические затраты, которые должны отражать использование дохода, в связи с которым не было понесено фактических расходов денежных средств. Например, (а) условная арендная плата, та, что начисляется на центр учета за использование помещения, которым организация владеет. (б) иногда начисления условных процентов за используемый капитал производятся на центр прибыли или центр затрат.

Планируемые затраты – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. Они рассчитываются на основе норм, нормативов, лимитов, смет.

Непланируемые затраты – дополнительные, сверхнормативные затраты, выходящие за пределы плановой себестоимости, т.е. фактические затраты.

Регулируемые (контролируемые) и нерегулируемые (неконтролируемые) затраты – затраты, регистрируемые по отдельным участникам производства (центрам ответственности). Регулируемые затраты – предмет регулирования со стороны менеджера, сфера ответственности которого связана с этими затратами. Анализ

регулируемых затрат необходим для определения отклонений фактических затрат от плановых.

Ни один из представленных вариантов классификации затрат в управленческом учете не рассматривается в качестве эталонного. Идеальных подходов к классификации затрат, применяемых в тех или иных ситуациях, не существует.

2.3. Организация учета производственных затрат по местам возникновения и центрам ответственности

С позиций построения и организации внутренней системы большое значение имеет группировка затрат по месту их возникновения, носителям, объектам и центрам.

Объект затрат – организационное подразделение, контракт или другая учетная единица, по которой собираются данные о затратах и измеряется стоимость процессов, продукции, работ, проектов капиталовложений и т.д. По объектам затрат выделяют методы калькулирования себестоимости – позаказный, попроцессный (попередельный) и т.д.

Носители затрат – виды продукции (работ, услуг) данного предприятия, предназначенные для реализации на рынке. Эта группировка необходима для определения себестоимости продукции.

Место возникновения затрат – структурные единицы, производственные подразделения, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цеха и т.п.). Необходимость выделения мест возникновения затрат связана с проблемой разделения затрат на постоянные и переменные, так как один и тот же вид затрат в разных местах ведет себя по-разному по отношению к изменению объема производства. Особенность планирования и учета затрат по местам возникновения состоит в том, что затраты в данном месте являются для него прямыми, постоянные затраты не распределяются между носителями затрат.

В случаях, когда в местах возникновения затрат удастся установить ответственных исполнителей, имеют дело с центрами затрат, которые в свою очередь являются одним из видов центров ответственности.

Центр затрат - организационная единица или область деятельности, где целесообразно накапливать информацию об издержках на приобретение активов (входящих в затраты) и расходах (затраты на выходе). В пределах этого центра менеджер несет ответственность за понесенные расходы.

В процессе сопоставления затрат и результатов различных центров ответственности выявляется эффективность производственно – хозяйственной деятельности предприятия.

Проблемы, связанные в основном с внутренним управлением, решаются на базе центров ответственности. Управленческий учет и контроль по центрам ответственности обеспечивает отражение, накопление, анализ и представление информации о затратах и результатах, нацелен на оценку работы отдельных менеджеров и подразделений.

Центры ответственности - обособленные структурные подразделения предприятия, возглавляемые руководителями, несущими ответственность за результаты их работы и где имеется возможность совместить в одном учетном процессе центр возникновения затрат и ответственность менеджера.

Отчеты центров ответственности включают в себя только те статьи затрат и поступлений (доходы, выручка), на которые может повлиять руководство центра (цеха, участка, производства).

Таким образом, любое предприятие условно можно представить как одновременную деятельность нескольких взаимосвязанных центров (рисунок 2.1), где совершаются определенные действия от заготовки исходных компонентов до полной реализации готовой продукции, работ, услуг и получением чистой прибыли.

Таким образом, центр ответственности (ЦО) является основным инструментом управления затратами. ЦО классифицируются по следующим принципам:

По объему полномочий и ответственности

По функциям, выполняемым центром

По первому ЦО классифицируются:

а) на центры затрат

б) на центры прибыли

в) на центры инвестиции

г) на центры налогов

д) на центры контроля

По второму принципу ЦО классифицируют на:

а) основные

б) вспомогательные

Основные ЦО подразделяются на:

центры ответственности, относящиеся к заготовительной деятельности (снабжение, складское хозяйство);

участки и цехи основного производства;

управленческие ЦО (администрация, бухгалтерия);

сбытовые (маркетинг и сбыт продукции).

Вспомогательные ЦО подразделяются на:

общезаводские (объекты социальной сферы, административно-хозяйственные отделы);

центры, обслуживающие процесс производства (ОТК, ремонтный цех, инструментальный цех).

Центр затрат это наиболее широко используемый тип децентрализации.

Это центры издержек и обслуживания. Такие центры:

могут изменяться в размере от подразделения с несколькими работниками до целого промышленного завода;

могут существовать внутри других более крупных центров затрат;

могут быть организованы везде, где можно определить и измерить по отношению к данной структурной единице выпуск и затраты, необходимые для производства единицы продукции.

Цель менеджера центра затрат – долговременная минимизация издержек.

Эффективность работы центров затрат оценивается на основе исполнения сметы по данным отчета о фактических затратах.

Пример центров затрат (производственный цех, конструкторское бюро, мед. пункт, отдел маркетинга и т.д.).

Центр выручки (дохода). Менеджер такого центра должен иметь право контролировать продажную цену (внешнюю или трансфертную, условную внутреннюю цену), объем реализации (фактической реализации на сторону или условной внутрифирменной реализации) и все статьи отчетных издержек.

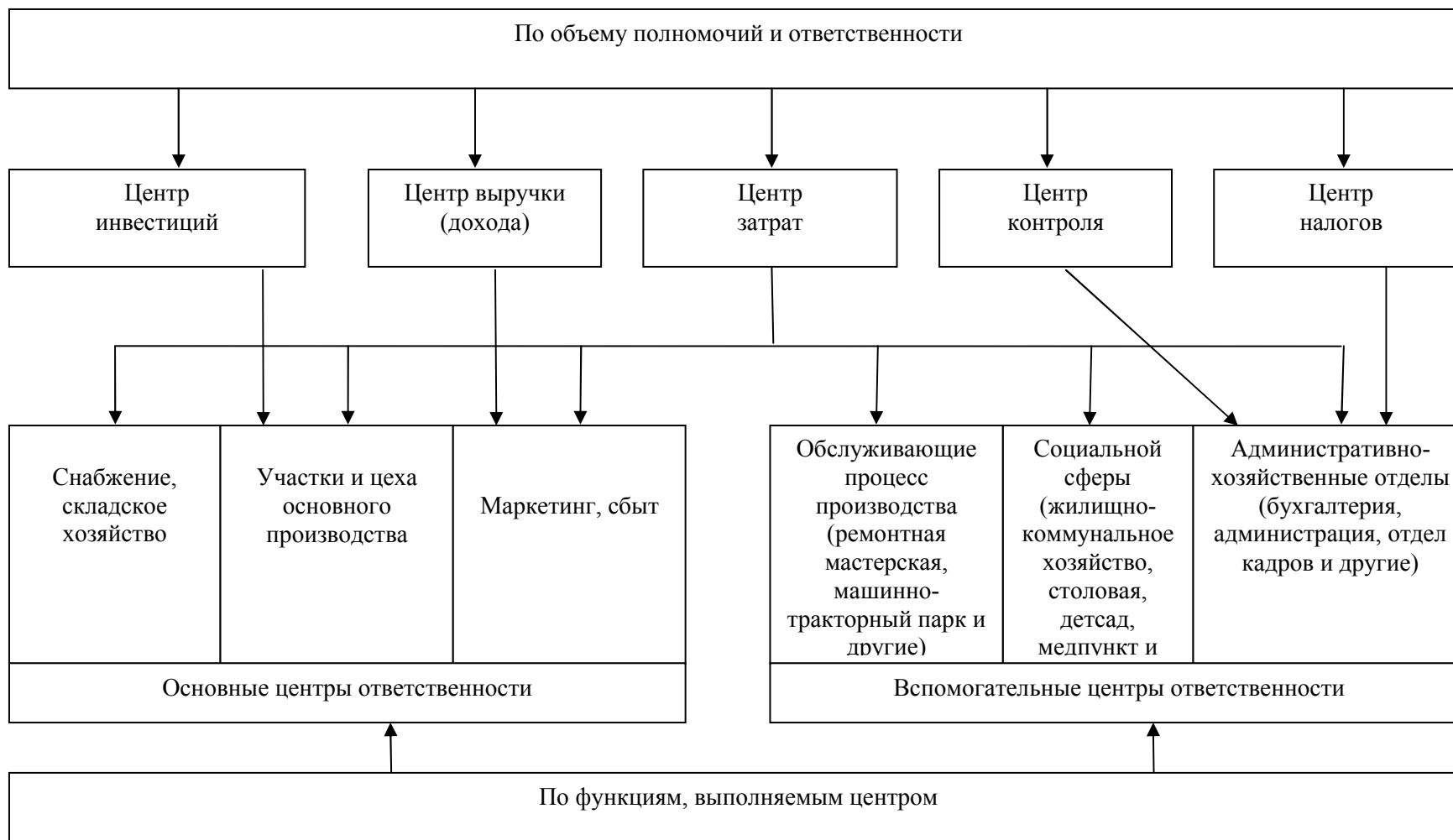


Рисунок 2.1 - Классификация центров ответственности

Эффективность работы центров прибыли оценивается посредством разработки отчетности, имеющей много общего с отчетом о прибыли на уровне всей организации, на предмет выполнения планового объема реализации и плановых издержек.

Например: предприятие, входящее в состав объединения, в свою очередь состоит из цехов и подразделений.

Центр инвестиций (центр капиталовложений). Такие подразделения широко используются в сильно диверсифицированных компаниях (одновременное развитие нескольких видов деятельности, выпуск нескольких видов товаров, услуг). Это, как правило, достаточно самостоятельные крупные отделения корпораций или дочерние компании, которые имеют право влиять (контролировать) не только на затраты и доходы, но и на величину соответствующих активов таких структурных единиц, в частности, посредством инвестирования собственной прибыли.

Эффективность работы центров инвестиций оценивается также как работа центров прибыли. Кроме того, применительно к ним рассчитываются определенные аналитические показатели – рентабельность активов и остаточная прибыль, позволяющие оценить эффективность использования активов данного подразделения. Формулы их расчета очень просты, но серьезной проблемой является определение показателей, используемых в расчете. Широко используется вариант использования коэффициента нормы прибыли на инвестированный капитал (прибыль, деленная на активы за вычетом текущих обязательств). Однако другие компании определяют для центра инвестиций остаточный доход, рассчитываемый как разница между прибылью (до уплаты налога) и платой за капитал. Плата за капитал исчисляется путем применения коэффициента (аналогично коэффициенту отдачи) к инвестициям в основные или чистые средства этого центра ответственности.

Например: дочернее предприятие, имеющее право инвестировать собственную деятельность.

Центр налогов. Менеджеры этих центров проводят корректировку бухгалтерской информации в соответствии с требованиями Налогового кодекса по формированию налогооблагаемых баз в зависимости от вида налога. Эффективность работы центров налогов оценивается по уровню снижения сумм налоговых платежей. Бухгалтерия, финансовый отдел.

Центр контроля. Задачей центра контроля является прогнозирование, общее и календарное планирование с учетом потребности в рабочей силе, обеспеченности материалами и других факторов, влияющих на объем производства. Центр контроля производства обеспечивает руководителя предприятия точными графиками работы и тем самым способствует достижению устойчивости, которая является предпосылкой к длительному производственному процессу с минимальным числом переналадок оборудования, задержек и различного рода простоев.

Эффективность работы центров контроля оценивается по выполнению компанией своих обязательств перед потребителями и достижению своей цели; эффективному использованию имеющихся производственных ресурсов. Планово – экономический отдел, отдел кадров, отдел тех. обеспечения.

Учет по центрам ответственности рассматривается как система бухгалтерского учета, которая может изменяться организацией так, что затраты аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления. Такую систему характеризуют три основных момента:

- Персонализация учетных документов, определение областей ответственности (за конкретные статьи затрат и поступлений, которые менеджер центра может контролировать).

- Определение контролируемых статей; менеджер центра ответственности отвечает только за те статьи затрат и поступлений, которые он может контролировать.

- Менеджер центра ответственности обязан не только предоставлять отчетность по фактическим затратам и результатам, но и составить сметы на предстоящий период.

Определение контролируемых статей - ключевая задача при внедрении системы учета по центрам ответственности. В идеале все затраты должны быть закреплены за определенными подразделениями и конкретными подотчетными лицами. Если за определенным центром закрепляется ответственность за какие – то статьи затрат, то менеджер такого подразделения должен иметь реальную возможность влиять на величину затрат. На практике абсолютного контроля или полного влияния может не существовать, поэтому часто используют понятие «относительный контроль».

Общий вывод

Создание центров ответственности различных типов зависит от многих факторов – объема деятельности предприятия, многофункциональности этой деятельности, численности персонала, организационной структуры предприятия и др. Определение состава центров ответственности требует индивидуального подхода для каждого предприятия. На практике могут выделяться и другие типы центров ответственности.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Назовите типовые статьи калькуляции?
- 2) Какие затраты относятся к прямым и косвенным?
- 3) Какие затраты относятся к постоянным и переменным?
- 4) На какие группы делятся постоянные затраты?
- 5) Что относится к альтернативным издержкам?
- 6) Как классифицируются переменные затраты?
- 7) Каковы цели учета затрат по местам формирования и центрам ответственности?
- 8) Назовите основные критерии, по которым обособляется место затрат, место ответственности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Вахрушева, О. Б.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / О. Б. Вахрушева. - М.: Евразийский открытый институт, 2011.

2. **Вахрушева, О. Б.** Управленческий учет: курс лекций / О. Б. Вахрушева. - М.: ЭКСМО, 2010. - 224 с.

3. **Вахрушина, М. А.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебник / М. А. Вахрушина. - 8-е изд., испр. - Электрон. текстовые дан. - М.: Омега-Л, 2010. - 570 с.

4. **Гаррисон, Рэй.** Управленческий учет: учебник для обучающихся по программе «Мастер делового администрирования»; рек. Советом Минобрнауки РФ / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр. - 12-е изд. - СПб. : Питер, 2012. - 592 с. : ил.

5. **Егорова, Л. И.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / Л. И. Егорова. - М.: Евразийский открытый институт, 2011. - 120 с.
6. **Керимов, В. Э.** Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В. Э. Керимов. - 6-е изд., испр. и доп. - М. : Дашков и К, 2008. - 477 с.
7. **Кондраков, Н. П.** Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. - М. : Инфра-М, 2007. - 368 с.
8. **Слиньков, Д. Г.** Управленческий учет: постановка и применение [Комплект]: научное издание / Д. Г. Слиньков. - СПб. : Питер, 2010. - 304 с., 1 эл. опт. диск (CD-ROM) : ил.

Дополнительная

1. **Черных, И. Н.** Организация учета затрат по центрам ответственности: учеб. Пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. Н. Черных, З. Ч. Хамидулина. - М.: КноРус, 2010. - 160 с.
2. **Янковский, К. П.** Управленческий учет: учебное пособие для бакалавров, рекомендовано УМО / К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь. - СПб. : Питер, 2011. - 368 с.
3. Журналы: «Главбух», «Бухгалтерский учет», «Управленческий учет».
4. <http://elibrary.ru>
5. www.klerk.ru
6. www.upruchet.ru

Лекция 3

КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

3.1 Понятие себестоимости продукции, ее состав и виды

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле производство продукции обходится как предприятию, так и всему обществу. Следует отметить, что в системах финансового и управленческого учета подходы к формированию себестоимости различны.

Себестоимость, сформированная с учетом требований ПБУ 10/99 «Расходы организации», является в последующем основой для налоговых расчетов.

В системе управленческого учета порядок формирования себестоимости не столь регламентирован. Эта себестоимость формируется не для целей налогообложения, а для того, чтобы управляющий имел полную картину об издержках. Поэтому в системе данного учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости (в зависимости от того, какая управленческая задача решается). В себестоимость могут включаться даже те издержки, которые не предусмотрены ПБУ 10/99. Информация об издержках, собранная в рамках бухгалтерского финансового учета, позволяет в конечном счете сформировать прибыль от реализации продукции, работ, услуг в целом по предприятию. Себестоимость каждого изделия, работы, услуги в этой учетной системе не показывается совсем или рассчитывается усреднение. В рамках всего предприятия учет и списание затрат на себестоимость могут быть выполнены конкретно с точки зрения налогообложения, но информация о структуре отдельных видов продукции при этом может быть искажена. Для целей финансового учета и налогообложения такая картина вполне приемлема.

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

Вид калькуляции зависит и определяется ее назначением, временем, на которое она рассчитывается, а также способом ее составления.

Калькуляции классифицируются:

1) по назначению и времени составления:

а) предварительная (составляется перед началом производства продукции). К ней относятся плановая, нормативная, сметная.

б) последующая (составляется после окончания выпуска продукции). К ней относятся: отчетная и фактическая.

2) по охвату затрат:

- а) полные (включают все затраты);
- б) производственные (только производственные затраты);
- в) отдельных видов работ, процессов;
- г) технологические (рассчитывают по отдельным бригадам).

3) по исходным данным для исчисления себестоимости

- а) плановые;
- б) нормативные;
- в) технические;
- г) фактические

4) по характеру производства

- а) массовые;
- б) индивидуальные (по отдельным видам производства)

На практике чаще всего применяют три вида калькуляцией:

1) Плановая - это расчет затрат на производство соответствующего вида продукции, работ, услуг в планируемый период. В основе калькуляции лежат нормы расхода сырья, материалов, цен на их перевозку, расценок по оплате труда и т.д. Обычно такая калькуляция составляется на год с разбивкой по кварталам.

2) Нормативная - составляется на основании действующих норм и нормативов, отражающих достигнутый уровень технологии и организации производства. Обычно ее составляют на конкретный вид продукции (работ, услуг). Поэтому данная калькуляция является базой для составления плановой калькуляции, а также служит для контроля за отклонениями от норм.

3) Фактическая (отчетная) применяется для определения фактической себестоимости продукции. Составляется по данным бухгалтерского учета в разрезе статей затрат, которые называют калькуляционными.

В основе составления калькуляции лежит норма и норматив, которые в совокупности составляют нормативную базу калькулирования.

Норма - предельно допустимая величина абсолютного расхода ценностей на выпуск продукции.

Норматив - относительная величина, характеризующая использование какого-то вида затрат.

Ряд норм регламентируются. К ним относятся: норма амортизации, отчисления на социальные нужды, расходы на рекламу (установлены в % к выручке), командировочные расходы.

Само предприятие может устанавливать расходы по нормам на сырье, материалы, обслуживание оборудования и т.д.

Применение обоснованных норм и нормативов позволяет сделать калькуляционные расчеты достоверными.

Показатели калькуляций

Калькуляция как документ должна содержать определенный минимум показателей. Под этим понимают наличие трех групп показателей: 1) показателей сравнения; 2) показателей состава и структуры расходов; 3) показателей детализации затрат на производство продукции.

1. К ним относят отчетные или фактические показатели, которые сопоставляются с планом и отчетами за предыдущий год (также можно сопоставлять показатели ряда предыдущих лет). При достаточной детализации затрат, расходы можно сравнивать с

нормами и нормативами. В этом случае калькуляция будет содержать еще и показатели отклонений.

2. К ним относятся статьи затрат и их структура.

3. Нематериальные синтетические статьи можно детализировать в той степени, которая нам необходима. Например: общепроизводственные расходы и общехозяйственные расходы можно детализировать так: заработная плата рабочих; охрана труда и техника безопасности; эксплуатация зданий и т.д.

Важность показателя себестоимости вызывает необходимость ее исчисления и калькулирования.

3.2 Принципы калькулирования, его объекты (носители затрат) и методы

Калькулирование представляет собой комплексную систему расчетов затрат на производство продукции и исчисление себестоимости отдельных видов продукции.

Цель калькулирования отдельных видов продукции - получение информации о величине затрат на всех стадиях производства продукции, для определения выгодности производства.

Задачи калькулирования:

- 1) достоверное исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции;
- 2) контроль за изменением себестоимости и соблюдение норм расходов;
- 3) определение рентабельности продукции и факторов на нее влияющих;
- 4) анализ себестоимости (резервы стабилизации или снижения).

Принципы калькулирования:

- 1) научно-обоснованная классификация затрат на производство;
- 2) определенность объекта учета затрат, объекта калькулирования и калькуляционной единицы;
- 3) выбор методов распределения косвенных расходов;
- 4) разграничение затрат по периодам времени;
- 5) выбор способа расчета себестоимости калькуляционной единицы.

Объект учета затрат - это группировка затрат производства в текущем учете. Такими объектами являются места возникновения затрат или группы по однородным видам продукции (предприятия в целом, отдельное его подразделение, участок, бригада, отдельная стадия производства).

Выбор объектов учета затрат зависит от технологии:

- 1) производство продукции происходит в одном технологическом процессе и объектом является все производство в целом;
- 2) продукция обрабатывается в нескольких последовательных стадиях => объект - стадия производства;
- 3) изготовление продукции происходит на отдельной установке, агрегате => объект - агрегат;
- 4) на предприятии с механизированной технологией производства, каждая операция выполняется по технологическому принципу => объект - отдельная часть изделия или изделие;
- 5) производство, организованное по предметному признаку, где изделие от начала до конца изготавливается в одном месте => объект - изделие или группа изделий.

Таким образом учет затрат на производство на различных предприятиях и в различных отраслях ведется по различным объектам.

Объектом калькулирования всегда выступают продукты производства. Выбор объекта зависит от особенностей технологии, от вида работ, от характера продукции и целей калькулирования.

Объект калькулирования имеет экономическую связь с калькуляционными единицами, которая представляет собой единицу измерения калькуляционного объекта. На практике используются следующие калькуляционные единицы:

- 1) натуральные (кг, ц, т)
- 2) условно натуральные (100 пар обуви)
- 3) приведенные (95% спирт)
- 4) стоимостные
- 5) единицы работ (1 т.км перевезенного груза)
- 6) единица времени (чел-дни, машино-часы)
- 7) эксплуатационная единица (мощность, производительность)
1 кВт.ч, 1 т/час

Выбор калькуляционной единицы связан с единицами измерения объема продукции или работы. На предприятиях для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) из всего комплекса калькуляционных единиц предпочтение отдается одному измерителю, который рассматривается как основной. Как правило, он совпадает с единицей измерения объема продукции (работ). Если для определенного вида продукции используют два измерителя (например, тонны и квадратные метры, штуки и единицы мощности), то для калькулирования себестоимости применяют основной измеритель. Калькуляционные единицы устанавливаются отраслевыми инструкциями.

Методы учета затрат и методы калькулирования

Калькулирование себестоимости отдельной калькуляционной единицы (КЕ) осуществляется в 2 этапа:

1) определяется себестоимость определенного вида продукции с помощью учета затрат

2) исчисляется себестоимость калькуляционной единицы.

Однако не всегда объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования, поэтому следует различать понятия:

- 1) метод учета затрат и метод калькулирования
- 2) метод учета затрат и калькуляция

Методом учета затрат является совокупность способов отражения затрат, оценки и группировки, имеющий целью контроль и анализ затрат в сопоставлении с планами и нормативами, а также подготовку данных для калькулирования.

Метод калькулирования - это система способов, использующихся для исчисления себестоимости определенного вида продукции на основе данных аналитического учета затрат.

Таким образом, методы учета затрат и методы калькулирования имеют определенные способы, в основу которых положены:

- 1) связь между объектами учета затрат и объектами калькуляции
- 2) общность номенклатуры статей
- 3) единство способов оценки элементов производства, распределения косвенных затрат, себестоимости незавершенного производства.

Таблица 3.1- Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции	
Методы учета затрат	Методы (способы) калькулирования
позаказный	способ исключения затрат
попередельный	способ распределения затрат
нормативный	способ прямого расчета
попроцессный	способ суммирования затрат
произдельный	нормативный способ
простой	комбинированный

I. Позаказный применяется в индивидуальных и мелкосерийных производствах, в вспомогательных производствах. Объектом учета является отдельный заказ, который открывается на одно изделие или группу изделий. Прямые затраты относятся непосредственно на заказ, а косвенные распределяют по разным заказам. Себестоимость исчисляется по выполненному заказу.

II. Попередельный применяется в производствах с последовательной переработкой исходного сырья в отдельный продукт. Затраты собираются по переделам, что позволяет калькулировать себестоимость полуфабрикатов.

III. Нормативный метод основан на применении норм, является не только методом учета затрат и калькулирования, но и частью системы управления и контроля за издержками производства.

IV. Попроцессный - разновидность попередельного и применяется в производствах с кратким технологическим циклом, а также небольшим ассортиментом продукции. Незавершенное производство отсутствует. Здесь предусмотрено ведение учета по каждому технологическому процессу, каждому подразделению.

V. Произдельный - основан на обобщении затрат по конкретным видам продукции в узкоспециализированных предприятиях. Объектом учета является отдельное изделие, которое является и объектом калькулирования. Это позволяет достоверно исчислять себестоимость каждого вида продукции.

Наряду с методами калькулирования существует понятие вариантов сводного учета затрат:

I. Бесполуфабрикатный предполагает систематизацию собственных затрат по каждому подразделению. Передача полуфабрикатов из одного подразделения в другое отражается только в оперативном учете. При этом себестоимость полуфабрикатов не рассчитывается, а ведется только подсчет себестоимости готовой продукции.

II. Полуфабрикатный рассчитан на калькулирование себестоимости не только конечной продукции, но и полуфабрикатов собственного производства. Такой вариант дает возможность достаточно точно определить цену полуфабриката при его реализации на сторону.

В некоторых источниках излагается метод, который называется простым. Он применяется в производствах, выпускающих один вид продукции. Суть его в том, что общая сумма затрат, учтенная по производству в целом, делится на количество продукции. При наличии побочного продукта затраты на него исключаются из общей суммы затрат. Метод можно применить во вспомогательных производствах (транспортные услуги, выработка электроэнергии). При наличии нескольких видов продукции (4-5 и >) метод не эффективен.

Способы калькулирования

Способ калькулирования - это распределение затрат между отдельными объектами калькулирования.

Применяются следующие способы:

- 1) способ исключения затрат
- 2) способ распределения затрат
- 3) способ прямого расчета
- 4) способ суммирования затрат
- 5) нормативный способ
- 6) комбинированный способ

1) Сущность способа исключения затрат заключается в том, что выпущенная из производства продукция подразделяется на основную и побочную. Из суммы затрат на производство исключается сумма на побочную продукцию в определенной оценке. После чего определяется себестоимость единицы основной продукции. Стоимость единицы побочной продукции остается неизвестной.

Недостаток способа в том, что от точности оценки побочной продукции зависит точность оценки основной продукции. Из-за этого недостатка способ применяется там, где удельный вес побочной продукции невелик.

2) Затраты на изготовление продукции распределяются между отдельными ее видами пропорционально какому-либо базисному показателю. В качестве базисного может быть: во-1-х показатель стоимости продукции по оптовым ценам; во-2-х количество или вес продукта; в-3-х себестоимость аналогичных продуктов; в 4-х стоимость основных материалов, из которых изготавливается продукция.

3) Общая сумма затрат делится на количество изготовленных продуктов (применяется в производствах, выпускающих 1 вид продукта).

4) Себестоимость определенного вида продукта исчисляется путем суммирования издержек на изготовление этой продукции на всех стадиях ее производства или путем суммирования издержек на производство отдельных частей изделия. При этом себестоимость продукции исчисляется 2-способами: суммированием затрат и прямым расчетом.

5) Этот способ является составляющей частью нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости и без него не применяется.

6) Комбинация из различных способов. Например: способ исключения и распределения затрат.

3.3 Учет калькуляционных затрат

Особую группу расходов, включаемых в валовые издержки предприятия, составляют *калькуляционные затраты*. В отличие от материальных и трудовых издержек они не связаны с потреблением ресурсов в данном отчетном периоде и представляют собой возмещение прошлых или возможных в будущем затрат предприятия. Кроме того, в состав калькуляционных расходов могут входить затраты, которые по правилам бухгалтерского и налогового учета нельзя включать в себестоимость продукции, работ, услуг и в налоговые вычеты из полученного дохода при определении налогооблагаемой прибыли.

Управленческий учет этой части вмененных затрат важен для объективной оценки влияния всех производственных факторов на издержки и результаты производственно-сбытовой деятельности предприятия. В себестоимость продукции они включаются главным образом для обеспечения полного учета издержек, используемых в

калькуляционных расчетах, необходимых для ценовой политики, исчисления финансовых результатов деятельности.

К калькуляционным расходам относят амортизацию активов, проценты на собственный капитал, заработную плату предпринимателя-собственника, стоимость аренды собственного имущества, калькуляционный риск. Часть этих затрат может быть условной, включаемой в себестоимость продукции и цены ее продажи по счетно-техническим соображениям.

Амортизация активов

Наиболее типичным видом калькуляционных затрат является амортизация основных средств и нематериальных активов, занимающая в валовых затратах предприятия существенное место. В отличие от затрат на сырье, материалы, заработную плату и других текущих издержек, предприятие этих расходов в данном отчетном периоде не несет, а лишь возмещает произведенные ранее затраты на приобретение активов.

Длительность периода возмещения, метод начисления амортизации активов в системе управленческого учета определяет само предприятие, исходя из существующей экономической конъюнктуры и ее прогноза на будущее. При этом следует исходить из того, что через амортизацию нужно вернуть не только первоначально затраченные деньги, но и обеспечить покрытие их обесценения в результате инфляции. В ряде случаев необходимо учесть, что новое оборудование и другие активные основные средства вследствие технического прогресса обычно становятся совершеннее, а следовательно, дороже прежних, аналогичных по назначению. Поэтому сумма амортизации одних и тех же объектов в управленческом учете выше той, что начисляется в финансовом и налоговом учете, где она не должна превышать первоначальную (с учетом переоценки) стоимость амортизируемых объектов.

Теория и практика расчетов амортизации в управленческом учете рекомендуют несколько методов ее начисления:

- линейный метод, предполагающий равномерное начисление амортизации в течение всего срока полезного использования объекта;
- метод убывающих (возрастающих) сумм амортизации (дегрессивный и прогрессивный методы);
- метод начисления в зависимости от объема выпуска (добычи) продукции, работ, услуг.

При *линейном методе* сумма годовой амортизации определяется путем деления первоначальной или воспроизводственной стоимости объекта на число лет его полезного использования. Например, при ожидаемом сроке службы 8 лет норма амортизации составит: $100 : 8 = 12,5\%$; при сроке службы 5 лет – $100 : 5 = 20\%$.

Дегрессивная (прогрессивная) амортизация может быть арифметически дегрессивной (прогрессивной) и геометрически дегрессивной (прогрессивной). Арифметически дегрессивная амортизация уменьшается из года в год на одну и ту же сумму (величину дегрессии). При геометрически дегрессивной амортизации ее величина снижается ежегодно на определенный коэффициент и образует, таким образом, геометрический ряд.

Варианты и способы исчисления ускоряемой и замедляемой амортизации могут быть различными:

1) исходя из количества лет дожития (дегитальный метод). Например, приобретен станок стоимостью 10 000 руб. со сроком службы 5 лет. Число лет дожития составляет: $5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15$ (лет). Нормы амортизации составят: в первый год $5/15 \cdot 100 =$

33,3%; во второй – $4/15 \cdot 100 = 26,7\%$; в третий – $3/15 \cdot 100 = 20\%$; в четвертый – $2/15 \cdot 100 = 13,3\%$; в пятый год – $1/15 \cdot 100 = 6,7\%$. Суммы амортизационных отчислений соответственно будут равны 3333; 2667; 2000; 1333; 667 руб.;

2) исходя из остаточной стоимости объекта и ее равномерного погашения (метод деградации). Расчет производится по формуле:

$$A_0 = \frac{2(R_n - R_0 - a_n)}{n \cdot (n - 1)}, \quad (3.3)$$

где A_0 – сумма убывающей амортизации; R_0, R_n – первоначальная и остаточная стоимость объекта в конце срока использования; a – сумма амортизации в первый год эксплуатации; n – число лет полезного использования.

Если объект стоит 70 000 руб., срок службы 7 лет, сумма амортизации в первый год 16 000 руб., остаточная стоимость 0, тогда

$$A_0 = \frac{2(0 - 70\,000 - 16\,000 \cdot 7)}{7 \cdot (7 - 1)} = 2000.$$

Суммы амортизационных отчислений по годам службы приведены в табл. 3.2.

Таблица 3.2 - Расчет величины амортизации методом деградации

Годы	Сумма амортизации, руб.	Недоамортизированная стоимость, руб.
1	16000	54 000
2	14000	40 000
3	12000	28 000
4	10000	18 000
5	8000	10 000
6	6000	4000
7	4000	0

При начислении амортизации исходя из объема выпускаемой (производимой) продукции амортизируемая стоимость основных средств делится на количество предполагаемой к выпуску продукции, тем самым находится ставка амортизации на 1 изделие, тонну, т/км и т.п. Умножением этой ставки на фактический объем производства определяют сумму амортизации, включаемую в издержки организации.

Во всех случаях при определении амортизационной стоимости объекта, т.е. суммы амортизации к погашению, учитывают ликвидационную стоимость объекта (лома, цены продажи и т.п.).

В финансовом и налоговом учете при начислении амортизации основных средств необходимо учитывать налоговые ограничения и правила. В управленческом учете в большинстве случаев в этом нет необходимости.

При ведении финансового и налогового учета нормы и ставки амортизации применяют к первоначальной или балансовой (восстановительной) стоимости объекта.

В управленческом учете и при расчетах по оптимизации формирования и обновления основных производственных фондов необходимо исходить из того, что их первоначальная стоимость и сроки эксплуатации могут изменяться. Кроме того, иной может быть стоимость объекта, который должен заменить выбывший из эксплуатации.

Корректировку первоначальной стоимости производят путем переоценки. Для начисления амортизации без изменения первоначальной стоимости можно исходить из

прежних норм, а затем прекращать начисление, несмотря на то что объект продолжает функционировать.

Для учета влияния инфляции и технического прогресса амортизацию основных средств целесообразно начислять исходя из восстановительной стоимости объектов по формуле сложных процентов.

Пример. Первоначальная стоимость объекта 1 млн. руб., срок службы 10 лет, при инфляции 5% в год амортизация должна составить: $1\,000\,000 \cdot (1 + 0,05)^{10} = 1\,628\,895$ руб.

Поскольку начисленные и полученные при реализации продукции суммы амортизации используются в обороте (реинвестируются), фактическая величина амортизационных отчислений с учетом реинвестирования составит 1 320 680 руб., а сумма реинвестирования – 308 216 руб.

Расчет приведен в табл. 3.3.

Таблица 3.3 - Величина амортизации с учетом реинвестирования, руб.

Годы	Восстановительная стоимость объекта	Калькуляционная сумма амортизации (исходя из 10% стоимости)	Величина реинвестирования амортизации
1	1 050 000	105 000	57 887
2	1 102 500	110 250	52 644
3	1 157 625	115 763	47 127
4	1 215 506	121 551	41 339
5	1 276 282	127 628	32 264
6	1 340 096	134 010	28 879
7	1 407 101	140 710	22 176
8	1 477 456	147 746	15 144
9	1 551 328	155 133	7 757
10	1 628 895	162 890	–
		1 320 681	308 216

Величина реинвестирования амортизации по годам определена с учетом срока ее использования в обороте: в первые годы эксплуатации объекта она максимальная, в последние годы – минимальная. Суммы реинвестирования рассчитывают с применением дисконтных множителей.

Будущие затраты на приобретение объектов основных средств вместо выбывающих из эксплуатации определить весьма сложно, поскольку многое зависит от темпов технического прогресса, определяющих сроки морального старения, конъюнктуры рынка средств производства в предполагаемые сроки их замены, уровня инфляции в течение срока службы оборудования и т.п. Помогает решить проблему периодическая переоценка основных средств с помощью специальных индексов. В ряде стран, например в Германии, союзы предпринимателей ежегодно издают сборники таких индексов по видам оборудования и других производственных объектов.

Моральный и физический износ – главные факторы, определяющие величину амортизации в управленческом учете. С позиций реальности сумм возмещения амортизации в себестоимости продукции и издержках обращения наиболее

рациональным представляется начисление амортизации исходя из объема выпускаемой продукции или степени использования основных средств. Амортизационные отчисления, определенные этим методом, становятся не постоянной, а переменной величиной, не косвенными, а прямыми затратами. К сожалению, возможности такого метода расчета амортизации весьма ограничены условиями его применения. Для этого необходимо, чтобы были достаточно точно измеримы степень использования основных средств и потенциальный срок их службы.

Ограниченные возможности имеют прогрессивный и дегрессивный методы начисления амортизации. Для прогрессирующей амортизации необходимо соблюсти условия, согласно которым динамика изменения стоимости основных производственных средств тоже является прогрессивной.

При применении дегрессивного метода учет амортизации вместе с расходами на ремонт, имеющими в течение срока эксплуатации объекта тенденцию к увеличению, обеспечивает относительно равномерное включение амортизационных отчислений в издержки производства и обращения. Величина остаточной стоимости объекта при дегрессивной амортизации, как правило, совпадает или очень близка к сумме ликвидационной выручки при его продаже.

На практике в управленческом и финансовом учете чаще всего используется линейный метод начисления амортизации. Он проще с технической точки зрения и исключает возможности искусственного завышения или занижения затрат по конъюнктурным соображениям.

Погашение стоимости *нематериальных активов* в управленческом учете производится теми же методами, что и в финансовом учете. Однако их роль в управленческом учете существенно меньше, чем в финансовом и налоговом, поскольку речь идет о компенсации прошлых затрат. В управленческом учете больше внимания обращается на оценку эффективности приобретения патентов, лицензий, ноу-хау и других объектов интеллектуальной собственности, т.е. предстоящих расходов на нематериальные активы, инструменты, инвентарь и т.п.

Амортизация основных средств и нематериальных активов относится на себестоимость отдельных видов продукции и услуг прямо либо в составе комплексных расходов и распределяется по единому с ними базису.

Учет процента на капитал

В состав калькуляционных расходов могут входить условные затраты в виде платежей процентов на собственный капитал, вложенный в бизнес, калькуляционной заработной платы собственника фирмы, арендной платы за пользование принадлежащим владельцу или его семье имуществом. Такие затраты первичными платежными документами не оформляют и не отражают в бухгалтерском учете расходов на производство, поскольку сам себе предприниматель-хозяин ничего не платит, получая при удачном ведении дела компенсацию этих издержек в прибыли. В действительности эти затраты существуют и участвуют в производстве и сбыте продукции, представляя собой своего рода расходы по возмещению прошлых или альтернативных затрат. Для полноты измерения всех издержек на ведение бизнеса, правильной ориентации в ценообразовании и оценки реальных результатов финансово-сбытовой деятельности эта часть калькуляционных расходов отражается в управленческом учете.

Необходимость учета в расчетах величины процента на собственный капитал обусловлена тем, что авансированные для производственно-хозяйственной деятельности средства в виде совокупного капитала являются ресурсом, который стоит

денег. Стоимость использования этого ресурса выражается в виде процента на капитал. Эту стоимость также нужно возместить в затратах, учесть в цене и расчетах с потребителями созданной с его помощью продукции, работ, услуг.

В финансовом учете в качестве затрат учитывают лишь фактически выплаченные проценты за привлеченные заемные средства. В управленческом учете необходимо принимать во внимание затраты, формируемые за счет и собственных, и заемных источников, причем процентные суммы исчисляют не только на привлеченный сторонний, но и собственный капитал.

Калькуляционный процент рассматривается как упущенная выгода, несостоявшаяся прибыль, поскольку если бы собственные средства, вложенные в производственную деятельность, были помещены на счет в банке или предоставлены другим организациям во временное пользование, предприятие получило бы этот процент без всяких дополнительных затрат и усилий со своей стороны. По правилам управленческого учета упущенная выгода включается в состав вмененных экономических затрат и с полным основанием используется в последующих расчетах цен и показателей эффективности хозяйствования.

При определении суммы калькуляционного процента возникает вопрос, с какой величины собственного капитала его исчислять и каким должен быть уровень процентной ставки. Считается наиболее правильным принимать в расчет стоимость так называемого *производственно-необходимого капитала*. Для этого из состава основных и оборотных средств предприятия исключают объекты непроизводственного назначения и неиспользуемую часть объектов и средств производственного назначения. Остаются активно и пассивно участвующие в производственно-хозяйственной деятельности основные и оборотные средства или собственный капитал.

Оборотная часть этих средств оценивается по стабильным для данного отчетного периода ценам. Для основных средств применяют два основных метода расчета – исходя или из остаточной стоимости, или из средней стоимости основных средств производственного назначения на начало и конец отчетного периода.

При начислении процентов на остаточную стоимость она берется по состоянию на конец отчетного периода. В этом случае величина суммы калькуляционного процента по объекту с течением времени снижается, поскольку остаточная стоимость в течение времени использования уменьшается.

При определении суммы процентов исходя из средней стоимости она начисляется с половины первоначальной стоимости и в течение срока эксплуатации основных средств при линейной амортизации является постоянной величиной.

Исчисление процентов от средней стоимости собственного капитала более распространено на практике. Этот метод прост в расчетах и позволяет считать сумму калькуляционных процентов постоянными расходами. При методе остаточной стоимости затраты на единицу продукции при совершенно одинаковых условиях производства из года в год уменьшаются, т.е. становятся переменными.

Вопрос о величине процентной ставки для расчета суммы процентов на собственный капитал в общих затратах предприятия на разных предприятиях решается по-разному. Наиболее распространена практика, при которой в качестве основы принимается ставка ссудного процента для инвестиций, действующая на момент расчета.

Иные виды калькуляционных затрат

Калькуляционная заработная плата предпринимателя (владельца организации) принимается на уровне, соответствующем средним окладам руководящего персонала (менеджеров) на предприятиях, примерно равных по масштабу и роду деятельности.

Аналогично рассчитывается *калькуляционная арендная плата*. Она начисляется при использовании принадлежащих собственникам общества или членам товарищества недвижимости, помещений и других объектов основных средств. Предприниматели и другие собственники не получают за эту аренду дополнительной платы, но она реализуется в прибыли по результатам производственно-хозяйственной деятельности. Исчисление калькуляционной арендной платы производят по средним ставкам, действующим в данное время для аренды указанных объектов в том или ином регионе.

Издержки риска

С предпринимательской деятельностью всегда связаны определенные риски, которые могут привести к непредвиденным затратам. Среди этих рисков различают:

- общий риск предпринимательской деятельности в целом. К нему относится возможность отставания в экономическом развитии, инфляция, неожиданное изменение спроса, изменения в налоговом законодательстве и т.п.;

- единичные риски, непосредственно связанные с производственной деятельностью. Это риски отдельных видов деятельности, продуктов и товаров. К ним относятся риск излишка или недостаточности запасов, риск возможности претензий со стороны покупателей, риск убытков от списания дебиторской задолженности или изменения стоимости векселей, риск аварийных ситуаций в производстве и т.д.

Общий риск предпринимательской деятельности отражается на величине прибыли и обособленной оценке не подлежит, поскольку она невозможна или технически сложно осуществима.

Часть производственных рисков может быть застрахована. В этом случае в качестве дополнительных затрат учитывается сумма страховых платежей. Остальную часть издержек риска определяют как разницу между средними фактическими убытками от риска, имевшими место в прошлом, и исходной величиной предполагаемых потерь. Расчет, судя по западной практике, ведется исходя из периода в 5 лет и лишь в отдельных случаях исходя из 10 лет.

Калькуляционная сумма риска должна покрыть средние убытки от рисков за прошлый период времени.

В текущем отчетном периоде калькуляционные затраты на риск определяют путем умножения ставки риска на фактическую или плановую исходную величину. Имевшие место убытки в результате риска за текущий период учитывают как сверхнормативные или непланируемые расходы.

Пример. Фактические расходы на исполнение обязательств по гарантийному обслуживанию продукции за последние 5 лет составили в целом 50 000 руб. Себестоимость реализованной части этой продукции составила 1 000 000 руб. Ставка риска составляет:

$$\frac{50\,000}{1\,000\,000} \cdot 100 = 5\%.$$

В текущем отчетном периоде себестоимость реализованной продукции предприятия, по которой предусматривалось гарантийное обслуживание, составила 40000 руб. Сумма затрат на калькуляционный риск составит: $40000 \cdot 0,05 = 2000$ руб.

Таким образом, компенсационные затраты рекомендуется включить в издержки в управленческом учете предприятия, а также в цены заказов исходя из действующей ставки ссудного процента, средней заработной платы работников соответствующего

уровня, средних норм амортизации и т.п. Существуют и более сложные алгоритмы расчета величины калькуляционных расходов.

В нашей стране включение калькуляционных затрат, за исключением амортизации активов (по единым нормам), в себестоимость продукции, отражаемой в бухгалтерском и налоговом учете, не допускается. В управленческом учете таких ограничений нет.

Учет дискретных расходов

Особую группу затрат в управленческом учете и контроллинге представляют дискредитационные (дискретные) расходы. Это издержки на освоение новых видов продукции, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, плановый ремонт оборудования и других основных средств. При неблагоприятной финансовой ситуации предприятие может отложить большую часть этих расходов на более поздние сроки, от некоторых из них – отказаться вообще. Во времена хорошей хозяйственной конъюнктуры, наоборот, часть работ можно ускорить, увеличить затраты на их осуществление (например, затраты на НИОКР, освоение новых изделий и секторов рынка).

Дискредитационные расходы создают хорошую возможность управления затратами и результатами производственно-сбытовой деятельности. Однако эти возможности не безграничны и определяются наличием собственных и привлеченных оборотных средств и капитальных вложений. Во всех случаях расходы на инновации должны учитываться отдельно. Для обеспечения рационального отражения затрат и результатов инноваций необходимо на основе различных моделей разработать систему учета, отражающую особенности формирования этих затрат. Сами дискредитационные расходы должны относиться на себестоимость продукции, а не на финансовые результаты деятельности организации.

Расходы на освоение новых производств

Затраты на освоение новых производств и видов продукции включают расходы на разработку проектно-сметной документации по освоению, наладке и пробному пуску оборудования, на изготовление необходимой оснастки, оплату сторонним организациям за работы по освоению новых производств и видов продукции, на содержание персонала, занятого на пусконаладочных работах.

В зависимости от характера выполняемых работ расходы на освоение производства новых видов изделий либо прямо относятся со счетов производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и т.п. на счет «Расходы будущих периодов» (соответствующий субсчет), либо учитываются на счетах производства и списываются на специально выписываемые для этого заказы.

На расходы по освоению производства составляют отдельную смету. Утвержденная сумма затрат распределяется между цехами и отделами управления, отвечающими за проведение отдельных этапов работ.

С момента перехода на серийный или массовый выпуск изделий расходы на освоение их производства погашаются ежемесячно в сроки и размерах, определяемых в специальных расчетах. Расчет погашения расходов на освоение производства составляется по каждому типу изделия исходя из смет затрат и количества данной продукции, намеченной к выпуску по плану. В этих же размерах расходы на освоение производства включаются в калькуляции себестоимости изделий. При значительных изменениях объема выпуска новой продукции или общей суммы расходов на освоение в расчет погашения вносятся необходимые коррективы.

На дату перевода изготовления нового вида продукции на серийный или массовый выпуск необходимо провести инвентаризацию незавершенного производства по этому

изделию. Затраты на его освоение уменьшаются на стоимость остатков материалов, полуфабрикатов, находящихся на рабочих местах, а также годной продукции, полученной во время освоения.

При изготовлении продукции по индивидуальным заказам фактические расходы на подготовку производства полностью относятся на себестоимость отдельного изделия или партии по данному заказу.

Учет расходов на ремонт основных средств

В действующей в настоящее время практике бухгалтерского управленческого учета расходы на все виды ремонта основных средств осуществляются за счет затрат на производство, т.е. включаются в себестоимость продукции. Такая практика соответствует рекомендациям международных стандартов по учету и применяется в большинстве стран мира.

Организация учета затрат на ремонт основных средств зависит от объема и содержания ремонтных работ, а также от того, кем он выполняется: ремонтными службами самого предприятия (ремонтным цехом либо ремонтными бригадами основных производств) или сторонними специализированными организациями.

По объему выполняемых на объекте ремонтных работ различают капитальный и текущий ремонт основных средств. *Капитальным ремонтом* машин, оборудования и транспортных средств считается такой вид ремонта, при котором производится полная разборка агрегата, замена или восстановление основных его деталей и узлов. По зданиям и сооружениям капитальным является ремонт, при котором производится замена изношенных конструкций на более прочные и экономичные, за исключением фундаментов, стен зданий, опор мостов, линий электропередач и т.п. Для капитального ремонта необходим пообъектный учет ремонтных затрат.

К *текущему ремонту* относят сравнительно мелкие починочные работы с плановой периодичностью менее одного года. Здесь нет необходимости в пообъектном учете выполненных объемов работ и расходов на ремонт и достаточно ограничиться определением их общей величины.

С объемом работ и затрат по видам ремонта непосредственно связан и способ отнесения этих расходов на издержки производства и сбыта. Затраты на текущий ремонт относят на себестоимость в том отчетном периоде, когда они имели место. Расходы на крупные ремонтные работы, выполняемые неравномерно в течение года, включаются в расходы будущих периодов.

Разграничение ремонтных работ по видам производят с помощью так называемой *номенклатуры ремонтов*. В ней для каждого вида основных средств указывают, какие работы по восстановлению объекта относятся к капитальному или текущему ремонту.

Текущий ремонт обычно выполняется силами ремонтно-механического подразделения предприятия, т.е. *хозяйственным способом*. Капитальный ремонт может производиться как хозяйственным, так и *подрядным способом*, т.е. сторонней специализированной организацией.

Сметная договорная стоимость капитального ремонта, проводимого подрядным способом, определяется по счету подрядной организации или специализированного предприятия. При этом необходимо проверить, все ли работы, указанные в счете, фактически выполнены, соответствуют ли условиям договора цены на материалы, запасные части, расценки на выполненную работу.

Расчеты с подрядными специализированными организациями за выполненные работы по капитальному ремонту производятся, как правило, за объект в целом. Лишь

по особо крупным агрегатам, сооружениям с высокой стоимостью ремонта расчеты могут производиться по узлам, видам работ или в зависимости от степени завершенности ремонта.

Большой объем ремонтных работ выполняется непосредственно на предприятии. Предварительно он определяется при осмотре объектов, предназначенных для ремонта. При этом составляют ведомость дефектов, а на ее основе – смету расходов по их видам. Согласно единой системе планово-предупредительного ремонта, в соответствующих справочниках каждой разновидности оборудования установлена трудоемкость ремонта в единицах ремонтной сложности.

На практике применяют два варианта расчета сметной величины затрат на капитальный ремонт:

- по нормативам на единицу ремонтной сложности;
- по действующим нормам и расценкам, исходя из перечня предстоящих работ, определяют расходы на заработную плату рабочих и запасные части. Затраты на материалы обычно устанавливают в процентах к сумме заработной платы, хотя прямая зависимость между ними существует не всегда.

В обоих случаях в стоимость капитального ремонта включаются общепроизводственные расходы по заранее установленному проценту. Этот процент должен быть скорректирован на величину той части расходов на обслуживание производства и управление, которая непосредственно не связана с ремонтными работами.

Приемка объектов после окончания капитального ремонта производится по акту приема-сдачи. При этом нужно тщательно контролировать соответствие выполненных работ перечню, указанному в ведомости дефектов, проверить обоснованность расхода материалов, запасных частей и расценок на оплату.

Учет фактических затрат на капитальный ремонт должен осуществляться пообъектно на основе позаказного метода. Наиболее целесообразно при этом применять элементы нормативного метода, когда для определения фактических затрат на ремонт за основу принимается сметная (нормативная) стоимость и отдельно документируются отклонения от нее, вызванные изменением состава работ или условий их выполнения.

Величина затрат на ремонт, выполняемый подрядным и хозяйственным способами, должна быть уменьшена на стоимость пригодных для дальнейшего использования материалов, полученных при разборке ремонтируемого объекта или не израсходованных в ходе ремонта.

Расходы на текущий ремонт основных средств включаются в себестоимость продукции в составе затрат на содержание и эксплуатацию оборудования, общецеховых и общезаводских расходов. Объем выполненных работ учитывают, как правило, в условных измерителях (нормо-часах, нормированной заработной плате и т.п.) оперативным путем. Затраты на текущий ремонт определяются в бухгалтерии по годовым или квартальным заказам в разрезе цехов и служб предприятия. В условиях применения ЭВМ для обработки учетной информации можно получить данные о фактических затратах по каждому объекту. В целом по предприятию эти расходы учитывают на счете вспомогательных производств независимо от того, промышленно-производственным персоналом основного или вспомогательного цехов выполнялся ремонт.

Расходы на мелкие ремонты профилактического характера, связанные с обслуживанием производственного оборудования, транспортных средств и других

объектов, не обособляют как затраты на текущий ремонт и учитывают в составе расходов на обслуживание производства и управление.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Дайте определение калькуляции.
- 2) Назовите виды калькуляции.
- 3) Что понимается под себестоимостью продукции?
- 4) Перечислите традиционные виды себестоимости.
- 5) Какие виды себестоимости вы знаете?
- 6) Что представляет собой калькуляционная единица?
- 7) Какие существуют методы начисления амортизации основных средств?
- 8) Почему проценты на собственный капитал не учитываются в финансовом учете, но весьма важны в управленческом учете?
- 9) В каком размере в затраты предприятия могут включаться заработная плата и стоимость аренды имущества собственника?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Вахрушева, О. Б.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / О. Б. Вахрушева. - М.: Евразийский открытый институт, 2011.
2. **Вахрушева, О. Б.** Управленческий учет: курс лекций / О. Б. Вахрушева. - М.: ЭКСМО, 2010. - 224 с.
3. **Вахрушина, М. А.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебник / М. А. Вахрушина. - 8-е изд., испр. - Электрон. текстовые дан. - М.: Омега-Л, 2010. - 570 с.
4. **Егорова, Л. И.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / Л. И. Егорова. - М.: Евразийский открытый институт, 2011. - 120 с.
5. **Керимов, В. Э.** Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В. Э. Керимов. - 6-е изд., испр. и доп. - М.: Дашков и К, 2008. - 477 с.
6. **Кондраков, Н. П.** Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. - М.: Инфра-М, 2007. - 368 с.
7. **Слиньков, Д. Г.** Управленческий учет: постановка и применение [Комплект]: научное издание / Д. Г. Слиньков. - СПб.: Питер, 2010. - 304 с., 1 эл. опт. диск (CD-ROM) : ил.

Дополнительная

1. **Черных, И. Н.** Организация учета затрат по центрам ответственности: учеб. Пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. Н. Черных, З. Ч. Хамидулина. - М.: КноРус, 2010. - 160 с.
2. **Янковский, К. П.** Управленческий учет: учебное пособие для бакалавров, рекомендовано УМО / К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь. - СПб.: Питер, 2011. - 368 с.
3. Журналы: «Главбух», «Бухгалтерский учет», «Управленческий учет».
4. <http://elibrary.ru>
5. www.klerk.ru
6. www.upruchet.ru

Лекция 4

МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

4.1 Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Особенности и сфера применения позаказного метода

В случае, когда предприятие производит большое количество разнообразной продукции, либо оно осуществляет множество видов деятельности, то у него возникает необходимость в подсчете себестоимости каждого продукта или вида деятельности. В таких случаях применяется позаказный метод.

Основным условием для организации позаказного учета производственных затрат является возможность выделить изготовление уникального или выполняемого по специальному заказу изделия, а также небольшой партии изделий и получить информацию не о средней, а об индивидуальной себестоимости продукции.

Позаказный метод учета затрат используется в мелкосерийном производстве продукции или при индивидуальном ее изготовлении (единичное производство) в соответствии с требованиями заказчика – в строительстве, авиационной и судостроительной промышленности. Позаказное калькулирование используется на предприятиях сферы услуг при изготовлении мебели, пошиве одежды по индивидуальным заказам, ремонте автомобилей, телевизоров и т. д.

Особенности метода:

- 1) производство осуществляется по конкретным заказам.
- 2) часто не известен объем необходимых материалов и поэтому на складах должен быть минимальный их заказ.
- 3) высокий общий уровень квалификации работников, так как они должны выполнить различного рода (вида) работы.
- 4) низкий уровень накладных расходов.
- 5) небольшой производственный период.
- 6) себестоимость единицы продукции определяется только при выполнении конкретного заказа.

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

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ, полная фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления. При этом под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий. Вид заказа определяется договором с заказчиком, в котором определяется стоимость, порядок расчетов, срок выполнения заказа. До момента передачи заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством. При определении себестоимости изделия общие производственные затраты на каждый заказ делятся на количество единиц продукции, изготовленных по данному заказу. Если в производстве одновременно выполняется несколько индивидуальных заказов, то

возникает проблема распределения по заказам общепроизводственных расходов и общехозяйственных расходов.

Использование позаказного метода калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) требует тщательного и своевременного документирования, большого объема расчетов, связанных с распределением косвенных (накладных) видов затрат. На каждый заказ открывается ведомость (карта) аналитического учета производственных затрат, которой присваивается определенный код.

Учетные записи в позаказном методе калькулирования

Особенность учета затрат – аккумулялирование затрат по каждой завершенной партии или заказу в целом, а не за промежутки времени. В течение изготовления заказа по дебету счетов учета затрат на производство (счет 20 «Основное производство», счет 23 «Вспомогательное производство», счет 25 «Общепроизводственные расходы», счет 26 «Общехозяйственные расходы») – с кредита счетов учета ресурсов собираются затраты по каждому заказу отдельно, с подразделением на прямые, относимые в дебет счетов 20 и 23, и косвенные (накладные), относимые в дебет собирательно – распределительных счетов 25 и 26, не связанных непосредственно с конкретным заказом, а обусловленных процессом организации, обслуживания производства и управления им.

Расходы, собранные на счетах 25 и 26, подлежат списанию по принадлежности, по завершении производства заказа, в дебет счетов 20 и 23, с одновременным их распределением между заказами, в разрезе которых организуется аналитический учет, пропорционально выбранной базе. Счета 25 и 26 закрываются; калькулируется полная фактическая себестоимость готового заказа, т. е. суммы фактической производственной себестоимости выполнения заказа переносятся с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или счета 90 «Продажи».

Общий вывод

1) Калькулируются не какая-либо продукция, а отдельные заказы, которые оформляются договором или контрактом.

2) Отсутствие периодичности составления отчета о калькуляции. Калькуляция заказа оформляется по мере его оформления, которое может длиться значительный период времени. При необходимости возможно составление калькуляции по отдельным этапам работ. Такое составление может быть зафиксировано в договоре с целью контроля заказчиком за ходом исполнения заказов.

3) Применение бесполуфабрикатного варианта сводного учета затрат. (см. тему «Попередельный метод»).

4) В разрезе отдельного заказа затраты учитываются по смете расходов (материалы, оплата труда, цеховые расходы). Выполненный заказ оформляется накладной.

4.2 Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Особенности и сфера применения попередельного метода

Попередельный метод применяется на предприятиях с однородными по исходному материалу и характеру обработки продукции производствами. Здесь продукт подвергается последовательной переработке, переходя из одной стадии или фазы в другую. В последней из них изготавливается готовая продукция.

Учет прямых затрат должен вестись: во -1^x – в разрезе отдельных видов продукции; во -2^x – с определением остатков незавершенного производства.

Попроцессная (попередельная) система калькулирования себестоимости продукции широко используется на предприятиях нефтяной, химической, фармацевтической, текстильной, пищевой и других аналогичных по организации технологических процессов отраслей экономики.

Основные элементы попередельного метода:

1) затраты учитываются по переделам (фазам). Перечень переделов зависит:
а) от вида технологического процесса переработки продуктов с учетом применяемого оборудования.

б) от характера выпускаемых полуфабрикатов и продукции;

Однако все переделы можно подразделить на две группы:

а) переделы в которых завершается процесс производства;

б) переделы внутри данного производства.

Перечень переделов устанавливается отраслевыми инструкциями.

2) затраты учитываются не только по переделам, но и по калькуляционным статьям, которые утверждаются по видам производства, а иногда и по видам продукции.

Прямые расходы обычно учитываются по переделам, а внутри каждого передела по видам продукции. Косвенные расходы распределяются по переделам в зависимости от заранее установленных показателей, например: пропорционально расходу сырья, зарплате, числу отработанных машино-часов.

3) применение коэффициентов для перевода выработанной продукции разных сортов к единому условному сорту. Это вызвано комплексным использованием сырья в производственном процессе.

4) исключение затрат на побочную продукцию. Оно происходит в тех случаях, когда из одного сырья одновременно получают несколько видов продукции. Стоимость побочной продукции определяется по оптовым ценам, затем её вычитают из общей суммы затрат, получая стоимость основной продукции.

5) Составление калькуляции в 2^х вариантах: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

Процесс калькулирования при данном методе включает четыре этапа:

1) определение объема НЗП в эквивалентных (условных) единицах. Этот объем рассчитывается путем умножения количества единиц продукции, находящихся в процессе обработки, на степень завершенности их обработки (например, 100 единиц продукции, обработка которых завершена на 30%, будет составлять 30 эквивалентных ее единиц);

2) определение общего количества продукции, произведенного в отчетном периоде:

$$ОП = НЗП_{Н} + ПП - НЗП_{К},$$

где ОП – общее количество произведенной продукции в отчетном периоде;

НЗП_Н, НЗП_К – запасы НЗП в эквивалентных единицах на начало и конец периода;

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

3) определение общей суммы прямых и косвенных (накладных) расходов на производство продукции по всем ее процессам (переделам). Распределение косвенных затрат осуществляется по выбранной с учетом конкретных условий производства;

4) расчет удельной себестоимости продукции, т.е. определение объема совокупных производственных затрат, приходящихся на единицу продукции.

Преимуществами использования данной системы калькулирования себестоимости является ее простота, возможность эффективного управления НЗП и запасами готовой

продукции, группировка затрат на производство и реализацию продукции в разрезе центров затрат и центров ответственности.

В то же время основным недостатком этой системы калькулирования является чрезмерное усреднение себестоимости продукции, не учитывающее различий в потерях материальных ресурсов и времени работников на отдельных этапах производственной деятельности, различий в затратах по хранению запасов и т.п.

Учетные записи в позаказном методе калькулирования

При данном методе применяется традиционный калькуляционный вариант учета. В течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство – счета 20,23,25,26 и другие с кредита счетов учета ресурсов – собираются затраты отчетного периода. Их подразделяют на прямые, относимые в дебет счетов 20 и 23, т.е. непосредственно связанные с производством данного конкретного вида продукции, и косвенные (накладные), относимые в дебет собирательно – распределительных счетов 25 и 26, не связанные непосредственно с конкретным продуктом, а обусловленные процессом организации, обслуживания производства и управления им.

По окончании отчетного периода (месяца), выявившаяся на счетах 20,23 фактическая производственная себестоимость продукции переносится в дебет счета 43 «Готовая продукция» или счета 90 «Продажи».

Варианты сводного учета затрат

Бесполуфабрикатный способ заключается в том, что продукция из одного передела в другой передается только по количеству. Общая стоимость определяется по всему производству.

Этот способ не требует составления калькуляции, а передача полуфабрикатов из передела в передел отражается документами внутри хозяйственного учета.

При полуфабрикатном способе по каждому переделу составляется калькуляция. Полуфабрикат передается из одного передела в другой на основании бухгалтерских документов, либо актов приема-передачи материальных ценностей.

Этот вариант удобен, так как продукция переделов (полуфабрикаты) может быть реализована на сторону в качестве готового продукта.

4.3 Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Общая характеристика и цели нормативного учета

Система нормативного учета предполагает соблюдение следующих принципов:

- 1) составление предварительной калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии на начало месяца - норм и смет;
- 2) ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости на начало следующего месяца, определение влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменения норм;
- 3) документирование фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм;
- 4) установление причин и ответственных исполнителей для принятия оперативных мер воздействия;

5) определение фактической себестоимости выпущенной продукции как алгебраической суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Следовательно, важнейшими **элементами нормативного учета** являются:

Калькулирование нормативной себестоимости. Нормативная себестоимость представляет собой один из видов предварительной себестоимости и определяет величину затрат на изделие по статьям по действующим на начало месяца нормам и сметам.

Основой калькулирования нормативной себестоимости является создание нормативной базы, представляющей комплекс всех заданий, нормативов, норм и смет, которые используются для планирования и контроля производственного процесса.

Учет изменений норм. Нормативная себестоимость продукции представляет собой расчетную величину, устанавливаемую исходя из действующих норм расхода отдельных элементов затрат. Однако она будет соответствовать своему назначению только в том случае, если в нормативной калькуляции и технической документации будут одни и те же нормы. Поэтому своевременное внесение всех изменений норм как в техническую, так и в нормативную документацию имеет важное значение для правильного функционирования нормативного учета затрат производства.

Обычно новые нормы вводятся в действие с начала очередного месяца. Однако это правило не должно быть формальным: если имеются основания снизить норму затрат, а до конца месяца еще далеко, целесообразно внести изменения и в середине месяца.

Учет отклонений от норм. Все отступления фактических затрат по любой статье от действующих норм рассматриваются как отклонения от норм. Такой подход позволяет не только организовать достоверные учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, но и систематически анализировать отклонения от норм для оперативного воздействия на процесс формирования себестоимости.

Отклонениями являются перерасход или экономия при сравнении фактических затрат с установленными нормами использования сырья и материалов в производстве и оплаты труда, а также всякого рода доплаты, вызванные организационно-техническими неполадками. К ним же относятся и отклонения от смет расходов по обслуживанию производства и управления.

Исчисление фактической себестоимости продукции (работ) в условиях нормативного учета производства осуществляется на основании данных сводного учета затрат, который ведется по статьям по объектам учета, переделам, цехам и предприятию в целом с подразделением расходов по норме, изменениям норм и отклонениям от норм.

Учет изменений норм: техника учета и назначение

Организации учета изменений норм

Учет изменений норм организуется по видам мероприятий по отдельным подразделениям, бригадам или участкам.

Данные такого учета обобщаются и анализируются путем оформления соответствующей документации по учету материальных ценностей и трудовых затрат. Установленные изменения фиксируются в специальных документах – справках об изменениях норм. Эти справки оформляются: по расходу материалов; по изменению норм расхода топлива; по изменению цен; по изменению норм выработки и расценок.

Все эти изменения вводятся в действие после их регистрации планово-экономической службой. Каждому подразделению присваиваются коды под

определенные группы изменений. В настоящее время используются следующие группы изменений:

- 1) повышение технического уровня производства, которые включает внедрение новых технологий, новых видов сырья и материалов.
- 2) Изменение объема и структуры производства (улучшение качества продукции, снижение затрат из-за роста объемов производства, улучшение качества труда).
- 3) Развитие производства (ввод новых мощностей, подготовка и освоение новых производств).
- 4) Улучшение организации производства и труда (совершенствование управление, рациональное использование основных средств и имущества, отдых работников).

Организация учета отклонения от норм

По своему содержанию отклонения от норм подразделяются на три группы: отрицательные, положительные и условные.

Отрицательные отклонения представляют собой перерасход по себестоимости продукции и свидетельствуют об определенных нарушениях в технологии, организации и управлении производством.

Положительные отклонения являются результатом проведения мероприятий, направленных на снижение затрат, достижение экономии по себестоимости продукции.

Условные отклонения могут быть отрицательными и положительными из-за различий в методике составления плановой и нормативной калькуляции.

Аналитический учет отклонений от норм ведется по местам возникновения, причинам и виновникам, по видам выпускаемой продукции.

Учет отклонений от норм расхода сырья и материалов

Причинами таких отклонений могут быть:

- 1) замена сырья и материалов по качеству и наименованию;
- 2) замена собственных полуфабрикатов на покупные и наоборот.
- 3) Недостатки в конструкции оборудования.
- 4) Изменение технологий.
- 5) Использование отходов вместо полноценных материалов.
- 6) Прочие причины.

Отклонения выявляются следующими методами:

1) метод документирования – оформляются специальные документы, которые называются сигнальными. Они отличаются от обычных цветом производимых записей или имеют специальный знак (полоса черного и красного цвета).

2) метод предварительных расчетов - применяется в производстве, где отклонения возникают по причине изменения структуры сырья. При этом методе сопоставляют фактически израсходованный набор материалов с составом, который установлен технологией.

3) Метод последующих расчетов с использованием данных инвентаризации. Суть: отклонения выявляют путем сопоставления фактического расхода материала с нормативным учетом выпуска продукции. Для этого выявляют фактический расход на начало периода, а также проводят инвентаризацию неизрасходованных материалов, находящихся на рабочих местах.

Учет отклонений от норм заработной платы.

С помощью первичной документации определяется заработок работников по расценкам, тарифам, окладам в зависимости квалификации и должности. Все это составляет нормативную зарплату. Отклонениями же является дополнительная оплата труда, связанная с изменениями технологии производства и условий труда.

Все отклонения группируют по видам:

- 1) из-за ошибок в технологических документах.
- 2) из-за несоответствия разряда разряду работника.
- 3) Работа на оборудовании, не предусмотренном технологическим процессом.
- 4) Доплата, связанная с заменой сырья и материала.
- 5) Прочее.

Отклонение оформляют специальными документами (листками на доплату или нарядами на сдельную работу, которые имеют отличительный знак.)

Учет отклонения от норм косвенных расходов.

Косвенные расходы как правило планируются или определяются сметой. Поэтому отклонение определяется как разница между фактом и планом. Отклонение выявляется документально в момент их возникновения или по окончании месяца (отчетного периода).

Исчисление фактической себестоимости продукции при нормативном учете

Нормативные затраты основных материалов рассчитываются:

$НМЗ = \text{нормативная цена материала} * \text{нормативное количество материала}$

Нормативная цена материала – оценка затрат определенного вида основных материалов на следующий отчетный период. Ответственность за установление нормативных цен на все основные материалы несет агент по закупкам, который должен учесть все возможные увеличения цен, новые источники поставок и т.д. Он совершает все фактические закупки.

Нормативное количество основных материалов – оценка ожидаемого количества, которое будет использовано. Менеджеры по центрам затрат или бухгалтер, ведущий учет затрат, должен учесть конструкционную специфику изделия, качество основных материалов, производительность оборудования, квалификацию и опыт рабочих, определенный брак и потери.

Нормативные прямые затраты труда:

$НЗТ = \text{трудозатраты в нормо – часах} * \text{нормативную ставку прямой оплаты труда}$

Нормативное рабочее время (по прямым трудозатратам) – время, необходимое для каждого подразделения, станка или процесса для производства единицы или партии изделий. Ответственность за разработку норматива лежит на менеджере центра ответственности.

Нормативная ставка прямой оплаты труда – почасовые прямые затраты труда, ожидаемые в следующем учетном периоде для каждой функции или вида работ. Ставки либо фиксируются в трудовом контракте либо устанавливаются самой организацией.

Общепроизводственные расходы (ОПР) – сумма оценок переменных и постоянных расходов в следующем отчетном периоде. Существует различие в определении коэффициентов для переменных и постоянных ОПР, состоящее в использовании разных оснований их распределения.

Нормативный коэффициент переменных ОПР:

$К_{пер} = \frac{\text{общие планируемые переменные ОПР}}{\text{ожидаемое количество нормо – часов трудозатрат}}$

Нормативный коэффициент постоянных ОПР:

$К_{пост} = \frac{\text{общие планируемые постоянные ОПР}}{\text{нормальная мощность в нормо – часов трудозатрат}}$

Использование показателя нормальной мощности дает уверенность в том, что все постоянные ОПР будут отнесены на производимый продукт, когда нормальная мощность достигнута. Если фактический выпуск превышает запланированный и

нормативные трудозатраты выше, чем нормальные, возникает благоприятная ситуация. Т.е. фактические постоянные ОПР на единицу продукции будут меньше, чем нормативные. Но если фактический выпуск падает ниже нормальной мощности, то запланированная сумма постоянных ОПР будет приходиться на меньший объем продукции.

Таким образом сумма нормативных затрат основных материалов (НЗМ), переменных затрат труда (НЗТ) и общепроизводственных расходов (ОПР) составляют **суммарную нормативную себестоимость, или нормативные затраты**: $НЗ = НЗМ + НЗТ + ОПР$.

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

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

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

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

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

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

Учетные записи в нормативном методе учета затрат

Здесь задействован счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету отражается фактическая себестоимость выпущенной продукции (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство»). По кредиту отражается нормативная себестоимость произведенной продукции (в корреспонденции по счету 90 «Продажи»).

Первого числа каждого месяца (или квартала) на счете 40 определяется отклонение фактической себестоимости от нормативной. На сумму выявлений экономии (фактическая себестоимости меньше нормативной) сторнируется себестоимость реализованной продукции. В случае перерасхода делается дополнительная запись: дебет счета 90 «Продажи», кредит счета 40 «Выпуск продукции».

Счет 40 может применяться при калькулировании полной себестоимости или по ограниченной («усеченной») себестоимости.

Особенность счета 40 заключается не только в выявлении отклонений себестоимости, но и в том, что отклонения сразу списываются на себестоимость реализованной продукции. Как следствие, готовая продукция на складе также оценивается по нормативной себестоимости. Такой порядок ведения счета 40 создает реальные предпосылки для практического использования в российском учете системы «стандарт-кост», о чем речь впереди.

4.4 Система «стандарт – кост» как продолжение нормативного метода учета затрат

Метод нормативного определения затрат возник в начале XX века в США. Это был один из принципов научного менеджмента, предложенных Ф. Тейлором, Г. Эмерсоном. Они применяли стандарты, чтобы выявить «единственный наилучший путь» использования труда и материалов. Стандарты обеспечивали информацией для планирования хода работ так, что потребление материалов и труда сводилось к минимуму.

В системе методов учета затрат и отклонений от них на производство и калькулирования систему учета стандартных затрат не рассматривают как самостоятельную и обособившуюся, предполагая ее использование и в позаказном и попроцессном учете.

Разработка норм-стандартов, составление стандартных калькуляций до начала производства и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов, систематизированных как совокупность, получили название системы «стандарт–кост». Это система контроля, направленная на регулирование прямых издержек производства.

Система учета «Стандарт-кост» может быть представлена при помощи следующей схемы:

1. Выручка от продажи продукции.
2. Стандартная себестоимость продукции.
3. Валовая прибыль (п.1 - п.2).
4. Отклонения от стандартов.
5. Фактическая прибыль (п.3 - п.4).

В теорию отечественного учета система «Стандарт-кост» вошла в 1933 г. в связи с опубликованием перевода книги Ч. Гаррисона «Стандарт-кост»

В 1931 г. Институт техники управления предпринял детальное изучение возможных путей реализации и практического применения системы «Стандарт-кост» у нас в стране. Большой вклад в решение этого вопроса внесли Е.Г. Либерман, М.Х. Жебрак, представив данную систему в модифицированном виде как нормативный метод учета затрат.

Нормативные затраты включают три элемента производственных затрат:

- прямые материальные затраты
- прямые затраты труда
- общепроизводственные расходы

В настоящее время нормативы материальных и трудовых затрат наиболее полно устанавливаются только на прямые затраты. По другим статьям, отражающим расходы на обслуживание производства и управление (ОПР и ОХР) из –за трудности нормирования нередко ограничиваются разработкой годовой сметы с разбивкой по кварталам и месяцам.

Определение нормативных прямых затрат основывается на инженерных оценках и расчетах, изучении операций, технологических спецификаций, зависит от типа используемых материалов и труда. Нормативы накладных расходов на единицу продукции рассчитываются на более простых предположениях – по ставке распределения пропорционально выбранной базе.

Таблица 4.1 - Расчет отклонений от норм затрат при системе «стандарт-кост»

№	Виды отклонений	Расчет отклонений
I. По материалам		
1	По цене используемых материалов	(Нормативная цена единицы материала - фактическая цена) * количество купленного материала
2	По количеству используемых материалов	(Нормативное количество материала на фактический выпуск продукции - фактический расход материалов) * нормативная цена материалов
3	Совокупное отклонение расхода материалов	(Нормативные затраты на единицу материала – фактические затраты на единицу материала) * фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции
II. По труду		
1	По ставкам заработной платы	(Нормативная почасовая ставка заработной платы - фактическая почасовая ставка заработной платы) * фактически отработанное время
2	По производительности труда	(Нормативное время на фактический выпуск продукции - фактически отработанное время) * нормативная почасовая ставка оплаты труда
3	Совокупное отклонение по трудовым затратам	(Нормативные затраты труда на единицу продукции - фактические затраты труда на единицу продукции) * фактический объем выпуска продукции
III. По накладным расходам		
1	По постоянным накладным расходам	(Сметная ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции - фактическая ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции) * фактический объем выпуска продукции
2	По переменным накладным расходам	(Сметная ставка переменных накладных расходов на единицу продукции - фактическая ставка переменных накладных расходов на единицу продукции) * фактический объем выпуска продукции
IV. По валовой прибыли		
1	По цене реализации	(Нормативная цена единицы продукции - фактическая цена единицы продукции) * фактический объем реализации
2	По объему реализации	(Объем сметной реализации – объем фактической реализации) * нормативная прибыль на единицу продукции
3	Совокупное отклонение по валовой прибыли	Совокупная нормативная прибыль - совокупная фактическая прибыль

Общие характеристики:

Строгое нормирование затрат; предварительное (до начала отчетного периода) составление нормативных калькуляций на основе установленных норм (стандартов) по отдельным статьям издержек;

Осуществление раздельного учета и контроля производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от норм в местах возникновения затрат и ЦО;

Систематическое обобщение отклонений с целью использования информации для устранения негативных явлений в производственном процессе и управления издержками.

Таблица 4.2 - Отличия нормативного метода учета затрат и системы «Стандарт-кост»

Область сравнения	Стандарт - кост	Нормативный метод
Учет изменений норм	Текущий учет изменений норм не ведется, т.к. стандарты устанавливаются на длительный период	Ведется в разрезе причин и инициаторов
Учет отклонений от норм прямых расходов	Отклонения документируются и относятся на виновных лиц и на финансовые результаты	Отклонения документируются и относятся на виновных лиц и на издержки производства
Учет отклонений от норм косвенных расходов	Косвенные расходы относятся на себестоимость в пределах норм, отклонения выявляются с учетом объема производства и относятся на финансовые результаты	Косвенные расходы относятся на себестоимость в сумме фактических произведенных затрат, отклонения относятся на издержки производства
Степень регламентации	Не регламентирован, не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров	Регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы
Вариант ведения учета	Учет затрат, выпуска продукции и НЗП ведется по стандартной себестоимости. Затраты на производство учитываются по фактическим расходам; выпуск продукции – по нормативным; остаток НЗП – по стандартам с учетом отклонений	НЗП и выпуск продукции оцениваются по нормам на начало года, в текущем учете выделяются отклонения от норм. Все издержки учитываются по текущим нормам

Общий вывод

Традиционная система нормативного учета не ориентирована на процесс реализации, она сосредоточена на производстве и поэтому не позволяет обосновывать цены.

Анализ себестоимости при нормативном методе проводится по сконструированным показателям, не подтвержденным данными бухгалтерского учета.

Метод документации затрат и доходов не позволяет детально и оперативно анализировать финансовые результаты.

Основная задача «стандарт–кост» — учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других расходов, связанных с изготовлением продукции или полуфабрикатов. Причем установленные нормы нельзя перевыполнить. Выполнение их на 80 % означает успешную работу. Превышение нормы означает, что она была установлена ошибочно.

Расчет стандартной себестоимости имеет определенный алгоритм.

1. Все операции, связанные с изготовлением изделия, нумеруются.

2. Определяется перечень сдельных и повременных работ, приходящихся на данный продукт.

3. Затраты на повременные работы = стандартное время $\times$ стандартная часовая ставка.

4. Стандартная стоимость материалов = стандартная цена $\times$ стандартный расход.

5. Стандартная цена = рыночная цена франко-станция назначения.

Основная функция использования «стандарт-кост» в оценке деятельности организации — это выявление отклонений, которое помогает определить области эффективности или неэффективности производства. Помимо определения суммы отклонения, важно выяснить причину этого отклонения. Когда причина известна, управляющий может предпринять соответствующие действия для решения проблемы.

Процесс вычисления сумм и определения причин отклонений между фактическими и нормативными затратами называется анализом отклонений.

Практика, когда изучаются только области необычных продуктов или необычные результаты деятельности, называется управлением по отклонениям. При данной системе анализируют только отклонения, превышающие определенный лимит, например, + 4%, который устанавливает руководство.

Все отклонения аналитики подразделяют на три вида.

1. Отклонения по прямым материальным затратам.

2. Отклонения по прямой заработной плате.

3. Отклонения общепроизводственных расходов.

Расчет отклонений

Отклонения по прямым материальным затратам:

1) по цене на материалы: $\Delta\Pi_m = (\text{фактическая цена единицы} - \text{нормативная цена единицы}) \times \text{фактическое количество}$;

2) по использованию материалов: $\Delta И_m = (\text{фактический расход} - \text{нормативный расход, пересчитанный на фактический выпуск}) \times \text{нормативная цена единицы}$;

3) общее отклонение затрат основных материалов = $\Delta\Pi_m + \Delta И_m = \text{фактическое количество} \times \text{фактическая цена} - \text{нормативное количество на фактический объем} \times \text{нормативная цена}$.

Обычно агент по закупкам несет ответственность за отклонение по цене, начальники и мастера производственных цехов отвечают за отклонение по использованию материалов.

Отклонения по прямой заработной плате:

1) отклонение по ставке заработной платы: $\Delta З = (\text{фактическая ставка ЗП} - \text{нормативная ставка ЗП}) \times \text{фактически отработанное время}$;

2) отклонение по производительности труда: $\Delta Т = (\text{фактически отработанное время} - \text{нормативное время на фактический выпуск продукции}) \times \text{нормативная ставка ЗП}$;

3) совокупное отклонение прямой заработной платы: $\Delta ЗП = \Delta З + \Delta Т$;

За отклонения по ставке оплаты труда ответственность обычно несет отдел кадров. Это отклонение возникает, когда нанимают работника с оплатой выше или ниже, чем предполагалось в плане, или определенные работы выполняются более (менее) высокооплачиваемым работником. За отклонением в производительности труда отвечают цеховые контролеры. Неблагоприятное отклонение в производительности может произойти, если неопытному работнику поручат работу, требующую более высокой квалификации. Руководство должно анализировать каждую ситуацию, исходя из сложившихся обстоятельств.

Расчет отклонений ОПР

Анализ отклонений ОПР сложен. Сначала вычисляют общее отклонение ОПР как разницу между фактическими и нормативными ОПР, начисленными (отнесенными на готовую продукцию) посредством коэффициентов переменных и постоянных ОПР. Затем общее отклонение подразделяют на две части: контролируемое отклонение ОПР и отклонение ОПР по объему.

Контролируемое отклонение ОПР представляет собой разницу между фактически понесенными и бюджетными (запланированными) ОПР в расчете на достигнутый уровень производства. Это позволяет оценить результаты деятельности подразделений и конкретных менеджеров, не зависящие от изменения уровня производства.

Отклонение ОПР по объему определяется как разница между бюджетными ОПР в расчете на достигнутый уровень производства и ОПР, отнесенными на готовую продукцию по нормативным коэффициентам для переменных и постоянных ОПР.

Можно предложить следующий вариант расчета отклонений общепроизводственных расходов.

Отклонение по переменным ОПР:

1) отклонение фактического времени труда от сметного: $\Delta BT = \text{фактические пер.ОПР} - \text{нормативные пер.ОПР}$, рассчитанные на фактический объем производства;

2) отклонение переменных накладных расходов по эффективности: $\Delta \mathcal{E} = (\text{фактическое время труда} - \text{нормативное время труда, рассчитанное на фактический объем производства}) * \text{нормативная ставка пер.ОПР}$;

3) совокупное отклонение переменных накладных расходов: $\Delta \text{пер.ОПР} = \Delta BT + \Delta \mathcal{E}$.

Отклонение по постоянным ОПР:

1) за счет отклонений в объеме производства: $\Delta q = (\text{сметный выпуск продукции в нормо-часах} - \text{фактический выпуск продукции в нормо-часах}) * \text{нормативная ставка распределения пост.ОПР}$;

2) за счет отклонений фактически постоянных расходов от сметных: $\Delta s = \text{фактические пост.ОПР} - \text{сметные пост.ОПР}$;

3) совокупное отклонение: $\Delta \text{пост.ОПР} = \text{фактические пост.ОПР} - \text{сметные пост.ОПР}$, рассчитанные на фактический объем производства.

Расчет отклонений по затратам неотделим от расчета отклонений по выручке. В этом случае благоприятным будет считаться положительное отклонение, в отличие от отрицательного при расчете отклонений затрат. Сумма отклонений по затратам и выручке покажет абсолютное изменение прибыли. Оно будет тем больше, чем выше значение благоприятных отклонений.

Отклонения выручки:

1) отклонение по цене реализации: $\Delta \mathcal{C} = (\text{фактическая прибыль, рассчитанная на базе нормативной себестоимости единицы продукции} - \text{нормативная прибыль, рассчитанная на базе нормативной себестоимости единицы продукции}) * \text{фактический объем реализации}$;

2) отклонение по объему реализации: $\Delta V_p = (\text{фактический объем реализации} - \text{сметный объем реализации}) * \text{нормативная прибыль на единицу продукции}$;

3) отклонение выручки: $\Delta B = \Delta \mathcal{C} + \Delta V_p$.

Для записи отклонений от нормативных затрат необходимы соответствующие бухгалтерские проводки.

При ведении учетных записей легко запомнить простые правила:

1) все записи на счетах запасов ведутся по нормативам;

2) для каждого вида отклонений выделяется отдельный счет;

3) неблагоприятные отклонения отражаются по дебету этих счетов, благоприятные - по кредиту.

В конце периода все сальдо на счетах отклонений в зависимости от сложившейся ситуации должны быть перенесены одним из двух способов.

1. Если вся продукция полностью завершена производством и продана, то все отклонения переносят на счет «Себестоимость реализованной продукции».

2. Если в конце периода выявлены значительные остатки по счетам «Незавершенное производство» и «Запасы готовой продукции» (не вся продукция завершена производством и продана), то сумма всех отклонений должна быть распределена на счета «Незавершенное производство», «Запасы готовой продукции» и «Себестоимость реализованной продукции» пропорционально остаткам на них.

Целью такого разложения отклонений на составляющие является повышение уровня анализа фактического положения организации, осуществляемого руководителями на всех уровнях управления.

4.5 Система «Директ-костинг»

«Директ-костинг» явился дальнейшим развитием СК в части контроля за затратами.

Сущность «Директ-костинг»: деление затрат на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства.

Главная особенность метода: себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные затраты собирают на отдельных счетах с определенной периодичностью, после чего списывают на финансовые результаты. Это позволяет упростить планирование и учет, уменьшить число статей затрат, что делает себестоимость более контролируемой. Поэтому на западе «Директ-костинг» называют методом управления себестоимостью.

Классификация затрат в системе «Директ-костинг»:

переменные, которые меняются пропорционально объему производства (сдельная зарплата производственных рабочих, затраты сырья и основных материалов, затраты на упаковку, складирование продукции и др.)

постоянные, которые остаются неизменными для различных объемов производства за определенное время (амортизация, оплата труда управленческого персонала, расходы на аренду, расходы на рекламу).

полупеременные, те, которые включают в себя одновременно переменные и постоянные компоненты затрат. Часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а часть остается фиксированной в течение периода. примерами таких затрат могут быть расходы на оплату телефонных услуг, часть этих расходов составляет фиксированная сумма абонентской платы, а другая часть – сумма оплаты за междугородние и международные переговоры – является переменной. плата за аренду магазина может состоять из фиксированной суммы и процента от объема товарооборота.

Сложным в методе является разделение затрат на постоянные и переменные. Поэтому отнесение затрат к переменным или постоянным находится в ведении каждого отдельного предприятия. Кроме того, метод ДК применяется для составления внутренней отчетности.

В настоящее время «Директ-костинг» широко распространен во всех экономически развитых странах. В Германии и Австрии данный метод получил наименование «учет частичных затрат» или «учет суммы покрытия», в Великобритании его называют

«учетом маржинальных затрат», во Франции - «маржинальная бухгалтерия» или «маржинальный учет».

При описании этой системы в отечественной литературе по бухгалтерскому учету часто встречается термин «учет ограниченной, неполной или сокращенной себестоимости».

Невзирая на то, что международные бухгалтерские стандарты не разрешают в полном объеме использовать систему «Директ-костинг» для составления внешней отчетности и расчета налогов, данный метод в настоящее время находит все более широкое применение в отечественной бухгалтерской практике. Он применяется во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа и обоснования для принятия как перспективных, так и оперативных управленческих решений в области безубыточности производства, ценообразования и т.д.

Суть данной системы состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, то есть лишь переменные издержки распределяются по носителям затрат. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, то есть учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. По переменным расходам оцениваются также запасы - остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

В содержании месячного отчета о прибылях и убытках стали разграничивать прямые (переменные) затраты и косвенные накладные расходы. Дифференциация производственных расходов позволила определять зависимость объема прибыли от объема реализации продукции и управлять себестоимостью. Таким образом, суть этой системы была сведена к следующему: прямые затраты обобщают по видам готовых изделий, косвенные же затраты собирают на отдельном счете и списывают на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли.

Практические исследования в области системы «директ-костинг» показывают, что деление затрат условно. Принятые на каждом предприятии допуски должны быть учтены при расчете результатов. Калькулирование себестоимости по системе «директ-костинг» предусматривает неизменную величину постоянных затрат. Руководители предприятий и структурных подразделений должны усиливать контрольные функции управления этими затратами.

Принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. При калькулировании себестоимости они участвуют в расчетах. Калькуляция по «директ-костингу» - это такой метод учета затрат, при котором постоянные общепроизводственные расходы также исключаются из калькулирования. Они являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализуемой продукции общей суммой без подразделения на виды изделий. В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно с выручки от реализации продукции.

Особую сложность вызывает разделение затрат на постоянные и переменные в строительстве, где, как постатейное, так и поэлементное калькулирование носит смешанный характер с точки зрения системы «директ-костинг». Можно предложить следующее разделение затрат, которое потребует дополнительных усилий со стороны аналитика.

К условно-постоянным расходам в статье «Материалы» («Затраты на материалы и конструкции» - статья; элемент «материальные затраты») можно отнести: содержание

заготовительно-складского персонала (их заработная плата, основная и дополнительная, единый социальный налог), содержание складских помещений (тепло, электроэнергия, вода, канализация), оплата услуг УПТК (посредника при поставках материалов), амортизация собственных погрузо-разгрузочных механизмов, либо арендная плата за них; содержание подъездных путей.

В статье «Затраты на основную заработную плату рабочих» к условно-постоянным расходам относится основная заработная плата рабочих-повременщиков.

В статье «Затраты на эксплуатацию машин и механизмов» к условно-постоянным расходам относится: амортизация собственных машин или арендная плата за них (за исключением погрузо-разгрузочных); содержание рабочих-повременщиков, обслуживающих собственные или арендованные машины.

Для руководителей, менеджеров главной факторной цепочкой, формирующей прибыль предприятия, является следующая: затраты - объем производства - прибыль.

Анализ зависимости «затраты – объем – прибыль» лежит в основе системы управленческого учета «Директ – костинг».

При планировании производственной деятельности часто используется анализ, основанный на исследовании соотношения затраты — объем — прибыль. Если определен объем производства исходя из портфеля заказов, то, используя этот анализ, можно рассчитать величину затрат и цену продажи, чтобы компания могла получить определенную величину прибыли.

Анализ «затраты - объем - прибыль» (CVP analysis) - это анализ поведения затрат в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объема производства и прибыли, это инструмент управленческого планирования и контроля. Эти взаимосвязи формируют основную модель финансовой деятельности, что позволяет менеджеру использовать его для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

Основные **цели анализа** безубыточности:

- определение критического объема производства, выручка от которого покрывает совокупные затраты производства;
- выбор реального объема производства, обеспечивающего реальную прибыль;
- обоснование цены равновесия и допустимых пределов ее снижения;
- определения эффекта, который может быть получен от экономии (снижения) затрат.

Сущность концепции безубыточности – определение производства такого количества продукции, после которого производство каждой дополнительной единицы продукции пойдет на формирование прибыли. Критическая точка – это точка, с которой предприятие начинает зарабатывать прибыль.

Инструментом анализа являются графические и аналитические модели взаимосвязи показателей затрат, объема производства и выручки. То есть взаимосвязь «затраты — объем — прибыль» может быть выражена графически или с помощью формул.

Поскольку модель – абстракция реальных условий, то **определены основные допущения**:

1. Поведение постоянных и переменных затрат может быть измерено точно, и оно не меняется в течение периода планирования;
2. Переменные затраты и выручка от реализации имеют линейную зависимость от уровня производства;
3. Производительность не меняется внутри релевантного уровня активности;
4. Переменные затраты и цены не меняются в течение периода планирования;

5. Структура продукции не изменяется в течение планового периода;
6. Объем продаж и объем производства приблизительно равны, т. е. остатки готовой продукции равны нулю.

Если одно или более из данных предположений не соблюдается, то применение анализа «затраты — объем — прибыль» может привести к принятию ошибочных решений.

Графические модели безубыточности

На рисунке представлена основная модель «затраты — объем — прибыль». График показывает взаимосвязь выручки (доходов), затрат, объема продукции, прибыли или убытков. Эта модель базируется на ряде фиксированных взаимосвязей. Если цена единицы продукции, затраты, эффективность или другие условия изменяются, то модель должна быть пересмотрена.

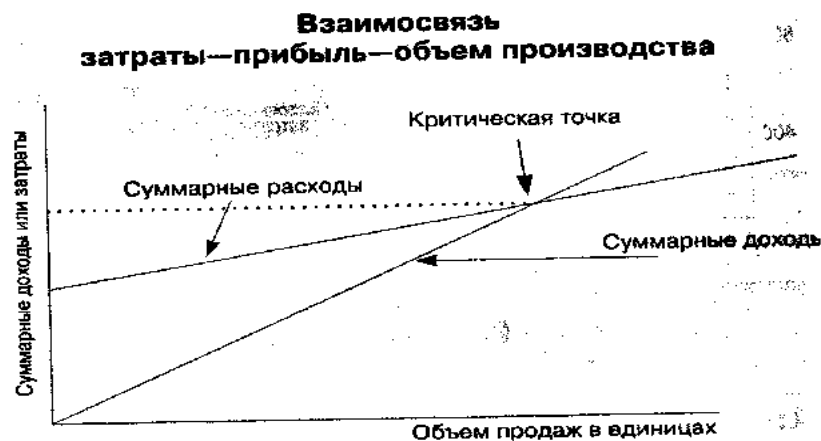


Рисунок 4.1 – График безубыточности

Взаимосвязь «затраты — объем — прибыль» может быть выражена следующей формулой: **Выручка от реализации = Переменные затраты + Постоянные затраты + Прибыль**

Анализ взаимосвязи «затраты — объем — прибыль» позволяет определить объем производства, который необходим для покрытия всех затрат, как переменных, так и постоянных. Как показано на вышеприведенном рисунке, критическая точка, это та, в которой суммарный объем выручки равен суммарным затратам. Таким образом, критическая точка — это точка, начиная с которой компания начинает зарабатывать прибыль. Критическую точку также называют точкой безубыточности или порогом рентабельности.

Цель анализа критической точки состоит в нахождении уровня деятельности (объема производства), когда выручка от реализации становится равной сумме всех переменных и постоянных затрат, при этом прибыль компании равна нулю. Таким образом, мы имеем следующую формулу: **Выручка от реализации = Переменные затраты + Постоянные затраты**

Критическая точка может быть выражена в терминах единиц продажи или долларов продажи. Основное уравнение нахождения критической точки следующее:

$$\text{Критическая точка в единицах продажи} = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Цена} - \text{Переменные затраты на единицу}}$$

ПРИМЕР. Рассмотрим пример использования этого уравнения для нахождения критической точки. Компания занимается производством письменных столов. Переменные затраты составляют \$50 на единицу, постоянные затраты — \$20,000 за год. Продажная цена — \$90 за единицу. Используя эту информацию и обозначив через X — объем продаж в единицах, мы можем написать уравнение:

$$\$90 * X = \$50 * X + \$20,000$$

$$\$40 * X = \$20,000$$

$$X = 500 \text{ или в денежных единицах: } \$90 * 500 = \$45,000$$

Можно определить критическую точку, используя график. На рисунке представлен график критической точки для рассматриваемого примера.

График строится следующим образом:

1. На вертикальной оси откладываются денежные средства (затраты и выручка), а на горизонтальной оси — уровень деловой активности (объем производства и объем продаж);

2. Уровень постоянных затрат отражает прямая линия, которая параллельна горизонтальной оси (в нашем примере 20000);

3. Чтобы получить суммарные затраты, переменные затраты добавляются к постоянным. То есть, график затрат представляет собой прямую. Чтобы его построить, нужно знать положение всего лишь двух точек. Самыми удобными являются суммарные затраты при нулевом объеме выпуска и суммарные затраты при том объеме выпуска, который предусмотрен бюджетом.

а) при нулевом объеме выпуска затраты будут равны величине постоянных затрат, то есть 20 000, поскольку переменные затраты при этом отсутствуют.

б) при предусмотренном бюджетном объеме выпуска (допустим 700 единиц) суммарные затраты составят

Постоянные 20000

Переменные затраты $50 * 700 = 35000$

Суммарные затраты 55000

4. График объема продаж также строится путем соединения прямой линией двух его известных точек:

а) при нулевом объеме продаж выручка равна нулю

б) при объеме выпуска в 700 единиц, который предусмотрен бюджетом, выручка составит $700 * 90 = 63000$.

Критическая точка на графике лежит на пересечении линии суммарных затрат и линии суммарных доходов (выручки) от реализации, в этой точке выручка равна затратам.

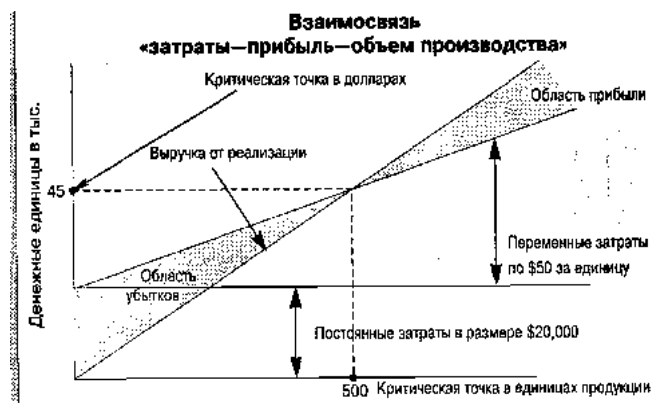


Рисунок 4.2 – График безубыточности

При использовании анализа чувствительности можно, например, получить ответ на такие вопросы: «Какова будет прибыль, если объемные показатели отклоняются от запланированных?» или «Какая будет прибыль, если переменные затраты на единицу продукции вырастут на 10%?». Инструментом анализа чувствительности является та величина выручки, которая находится за критической точкой.

Критическая точка показывает, до какого предела может упасть выручка, чтобы не было убытка. Величина прибыли, получаемая предприятием, определяется разницей между выручкой от реализации продукции и суммарными затратами. Область прибыли (Profit area) представлена на вышеприведенном рисунке

Каждое предприятие стремится максимизировать прибыль, но невозможно продавать неограниченное количество продукции по одинаковой цене. Увеличение объема продаж приводит к насыщению рынка и падению платежеспособного спроса на продукцию. В определенный момент времени для того, чтобы продавать большее количество товара, потребуется снизить цену, что приведет к снижению прибыли.

Для того, чтобы определить максимально возможную прибыль, необходимо в график взаимосвязи затрат и объема реализации в вышеприведенном графике ввести кривую спроса. Этот график представлен на рис. 4.3:

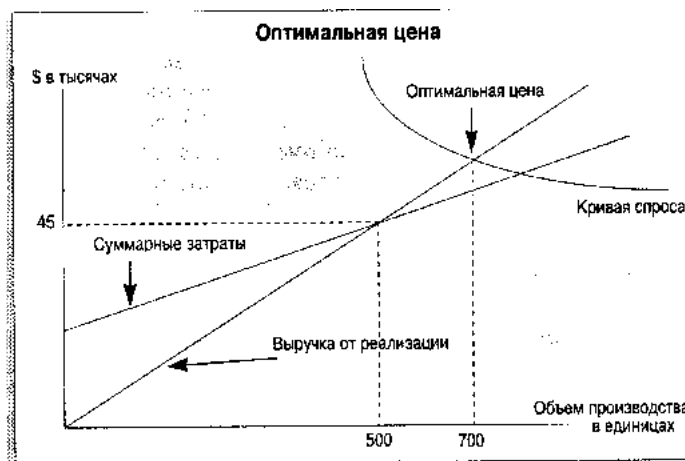


Рисунок 4.3 – График безубыточности с учетом кривой спроса

Точка оптимальной цены продажи продукции определяет объем продаж, позволяющий предприятию получать максимальную прибыль. В данном примере это объем, равный 700 единицам продукции.

Другой способ определения критической точки использует концепцию маржинальной прибыли. Маржинальная прибыль - это превышение выручки от реализации над всеми переменными затратами, связанными с данным объемом продаж. Другими словами, маржинальная прибыль — это разница между выручкой от реализации и переменными затратами:

$$\text{Маржинальная прибыль} = \text{Выручка от реализации} - \text{Переменные затраты}$$

Если из маржинальной прибыли вычесть постоянные затраты, то получим величину операционной прибыли:

$$\text{Операционная прибыль} = \text{Маржинальная прибыль} - \text{Постоянные затраты}$$

На рис.4.4 представлен график маржинальной прибыли.

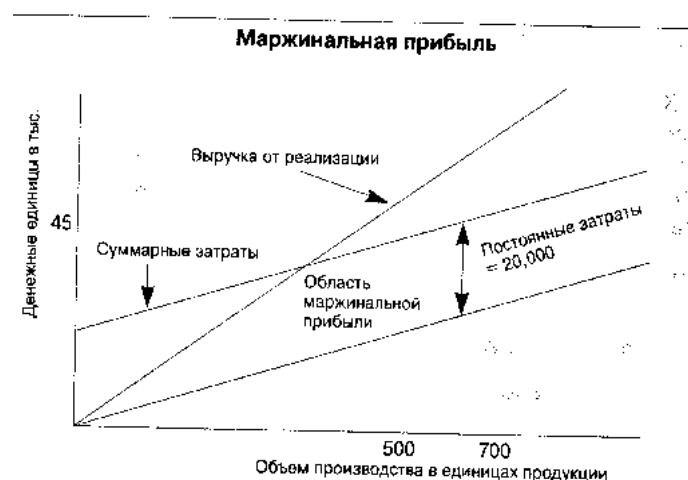


Рисунок 4.4 – График маржинальной прибыли

Аналитические модели безубыточности

Критическая точка может быть определена как точка, в которой разница между маржинальной прибылью и постоянными затратами равна нулю, или точка, в которой маржинальная прибыль равна постоянным затратам.

Построение аналитических моделей безубыточности состоит в следующем.

На уровне точки безубыточности К:

$$B = Z_{\text{пост.}} + Z_{\text{пер.}},$$

$$c \times K = Z_{\text{пост.}} + Z_{\text{пер.}} \times K,$$

$$K = Z_{\text{пост.}} / c - Z_{\text{пер.}} = Z_{\text{пост.}} / \text{МД},$$

где В – выручка от реализации; $Z_{\text{пост.}}$ – совокупные постоянные затраты; $Z_{\text{пер.}}$ – совокупные переменные затраты; К – объем производства или реализации; c – цена за единицу продукции; $Z_{\text{пер.}}$ – переменные затраты в расчете на единицу продукции; МД – маржинальный доход на единицу продукции.

Анализ изменения уровня прибыли от изменения объемов производства представлены в числовом примере, исходные данные и расчеты для которого приведены в табл. 4.3.

Таблица 4.3 - Анализ изменения прибыли от изменения объема производства

Показатели	Вариант К	Вариант А	Вариант Б	Примечания
Объем производства (К), шт.	160	200	250	250/200 = 25% - рост на 50 шт.
Цена единицы продукции (ц), д.ед.	8,5	8,5	8,5	
Переменные затраты в расчете на единицу продукции (Зпер.), д.ед.	6,0	6,0	6,0	
Совокупные постоянные затраты (Зпост.), д.ед.	400,0	400,0	400,0	
Выручка от реализации (В), д.ед.	1360	1700	2125	$c \times K$
Совокупные затраты (З), д.ед.	1360	1600	1900	$Z_{\text{пост.}} + Z_{\text{пер.}} \times K$

Прибыль (Пр), д.ед.	0	100	225	$B - 3,$ $225 - 100 = 125$ д.ед., или 125%
Средняя прибыль на единицу продукции	-	$100/200 = 0,5$	$225/250 = 0,9$	Пр/К
Маржинальная прибыль (МП), д.ед.	2,5	2,5	2,5	ц - Зпер.

Рассматриваются три варианта плана производства, где вариант К соответствует безубыточному объему производства. Цена единицы продукции (ц), переменные затраты в расчете на единицу продукции (Зпер.) и постоянные затраты (Зпост.), одинаковы для всех вариантов.

Таким образом, рост прибыли на 125% превышает рост объема производства, который составил 25%, в 5 раз. Рост прибыли вызван снижением затрат на единицу продукции, так как постоянные затраты в расчете на единицу продукции при росте объема производства снижаются. Маржинальный доход является постоянным для любого объема производства – 2,5 д.ед.

Если маржинальный доход равен 2,5 д.ед. на единицу продукции, постоянные затраты 400 д.ед., то должно быть продано 160 шт. продукции, чтобы маржинальный доход покрывал постоянные затраты. После этого за каждую дополнительную проданную единицу продукции предприятие сможет получать прибыль 2,5 д.ед.

Рассчитаем норму маржинального дохода:

МД (в % от В) = $(8,5 - 6,0) / 8,5 \times 100\% = 29,4\%$ - каждая денежная единица выручки дает 29,4% маржинального дохода.

То есть, при заданном объеме прибыли в размере 100 д.ед., необходимо продать продукции на сумму $(400 + 100) / 0,294 = 1700$ д.ед., или в количестве $400 + 100 / 2,5 = 200$ шт.

Таким образом, планирование прибыли состоит в ее исчислении на основе информации о маржинальном доходе, величине постоянных затрат и объеме производства, превышающем критический объем производства.

Следующим параметром данного анализа является критическая продажная цена или цена равновесия, покрывающая полные затраты. Цена равновесия: $ц = Зпост./К + Зпер.$

В рыночных условиях при ценообразовании учитывается прежде всего спрос, а не предложение. После того как установлена цена равновесия (покрывающая полные затраты), предприятие должно проанализировать все затраты и постараться сократить их.

Менеджерам нужно иметь сведения о возможных пределах снижения цен в зависимости от влияния различных рыночных факторов. Существуют понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цен.

Долгосрочный нижний предел показывает, какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и сбыт.

Краткосрочный нижний предел ориентирован на цену, покрывающую лишь прямые (переменные) затраты, себестоимость в части только прямых (переменных) затрат (демпинговая политика). Применять демпинговый подход к ценообразованию целесообразно в тех случаях, когда постоянные накладные расходы могут возмещаться в ценах, установленных для определенного базового количества производимых изделий, а цены определяют на базе переменных затрат только для дополнительного количества изделий.

Таким образом, основными составляющими анализа безубыточности, на основе которого формируются управленческие решения, являются:

- постоянные затраты (Зпост.);
- переменные затраты (Зпер.);
- цена единицы продукции (ц).

Эти три элемента связаны с объемом продаж, т.е. выручкой (В). Практическое использование моделей безубыточности позволяет просматривать различные ситуации, связанные с изменением уровня основных элементов безубыточности. Менеджера прежде всего интересует, какой эффект может быть получен от экономии затрат, изменения цен.

Эффект снижения постоянных затрат представляется следующим образом.

Постоянные затраты можно снизить за счет, например, снижения накладных расходов или более интенсивного использования имеющегося оборудования. Снижение Зпост. Приводит к снижению уровня совокупных затрат Z_n и, следовательно, к снижению минимального безубыточного объема производства K_n . Вследствие этого эффект изменения прибыли начнет срабатывать на более низком уровне объема производства (K_n). Таким образом, снижение постоянных затрат – это эффективный путь уменьшить минимальный безубыточный объем производства, чтобы повысить прибыльность предприятия.

Эффект снижения переменных затрат.

Уменьшение переменных затрат на производство (прямые затраты) увеличивает маржинальный доход от каждой единицы продукции ($МД = ц - Зпер.$). Такое изменение может одновременно повлиять и на величину текущей прибыли, и на сдвиг точки безубыточности. При снижении Зпер.нов. происходит изменение угла наклона линии переменных затрат, из-за чего площадь фигуры, соответствующая прибыли, увеличивается. В то же время уменьшаются и убытки. Изменение критического объема производства – $K_{нов.}$ Из-за изменения Зпер.нов. не столь значительно, как изменение, которое возникло, когда постоянные затраты (Зпост.) были уменьшены. Причина в том, что по сравнению с Зпост. Переменные затраты относительно невелики. Результатом эффекта снижения Зпер.нов. будет уменьшение критического объема производства, и ускоренный рост прибыли начнется при меньшем объеме продаж.

Изменения цен в значительной мере зависят от конкретной ситуации на рынке. Увеличение цены может слишком непропорционально отразиться на объеме продаж в условиях конкуренции, и фактически вылиться в снижение суммарной прибыли. Снижение цены может понизить маржинальный доход от каждой единицы продукции, но значительно увеличить общий объем продаж по сравнению с конкурентами.

Вопросы для самоконтроля

- 1) В чем суть нормативного метода калькулирования?
- 2) Как на практике осуществляется калькулирование себестоимости на основе метода (способ) прямого счета?
- 3) Как на практике осуществляется калькулирование себестоимости на поперечный метод калькулирования?
- 4) В чем суть позаказного калькулирования?
- 5) Как на практике осуществляется калькулирование себестоимости на «директ-костинг» (direct costing)?
- 6) Дайте определение понятия маржинальная прибыль.

- 7) Что такое точка безубыточности?
- 8) Охарактеризуйте «точку закрытия» предприятия.
- 9) Как вы понимаете термин «кромка безопасности»?
- 10) Как определяется запас финансовой прочности?
- 11) Дайте определение долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Вахрушева, О. Б.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / О. Б. Вахрушева. - М.: Евразийский открытый институт, 2011.
2. **Вахрушева, О. Б.** Управленческий учет: курс лекций / О. Б. Вахрушева. - М.: ЭКСМО, 2010. - 224 с.
3. **Вахрушина, М. А.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебник / М. А. Вахрушина. - 8-е изд., испр. - Электрон. текстовые дан. - М.: Омега-Л, 2010. - 570 с.
4. **Егорова, Л. И.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / Л. И. Егорова. - М.: Евразийский открытый институт, 2011. - 120 с.
5. **Керимов, В. Э.** Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В. Э. Керимов. - 6-е изд., испр. и доп. - М.: Дашков и К, 2008. - 477 с.
6. **Кондраков, Н. П.** Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. - М.: Инфра-М, 2007. - 368 с.
7. **Слиньков, Д. Г.** Управленческий учет: постановка и применение [Комплект]: научное издание / Д. Г. Слиньков. - СПб.: Питер, 2010. - 304 с., 1 эл. опт. диск (CD-ROM) : ил.

Дополнительная

1. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий аспект: учебное пособие / сост.: С. А. Федотова, С. А. Новоселова. - Саратов: ФГБОУ ВПО «Саратовский ГАУ», 2012. - 206 с.
2. **Ивашкевич, В. Б.** Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студентов вузов, обучающихся по фин.-экон. специальностям. - М.: Магистр, 2010.-574 с.
3. **Ивашкевич, В. Б.** Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». - 2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 2009. - 192с.
4. **Невешкина, Е. В.** Управление затратами и ценообразование: применение в условиях кризиса : практическое пособие. - М.: Омега-Л, 2011. - 134 с.
5. **Янковский, К. П.** Управленческий учет: учебное пособие для бакалавров, рекомендовано УМО / К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь. - СПб.: Питер, 2011. - 368 с.
6. Журналы: «Главбух», «Бухгалтерский учет», «Управленческий учет».
7. <http://elibrary.ru>
8. www.klerk.ru
9. www.upruchet.ru

Лекция 5

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ

5.1 Понятие и функции системы бюджетирования организации

Управленческий учет, с одной стороны, – это часть информационной системы предприятия, с другой стороны – деятельность, направленная на обеспечение руководства информацией для принятия управленческих решений. Посредством управленческого учета осуществляется планирование деятельности предприятия, оказание помощи в оперативном управлении и контроле, стимулирование работников предприятия на выполнение намеченной программы, а также оценка деятельности подразделений, аппарата управления и отдельных сотрудников внутри организации.

Уже сегодня в хорошо управляемых компаниях распространено применение бюджетных учетных систем в структуре управленческой бухгалтерии, включающих в себя плановые и отчетные данные. Первоначально в управлении предприятием доминирует личное наблюдение. Руководитель смотрит, изучает и делает выводы о входящих и исходящих потоках информации, о поведении персонала.

На следующем этапе начинают привлекаться отчетные данные. Проводится сравнительный анализ, который помогает оценить деятельность подразделений, а также наметить пути ее совершенствования.

Сущность бюджетирования

Вот здесь то и получает свое развитие бюджетирование, когда возникает потребность сравнить отчетные данные текущего года с плановыми, причем используя принцип вложенности бюджетов, с сохранением иерархического и постатейного приоритета (вложенности бюджетов низших уровней в состав бюджетов высших уровней).

Бюджет, с одной стороны, – это количественное выражение плана, инструмент координации и контроля за его выполнением, с другой – финансовый документ, созданный до выполнения предполагаемых действий, т.е. финансовый план действий.

Разработка бюджетов

Подготовка бюджета начинается с формулировки его четкого названия и определения периода, для которого он составляется. Бюджеты составляются как для предприятия в целом, так и для его отдельных подразделений.

Бюджет не имеет стандартизированных форм, которые следует строго соблюдать, может быть подготовлен в любых единицах измерения: стоимостных и натуральных. Форму представления бюджета выбирает разработчик. Бюджеты, как правило, разрабатываются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности, процесс разработки идет снизу.

Процесс подготовки и составления бюджета называется **бюджетным циклом**, который состоит из этапов:

- планирование деятельности организации в целом и по его структурным подразделениям;
- определение показателей, которые будут использоваться при оценке деятельности;
- суммирование коллективных проектных предложений;
- разработка проекта бюджета;

- обсуждение возможных изменений в планах, связанных с новой ситуацией;
- корректировка планов с учетом предложенных поправок.

Функции бюджета заключаются в следующем:

1. **Планирование** операций как стратегическое, так и тактическое обеспечивает целенаправленное достижение целей организации (без плана управляющий, как правило, только реагирует на обстановку, вместо того, чтобы ее контролировать).

2. **Координирование** различных видов деятельности и подразделений организации (бюджет побуждает управляющих отделений и структурных подразделений строить свою деятельность, принимая во внимание интересы организации в целом). Важно чтобы планы производства были скоординированы с планом отдела маркетинга, так как продукции необходимо произвести столько, сколько соответствует запланированному объему продаж.

3. **Стимулирование** руководителей всех рангов к достижению целей своих центров ответственности, следовательно - цели всей организации. Каждый руководитель должен знать, что ожидают от его центра ответственности.

4. **Контроль** текущей дисциплины. Тщательно подготовленный бюджет является своего рода лучшим стандартом, это основа для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей. Сравнение фактически достигнутых результатов с данными бюджета указывает области, куда следует направить внимание и осуществить действие.

5. **Средство обучения** менеджеров. Принимая участие в составлении бюджетов менеджеры имеют возможность в деталях изучить деятельность своих подразделений и взаимоотношения одних центров ответственности с другими.

5.2 Виды бюджетов

В управленческом учете бюджеты классифицируются по ряду признаков (табл. 5.1)

Таблица 5.1 - Классификация бюджетов в управленческом учете

Признаки	Виды бюджетов
По срокам	Текущий – год Оперативный – квартал, месяц Скользкий
По назначению	Операционный Финансовый
По методам разработки	Статичный (жесткий) Гибкий
По уровню детализации	Главный (основной) – по предприятию в целом Частные – по центрам ответственности

Текущие бюджеты разрабатываются обычно на год. Годовой бюджет может делиться на кварталы и месяцы, т.е. на оперативные бюджеты. С помощью оперативных бюджетов осуществляется контроль за деятельностью всех структурных подразделений.

Разработка скользящего бюджета состоит в добавлении бюджета на предстоящий период, как только истекает срок предыдущего периода, за счет чего обеспечивается непрерывность процесса планирования.

Операционные бюджеты – бюджеты по центрам ответственности (по центру затрат, центру продаж, центру прибылей, центру инвестиций), являются основой для разработки финансовых бюджетов.

Финансовые бюджеты (прогнозные финансовые документы) – план того, какой станет финансовая отчетность при условии выполнения бюджетов текущей (операционной) деятельности предприятия и удовлетворения его потребностей в финансировании.

Статичный (жесткий) бюджет рассчитан на конкретный уровень деловой активности предприятия, т.е. доходы и расходы в нем планируются исходя из одного уровня реализации.

Гибкий бюджет – бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности предприятия, а для определенного его диапазона, т.е. включает несколько альтернативных вариантов объема производства (реализации).

Главный (основной) бюджет – это скоординированный (по всем подразделениям или функциям) план работы для предприятия в целом. Цель основного бюджета – объединить и суммировать сметы и планы различных подразделений (центров ответственности) предприятия, называемые частными бюджетами.

Главный (основной) бюджет

На различных предприятиях количество и состав частных (специальных) бюджетов, включаемых в структуру основного (генерального) бюджета, могут отличаться, единого стандарта нет. Предприятия самостоятельно вырабатывают схему бюджетирования, приемлемую для них. Одна из возможных схем бюджетов может быть такой:

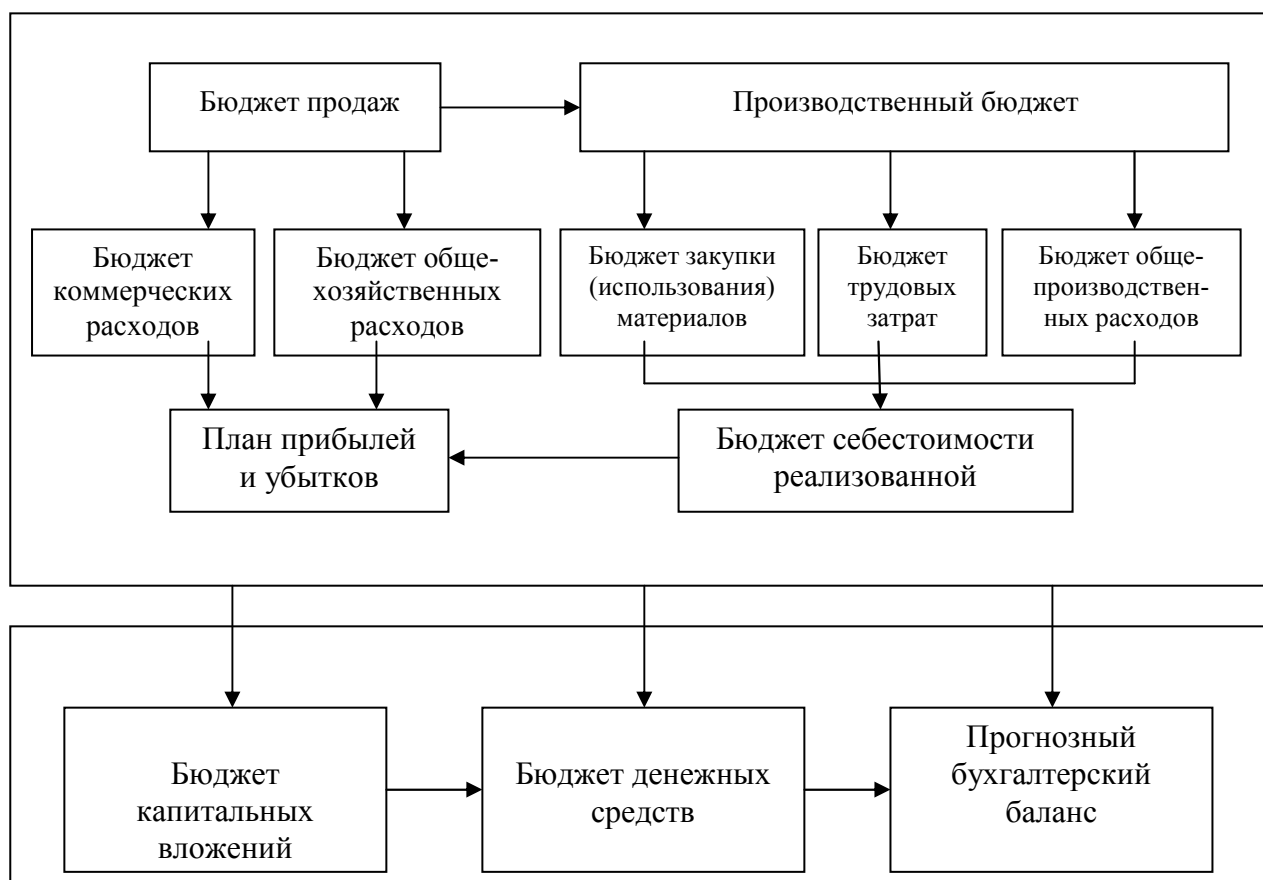


Рисунок 5.1- Схема разработки главного бюджета

Общий бюджет представляет собой скоординированный (по всем подразделениям) план работы организации.

Цель общего бюджета состоит в объединении и суммировании планов различных подразделений предприятия, называемых частными бюджетами.

Генеральный бюджет любой организации состоит из двух частей:

первая – операционный бюджет,

вторая – финансовый бюджет.

Характеристика операционного бюджета

Операционный (текущий, периодический) бюджет показывает прогнозируемые объемы продаж и производства, которые трансформируются в количественные оценки доходов и расходов для каждого подразделения организации.

Операционный бюджет включает в себя бюджетный отчет о прибылях и убытках, который формируется на основе таких бюджетов, как бюджет продаж, производственный бюджет, бюджет материально – технических запасов и бюджеты расходов.

Порядок составления операционного бюджета

Составление операционного бюджета начинается с разработки бюджета продаж. Объем реализации определяет высшее руководство организации, которое формирует свое решение в процессе консультаций с управляющим отделом сбыта. На основе бюджета продаж формируется бюджет производства и себестоимости реализованной продукции. Конечной целью работы над операционным бюджетом является разработка плана прибылей и убытков.

Характеристика составных частей операционного бюджета

Бюджет продаж. Планирование продаж зависит не только от производственных возможностей, но и от возможностей сбыта на рынке.

При составлении бюджета продаж необходимо учитывать влияние следующих факторов:

деятельность конкурентов,
стабильность поставщиков и покупателей,
результативность рекламы,
сезонные колебания спроса,
ценовую политику,
общее состояние экономики,
наличие ограничений со стороны государства
и другие факторы.

Показатели бюджета продаж

В бюджете продаж отражаются следующие показатели:

предполагаемые покупатели (клиенты),
виды продаваемой продукции,
сроки поставки и количество продукции,
цена и общая сумма на которую планируется осуществить продажу,
сроки оплаты,
виды платежных средств.

Производственный бюджет.

После установления планируемого объема продаж в натуральном выражении можно определить количество единиц продукции или услуг, которые необходимо произвести для выполнения бюджета реализации и поддержания запасов готовой продукции на запланированном уровне.

Расчет объема производства

Объем производства в натуральных единицах рассчитывается следующим образом:

$\text{БЮДЖЕТ ПРОИЗВОДСТВА} = \text{БЮДЖЕТ ПРОДАЖ} + \text{Прогнозируемый запас продукции на конец периода} - \text{запас готовой продукции на начало периода}$

Следующим этапом подготовки генерального бюджета является составление частных бюджетов: бюджет использования материалов, бюджет трудовых затрат, бюджет накладных расходов.

Бюджет закупки (использования) материалов. Определяются сроки закупки и количество сырья, материалов, полуфабрикатов, которые необходимо приобрести для выполнения производственных заданий. При планировании закупок материалов необходимо учитывать уровень запасов материалов на начало и конец планируемого периода.

Этапы составления бюджета закупки (использования) материалов

А) Для расчета расхода материалов в натуральных единицах необходимо знать:

запасы материалов на начало отчетного периода;

потребность в материалах для выполнения производственного бюджета (определяется производственным бюджетом).

Б) Количество материалов, необходимое для обеспечения плановых показателей рассчитывается следующим образом:

материалы, необходимые для производства запланированного объема продукции + запасы материалов на конец периода – запасы материалов на начало периода.

В) Умножая количество единиц материалов на их закупочную стоимость, получают бюджет закупки материалов.

Бюджет трудовых затрат. Этот бюджет определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения запланированного объема производства, и фонд оплаты труда.

Этапы составления бюджета трудовых затрат

А) Рабочее время в часах определяется путем умножения количества единиц продукции, планируемой к производству, на норматив затрат труда (в часах.).

Б) Денежное выражение трудовых затрат определяется путем умножения необходимого рабочего времени на различные ставки оплаты труда.

Бюджет общепроизводственных расходов. Представляет собой подробный план предполагаемых производственных расходов, которые в момент совершения не могут быть включены сразу в себестоимость конкретного носителя затрат (затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, амортизацию основных средств общепроизводственного назначения и т.д.).

Этот бюджет имеет 2 цели:

объединить все бюджеты общепринятых расходов, разработанные менеджерами по производству и его обслуживанию.

собрать данные для исчисления нормативов общепринятых расходов на предстоящий учетный год.

Бюджет себестоимости реализованной продукции. В основе составления этого бюджета лежит формула расчета:

$\text{себестоимость реализованной продукции} = \text{запас готовой продукции на начало периода} + \text{себестоимость произведенной за планируемый период продукции} - \text{запас готовой продукции на конец периода}.$

В свою очередь себестоимость произведенной продукции складывается из материальных, трудовых затрат и общепроизводственных расходов. К моменту

составления бюджета себестоимости реализованной продукции все данные уже имеются.

Бюджет коммерческих расходов. Этот бюджет представляет собой подробный план расходов, связанных со сбытом продукции в будущем периоде. За разработку и исполнение бюджета коммерческих расходов несет ответственность отдел продаж.

Бюджет административных расходов. В нем представлен план текущих операционных расходов отличных от расходов непосредственно связанных с производством и сбытом продукции, но необходимых в будущем периоде для поддержания деятельности предприятия в целом. В основном это постоянные затраты. Разработка такого бюджета необходима для целей контроля этих расходов и получения информации к подготовке бюджета денежных средств.

План прибылей и убытков. Составление операционного бюджета завершается разработкой плана прибылей и убытков. На основе подготовленных текущих бюджетов разрабатывается прогноз прибылей и убытков, который в общем виде выглядит следующим образом:

выручка от реализации продукции – операционные (административные, коммерческие) расходы = прибыль от основной деятельности.

Финансовый бюджет представляет собой план предполагаемых источников финансовых средств и направлений их использования.

Состав финансового бюджета

Финансовый бюджет составляется с использованием данных плана прибылей и убытков, бюджета капитальных вложений и прогноза движения денежных средств.

Бюджет капитальных затрат (инвестиционный бюджет) отражает основные направления капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов. Данный бюджет включает издержки, связанные:

- с покупкой земли, подготовкой участка и его улучшением;
- с покупкой здания и работами по гражданскому строительству;
- с технологией производства, закупкой машин и оборудования;
- с затратами, входящими в структуру основного капитала, например, на права приобретения, на промышленную собственность, «ноу-хау», патенты.

В данный бюджет включаются также затраты на поставку, упаковку и транспортировку, пошлины и монтаж.

Бюджет капитальных затрат оказывает существенное влияние на следующие бюджеты:

- бюджет денежных средств, так как он затрагивает расходы на приобретение или строительство, а также выплаты процентов за кредиты;
- на прогнозируемый отчет о прибылях и убытках;
- на прогнозируемый бухгалтерский баланс, изменяя сальдо на счетах основных средств и других долгосрочных активов.

Бюджет капитальных вложений обсуждается и принимается на высшем уровне управления организации.

Информация, касающаяся долгосрочных капиталовложений, влияет на бюджет денежных средств, затрагивая вопросы расходов на приобретение или строительство, а также выплаты процентов за кредиты, на прогнозный отчет о прибылях и убытках, на прогнозный бухгалтерский баланс, изменяя сальдо на счетах основных средств и других долгосрочных активов. Следовательно, все решения по капитальным расходам должны планироваться и включаться в общий бюджет.

Бюджет доходов и расходов должен включать амортизационные отчисления, которые находятся в прямой зависимости от объема капиталовложений.

Составление бюджета капитальных вложений (инвестиционного бюджета) - это процесс планирования и управления долгосрочными инвестициями коммерческой организации.

В инвестиционном бюджете происходит окончательное определение объектов инвестирования, объемов и сроков реальных инвестиций. В этом документе особое внимание должно быть сосредоточено на влиянии новых инвестиций на финансовые результаты деятельности коммерческой организации, величину прибыли. Определяя конкретные направления использования финансовых ресурсов, следует учитывать различия в уровне получаемой отдачи и выбирать затраты, обеспечивающие предельно высокую рентабельность. При этом финансовые затраты необходимо соотносить со сроками их окупаемости.

Недостаточная величина капитальных вложений означает, что организация не освоит текущий объем продаж. Избыточные капитальные вложения чреваты простоями и пустующими производственными площадями, снижением эффективности труда в масштабах коммерческой организации. Внеоборотные активы влекут за собой постоянные издержки, которые повышают порог безубыточности.

Вероятность правильного решения будет выше, если разделить предполагаемые капитальные вложения на две группы:

- капитальные вложения первой необходимости, без которых само выживание коммерческой организации находится под угрозой;

- дискреционные капитальные вложения, которые служат снижению затрат или повышению прибыли, однако не являются жизненно необходимыми.

При составлении инвестиционного бюджета также необходимо распределить капитальные затраты по структурным подразделениям (видам бизнеса). Для этого определяется, какие виды затрат будут финансироваться централизованно (за счет коммерческой организации), а какие - в рамках отдельного бизнеса структурного подразделения (центра инвестиций).

Бюджет денежных средств. Это план поступления денежных средств и платежей на будущий период. В процессе подготовки общего бюджета смета денежных средств разрабатывается после того, как все операционные бюджеты и план прибылей и убытков уже завершены.

В бюджете денежных средств суммируются все потоки средств как результат планируемых операций на всех стадиях формирования общего бюджета. В целом этот бюджет отражает ожидаемое конечное сальдо на счете денежных средств и финансовое положение для каждого месяца, для которого его разрабатывают.

Возможности бюджета денежных средств

Следовательно, здесь могут быть запланированы периоды наименьшего и наибольшего наличия денежных средств. Большое сальдо на счете денежных средств свидетельствует о том, что средства использованы с наименьшей эффективностью. Низкое сальдо означает, что организация не в состоянии расплатиться по своим текущим обязательствам. Поэтому, необходимо тщательное планирование денежных средств.

С помощью бюджета денежных средств достигаются две цели:

- показывается конечное сальдо на счете денежных средств, которое необходимо для завершения прогнозного бухгалтерского баланса;

выявляются периоды излишка финансовых ресурсов или их нехватки, что имеет важное значение в управлении финансовыми ресурсами.

Смета (бюджет) денежных средств состоит из двух частей:

ожидаемые поступления средств.

Для их определения используют информацию из бюджета продаж: данные о продаже в кредит, за наличные, продажи акций, активов, возможные займы.

ожидаемые платежи.

Эти данные берут из различных операционных бюджетов: затраты на материалы и рабочую силу, затраты на приобретение и оплату услуг, сведения об оплате (сразу или возможна отсрочка платежа), использование средств на оплату приобретенного оборудования, на погашение займов и кредитов и т.д.

При подготовке бюджета денежных средств особое внимание следует уделять времени фактических поступлений средств, или платежей, а не времени совершения хозяйственных операций. Некоторые статьи затрат (амортизация) не требуют расхода денежных средств. Это также необходимо учитывать.

Прогнозный бухгалтерский баланс. Последним этапом в процессе подготовки общего бюджета является разработка прогноза финансового состояния или прогноза бухгалтерского баланса для предприятия в целом.

Предполагается, что запланированная деятельность будет действительно иметь место. Данные всех бюджетов используются для этих прогнозов. Прогнозный бухгалтерский баланс является конечным продуктом всего процесса составления бюджета. Именно на этом этапе руководство предприятия должно вынести решение о принятии предлагаемого общего бюджета, или изменить его.

Общий вывод

Генеральный бюджет показывает руководству, как его планы скажутся на финансовом положении организации. В процессе обсуждения проекта генерального бюджета может быть изменена кредитная политика предприятия в отношении покупателей; введена скидка на быструю оплату счета или изменены условия отсрочки платежа.

Первый вариант генерального бюджета редко оказывается окончательным. После корректировки планов действия предприятия в целом и его структурных подразделений, вносятся изменения в генеральный бюджет и вновь анализируется влияние планов предприятия на его финансовое состояние. В этом смысле процессы планирования и составления бюджета сливаются в один процесс управления.

Статичные и гибкие бюджеты

Статичный бюджет - это бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации, т.е. в нем доходы и расходы планируются исходя из одного уровня реализации.

Все бюджеты, входящие в генеральный бюджет являются статичными, т.к. доходы и расходы предприятия прогнозируются в составных частях генерального бюджета, с учетом определенного запланированного уровня реализации.

Сравнение статичного бюджета с фактически достигнутыми результатами проводится вне зависимости от достигнутого объема реализации. Этот уровень анализа отклонений называется целевым. Возможности более детального анализа деятельности предприятия статичный бюджет не представляет. В этих целях используется гибкий бюджет.

Гибкий бюджет – это бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона. Таким бюджетом предусматривается несколько альтернативных вариантов объема реализации.

Гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от изменений уровня реализации. Он представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на переменные и постоянные. В статичном бюджете затраты планируются, а в гибком бюджете рассчитываются.

Для переменных затрат определяют норматив в расчете на единицу продукции, т.е. рассчитывают размер удельных переменных затрат. На основании этих норм в гибком бюджете определяют общую сумму переменных затрат в зависимости от уровня реализации.

Постоянные затраты не зависят от объемов производства и реализации, поэтому их сумма остается неизменной, как для статичного, так и для гибкого бюджетов.

Для составления гибкого бюджета используют формулу гибкого бюджета – уравнение, которым корректно определяются бюджетные затраты для любого уровня производственной деятельности:

Гибкий бюджет = (Зпер.*К)+ Зпост. бюджет,

где Зпер. – переменные затраты на единицу продукции, К – количество произведенных единиц продукции, Зпост.- постоянные бюджетные затраты

Гибкий бюджет можно использовать как в предплановом, так и в послеплановом периоде. При планировании он помогает выбрать оптимальный объем продаж и производства, при анализе – оценить фактические результаты.

5.3 Система контроля за исполнением бюджетов

После разработки бюджета, следует продумать вопрос осуществления контроля за исполнением данного бюджета.

Контроль за исполнением бюджета осуществляется постоянно, поэтому различают предварительный, текущий и последующий контроль.

Предварительный контроль проводится до начала выполнения действий по претворению намеченных целей организации. Его задача - установить, могут ли возникнуть какие-либо трудности, препятствующие выполнению этих планов.

Данный вид контроля осуществляется в процессе формирования бюджетов: когда предполагаемые результаты могут быть далеки от требуемых, когда рассматриваются различные варианты действий. В ходе предварительного контроля даются оценки ожидаемых продаж и выпуска продукции, рассматриваются необходимые для этого материальные, трудовые, финансовые и инвестиционные ресурсы.

Предварительный контроль затрат материальных ресурсов осуществляется при определении требований и стандартов приобретаемого сырья по качеству и цене, а так же при выборе поставщиков, обеспечивающих эти условия.

К методам предварительного контроля материально-производственных ресурсов относится также расчет необходимых запасов сырья, материалов для обеспечения бесперебойной работы организации, исключения создания излишков запасов на складе и расхода значительных денежных средств на их приобретение и хранение.

В итоге формируется оптимальный бюджет закупок и расходования материально-производственных ресурсов с минимальными издержками по заготовлению, складированию и расходу.

Задача предварительного контроля за финансовыми средствами - обеспечить платежеспособность организации, проведение эффективной политики по привлечению заемных средств.

Особую сложность представляет предварительный контроль за предполагаемыми инвестициями. Это связано со многими причинами:

инвестиционные решения являются решениями стратегического характера, при их принятии и осуществлении необходимо учитывать множество факторов, в том числе требования гражданского, налогового, экологического законодательства;

оценка рациональности инвестиций предполагает обязательное использование специального инструментария, связанного с анализом рисков;

производственные инвестиции требуют значительного отвлечения финансовых средств, что может негативно отразиться на финансовом положении организации.

Основными средствами проведения предварительного контроля является соблюдение определенных правил и процедур, которые существуют на предприятии при формировании системы бюджетов.

В результате предварительного контроля количественные и качественные показатели всех бюджетов должны быть увязаны между собой.

Текущий бюджетный контроль осуществляется непосредственно в ходе исполнения бюджета. Его задача заключается в сопоставлении фактических и бюджетных показателей, выявлении отклонений и осуществлении корректирующих действий.

Текущий контроль базируется на обратной связи через систему учета. Он позволяет оценить достигнутые результаты по исполнению бюджета на определенном этапе его реализации.

Обратная связь в системе текущего бюджетного контроля осуществляется в виде отчетов, периодичность подготовки и подробность которых зависят от уровня менеджмента, для которого они предназначены, вида центров ответственности и ситуационных потребностей управления.

Бюджетный текущий контроль может осуществляться путем наблюдений и на основе документальной первичной информации.

Таким образом, суть текущего контроля состоит в согласовании подразделениями всех платежей у определенного круга специалистов, которые проверяют основание платежа, экономическую обоснованность применяемых цен, расценок или тарифов, корректность условий договора, подтверждают предстоящие расходы подразделения соответствующей статьей утвержденного бюджета и непревышение ее абсолютной величины. Кроме того, важным элементом текущего управления затратами являются оперативные отчеты по подразделениям, местам формирования затрат и процессам.

Различают следующие способы осуществления контроля: наблюдение и документально-информационный способ.

Контроль через наблюдение за исполнением бюджетов осуществляется путем общения менеджера или контроллера со всеми участниками хозяйственной деятельности. Этот вид контроля позволяет выявить многие отклонения, не поддающиеся учету, более глубоко анализировать их причины и виновников. Он более оперативен и, следовательно, предпочтителен для текущего контроля.

Документально-информационный способ контроля позволяет точнее определить разрыв между бюджетными и фактическими показателями, обеспечить оценку,

согласованную с данными финансового учета, устранить субъективный фактор при анализе причин и виновников отклонений.

В конечном итоге основная задача и роль текущего бюджетного контроля заключается в том, чтобы осуществить корректирующие действия на показатели исполнения бюджета до того, когда они сформируются окончательно.

Заключительный бюджетный контроль осуществляется по завершении деятельности, для которой определяется бюджет. Контроль осуществляется путем сопоставления фактических результатов и бюджетных показателей. Таким образом, наряду с контролем проводится анализ отклонений фактических показателей от запланированных.

Организационной формой результатов текущего и заключительного контроля являются отчеты по исполнению бюджета, которые сводят информацию по планированию и фактическому выполнению бюджетных показателей.

Итоговый контроль затратных статей бюджета осуществляется по окончании каждого бюджетного периода. В таких отчетах должны отражаться три вида информации:

- 1) о фактических результатах;
- 2) о планируемых показателях;
- 3) данные об отклонениях между фактическими и бюджетными показателями, сопровождающиеся пояснениями.

Отчетность играет роль сигнальной системы, обеспечивающей аппарат управления информацией об исполнении бюджета, поэтому она должна соответствовать международным критериям качества, быть понятной.

Для наглядности в отчетах целесообразно использовать графическое представление информации, выделять важную информацию, фокусируя внимание руководства на относительно небольшом количестве статей, в которых фактические значения существенно отличаются от бюджетных. Это позволяет эффективнее реализовать принципы управления по отклонениям.

В периодических отчетах сопоставляются запланированные и отчетные данные. По результатам составления отчетов проводится так называемый анализ план-фактных отклонений (т.е. оценка уровня отклонений фактических показателей от плановых). При этом отклонения могут измеряться в абсолютных (например, в рублях) и в относительных (например, в процентах) единицах измерения. Отклонения могут рассчитываться между показателями, запланированными на определенный период, и по отношению к любому базовому периоду. Превышающие предельно допустимый уровень отклонения оцениваются на предмет степени их влияния на аспекты функционирования организации, выявляются причины таких отклонений.

Анализ план-фактных отклонений позволяет определить требующие первоочередного внимания проблемные области хозяйственной деятельности, выявить не предусмотренные в процессе разработки бюджетов возможности, а также оценить деятельность каждого центра ответственности организации (подразделения), ответственного за исполнение определенного бюджета и его руководителей.

Так как некоторые внешние и внутренние факторы функционирования организации меняются в процессе бюджетирования, следует оперативно учитывать эти изменения. Например, при подготовке отчетов по бюджетам важно принимать во внимание изменчивость затрат, так как некоторые затраты меняются в зависимости от изменений уровня деятельности (производства). Другими словами, неверно сравнивать фактические затраты при одном уровне деятельности со сметными затратами при

другом уровне. Первоначальная смета должна быть скорректирована по фактическому уровню деятельности. Этот процесс называется составлением гибкой сметы.

В процессе бюджетирования определяется прогнозное финансовое состояние организации. Если финансовые показатели, исчисленные на основе системы бюджетов (такие как ликвидность, прибыль, рентабельность и др.), неудовлетворительны, то проводится анализ влияния на финансовое состояние основных параметров бюджетов и заложенных в них нормативов при их изменении.

Анализ ежемесячного исполнения бюджета проводится по каждой статье и центру финансовой ответственности. Факторы, влияющие на исполнение текущего бюджета, могут быть подразделены:

- на управляемые факторы, величина которых находится под непосредственным контролем того или иного подразделения, например расход семян, удобрений, пестицидов, ГСМ на 1 га;

- на неуправляемые факторы, чаще всего к ним относятся внешние факторы, на величину которых предприятие не может оказать влияния, например макроэкономические процессы - инфляция, конкуренция;

- на внутренние факторы, величина которых в краткосрочном периоде не может быть изменена. В эту группу включаются постоянные расходы организации.

В связи с этим механизм оценки исполнения бюджета по отклонениям основан на построении гибкого бюджета, который предполагает деление расходов на постоянные и переменные. Постоянные расходы в гибком бюджете остаются на уровне плановых или корректируются с учетом инфляции (например, изменилась величина арендной платы за офисное помещение), а переменные рассчитываются как функция от фактического объема производства (реализации) продукции, выполнения работ. Величина отклонения той или иной статьи бюджета определяется путем сравнения фактических расходов с откорректированными в гибком бюджете, а не с первоначально запланированными расходами.

Ежемесячный анализ отклонений фактических значений показателей бюджета от запланированных и разработка скользящих бюджетов позволяют руководителям видеть четкую картину структуры затрат, выделять проблемные зоны, выявлять причины отклонений, принимать оперативные управленческие решения, реально оценивать положение организации по выполнению годового бюджета.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Дайте определение понятия бюджета и бюджетирования.
- 2) Назовите типы и виды бюджетов.
- 3) Поясните структуру генерального бюджета.
- 4) Покажите алгоритм формирования генерального бюджета.
- 5) Что включает в себя процесс бюджетирования?
- 6) Какие преимущества дает применение механизма бюджетирования для предприятия?
- 7) Что такое бюджет?
- 8) Что является целью разработки финансового бюджета?
- 9) Что является целью создания системы бюджетирования?
- 10) Какие существуют этапы постановки системы бюджетирования?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Вахрушева, О. Б.** Управленческий учет: курс лекций / О. Б. Вахрушева. - М.: ЭКСМО, 2010. - 224 с.
2. **Вахрушина, М. А.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебник / М. А. Вахрушина. - 8-е изд., испр. - Электрон. текстовые дан. - М.: Омега-Л, 2010. - 570 с.
3. **Егорова, Л. И.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / Л. И. Егорова. - М.: Евразийский открытый институт, 2011. - 120 с.
4. **Керимов, В. Э.** Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В. Э. Керимов. - 6-е изд., испр. и доп. - М.: Дашков и К, 2008. - 477 с.
5. **Кондраков, Н. П.** Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. - М.: Инфра-М, 2007. - 368 с.
6. **Слиньков, Д. Г.** Управленческий учет: постановка и применение [Комплект]: научное издание / Д. Г. Слиньков. - СПб.: Питер, 2010. - 304 с., 1 эл. опт. диск (CD-ROM) : ил.

Дополнительная

1. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий аспект: учебное пособие / сост.: С. А. Федотова, С. А. Новоселова. - Саратов: ФГБОУ ВПО «Саратовский ГАУ», 2012. - 206 с.
2. **Ивашкевич, В. Б.** Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студентов вузов, обучающихся по фин.-экон. специальностям. - М.: Магистр, 2010.-574 с.
3. **Ивашкевич, В. Б.** Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». - 2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 2009. - 192с.
4. **Невешкина, Е. В.** Управление затратами и ценообразование: применение в условиях кризиса : практическое пособие. - М.: Омега-Л, 2011. - 134 с.
5. **Янковский, К. П.** Управленческий учет: учебное пособие для бакалавров, рекомендовано УМО / К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь. - СПб.: Питер, 2011. - 368 с.
6. Журналы: «Главбух», «Бухгалтерский учет», «Управленческий учет».
7. <http://elibrary.ru>
8. www.klerk.ru
9. www.upruchet.ru

Лекция 6

ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

6.1 Модели принятия управленческих решений

Процесс принятия управленческих решений является особым видом деятельности, требующим высокой квалификации, практического опыта, развитой интуиции, часто сродни искусству. Многие решения являются уникальными, и процесс их выработки не может быть определен строгими правилами, конкретными шагами и четкой последовательностью. Тем не менее, в анализе процесса принятия управленческих решений можно выделить (наиболее общие определенные этапы. На рисунке представлен цикл процесса принятия управленческого решения.

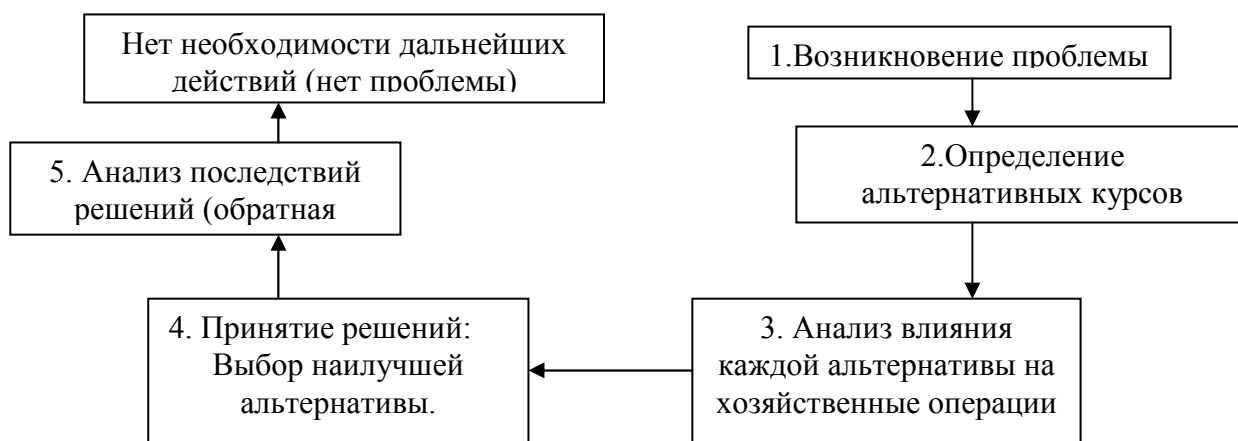


Рисунок 6.1 - Цикл процесса принятия управленческого решения

На первом этапе исходя из стоящей проблемы бухгалтер должен определить все возможные направления действий, которые помогут руководству разрешить эту проблему. После определения альтернатив бухгалтер по управленческому учету готовит полный анализ по каждому обсуждаемому варианту, рассчитывая суммарные затраты, возможную экономию ресурсов и финансовый результат хозяйственных операций. Для каждого типа решений необходима различная информация.

Когда вся информация собрана и представлена соответствующим образом, руководство может выбрать наилучший вариант действий. После воплощения в жизнь выбранного решения бухгалтер должен проанализировать поствнедренческую ситуацию и представить руководству анализ результатов внедрения. Если нет необходимости в дальнейших действиях, процесс управления завершается, в противном случае весь цикл возобновляется.

Как видим, на всех этапах процесса принятия управленческого решения бухгалтер обеспечивает руководство необходимой информацией. Для этих целей должны быть использованы определенные учетные процедуры и система специальной отчетности. Так как руководство ожидает, что информация будет точной, своевременной, полностью охватывающей проблему и представленной в хорошей понятной форме, бухгалтер должен обращать внимание не только на

сбор и обработку необходимой информации, но также и на формат представляемых отчетов.

Система учета переменных затрат, которая является основой практики отчетности с использованием маржинального подхода, а также приростной анализ — вот два наиболее общих метода подготовки отчетности в процессе принятия управленческого решения, которые широко используются бухгалтерами. Каждый метод помогает определить необходимое количество информации, требуемое для данного конкретного решения, а также подсказывает форму специальной отчетности.

Когда существует много альтернатив, процесс принятия решений становится очень сложным. К тому же, многие решения принимаются в новых ситуациях, которые не могут быть разрешены на основе прошлого опыта. В таких случаях разрабатывается модель принятия решения.

Модель принятия решения (decision model) представляет собой числовое или символическое выражение переменных и параметров, влияющих на данное решение. **Переменные** - это факторы, контролируемые управляющей системой. **Параметры** - это неконтролируемые системой факторы и операционные условия и ограничения.

Например, разрабатывается управленческая модель оценки новых видов изделий к производству. Анализ должен включать такие параметры, как потребительский спрос, рост рынка, действия конкурентов и ограничения производственной мощности. Переменными в этой модели будут являться цена продажи единицы изделия, затраты на его производство, производственные технологии. Основной задачей при разработке такой модели будет определение всех переменных и параметров, имеющих отношение к данному решению, сбор всей необходимой информации и представление ее в надлежащем виде.

Количественные и качественные факторы

Все причины, побуждающие выбрать один из рассматриваемых вариантов, в управленческом учете подразделяют на две группы — количественные факторы и качественные факторы.

Количественные факторы легко принимают числовое выражение. Например, заработная плата производственных рабочих, затраты прямых материалов, расходы на аренду, отопление и т. п. Бухгалтеры и аналитики стремятся выразить в числовом виде как можно больше факторов.

Качественные факторы не поддаются прямому количественному измерению. Например, качество продукции, уровень удовлетворения вкусов потребителей, стабильность отношений с основными поставщиками сырья и т. п.

Следует отметить, что в нашем традиционном анализе хозяйственной деятельности, а точнее в факторном моделировании и анализе, понятия количественных и качественных факторов отличаются от понимания этих терминов в управленческом учете в западных странах.

У нас под количественными факторами понимаются объемные показатели, например, численность работников, количество затраченных материалов и т. п. Качественные факторы являются также количественно измеряемыми, они характеризуют эффективность использования того или иного производственного ресурса, например, производительность труда, материалоотдача, фондоемкость и т.п. Качественным показателям в анализе придается большее значение, признается более активное их влияние на результирующий показатель.

При принятии решений необходимо принимать во внимание и анализировать как количественные, так и качественные факторы. Иногда руководство может пойти на некоторое повышение затрат, сохраняя при этом добрые отношения с постоянными заказчиками.

Альтернативные издержки

При принятии того или иного решения часто бывает необходимым анализировать большое количество различных возможных в данной ситуации вариантов. Как правило, не имея возможности тщательно проанализировать все варианты, часть из них отбрасывается, тем самым упускается возможная выгода от их реализации. Некоторые варианты официально не анализируются, но берутся во внимание при обсуждении выгоды. И, в целом, выбирая только один вариант действий, мы упускаем выгоду, которую принесло бы альтернативное использование наших ограниченных возможностей. В связи с этим возникло такое интересное понятие как альтернативные издержки.

Альтернативные издержки - это максимально возможный вклад в прибыль, от которого отказываются при использовании ограниченных ресурсов для определенной цели.

Например, преподаватель университета получает 150 долларов в месяц, но при этом имеет водительское удостоверение и может работать водителем троллейбуса, который получает 400 долларов в месяц, то, выбирая работу преподавателя, его или ее альтернативные издержки составят 400 долларов.

Рассмотрим еще один пример. Предположим, что правительство принимает решение об увеличении армии с 200 тысяч человек до 400 тысяч. В результате общество потеряет значительную сумму денег в виде альтернативных издержек за счет сокращения производства национального продукта, поскольку количество занятых в производстве сократится на 200 тысяч человек. Дальнейшее увеличение численности с 400 тысяч до 600 тысяч человек вызовет еще большее увеличение альтернативных издержек. Чем более увеличивается численность армии, тем в большем размере будут возрастать альтернативные издержки, поскольку из производства национального продукта будут исключаться все более квалифицированные работники, чьи сравнительные преимущества состояли не в службе в армии, а в производстве промышленной или сельскохозяйственной продукции.

Альтернативные издержки производства являются основным движущим мотивом, заставляющим производителей максимизировать свои прибыли. Альтернативные издержки не включаются в официальные финансовые отчеты, не влияют на величину денежных потоков, но они могут быть использованы при обсуждении выгоды при принятии конкретного управленческого решения.

Еще два новых понятия в связи с рассмотрением альтернативных издержек.

Денежные издержки - это альтернативные издержки, которые принимают форму денежных платежей собственникам факторов производства. В них включаются оплата сырья и материалов, выплата заработной платы рабочим и служащим, выплаты процентов по кредитам банку и другие выплаты, осуществление которых отвлекает ресурсы от использования их альтернативными способами.

Вмененные издержки - альтернативные издержки, которые принадлежат предприятию. Например, предприятие использует принадлежащее ему оборудование и не платит за него, т. е. не имеет денежных расходов. Если бы предприятие сдавало бы это оборудование в аренду, оно получало бы доход. Потерянный доход в таком случае и представляет собой вмененные затраты.

Понятие релевантности. Релевантный подход в управлении

Процесс выработки управленческого решения заключается в сравнении двух или более возможных вариантов разрешения имеющейся проблемы и выбор наилучшего из них. Предоставление необходимой информации для руководства по каждой альтернативе обеспечивает бухгалтер по управленческому учету. Руководители на основе этих данных оценивают возможные варианты решения проблемы.

Чтобы сделать это, они не должны увязнуть в большом объеме информации, чтобы понять, как каждая альтернатива повлияет на весь ход бизнеса. Многие факты и данные могут не изменяться по каждой анализируемой альтернативе.

Например, суммарный объем продаж может не измениться в случае предложения сократить затраты труда в результате установки автоматического оборудования. Если имеется три возможных варианта действий (например, три различных типа оборудования), и объем продаж одинаков в каждом случае, данные о продажах не будут влиять на принятие данного решения.

К тому же бухгалтер часто использует прошлые данные при оценке затрат, которые сегодня изменить уже никто не может. С другой стороны, имеют место оценки затрат, которые оказывают существенное влияние на принимаемое решение, в то же время не являясь прошлыми, историческими данными.

Релевантные затраты и доходы - это ожидаемые будущие затраты и доходы, которые различаются по альтернативным вариантам.

Заметим, что в этом определении указаны два критерия отнесения затрат и доходов к релевантным. Релевантными могут быть только затраты, во-первых, относящиеся к будущему управленческому решению, и, во-вторых, отличающиеся по вариантам.

Следовательно, фактические (исторические) данные сами по себе не являются релевантными, они не будут полезными при выработке решения и могут вообще не рассматриваться при обсуждении альтернатив. Прошлые мы изменить уже не можем. Прошлые данные о затратах тем не менее необходимы, как основная база для прогнозирования величины и поведения будущих затрат.

Релевантный подход позволяет в процессе принятия управленческого решения сконцентрировать внимание только на релевантной информации, что при значительных объемах информации позволяет облегчить и ускорить процесс выработки наилучшего решения.

Рассмотрим применение релевантного подхода в следующей ситуации.

Допустим, что решается вопрос о модернизации производственной линии с целью экономии затрат прямого труда (труда операторов). Рассматриваются только два варианта — модернизировать или нет.

Известны следующие данные: затраты на модернизацию составляют \$30,000; проектный объем продаж не изменится в случае принятия любого варианта и останется на уровне 200,000 единиц; также любое решение не повлияет на цену реализации (\$10 за единицу) и норму расхода прямых материалов (\$5 на единицу); прогнозные затраты прямого труда в варианте «модернизировать» составят \$1.8 на единицу, в варианте «не модернизировать» они составляют \$2.0 на единицу продукции. Все данные представим в табл. 6.1.

Таблица 6.1 – Исходные данные для принятия управленческого решения

Показатели	Все данные		Релевантные данные	
	Вариант 1 «не модерни- зировать»	Вариант 2 «модер- низировать»	Вариант 1 «не модер- низировать»	Вариант 2 «модер- низировать»
Выручка	\$2,000,000	\$2,000,000	—	—
Затраты:				
Основные материалы	\$1,000,000	\$1,000,000	—	—
Заработная плата производственных рабочих	400,000	360,000	\$400,000	\$360,000
Затраты на модернизацию	—	30,000	—	30,000
Всего затрат	\$1,400,000	\$1,390,000	\$400,000	\$390,000
Операционная прибыль	\$600,000 \$10,000 разница	\$610,000	\$10,000 разница	

В первых двух столбцах этой таблицы представлены все данные по рассматриваемым двум вариантам. Из анализа данных таблицы следует, что выбор решения «модернизировать» приведет к уменьшению затрат и при прочих равных условиях к увеличению прибыли на \$10,000.

Во вторых двух столбцах этой таблицы при анализе вариантов представлены только релевантные данные, т. е. те, которые различаются по этим двум вариантам. Это только затраты прямого труда(их экономия и была основной целью управления) и затраты на саму модернизацию. Все остальные показатели не являются релевантными относительно данной проблемы, так как не изменяются по вариантам. Результаты анализа, конечно, совпадают.

В данном примере мы рассматривали небольшое количество показателей. Теперь представьте, что в реальной жизни для выбора лучшего решения, возможно из многих предлагаемых альтернатив, необходимо принять во внимание значительное количество показателей, и станет ясно, что рассмотрение только релевантной информации ускорит и облегчит ваш выбор.

Разница в затратах и доходах по альтернативным вариантам называется приростными затратами и доходами, а также дифференциальными или чистыми релевантными. В нашем примере приростные затраты составляют \$10,000.

Для составления отчетов для руководства бухгалтер может включать в них только релевантную информацию, конечно не забывая вкусы, запросы и привычки конкретного руководителя. Метод, использующий для сравнения альтернативных проектов отклонения по статьям доходов и расходов, называется приростным анализом. Отчет, составленный с применением этого метода, облегчает оценку вариантов для принимающего решения, сокращает время, необходимое для анализа и выбора лучшего варианта действий.

6.2. Использование релевантного подхода в типичных хозяйственных ситуациях

Специальный заказ. Руководство часто сталкивается с проблемой — принять или нет специальный заказ по цене ниже нормальной рыночной и иногда даже по цене ниже себестоимости. Такие заказы обычно состоят из большого количества однородной продукции, которая продается например, упаковкой в большом контейнере. Так как руководство не ожидало такого заказа, он не мог быть включен в годовые планы продаж и расходов. И так как эти заказы являются одноразовыми событиями, случайными, то они не могут быть включены в прогнозы доходов и расходов на последующие годы. Компания может их принять только в случае, если позволяют производственные мощности.

Рассмотрим пример. Корпорация Бэтман производит спортивное оборудование. Компания Старт располагает разветвленной сетью магазинов. Она предложила корпорации Бэтман специальный заказ на производство 30,000 бейсбольных мячей с отгрузкой в упаковке по 500 мячей в один ящик. Старт предлагает цену \$2.45 за один мяч.

Бухгалтерия Бэтман представила следующие данные: прогнозный годовой объем производства составляет 400,000 мячей, годовой объем текущего года — 410,000 мячей, максимальная производственная мощность корпорации ограничена 450,000 мячами.

Дополнительные данные следующие:

Затраты на единицу продукции

Прямые материалы	\$0.90
Прямой труд	0.60
Общепроизводственные расходы	
переменные	0.50
постоянные (\$100,000 : 400,000)	0.25
Затраты на упаковку единицы	0.30
Затраты на рекламу (\$60,000 : 400,000)	0.15
Прочие постоянные коммерческие и административные расходы (\$120,000:400,000)	<u>0.30</u>
ИТОГО	<u>\$3.00</u>
Цена продажи за единицу	<u>\$4.00</u>
Суммарные оценочные затраты на упаковку (30,000 единиц, по 500 на ящик)	<u>\$2,500</u>

Должна ли корпорация Бэтман принять предложение компании Старт?

На первый взгляд складывается впечатление, что не следует принимать этот специальный заказ, так как предлагаемая цена \$2.45 за один мяч меньше не только регулярной цены корпорации (\$4.00), но даже меньше полной себестоимости (\$3.00).

Не следует торопиться с таким выводом. Необходимо провести сравнительный анализ возможных двух вариантов — без специального заказа и с учетом специального заказа. Такой анализ с использованием отчетного формата при маржинальном подходе представлен в таблице

Таблица 6. 2 - Сравнительный анализ специального заказа. Корпорация Бэтман. Сравнительный Анализ Специальный заказ — Подразделение Бейсбола

	<i>Без спецзаказа (410,000 ед.)</i>	<i>Со спецзаказом (440,000 ед.)</i>
Выручка от продажи	\$1,640,000	\$1,713,500
Минус переменные		
Прямые материалы	369,000	396,000
Прямой труд	246,000	264,000
Переменные ОНР	205,000	220,000
Упаковка	123,000	125,500
Итого переменные затраты	943,000	\$1,005,500
Маржинальная прибыль	697,000	\$ 708,000
Минус постоянные затраты		
ОНР	100,000	100,000
Реклама	60,000	60,000
Коммерческие и административные	120,000	120,000
Итого постоянные затраты	280,000	\$ 280,000
Чистая прибыль до налогов	417,000	\$ 428,000

Анализ данных таблицы показывает, что при принятии специального заказа изменяются только затраты прямых материалов, прямого труда, переменных общепроизводственных расходов (ОНР) и затраты на упаковку. Затраты на упаковку увеличиваются, но только на сумму упаковки гуртом (\$2,500). Все остальные статьи затрат остаются неизменными в обоих этих вариантах. Чистый результат от принятия заказа — это увеличение маржинальной прибыли (также чистой прибыли до налогообложения) на \$11,000. Эту сумму можно проверить следующим вычислением:

Чистое увеличение прибыли = ((цена продажи за единицу — переменные производственные затраты на единицу) x количество единиц) — затраты на упаковку спецзаказа = ((\$2.45 — \$2.00) x 30,000 ед.) - \$2,500 = \$13,500 - \$2,500 = \$11,000

Таким образом, анализ показал, что предложение компании Старт может быть принято.

При анализе решений о принятии спецзаказа могут быть использованы формат сравнительной отчетности маржинальной прибыли и также приростной анализ. Маржинальный подход наглядно отражает эффект изменения переменных затрат на величину маржинальной прибыли, а также на величину чистой прибыли.

Для приростного анализа в представленный отчет можно добавить еще одну графу с указанием в ней отклонений по каждой позиции, тогда отчет станет еще более аналитичным. Возможен также вариант сокращенного аналитического отчета, который содержит только статьи отклонений.

Постоянные затраты при существующем уровне производственных возможностей обычно не изменяются, если специальный заказ принимается, следовательно, они не являются релевантными и могут быть вообще исключены из анализа. С другой стороны, если требуются дополнительные постоянные затраты для выполнения необходимого объема операций, то и они становятся релевантными к данному решению. Примерами релевантных постоянных затрат являются закупка

дополнительного оборудования, увеличение затрат на аренду помещения, увеличение затрат на обслуживание, страхование и контроль.

Таким образом, в проблеме специального заказа все переменные затраты являются, как правило, релевантными, а постоянные производственные затраты и все коммерческие, общие и административные расходы нерелевантными, что мы и видели в данном примере. Но следует иметь в виду, что это не всегда так. Постоянные затраты могут быть релевантными, примеры их уже были приведены ранее. Также и переменные затраты не всегда являются релевантными. Примером нерелевантности переменных затрат могут служить переменные коммерческие расходы, которые не изменяются по рассматриваемым вариантам, такие, как расходы по вывозу продукции, если они производятся за счет покупателя.

Вообще, релевантность постоянных расходов определяется плановым периодом. В долгосрочной перспективе практически все расходы становятся переменными. Если принимать во внимание различную стоимость денег во времени, то все ожидаемые будущие доходы и расходы в тех же размерах, но отличные по времени, становятся релевантными.

Определение структуры продукции с учетом лимитирующего фактора

При формировании производственной программы в условиях ограниченных производственных мощностей, например, человеко-часов или машино-часов, часто приходится выбирать определенные виды продукции (услуги, заказы), которые приносят наибольшую прибыль. Для определения, какой продукт или продукты производить (продавать) с целью максимизации прибыли, полезно использовать маржинальный подход. Сначала бухгалтер должен определить маржинальную прибыль для каждого продукта, а затем рассчитать маржинальную прибыль на единицу ограниченного ресурса.

Рассмотрим пример. Компания выпускает два вида продукции - X и Y. Известны следующие данные:

Показатели	Продукт X	Продукт Y
Цена за единицу	\$20	\$30
Переменные расходы на единицу	<u>14</u>	<u>18</u>
Маржинальная прибыль на единицу	\$6	\$12
Уровень маржинальной прибыли*	30%	40%

*) Рассчитывается, как отношение маржинальной прибыли к выручке от реализации (в данном случае в расчете на единицу, как отношение удельной маржинальной прибыли к цене за единицу; $(\$6 : \$20) \times 100 = 30\%$; $(\$12 : \$30) \times 100 = 40\%$) Из этой таблицы очевидно, что продукт Y приносит большую маржинальную прибыль, и, следовательно, именно его мы должны запустить в производство.

Но если известно, что производственная мощность ограничена 1,000 машино-часами, и что за один час можно произвести четыре единицы продукта X или одну единицу продукта Y, необходимо продолжить анализ с учетом информации о лимитирующем факторе, в данном случае это машино-часы.

Таблица 6.3 – Расчет маржинальной прибыли

	<i>Продукт X Продукт Y</i>	
Количество единиц продукции, производимых за один час	4	1
Маржинальная прибыль на единицу (из предыдущей таблицы)	\$ 6	\$ 12
Маржинальная прибыль за один час	24	12
Маржинальная прибыль за 1 ,000 часов	24,000	12,000

Теперь ясно, что выбор следует сделать в пользу продукта X, так как при производстве этого продукта достигается большая маржинальная прибыль на единицу лимитирующего фактора, и, следовательно, на весь объем деятельности в целом.

Таким образом, критерием максимизации прибыли компании в условиях ограниченного ресурса является наибольшая маржинальная прибыль на единицу этого ресурса.

Во многих случаях в реальной практике действует не один, а несколько лимитирующих факторов. Задача максимизации прибыли или минимизации затрат решается здесь с помощью линейного программирования. Модели линейного программирования в управленческом учете будут рассмотрены на последней лекции.

Решение типа «купить или производить самим»

Руководство производственных подразделений часто сталкивается с проблемой — производить самим или покупать на стороне отдельные или все части производимого продукта. Это наиболее общая проблема всех производств, требующих сборочных операций. Основная проблема решения «купить или про изводить» — это определение всех элементов затрат и доходов, релевантных к такого рода решению. Здесь должны быть рассмотрены следующие необходимые данные:

Таблица 6.4 – Исходные данные для принятия решения

Производить	Купить
Потребность в дорогостоящем оборудовании	Цена закупки детали, узла или полуфабриката
Переменные затраты по производству этой детали или части	Арендная плата или другие поступления, полученные от использования освободившихся производственных мощностей
Затраты на ремонт и техобслуживание оборудования	Ликвидационная стоимость оборудования

Рассмотрим пример. Известны следующие данные о себестоимости изготовления детали № 25 Компании Конерт.

Таблица 6.5 – Расчет себестоимости изделия

Показатели	Себестоимость производства изделия №25	
	Всего на 10,000 деталей	Затраты на 1 деталь
Прямые материалы	\$15,000	\$1.5
Прямой труд	120,000	12.0
Переменные ОПР	60,000	6.0
Постоянные ОПР	75,000	7.5
Всего затрат	\$270,000	\$27

Имеется предложение покупать эту деталь за \$24. Как должно поступить руководство компании? На первый взгляд компания должна выбрать вариант покупки этой детали, так как это обойдется ей дешевле на \$3 за одну деталь. Но такое решение может быть преждевременным. Следует проанализировать всю релевантную информацию.

Допустим, что из \$75,000 постоянных общепроизводственных расходов \$45,000 представляют расходы, которых нельзя избежать независимо от того, какое решение будет принято. Это амортизация имеющегося оборудования, налоги на имущество, страховые выплаты, заработная плата управленческого персонала цеха и др. Другими словами, \$45,000 постоянных общепроизводственных расходов (\$4.5 в среднем на одну деталь) являются нерелевантными, т. е. не изменяющимися в этих двух вариантах — купить или производить.

Даже если деталь № 25 будет покупаться, постоянные расходы в сумме \$45,000 все равно останутся.

Данные для анализа принятия решения в этом случае при условии, что освободившееся оборудование никак не будет использоваться, приведены в табл. 6.8.

Таблица 6.6 - Данные для анализа принятия решения в том случае, что освободившееся оборудование никак не будет использоваться

Релевантные показатели	Всего затраты		Затраты на 1 деталь	
	Произв.	Купить	Произв.	Купить
Затраты на покупку		\$240,000		\$24
Прямые материалы	\$15,000		\$1.5	
Прямой труд	120,000		12.0	
Переменные ОПР	60,000		6.0	
Постоянные ОПР, без которых можно обойтись в случае выбора «купить»	30,000		3.0	
Всего затрат	\$225,000	\$240,000	\$22.5	\$24
Разница в пользу «производить»	\$15,000		\$1.5	

Обратите внимание, что в данном случае использован релевантный подход в чистом виде, в таблице присутствует только информация по статьям затрат, которые отличаются по этим двум вариантам.

Но главным в этой проблеме является оптимальное использование производственных мощностей. Приведенный выше анализ исходил из предпосылки, что освободившееся оборудование при отказе от производства детали № 25 не будет использоваться другим способом. На самом деле оно может применяться для производства других деталей и узлов, другой продукции, сдано в аренду или использовано каким-либо иным выгодным образом.

Альтернативное использование высвободившегося оборудования и других производственных ресурсов может принести большую прибыль. Как правило, на практике компании производят сами комплектующие части, если имеющиеся производственные мощности не могут быть использованы лучшим образом.

Продолжим рассмотрение нашего примера. Допустим, что у нас еще есть два варианта использования освободившегося оборудования. Вместо детали №25 может производиться другая продукция с маржинальной прибылью \$28,000, или это оборудование может быть сдано в аренду за \$8,000. Рассмотрим все четыре варианта в таблице 6.7, данные по первым двум вариантам уже анализировались в таблице 6.6.

**Таблица 6.7 - Данные по четырем вариантам принимаемых решений,
(в тыс. \$)**

Показатели	Варианты			
	Производить	Покупать и не использовать оборудование	Покупать и использовать для производства другой продукции	Покупать и сдавать оборудование в аренду
Доходы от арендной платы				\$8
Маржинальная прибыль от производства другой продукции			\$28	
Затраты на деталь №25	\$225	\$240	\$240	\$240
Чистые релевантные затраты	\$225	\$240	\$212	\$232

Как видим теперь, анализ этих четырех вариантов показывает, что покупка детали № 25 и использование освободившегося оборудования для производства другой продукции с данной маржинальной прибылью является наилучшим вариантом, так как в этом случае затраты на эту деталь являются минимальными среди возможных вариантов (212 тыс. долларов).

Таким образом, в ситуации принятия решения «купить или производить» комплектующие для изделий, требующих сборочных операций, выбор оптимального решения основывается не только на сравнении данных о себестоимости их изготовления и цены закупки, но, главным образом, на анализе альтернативного использования высвобождаемого при этом оборудования и других производственных ресурсов.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Дайте определение понятия бюджета и бюджетирования.
- 2) Назовите типы и виды бюджетов.
- 3) Поясните структуру генерального бюджета.
- 4) Покажите алгоритм формирования генерального бюджета.
- 5) Что включает в себя процесс бюджетирования?
- 6) Какие преимущества дает применение механизма бюджетирования для промышленного предприятия?
- 7) Что такое бюджет?
- 8) Что является целью разработки финансового бюджета?
- 9) Что является целью создания системы бюджетирования?
- 10) Какие существуют этапы постановки системы бюджетирования?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Вахрушева, О. Б.** Управленческий учет: курс лекций / О. Б. Вахрушева. - М.: ЭКСМО, 2010. - 224 с.
2. **Вахрушина, М. А.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебник / М. А. Вахрушина. - 8-е изд., испр. - Электрон. текстовые дан. - М.: Омега-Л, 2010. - 570 с.
3. **Егорова, Л. И.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / Л. И. Егорова. - М.: Евразийский открытый институт, 2011. - 120 с.
4. **Керимов, В. Э.** Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В. Э. Керимов. - 6-е изд., испр. и доп. - М.: Дашков и К, 2008. - 477 с.
5. **Кондраков, Н. П.** Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. - М.: Инфра-М, 2007. - 368 с.

Дополнительная

1. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий аспект: учебное пособие / сост.: С. А. Федотова, С. А. Новоселова. - Саратов: ФГБОУ ВПО «Саратовский ГАУ», 2012. - 206 с.
2. **Ивашкевич, В. Б.** Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студентов вузов, обучающихся по фин.-экон. специальностям. - М.: Магистр, 2010.-574 с.
3. **Ивашкевич, В. Б.** Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». - 2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 2009. - 192с.
4. **Невешкина, Е. В.** Управление затратами и ценообразование: применение в условиях кризиса: практическое пособие. - М.: Омега-Л, 2011. - 134 с.
5. **Янковский, К. П.** Управленческий учет: учебное пособие для бакалавров, рекомендовано УМО / К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь. - СПб. : Питер, 2011. - 368 с.
6. Журналы: «Главбух», «Бухгалтерский учет», «Управленческий учет».
7. <http://elibrary.ru>
8. www.klerk.ru
9. www.upruchet.ru

Лекция 7

УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РЕШЕНИЯ В ОБЛАСТИ ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

7.1 Ценовая политика предприятия: понятие и цели

Под политикой цен понимаются общие цели, которые предприятие собирается достичь с помощью установления цен на свою продукцию.

Ценовая политика является одной из составляющих комплекса маркетинга и должна быть направлена на достижение его стратегических целей.

Ценовую политику предприятия рекомендуется использовать для достижения следующих целей:

- максимизации рентабельности продаж, то есть отношения прибыли (в процентах) к общей величине выручки от продаж;

- максимизации рентабельности чистого собственного капитала предприятия (то есть отношения прибыли к общей сумме активов по балансу за вычетом всех обязательств);

- максимизации рентабельности всех активов предприятия (то есть отношения прибыли к общей сумме бухгалтерских активов, сформированных за счет как собственных, так и заемных средств);

- стабилизации цен, прибыльности и рыночной позиции, то есть доли предприятия в общем объеме продаж на данном товарном рынке (эта цель может приобретать особое значение для предприятий, действующих на рынке, где любые колебания цен порождают существенные изменения объемов продаж);

- достижение наиболее высоких темпов роста продаж.

При определении цены продукции, выпускаемой предприятием, следует учитывать следующие факторы:

- уровень потребительского спроса на эту продукцию;

- эластичность спроса, сложившегося на рынке этой продукции;

- возможность реакции рынка на изменение выпуска предприятием этой продукции;

- меры государственного регулирования ценообразования (например, на продукцию предприятий-монополистов);

- уровень цен на аналогичную продукцию предприятий конкурентов.

Необходимо обоснование и анализ различия цен, устанавливаемых предприятием, и ценами на конкурирующую продукцию с точки зрения приобретения потребителем дополнительных услуг и выгод в виде сервисного обслуживания, новизны и качества продукции, гарантий на эту продукцию, предоставляемых предприятием-производителем, а также снижения ее себестоимости.

При определении цен на продукцию, производимую предприятием, используются следующие методы:

- расчет цен, исходя из себестоимости и прибыли (в процентном отношении к себестоимости или на вложенный капитал);

- ориентация на покупательский спрос продукции, выпускаемой предприятием (чем выше спрос, тем выше цена продукции, и наоборот, в результате чего при неизменной себестоимости продукции продается по разным ценам в зависимости от места и времени продаж);

- использование среднеотраслевых цен;

ориентация на цены продукции, выпускаемой предприятиями конкурентами (ценового лидера).

Политика цен предприятия, в свою очередь, является основой для разработки его стратегии ценообразования, то есть набора практических факторов и методов, которых целесообразно придерживаться при установлении рыночных цен на конкретные виды продукции, выпускаемые предприятием.

Активная политика предприятия в сфере ценообразования состоит в установлении цен на продукцию, выпускаемую предприятием, на основе рассмотрения следующих факторов:

- цены, которые могут обеспечить реализацию продукции;
- объемы реализации этой продукции, возможные при этих ценах;
- объемы производства этой продукции, которые необходимы при таких объемах реализации;
- средние затраты, которые соответствуют этим объемам производства;
- рентабельность продукции к затратам и активам предприятия, которые могут быть достигнуты при избранных ценах и достигнутых объемах производства.

Активная ценовая политика может быть признана успешной в том случае, если она позволяет:

- восстановить или улучшить позицию предприятия на конкурентном рынке этого вида продукции (внутреннем или внешнем);
- увеличить чистую прибыль предприятия.

При разработке ценовой политики и стратегии предприятия необходимо:

определить оптимальную величину затрат на производство и сбыт продукции предприятия для обеспечения получения прибыли при уровне цен на рынке, который предприятие может достичь для своей продукции;

установить полезность продукции предприятия для потенциальных покупателей (потребительские свойства) и меры по обоснованию соответствия уровня запрашиваемых цен на продукцию их потребительским свойствам;

найти величину объема продаж продукции или долю рынка для предприятия, при котором его производство наиболее прибыльно.

Решения по ценам должны приниматься в тесной увязке с решениями по объемам производства, управлению затратами, дизайну и конструированию продукции, ее рекламе и методам сбыта.

7.2 Методы затратного ценообразования

При принятии управленческих решений в области установления цены необходимо четко представлять, какой метод формирования цены предпочтителен в каждом конкретном случае и к каким финансовым последствиям приведет его применение.

Хорошей основой для выработки решений об установлении цены является себестоимость производства продукции. Существует четыре метода ценообразования, базирующихся на затратах. Это методы ценообразования на основе: 1) переменных затрат; 2) валовой прибыли; 3) рентабельности продаж; 4) рентабельности активов

Представляемые методы ценообразования предполагают включение в цену продукции, помимо себестоимости, определенного процента наценки (заданного уровня рентабельности). Показатель себестоимости в зависимости от метода рассчитывается по-разному. Рассмотрим четыре основных метода ценообразования, базирующихся на информации о затратах.

I. Метод ценообразования на основе переменных затрат

Цена устанавливается суммированием процентной надбавки, обеспечивающей желаемую прибыль, и переменной себестоимости.

Для расчета используются две формулы:

$$\text{Процент наценки} = \frac{\text{Желаемая } П_p + ОПР_{\text{пост}} + УР + КР}{\text{Суммарные переменные затраты}} \cdot 100\%$$

$$(M + ЗП + ОПР_{\text{пер}})$$

$$\text{Цена} = \text{Удельные переменные затраты} + \left(\frac{\text{Процент наценки} \cdot \text{Удельные затраты}}{100\%} \right)$$

Пример. Организация занимается реализацией тракторов (практика № 1). Имеется план по прибыли и следующая информация о затратах.

Таблица 7.1- Исходные данные для определения цены

Желаемая $П_p$, руб.	Общие постоянные расходы, руб.	Удельный переменный расход, руб.	Количество реализации, шт	Общие переменные издержки
1127970	1101408 в том числе ОПР _{пост.} : 101408	150569 в том числе К.Р.: 9491	64	9636416, в том числе К.Р.: 607424

$$\text{Наценка: } \frac{1127970 + 1101408}{9636416} \times 100 = 23,135\%$$

$$\underline{\text{Цена}} = 150569 + 150569 \times 0,23135 = \underline{185403 \text{ р.}}$$

II. Метод валовой прибыли

Цена в данном случае должна обеспечить желаемую $П_p$ и покрыть все затраты, которые были учтены при расчете валовой прибыли (выручка — производственная себестоимость).

$$\text{Процент наценки} = \frac{\text{Желаемая } П_p + УР + КР}{\text{Суммарные производственные затраты}} \cdot 100\%$$

(производственная себестоимость)

$$\text{Цена} = \text{Производственная себестоимость} + \left(\text{Производственная себестоимость} \times \frac{\text{Процент наценки}}{100} \right)$$

единицы

единицы

100%

Пример (продолжение).

$$\text{Наценка} = \frac{(1101408 + 607424 - 101408) + 1127970}{9636416 - 607424 + 101408} \cdot 100\% = \frac{2735394}{9130400} \cdot 100\% = 29,96\%.$$

$$\text{Цена} = \frac{9130400}{64} + 142662,25 \cdot 0,2996 = 185404.$$

III. Метод рентабельности продаж

Здесь процентная надбавка включается только величину желаемой прибыли. Наценка начисляется на *полную* себестоимость, то есть *все* затраты должны быть распределены по единицам продукции.

$$\text{Процент наценки} = \frac{\text{Желаемая } \Pi_p}{\text{Суммарные затраты}} \cdot 100\%$$

$$\text{Цена} = \frac{\text{Полная себестоимость}}{\text{единицы}} + \left(\frac{\text{Полная себестоимость}}{\text{единицы}} \times \frac{\text{Процент наценки}}{100\%} \right).$$

Пример (продолжение).

$$\text{Наценка} = \frac{1127970}{10737824} \cdot 100\% = 10,5046\%.$$

$$\text{Цена} = 167778,5 + 167778,5 \cdot 0,105046 = 185403 \text{ р.}$$

IV. Метод рентабельности активов

Установленная цена в данном случае должна обеспечить определенный уровень рентабельности активов. Минимальная норма рентабельности активов обычно устанавливается в размере текущего значения средневзвешенной цены капитала предприятия (ФМ) (табл. 25).

$$\text{Цена} = \frac{\text{Полная себестоимость}}{\text{Единицы}} + \left(\frac{\text{Норма рентабельности активов}}{100\%} \times \frac{\text{Общая стоимость активов}}{\text{Ожидаемый объем продаж, шт}} \right).$$

$$\text{Цена} = 167778,5 + 0,085 \cdot \frac{13412694}{64} = 185592 \text{ р.}$$

(чтобы снизить цену: понижая стоимость активов или повышая объем продаж)

Таблица 7.2 - Сводная таблица расчета цены трактора

Метод	% наценки (рентабельность активов)	Цена, руб.
Переменных затрат	23,135	185403
Валовой прибыли	29,96	185403
Рентабельности продаж	10,5046	185403
Рентабельности активов	8,5	185592

Так как цена рассчитывалась с использованием одних и тех же данных, все методы (первые три особенно) дали одинаковый результат.

Следует помнить, что метод переменных затрат применяется при соблюдении следующих условий:

1) стоимость активов, вовлеченных в производство каждого вида продукции на предприятии, должна быть одинакова;

2) отношение переменных затрат к постоянным производственным расходам должно быть одинаково для всех видов продукции.

При использовании метода рентабельности продаж наибольшую трудность представляет распределение коммерческих и управленческих расходов по конкретным видам продукции.

Ошибки в таком распределении могут привести к ошибкам ценообразования.

При ценообразовании методом рентабельности активов определенную сложность вызывает расчет цены капитала (минимальной нормы отдачи на вложенный капитал).

Наиболее доступным и эффективным с экономической точки зрения является метод валовой продукции (калькулирование производственной себестоимости: не надо делить общепроизводственные расходы на переменные и постоянные с одной стороны; с другой - нет необходимости распределять по продуктам коммерческие расходы и управленческие расходы).

Однако по всем методам полученные результаты можно использовать лишь в качестве отправной точки. Они не учитывают внешние факторы: конкуренцию, положение на рынке, влияние монополий и т.п. К тому же неизвестно, насколько полученная цена оптимальна.

7.3 Ценообразование на основе ценностного метода

Предприятия, использующие **рыночные методы с ориентацией на потребителя**, прежде всего, ориентированы в своей практике ценообразования на сложившийся уровень спроса на товар, на эластичность спроса, а также на ценностное восприятие потребителем их продукции.

Методы ценообразования, основанные на воспринимаемой ценности товара, базируются на величине экономического эффекта, получаемого потребителем за время использования товара. К данной подгруппе методов можно отнести:

- 1) метод расчета экономической ценности товара;
- 2) метод оценки максимально приемлемой цены.

Процедура расчета цены по *методу расчета экономической ценности товара* для потребителя состоит из следующих этапов:

- 1) определение цены (или затрат), связанной с использованием того блага, которое покупатель склонен рассматривать как лучшую из реально доступных ему альтернатив;
- 2) определение всех параметров, которые отличают данный товар, как в лучшую, так и в худшую сторону, от товара-альтернативы;
- 3) оценка ценности для покупателя различий в параметрах данного товара и товара-альтернативы;
- 4) суммирование цены безразличия и оценок положительной и отрицательной ценности отличий товара от товара-альтернативы.

Вторым способом определения цены через воспринимаемую ценность товара является *метод оценки максимально приемлемой цены*. Данный подход особенно полезен для установления цен на промышленные товары, когда базовая выгода для покупателя состоит в снижении издержек. Под максимальной ценой понимается цена, соответствующая нулевой экономии на издержках, т.е. чем выше будет повышаться цена относительного данного уровня, тем сильнее будет ее неприятие покупателем.

Процедура определения цены по методу оценки максимально приемлемой цены сводится к следующим расчетам:

- 1) определение совокупности применений и условий применения товара;
- 2) выявление неценовых достоинств товара для покупателя;
- 3) выявление всех неценовых издержек покупателя при использовании товара;
- 4) установление уровня равновесия «достоинства—издержки».

Подгруппа **методов с ориентацией на спрос** может быть подразделена на:

- 1) метод анализа пределов;
- 2) метод анализа пика убытков и прибылей.

Метод на основе анализа пределов чаще всего используется компаниями, ведущими или начинающими свою хозяйственную деятельность на несовершенном, незрелом рынке. В этом случае фирмы-продавцы пытаются определить цену в районе точки совпадения предельных доходов и расходов, т.е. на уровне, обеспечивающем достижение максимально высокой прибыли, найдя соответствующие этой точке объемы продаж и определив цену на данное время.

Однако определение цены на основе анализа пределов является уместным в случае, если фирма исходит из предпосылки достижения максимальной прибыли. Но даже при этом следует располагать следующими условиями:

фирма должна быть в состоянии точно подсчитать и постоянные, и переменные издержки;

она должна располагать условиями, позволяющими точно спрогнозировать и графически изобразить кривую спроса;

спрос на рынке должен находиться под влиянием изменения только/или преимущественно цен, а объем продаж — показывать соответствующий уровень цены.

Метод определения цены продаж на основе анализа пика убытков и прибылей позволяет найти объем производства и объем продаж, соответствующие такому положению, когда общая сумма прибылей и общая сумма затрат равны между собой. При этом данный способ применяется в случае, когда целью компании является определение цены, дающей возможность получить максимум прибыли. Он позволяет определить ряд возможных цен в результате их сравнения с прямой суммарных издержек, которая строится из предложений на основе этих нескольких вариантов цен, находится требуемая цена, позволяющая получать максимальную прибыль.

Методы расчета цены с ориентацией на конкуренцию, также относящиеся к группе рыночных методов, устанавливают цены на товары и услуги через анализ и

сравнение силы дифференциации товаров данной фирмы с фирмами-конкурентами на конкретном рынке. При этом во внимание принимается сложившийся уровень цен. Таким образом, метод определения цены с ориентацией на конкуренцию состоит в определении цены с учетом конкурентной ситуации и конкурентного положения данной фирмы на рынке. Методы установления цены с ориентацией на конкурентов можно подразделить на:

- 1) метод следования за рыночными ценами;
- 2) метод следования за ценами фирмы-лидера на рынке;
- 3) метод определения цены на основе привычных, принятых в практике данного рынка цен;
- 4) метод определения престижных цен;
- 5) состязательный метод.

7.4 Трансфертные цены

Современная фирма может быть представлена как совокупность бизнес-единиц между которыми существуют контрактные отношения. Это свидетельствует о том, что внутри любой организации имеет место продажа товаров (оказание услуг) одних подразделений другим на взаимовыгодной основе. Внутренняя расчетная цена, по которой происходит продажа товара (услуги) и называется трансфертной ценой. Таким образом, современная фирма есть, по сути, рынок в миниатюре. Каждый из его участников преследует свои интересы, которые далеко не всегда совпадают. В итоге, задача эффективного управления превращается в задачу управления контрактными отношениями, внутрифирменной экономикой.

Существующие организационные структуры не позволяют считать прибыли по каждому бизнесу фирмы, что снижает мотивацию менеджеров подразделений и не способствует эффективному функционированию организации в целом. В связи с этим возникла необходимость создания такой системы учета, которая позволила бы управлять деятельностью всех подразделений. Данная система базируется на разделении всех структурных бизнес-единиц одной организации на центры ответственности. Связующими процессами в такой организации выступает система трансфертного ценообразования, которая позволяет эффективно функционировать организации, и корпоративная культура, позволяющая сохранить организацию как единое целое.

Под трансфертным ценообразованием понимают процесс установления трансфертной цены, которая всегда привязана к конкретному товару (услуге) и субъекту, который этот товар (услугу) продает/покупает. Практически в любой организации существует обмен полуфабрикатами (услугами) между отдельными подразделениями. Трансфертное ценообразование как система представляет собой совокупность элементов (центров ответственности) и связей между ними (трансфертная цена).

Цели трансфертного ценообразования:

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

2) Решения о величине трансфертных цен должны отражаться на прибыльности подразделений и представлять собой обоснованный критерий измерения деятельности подразделения, ибо при передаче товаров или оказании услуг доходы одного подразделения превращаются в расходы другого.

3) Система трансфертного ценообразования не должна нарушать автономию подразделений. Недопустимо наделять менеджеров дополнительной ответственностью и в то же время централизованно назначать внутренние цены.

Управление фирмой эффективно только тогда, когда между центрами ответственности существуют контрактные отношения. Можно выделить контрактные отношения между руководителями и подразделениями, контрактные отношения между самими подразделениями (например, если они оказывают друг другу услуги или покупают друг у друга продукты), а также между подразделениями и общими службами. Общие службы могут также оказывать друг другу услуги, например, иметь общую платежную ведомость. Головной офис компании не может устанавливать контрактные отношения с другими отделами. Единственная его задача – давать рекомендации Совету директоров и осуществлять контроль от его имени.

Необходимо выяснить, почему же процесс определения трансфертной цены составляет основу внутрифирменных отношений?

Во-первых, она показывает, состоится ли внутренняя торговля вообще. В противном случае, контрактные отношения будут расторгнуты, а фирма прекратит свою деятельность.

Во-вторых, трансфертная цена определяет объем и частоту поставок товаров (оказания услуг) между бизнес-единицами.

В-третьих, она влияет на доходы и расходы бизнес-единиц, поскольку представляет собой доход продающего подразделения и расход покупающего.

В-четвертых, она позволяет, при внедрении соответствующих моделей рассчитать доходы и расходы каждой бизнес-единицы.

В-пятых, при использовании определенных методов (как бухгалтерских, так и математических), трансфертная цена лежит в основе определения финансовых результатов деятельности бизнес-единиц.

А, следовательно, *в-шестых*, служит базой для мотивации подразделений и эффективного управления экономикой всей организации.

В отличие от других внутрифирменных переменных (таких как организационная культура, стиль управления, психологический климат и т.д.), которые также являются необходимым условием эффективного управления, трансфертное ценообразование представляет собой не только необходимое, но и достаточное условие эффективного функционирования фирмы. При отсутствии развитой системы трансфертного ценообразования, сама деятельность и существование фирмы в условиях современного высококонкурентного и быстроменяющегося рынка могут потерять всякий смысл.

Бухгалтерский подход к трансфертному ценообразованию. Согласно этому подходу, трансфертная цена определяется на основе внутрифирменной информации об издержках. Как и раньше, предпринимается попытка вывода единой формулы для определения значения трансфертной цены. Все расчёты базировались на том предположении, что эта цена есть доход продающего подразделения и издержки получающего. Когда данные подразделения зависимы (как, например, при вертикальной интеграции), то каждое из них вносит свой вклад в общий доход от реализации конечного продукта. Тогда роль цены состоит в распределении этого дохода и вычислении вклада каждого подразделения.

В зависимости от того, существует ли рынок полуфабрикатов, задача сводится к вопросу, что использовать в качестве трансфертной цены: рыночные цены, формулу, определённую на основе издержек, или возможно проведение переговоров?

ERP–системы (Enterprise Resource Planning – система управления ресурсами предприятия) – это средства комплексной поддержки деятельности всего предприятия или определенной группы выделенных бизнес–процессов.

Основной недостаток данного подхода в том, что ищется единственно верное решение, универсальная формула, поскольку проблема трансфертного ценообразования рассматривается только в координатах «затраты – прибыль», не учитывая организационной и психологической.

Таким образом, традиционный подход к проблеме трансфертного ценообразования базируется на унитарном видении фирмы, что восходит к неоклассической экономике. Ее представители считали, что единственной целью фирмы является максимизация прибыли. При этом рассматривался рынок совершенной конкуренции, рациональное поведение ее участников и отсутствие риска. Отсюда и разделение традиционного подхода и логического объяснения появлению трансфертного ценообразования. Последнее было постулировано Дж. Хиршлейфером в 1964 г. в его работе «Внутреннее ценообразование и децентрализованные решения», где он утверждал, что трансфертные цены не были введены в бизнес – процессы сами по себе, как желаемые инновации, а стали результатом децентрализации. Децентрализация влечёт за собой необходимость определения результатов по отношению к затраченным ресурсам. Однако подход на основе предельных издержек, по определению, не претендует на объяснение поведения фирмы, а лишь адаптирует ценовой механизм к внутрифирменному рынку для более эффективного распределения ресурсов с целью максимизации прибыли фирмы. И не способствует разрешению проблемы трансфертного ценообразования.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Дайте определение ценовой политики?
- 2) Что следует учитывать при определении цены продукции?
- 3) Какие методы используют при определении цен на производимую продукцию?
- 4) Что включает в себя понятие: активная ценовая политика?
- 5) Какие затраты покрывает минимальная цена?
- 6) Какие существуют наиболее распространенные в рыночной экономике методы ценообразования?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Вахрушева, О. Б.** Управленческий учет: курс лекций / О. Б. Вахрушева. - М.: ЭКСМО, 2010. - 224 с.
2. **Вахрушина, М. А.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебник / М. А. Вахрушина. - 8-е изд., испр. - Электрон. текстовые дан. - М.: Омега-Л, 2010. - 570 с.
3. **Егорова, Л. И.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / Л. И. Егорова. - М.: Евразийский открытый институт, 2011. - 120 с.

4. **Керимов, В. Э.** Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В. Э. Керимов. - 6-е изд., испр. и доп. - М. : Дашков и К, 2008. - 477 с.
5. **Кондраков, Н. П.** Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. - М. : Инфра-М, 2007. - 368 с.

Дополнительная

1. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий аспект: учебное пособие / сост.: С. А. Федотова, С. А. Новоселова. - Саратов: ФГБОУ ВПО «Саратовский ГАУ», 2012. - 206 с.
2. **Ивашкевич, В. Б.** Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студентов вузов, обучающихся по фин.-экон. специальностям. - М.: Магистр, 2010.-574 с.
3. **Ивашкевич, В. Б.** Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». - 2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 2009. - 192с.
4. **Невешкина, Е. В.** Управление затратами и ценообразование: применение в условиях кризиса: практическое пособие. - М.: Омега-Л, 2011. - 134 с.
5. **Янковский, К. П.** Управленческий учет: учебное пособие для бакалавров, рекомендовано УМО / К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь. - СПб. : Питер, 2011. - 368 с.
6. Журналы: «Главбух», «Бухгалтерский учет», «Управленческий учет».
7. <http://elibrary.ru>
8. www.klerk.ru
9. www.upruchet.ru

Лекция 8

ОЦЕНКА ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОЕКТОВ

8.1 Понятие и виды инвестиций, их отражение в учете

Инвестиции (капиталовложения) – это совокупность затрат, реализуемых в форме долгосрочных вложений собственного или заемного капитала. Согласно международным стандартам финансовой отчетности, инвестиции представляют собой актив, который компания использует для увеличения своего богатства за счет различного рода доходов, полученных от объекта инвестирования, в виде процентов, роялти, дивидендов и арендной платы, а также в форме прироста стоимости капитала.

В зависимости от характера и направлений вложения капитала различают:

- производственные (реальные, материальные) инвестиции, представляющие капитальные вложения в вещественные элементы (в здания, сооружения, оборудование, земельные участки и т.п.);
- финансовые инвестиции – вложения в ценные бумаги сторонних эмитентов (акции, облигации, закладные бумаги), банковские депозиты и т.д.;
- нематериальные инвестиции – финансовые вложения в развитие интеллектуального потенциала (научные исследования и разработки, индустрию знаний, повышение квалификации, лицензии и т.п.).

Инвестиции в финансовые и реальные активы различаются по видам доходов и затрат, возникающих в процессе этих капиталовложений. Если поступления от финансовых инвестиций – это проценты, дивиденды, прирост курсовой стоимости финансовых активов, то реальные инвестиции связаны с доходами и расходами иного типа, а именно: выручкой от реализации продукции, себестоимостью производства, амортизационными отчислениями, приростом чистого оборотного капитала и др.

Основополагающими для экономики предприятия и государства являются реальные инвестиции в материальную сферу производства, в создание новых производственных мощностей. Это определяется тем, что именно производство является в конечном итоге первоисточником прибыли, как реальных, так и финансовых активов. Поэтому повышение уровня инвестиционной активности в этой сфере создает материально-техническую базу роста валового внутреннего продукта, прибыли и рентабельности предприятий всех отраслей народного хозяйства.

С точки зрения собственников предприятия направление денежных средств и иных ресурсов на строительство новых или модернизацию имеющихся объектов, приобретение и монтаж оборудования – это *прямые*, чаще всего *долгосрочные*, инвестиции. Реализуя подобные проекты, инвестор подвергает себя существенному риску, так как не использует преимущества диверсификации инвестиционного портфеля и на длительное время размещает собственные и привлеченные средства в низколиквидные реальные активы (незавершенное строительство и монтаж).

Инвестиции непосредственно связаны с приобретением недвижимости: зданий и земельных участков, а также машин и оборудования, средств коммуникаций и транспорта. С позиций управленческого учета инвестициями следует считать и расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, рекламную и маркетинговую деятельность, если результат их осуществления действует на протяжении длительного времени и может быть оценен количественно.

Согласно действующим в Российской Федерации нормативным положениям, под *долгосрочными инвестициями* понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи.

Долгосрочными инвестициями являются расходы, связанные с:

- осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непродуцированной сферы. Указанные работы (кроме нового строительства) приводят к изменению сущности объектов, на которых они осуществляются, а затраты, производимые при этом, не являются издержками отчетного периода по их содержанию;

- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;

- приобретением земельных участков и объектов природопользования;

- приобретением и созданием активов нематериального характера.

В сфере материального производства инвестиции различаются в зависимости от объекта инвестирования: на возмещение потребленных основных средств и других элементов основного капитала и инвестиции на их увеличение, на новое строительство, расширение парка машин и оборудования. В совокупности оба этих вида капитальных вложений называются *валовыми, или брутто-инвестициями*. Именно они рассматриваются в управленческом учете. Финансовые и нематериальные инвестиции являются объектами финансового учета.

Задачи и цели учета

Важнейшая *задача* управленческого учета состоит в том, чтобы определить: является ли предполагаемое капиталовложение эффективным, т.е. выгодным для предприятия, а также какой из вариантов возможных инвестиций для данного случая является наиболее оптимальным,

Для ответа на эти вопросы необходимо определить и сопоставить экономические затраты и результаты капитальных вложений.

Целями управленческого учета долгосрочных инвестиций являются:

- определение и оценка предстоящих затрат и результатов производственного инвестирования;

- выбор наиболее оптимального для данных условий варианта капитальных вложений;

- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов по их видам и учитываемым объектам;

- обеспечение контроля за ходом инвестиционного процесса, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;

- правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;

- осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Как уже отмечалось в гл. 1, управленческий учет включает процессы прогнозирования и планирования учетных данных. Применительно к инвестициям планирование подразумевает составление сметы капитальных вложений по объектам, отобранным в качестве оптимальных на основе прогнозирования инвестиционных затрат и результатов. Оно включает и расчет оптимальных сроков замены машин и

другого оборудования, а также разработку инвестиционной программы на основе комбинирования разных видов инвестиций и способов их осуществления.

При планировании и учете производственных инвестиций затраты группируют по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией. На практике чаще всего используется следующая структура расходов на капитальные вложения:

- строительные работы;
- монтаж оборудования;
- приобретение оборудования, требующего монтажа;
- приобретение оборудования, не требующего монтажа, а также инструмента и инвентаря;
- приобретение оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- прочие капитальные затраты;
- затраты, не увеличивающие стоимости основных средств.

Порядок учета затрат на строительные работы и работы по монтажу зависит от способа их производства – подрядного или хозяйственного.

При подрядном способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика-заказчика по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций.

При выявлении завышения стоимости строительных и монтажных работ по оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций заказчик уменьшает на сумму завышения принятые от них затраты с соответствующим возмещением за счет полученных подрядчиками сумм, использованных источников финансирования или уменьшением задолженности по принятому к оплате счету от подрядной организации за выполненные работы.

При хозяйственном способе производства указанных работ планирование и учет ведется самим предприятием с ориентацией на реальную величину предстоящих или фактических производственных затрат.

При заключении договора на строительство, в котором обеспечение строительства оборудованием возложено на застройщика, учет его приобретения, монтажа и ввода в эксплуатацию организует предприятие, осуществляющее капитальные вложения.

В учете застройщика оборудование, требующее монтажа, отражается по фактическим расходам, связанным с его приобретением, начиная с того месяца, в котором начаты работы по его установке на постоянном месте эксплуатации.

Расходы по монтажу оборудования определяют на основе сметного расчета, а их фактическая величина фиксируется в справке об объемах выполненных работ, оформленной в установленном порядке.

Расходы по приобретению оборудования складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по поставке оборудования и заготовительно-складских расходов, включая наценки, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины и т.п.

Расходы по доставке оборудования до приобъектного склада и заготовительно-складские расходы учитываются в общей сумме отклонений фактической стоимости приобретения оборудования от его стоимости по счетам поставщиков и включаются в состав затрат по строительству объекта пропорционально стоимости сданного в монтаж

оборудования с учетом суммы данных расходов, приходящейся на стоимость оборудования, числящегося в остатке на конец отчетного периода. В тех случаях, когда указанные расходы составляют значительную величину, их рассчитывают и учитывают самостоятельной статьей инвестиционных затрат. Во всех случаях транспортные и заготовительно-складские расходы учитываются в составе затрат по строительству отдельно от стоимости оборудования.

При обеспечении строительства оборудованием силами строительных организаций согласно договорам на строительство его стоимость отражается в учете застройщика в составе затрат по строительству объекта по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам строительных и монтажных организаций.

Учет затрат на приобретение оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, осуществляется застройщиком и включается в состав затрат по строительству объектов и вводу их в эксплуатацию. Стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, определяют согласно оплаченным или принятым к оплате счетам поставщиков после поступления указанных материальных ценностей на место назначения и оприходования.

При обеспечении мест возведения объектов капитальных вложений указанными материальными ценностями непосредственно строительными организациями застройщик отражает их в учете в составе затрат по строительству по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам строительных организаций.

Прочие капитальные затраты, предусматриваемые в сметах, учитываются по видам в размере фактических расходов по мере их производства или по договорной стоимости на основании оплаченных или принятых к оплате счетов сторонних организаций.

Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств, определяют и учитывают отдельно от затрат на строительство объектов, определяющих их стоимость, согласно оформленным в установленном порядке оплаченным или принятым к оплате документам с подразделением в учете на затраты, предусмотренные и не предусмотренные в сводных сметных расчетах стоимости строительства.

К затратам, предусматриваемым в сводных сметных расчетах стоимости инвестиций, относятся:

- затраты на подготовку эксплуатационных кадров для основной деятельности строящихся предприятий;
- расходы перспективного характера: геолого-разведочные, изыскательские и другие, связанные со строительством объектов, в случае невозможности их включения в дальнейшем в стоимость строительства объектов;
- средства, передаваемые на строительство объектов в порядке долевого участия, если построенные объекты будут приняты при вводе их в эксплуатацию в собственность другими организациями;
- расходы, связанные с возмещением стоимости строений и посадок, сносимых при отводе земельных участков под строительство.

К затратам на капитальные вложения, не предусмотренным в сводных сметных расчетах стоимости, относятся:

- расходы застройщика по объектам, не законченным строительством, а также стоимость других материальных ценностей, переданных безвозмездно другим предприятиям. Основанием для списания этих затрат, кроме соответствующих актов

приемки-передачи, является справка принимающей стороны об отражении в учете упомянутых затрат;

- расходы по оплате процентов по кредитам банков выше учетных ставок, установленных Центральным банком Российской Федерации;
- убытки по основным средствам строительства, а также от разрушений незаконченных зданий и сооружений, возникшие в результате стихийных бедствий (в том числе приведшие к их ликвидации);
- затраты на консервацию строительства и монтажа;
- расходы по сносу, демонтажу и охране объектов, прекращенных строительством;
- расходы, связанные с уплатой процентов, штрафов, пени и неустоек за нарушения в финансово-хозяйственной деятельности.

Расходы на возведение или приобретение временных титульных зданий и сооружений, возводимых за счет сметной стоимости объектов в части средств на строительные работы, планируются и учитываются обособленно по стоимости работ, оплаченных подрядным организациям.

В инвентарную стоимость этих зданий и сооружений в случае их ликвидации в процессе или по окончании строительства основного объекта прочие капитальные затраты могут не включаться

Стоимость выполненных строительных работ на объектах принимается к оплате заказчиками от подрядных организаций в полном объеме согласно данным, отражаемым в справках об их выполнении или актах приемки, а оплачивается за вычетом стоимости возвратных материалов, указываемых за итогом сводного сметного расчета, если материалы согласно договору на строительство остаются у подрядной организации.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам на их осуществление:

- в целом по строительству и его отдельным объектам;
- по приобретаемым отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

При долговременном возведении объектов инвестиционные затраты определяют нарастающим итогом с начала строительства, в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в действие или завершения полного производства соответствующих работ и затрат.

Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет произведенных капитальных вложений по договорной стоимости.

При организации учета затрат на производственные инвестиции предприятию-застройщику необходимо предусматривать получение информации о воспроизводственной и технологической структуре расходов, способе производства строительных работ, а также предназначении строящихся объектов и иных приобретений.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на счете «Вложения во внеоборотные активы». На этом счете отражаются инвестиции по их видам на специально открываемых субсчетах соответствующего наименования: «Строительство объектов основных средств», «Приобретение земельных участков», «Приобретение объектов природопользования» и «Приобретение основных средств и нематериальных активов», независимо от источников их финансирования.

Важное значение для определения ожидаемых и фактических затрат на инвестиции имеет порядок учета законченных работ и объектов капитальных вложений.

К законченному строительству относятся принятые в эксплуатацию объекты, приемка которых оформлена в установленном порядке. В учете застройщика затраты по данным объектам в размере их инвентарной стоимости, а также другие расходы списываются со счета «Вложения во внеоборотные активы» на счета учета приходуемого имущества или источников их финансирования.

Законченные строительством здания и сооружения, установленное оборудование, законченные работы по реконструкции объектов, увеличивающие их первоначальную стоимость, приемка в эксплуатацию которых оформлена в установленном порядке, зачисляются в состав основных средств. Основанием для зачисления является акт приемки-передачи основных средств.

Для объектов, вводимых в действие согласно договору на строительство по частям, к законченным объектам инвестирования относят введенные в действие части объекта, приемка которых оформлена в установленном порядке. Их стоимость определяют исходя из суммы фактически произведенных застройщиком затрат по данному объекту в доле, относящейся к вводимой его части, пропорционально отношению договорной стоимости вводимой части объекта к полной договорной стоимости данного объекта.

Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств, списываются за счет предусмотренных источников финансирования по мере полного производства соответствующих работ или совершения операций, связанных с инвестициями.

Стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств, приобретаемых предприятием отдельно от строительства объектов, определяется согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов. Так же определяется стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных предприятиями в собственность.

Стоимость нематериальных активов (патентов, лицензий, эксклюзивных проектов, прав пользования земельными участками, природными ресурсами, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, проектно-изыскательских работ и т.п.), приобретенных предприятиями, отражается согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов после их оприходования и постановки на учет.

Предварительная оценка затрат и результатов инвестиции производится на основе сметы капитальных вложений. По ее данным определяется общая сумма затрат на проект с разбивкой по годам его осуществления и кварталам внутри года.

Сметы обычно корректируются ежеквартально, поскольку суммы и сроки платежей по программе капиталовложений могут меняться.

После анализа возможных альтернатив по каждому проекту следует подготовить детальные технические обоснования, рыночные прогнозы и т.д. Капиталовложения могут охватывать все стороны бизнеса: производство, маркетинг, организационную деятельность, разработку стратегий. Осуществление крупных проектов требует координации усилий большой группы специалистов разного профиля и сфер предпринимательской деятельности.

Ведущую роль среди этих специалистов играют финансовые аналитики и оценщики эффективности инвестиций, поскольку финансовая оценка является наиболее важной стороной проекта капиталовложений.

Чтобы снизить риск инвестирования, некоторые предприятия обращаются к аудиторам для осуществления независимой проверки и оценки крупных проектов капитальных вложений. Проверяется правильность первоначальной оценки

инвестиционных затрат и поступлений от реализации проекта. Аудиторские проверки могут проводиться и в ходе осуществления проекта. Их целью является не столько установление ответственности, если дела идут плохо, сколько определение путей их улучшения.

8.2 Оценка эффективности инвестиционных проектов

Методы, используемые в анализе инвестиционной деятельности, можно подразделить на две группы:

- 1) основанные на дисконтированных оценках;
- 2) основанные на учетных оценках. Основными методами являются:
 - метод чистой теперешней стоимости;
 - метод внутренней ставки дохода;
 - метод периода окупаемости;
 - метод индекса прибыльности;
 - метод расчета коэффициента эффективности инвестиций;
 - коэффициент покрытия долга;
 - коэффициент покрытия процентной ставки.

Все эти показатели учитывают сравнительные возможности инвестирования и предполагают дисконтирование, то есть приведение доходов будущих периодов к оценке в настоящее время.

Дисконтирование доходов и стоимости проводится путем умножения их на коэффициент дисконтирования K_d , рассчитываемый по формуле:

$$K_d = (1+r)^{-n}.$$

где r — норма дисконта (годовая учетная ставка процента)/100;

n — время, отсчитываемое с момента начала реализации проекта, годы.

Для расчета дисконтированной стоимости необходимо определить годовую учетную ставку процента, которая используется в формуле расчета годового коэффициента дисконтирования.

Используемая в расчетах величина ставки процента должна учитывать общий предпринимательский риск, финансовый риск и все другие виды рисков, которые можно прогнозировать применительно к данному предприятию.

Для количественного выражения экономических рисков используется анализ чувствительности. Чувствительность определяет степень влияния основных технических и экономических параметров на прибыль от реализации проекта как основной показатель эффективности проекта для инвестора. Чистая дисконтированная стоимость рассчитывается суммированием по годам произведений годового коэффициента дисконтирования K_d на величину доходов за год.

1. Метод чистой теперешней стоимости

Этот метод основан на сопоставлении величины исходной инвестиции (IC) с общей суммой дисконтированных чистых денежных поступлений, генерируемых ею в течение прогнозируемого срока. Поскольку приток денежных средств распределен во времени, он дисконтируется с помощью коэффициента r , устанавливаемого аналитиком (инвестором) самостоятельно исходя из ежегодного процента возврата, который он хочет или может иметь на инвестируемый им капитал.

Допустим, делается прогноз, что инвестиция (IC) будет генерировать в течение n лет, годовые доходы в размере $P_1, P_2, \dots, P_n$. Общая накопленная величина дисконтированных доходов (PV) и чистый приведенный эффект (NPV) соответственно рассчитываются по формулам:

$$PV = \sum_{k=1}^n \frac{P_k}{(1+r)^k},$$

$$NPV = \sum_{k=1}^n \frac{P_k}{(1+r)^k} - IC$$

Очевидно, что если: $NPV > 0$, то проект следует принять;

$NPV < 0$, то проект следует отвергнуть;

$NPV = 0$, то проект ни прибыльный, ни убыточный.

Входной денежный поток рассчитывается по формуле:

$$P_k = (1-N) P_t + Dt - It,$$

где P_t — налогооблагаемая прибыль;

N — ставка налога на прибыль;

Dt — амортизационные отчисления;

It — инвестиции в t -м году.

При прогнозировании доходов по годам необходимо по возможности учитывать все виды поступлений как производственного, так и непроизводственного характера, которые могут быть ассоциированы с данным проектом. Так, если по окончании периода реализации проекта планируется поступление средств в виде ликвидационной стоимости оборудования или высвобождения части оборотных средств, они должны быть учтены как доходы соответствующих периодов.

Если проект предполагает не разовую инвестицию, а последовательное инвестирование финансовых ресурсов в течение m лет, то формула для расчета NPV модифицируется следующим образом:

$$NPV = \sum_{k=1}^n \frac{P_k}{(1+r)^k} - \sum_{j=1}^m \frac{IC_j}{(1+i)^j},$$

где i — прогнозируемый средний уровень инфляции;

P_k — поступления (входной денежный поток) в момент времени k ;

IC_j — платежи (выходной денежный поток) в момент времени j ;

r — норматив дисконтирования (пороговое значение рентабельности, выбранное для инвестиционного проекта);

K — продолжительность инвестиционного периода.

Положительное значение NPV свидетельствует о целесообразности принятия инвестиционного проекта, а при сравнении альтернативных проектов более экономически выгодным считается проект с наибольшей величиной экономического эффекта.

В данном методе значение экономического эффекта во многом определяется выбранным для расчета нормативом дисконтирования — показателя, используемого для приведения по фактору времени ожидаемых денежных поступлений и платежей.

Выбор численного значения этого показателя зависит от таких факторов, как:

цели инвестирования и условия реализации проекта;

уровень инфляции в национальной экономике;

величина инвестиционного риска;

альтернативные возможности вложения капитала;

финансовые соображения и представления инвестора.

Считается, что для различного класса инвестиций могут выбираться различные значения норматива дисконтирования. В частности, владения, связанные с поддержанием рыночных позиций предприятия, оцениваются по нормативу 6%, инвестиции в обновление основных фондов — 12%, вложения с целью экономии текущих затрат — 15%, вложения с целью увеличения доходов предприятия — 20%, рискованные капиталовложения — 25%. В отечественной литературе отмечается зависимость ставки процента от степени риска проекта. Для обычных проектов приемлемой нормой является ставка 16%, для новых проектов на стабильном рынке — 20%, для проектов, базирующихся на новых технологиях — 24%.

Хотя в конечном счете выбор значения дисконта, который играет роль порогового (минимального) значения норматива рентабельности капиталовложений, является прерогативой инвестора, в практике проведения инвестиционных расчетов часто в качестве ориентира используют ставку центрального банка. Считается, что при этой ставке государство гарантирует хозяйственным субъектам возврат инвестируемого капитала без какого-либо риска.

В условиях сильной инфляции норматив дисконтирования должен учитывать и процент инфляции:

$$r = r_n + r_i + r_n * r_i,$$

где r_n — норматив дисконтирования при условии отсутствия инфляции;

r_i — годовой процент инфляции.

Расчет с помощью приведенных формул вручную достаточно трудоемок, поэтому для удобства применения этого и других методов, основанных на дисконтированных оценках, разработаны специальные статистические таблицы, в которых табулированы значения сложных процентов, дисконтирующих множителей, дисконтированного значения денежной единицы и т. п. в зависимости от временного интервала и значения коэффициента дисконтирования.

Необходимо отметить, что показатель NPV отражает прогнозную оценку изменения экономического потенциала предприятия в случае принятия рассматриваемого проекта. Этот показатель аддитивен во временном аспекте, т. е. NPV различных проектов можно суммировать. Это очень важное свойство, выделяющее этот критерий из всех остальных и позволяющее использовать его в качестве основного при анализе оптимальности инвестиционного портфеля.

2. Метод внутренней ставки дохода

Под нормой рентабельности инвестиции (IRR) понимают значение коэффициента дисконтирования, при котором NPV проекта равен нулю:

$$IRR = r, \text{ при котором } NPV = f(r) = 0.$$

Метод внутренней ставки дохода определяется максимальной учетной ставкой, при которой чистая дисконтированная стоимость станет отрицательной.

Смысл расчета этого коэффициента при анализе эффективности планируемых инвестиций заключается в следующем: IRR показывает максимально допустимый относительный уровень расходов, которые могут быть ассоциированы с данным проектом. Например, если проект полностью финансируется за счет ссуды коммерческого банка, то значение IRR показывает верхнюю границу допустимого уровня банковской процентной ставки, превышение которого делает проект убыточным.

На практике любое предприятие финансирует свою деятельность, в том числе и инвестиционную, из различных источников. В качестве платы за пользование авансированными в деятельность предприятия финансовыми ресурсами оно уплачивает

проценты, дивиденды, вознаграждения и т.п., т.е. несет некоторые обоснованные расходы на поддержание своего экономического потенциала. Показатель, характеризующий относительный уровень этих расходов, можно назвать "ценой" авансированного капитала (CC). Этот показатель отражает сложившийся на предприятии минимум возврата на вложенный в его деятельность капитал, его рентабельность и рассчитывается по формуле средней арифметической взвешенной.

Экономический смысл этого показателя заключается в следующем: предприятие может принимать любые решения инвестиционного характера, уровень рентабельности которых не ниже текущего значения показателя CC (или цены источника средств для данного проекта, если он имеет целевой источник). Именно с ним сравнивается показатель IRR, рассчитанный для конкретного проекта, при этом связь между ними такова:

если: $IRR > CC$, то проект следует принять;

$IRR < CC$, то проект следует отвергнуть;

$IRR = CC$, то проект ни прибыльный, ни убыточный.

Практическое применение данного метода осложнено, если в распоряжении аналитика нет специализированного финансового калькулятора. В этом случае применяется метод последовательных итераций с использованием табулированных значений дисконтирующих множителей. Для этого с помощью таблиц выбираются два значения коэффициента дисконтирования $r_1 < r_2$ таким образом, чтобы в интервале (r_1, r_2) функция $NPV=f(r)$ меняла свое значение с "+" на "-" или с "-" на "+". Далее применяют формулу:

$$IRR = r_1 + \frac{f(r_1)}{f(r_1) - f(r_2)} (r_2 - r_1),$$

где r_1 — значение табулированного коэффициента дисконтирования, при котором $f(r_1) > 0$ ($f(r_1) < 0$);

r_2 — значение табулированного коэффициента дисконтирования, при котором $f(r_2) < 0$ ($f(r_2) > 0$).

Точность вычислений обратно пропорциональна длине интервала (r_1, r_2) , а наилучшая аппроксимация с использованием табулированных значений достигается в случае, когда длина интервала минимальна (равна 1%), т.е. r_1 и r_2 — ближайшие друг к другу значения коэффициента дисконтирования, удовлетворяющие условиям (в случае изменения знака функции с "+" на "-"):

r_1 — значение табулированного коэффициента дисконтирования, минимизирующее положительное значение показателя NPV , т.е. $f(r_1) = \min_r \{f(r) > 0\}$;

r_2 — значение табулированного коэффициента дисконтирования, максимизирующее отрицательное значение показателя NPV , т.е. $f(r_2) = \max_r \{f(r) < 0\}$.

Путем взаимной замены коэффициентов r_1 и r_2 аналогичные условия выписываются для ситуации, когда функция меняет знак с "-" на "+".

3. Метод периода окупаемости

Этот метод — один из самых простых и широко распространен в мировой учетно-аналитической практике, не предполагает временной упорядоченности денежных поступлений. Метод периода окупаемости проекта показывает, через какое время после начала эксплуатации проекта будут компенсированы инвестиции и оборот денежных средств станет положительным.

Алгоритм расчета срока окупаемости (PP) зависит от равномерности распределения прогнозируемых доходов от инвестиции. Если доход распределен по годам

равномерно, то срок окупаемости рассчитывается делением единовременных затрат на величину годового дохода, обусловленного ими. При получении дробного числа оно округляется в сторону увеличения до ближайшего целого. Если прибыль распределена неравномерно, то срок окупаемости рассчитывается прямым подсчетом числа лет, в течение которых инвестиция будет погашена кумулятивным доходом. Общая формула расчета показателя РР имеет вид:

$$PP=n, \text{ при котором } \sum_{k=1}^n P_k > IC .$$

Некоторые специалисты при расчете показателя РР все же рекомендуют учитывать временной аспект. В этом случае в расчет принимаются денежные потоки, дисконтированные по показателю "цена" авансированного капитала. Очевидно, что срок окупаемости увеличивается.

Показатель срока окупаемости инвестиции очень прост в расчетах, вместе с тем он имеет ряд недостатков, которые необходимо учитывать в анализе.

Во-первых, он не учитывает влияние доходов последних периодов. В качестве примера рассмотрим два проекта с одинаковыми капитальными затратами (10 млн. руб.), но различными прогнозируемыми годовыми доходами: по проекту А — 4,2 млн. руб. в течение трех лет; по проекту Б — 3,8 млн. руб. в течение десяти лет. Оба эти проекта в течение первых трех лет обеспечивают окупаемость капитальных вложений, поэтому с позиции данного критерия они равноправны. Однако очевидно, что проект Б гораздо более выгоден.

Во-вторых, поскольку этот метод основан на недисконтированных оценках, он не делает различия между проектами с одинаковой суммой кумулятивных доходов, по различным распределением ее по годам. Так, с позиции этого критерия проект А с годовыми доходами 4000, 6000, 2000 тыс. руб. и проект Б с годовыми доходами 2000, 4000, 6000 тыс. руб. равноправны, хотя очевидно, что первый проект является более предпочтительным, поскольку обеспечивает большую сумму доходов в первые два года.

В-третьих, данный метод не обладает свойством аддитивности.

Существует ряд ситуаций, при которых применение метода, основанного на расчете срока окупаемости затрат, может быть целесообразным. В частности, это ситуация, когда руководство предприятия в большей степени озабочено решением проблемы ликвидности, а не прибыльности проекта — главное, чтобы инвестиции окупились и как можно скорее. Метод также хорош в ситуации, когда инвестиции сопряжены с высокой степенью риска, поэтому чем короче срок окупаемости, тем менее рискованным является проект. Такая ситуация характерна для отраслей или видов деятельности, которым присуща большая вероятность достаточно быстрых технологических изменений.

4. Метод индекса прибыльности

Этот метод является по сути следствием метода чистой теперешней стоимости. Индекс рентабельности (PI) рассчитывается по формуле

$$PI = \sum_k \frac{P_k}{(1+r)^k} / IC .$$

Очевидно, что если: $PI > 1$, то проект следует принять;

$PI < 1$, то проект следует отвергнуть;

$PI = 1$, то проект ни прибыльный, ни убыточный.

В отличие от чистого приведенного эффекта индекс рентабельности является относительным показателем. Благодаря этому он очень удобен при выборе одного проекта из ряда альтернативных, имеющих примерно одинаковые значения NPV, либо при комплектовании портфеля инвестиций с максимальным суммарным значением NPV.

5. Метод расчета коэффициента эффективности инвестиции

Этот метод имеет две характерные черты: во-первых, он не предполагает дисконтирования показателей дохода; во-вторых, доход характеризуется показателем чистой прибыли PN (балансовая прибыль за минусом отчислений в бюджет). Алгоритм расчета исключительно прост, что и предопределяет широкое использование этого показателя на практике: коэффициент эффективности инвестиции (ARR) рассчитывается делением среднегодовой прибыли PN на среднюю величину инвестиции (коэффициент берется в процентах). Средняя величина инвестиции находится делением исходной суммы капитальных вложений на два, если предполагается, что по истечении срока реализации анализируемого проекта все капитальные затраты будут списаны; если допускается наличие остаточной или ликвидационной стоимости (RV), то ее оценка должна быть исключена:

$$ARR = \frac{PN}{\frac{1}{2}(IC - RV)}.$$

Данный показатель сравнивается с коэффициентом рентабельности авансированного капитала, рассчитываемого делением общей чистой прибыли предприятия на общую сумму средств, авансированных в его деятельность (итог среднего баланса-нетто).

Метод, основанный на коэффициенте эффективности инвестиции, также имеет ряд существенных недостатков, обусловленных в основном тем, что он не учитывает временной составляющей денежных потоков. В частности, метод не делает различия между проектами с одинаковой суммой среднегодовой прибыли, но варьирующей суммой прибыли по годам, а также между проектами, имеющими одинаковую среднегодовую прибыль, но генерируемую в течение различного количества лет и т. п.

Используя все перечисленные методы, из альтернативных вариантов проекта необходимо выбрать тот, который обеспечивает его участникам наибольший прирост стоимости капиталов на вложенные ресурсы, а также предполагает минимальный финансовый риск.

На втором этапе анализа жизнеспособности проекта необходимо оценить возможность кредитного финансирования проекта в дополнении к акционерному капиталу и оптимизировать потоки инвестиций с целью повышения доходов и/или уменьшения риска. Оценка возможностей проекта по погашению задолженности производится на основе двух показателей — коэффициента покрытия процентной ставки.

Коэффициент покрытия долга

Коэффициент покрытия долга характеризует способность проекта приносить в текущем периоде количество денежных средств, достаточное для выполнения обязательств. Он рассчитывается как отношение величины свободных денежных средств, которые могут быть использованы для погашения задолженности, к сумме денежных средств, требуемых для погашения. Если коэффициент покрытия долга меньше 1, это означает, что поток доходов недостаточен для покрытия задолженности.

Коэффициент покрытия процентной ставки

Коэффициент покрытия процентной ставки отражает способность проекта приносить текущий доход, достаточный для выплаты процентов по кредитам. На основе анализа потока денежных средств можно сформировать график погашения задолженности.

После определения общей способности проекта к погашению задолженности рассчитываются оптимальные инвестиционные потоки и потоки доходов для всех участников проекта, достаточные для компенсации вложенных ими ресурсов и взятого на себя риска. Оптимальное соотношение потоков определяется посредством рассчитанной для них чистой дисконтированной стоимости.

На этапе разработки концепции проекта начинается базовое (предварительное) проектирование, включающее в себя определение основных характеристик проекта на начальных этапах его разработки. *Эта работа проводится по следующим основным направлениям:*

- выработка основных принципов проекта;
- техническое обоснование проекта;
- начальное планирование и оценка затрат;
- определение организационных и технических процессов.

Проведение технического обоснования проекта — один из узловых моментов инвестиционного проектирования. На этом этапе должна быть разработана производственная программа, выработана специфика изделий, определены плановые задания объемов реализации продукции. Также должны быть учтены все технические требования, которые в той или иной степени влияют на последующий выбор альтернатив при проектировании.

Начальное планирование и оценка издержек производства должны обеспечивать контроль за разработкой проекта уже на самых ранних стадиях. Необходимо гарантировать при проектировании разработку и оценку всех обоснованных альтернатив.

Определение организационных и производственных процессов должно идти параллельно с проектно-конструкторскими разработками. Эти процессы должны охватывать все аспекты проекта. Проработка всех аспектов проекта (материально-техническое обеспечение, гарантия качества, охрана ноу-хау, страхование, условия найма и оплата труда работников и так далее) должна продолжаться и после завершения ранних этапов проектирования.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Какой закон регулирует инвестиционную деятельность?
- 2) Что такое инвестиционная деятельность?
- 3) Кто может выступать инвестором?
- 4) Какие формы инвестиций могут быть?
- 5) Что может являться источником инвестиционной деятельности?
- 6) Какие методы используются в анализе инвестиционной деятельности?
- 7) В чем заключается сущность метода чистой теперешней стоимости?
- 8) В чем заключается сущность метода внутренней ставки дохода?
- 9) В чем заключается сущность метода периода окупаемости?
- 10) В чем заключается сущность метода индекса прибыльности?
- 11) В чем заключается сущность метода расчета коэффициента эффективности инвестиций?

- 12) В чем заключается сущность понятия коэффициента покрытия долга?
- 13) В чем заключается сущность понятия коэффициента покрытия процентной ставки?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Вахрушева, О. Б.** Управленческий учет: курс лекций / О. Б. Вахрушева. - М.: ЭКСМО, 2010. - 224 с.
2. **Вахрушина, М. А.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебник / М. А. Вахрушина. - 8-е изд., испр. - Электрон. текстовые дан. - М.: Омега-Л, 2010. - 570 с.
3. **Егорова, Л. И.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / Л. И. Егорова. - М.: Евразийский открытый институт, 2011. - 120 с.
4. **Керимов, В. Э.** Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В. Э. Керимов. - 6-е изд., испр. и доп. - М.: Дашков и К, 2008. - 477 с.
5. **Кондраков, Н. П.** Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. - М.: Инфра-М, 2007. - 368 с.

Дополнительная

1. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий аспект: учебное пособие / сост.: С. А. Федотова, С. А. Новоселова. - Саратов: ФГБОУ ВПО «Саратовский ГАУ», 2012. - 206 с.
2. **Ивашкевич, В. Б.** Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студентов вузов, обучающихся по фин.-экон. специальностям. - М.: Магистр, 2010.-574 с.
3. **Ивашкевич, В. Б.** Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». - 2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 2009. - 192с.
4. **Невешкина, Е. В.** Управление затратами и ценообразование: применение в условиях кризиса: практическое пособие. - М.: Омега-Л, 2011. - 134 с.
5. **Янковский, К. П.** Управленческий учет: учебное пособие для бакалавров, рекомендовано УМО / К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь. - СПб. : Питер, 2011. - 368 с.
6. Журналы: «Главбух», «Бухгалтерский учет», «Управленческий учет».
7. <http://elibrary.ru>
8. www.klerk.ru
9. www.upruchet.ru

Лекция 9

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

9.1 Учетная политика организации для целей управленческого учета

Понятие и формирование учетной политики

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

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

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

При этом утверждаются:

- выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;
- рабочий план счетов управленческого учета;
- форма первичных документов и учетных регистров, используемых в управленческом учете;
- формы отчетов центров затрат и центров ответственности;
- перечень центров затрат и центров ответственности;
- методы калькулирования себестоимости продукции для соответствующих центров затрат и центров ответственности;
- трансфертные цены;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации управленческого учета.

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

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

Выбор вариантов учета и оценки объектов учета

По основным средствам

Основные элементы учетной политики:

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

При выборе способа начисления амортизации по основным средствам нужно учитывать, что в настоящее время используются различные подходы к порядку амортизационных отчислений по амортизируемым активам в финансовом и налоговом учете. Вместе с тем общим для этих видов учета является линейный способ начисления амортизации. Поэтому данный способ в первую очередь следует рекомендовать для использования в финансовом, управленческом и налоговом учете.

Сроки полезного использования объектов основных средств и перечень объектов, стоимость которых не погашается, устанавливаются организацией исходя из конкретных условий функционирования объектов основных средств и финансовой стратегии организации. Основой для принятия решений по данному вопросу могут быть ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Постановление Правительства Российской Федерации «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.2002 г. № 1.

Порядок списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции целесообразно определять с учетом варианта, принятого в учетной политике финансового учета.

По нематериальным активам элементами учетной политики являются:

- способы начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов;
- сроки полезного использования нематериальных активов.

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

- ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»;
- НК РФ ПФ (глава 25);
- МСФО № 38 «Нематериальные активы».

В соответствии с ПБУ 14/2007 амортизационные отчисления по нематериальным активам осуществляются одним из следующих способов: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

НК РФ предусматривает возможность использования линейного и нелинейного методов начисления амортизации по нематериальным активам.

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

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

Согласно ПБУ 14/2007 срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету, исходя из ожидаемого срока использования объекта, срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов, количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

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

В соответствии с МСФО № 38 срок полезной службы нематериальных активов может составлять более 20 лет (п. 11). В п. 84 МСФО № 38 указывается, что «срок

полезной службы нематериального актива может быть очень большим, но всегда имеющим предел».

По материально-производственным запасам основным элементом учетной политики является выбор способа (метода) оценки израсходованных МПЗ. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и НК РФ разрешают отражать в учете израсходованные материальные ресурсы (сырье, материалы, топливо и др.), используя методы оценки запасов по:

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

В международной практике помимо вышеназванных используют следующие способы (методы):

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

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

По покупным товарам элементом учетной политики является выбор метода их оценки, при котором целесообразно за основу принять соответствующие положения финансового или налогового учета.

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

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

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

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

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

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

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

- определение центров затрат;
- установление контролируемых расходов по каждому центру затрат;
- выбор ответственных за расходы по каждому центру затрат;
- выбор способа группировки затрат и списания затрат;

- выбор перечня статей калькуляции;
- выбор способа оценки незавершенного производства;
- выбор способа оценки готовой и Отгруженной продукции;
- выбор трансфертных цен;
- выбор варианта сводного учета затрат на производство;
- определение порядка и сроков погашения расходов будущих периодов;
- выбор способов распределения косвенных расходов между объектами учета и калькулирования;
- выбор методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

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

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

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

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

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

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

Преимущества и недостатки указанных способов группировки затрат рассмотрены в п. 19.2.

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

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

Выбор способа оценки незавершенного производства. Незавершенное производство в массовом и серийном производстве целесообразно оценивать способами, принятыми в финансовом учете.

Выбор способа оценки готовой и отгруженной продукции. Готовая продукция и товары отгруженные могут отражаться в управленческом учете, как правило, аналогично вариантам, принятым в финансовом учете.

Выбор трансфертных цен. Трансфертные цены устанавливаются на основе:

- рыночных цен;
- затрат;
- договоров.

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

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

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

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

На практике нередко применяется смешанный или частично полуфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство, при котором часть полуфабрикатов отражается в учете, а на последующих стадиях учет ведется по бесполуфабрикатному варианту.

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

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

Выбор методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. При решении вопроса о выборе методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции нужно принимать во внимание технологические, организационные, отраслевые и другие особенности производства продукции.

Выбор техники, формы и организации управленческого учета

Разработка рабочего плана счетов. Планом счетов бухгалтерского учета 2000 г. предусмотрена возможность формирования расходов по обычным видам деятельности на счетах:

- 20-29;
- 20-39.

При использовании счетов 20-39 счета 30-39 рекомендуется применять для учета расходов по элементам затрат.

Для целей управленческого учета организации могут вводить новые синтетические счета, используя свободные коды счетов.

На основе системы субсчетов, предусмотренной утвержденным Планом счетов и Инструкцией по применению Плана счетов, организации определяют перечень используемых субсчетов, при необходимости объединяя, исключая или добавляя новые субсчета, а также их кодовые обозначения.

Выбор форм управленческого учета. Организации самостоятельно выбирают или разрабатывают форму управленческого учета, под которой понимают перечень применяемых учетных регистров, их построение, последовательность и способы записи в них.

Организация управленческого учета. Организация самостоятельно выбирает организационное построение службы, занимающейся управленческим учетом.

Система внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля. Организации самостоятельно разрабатывают систему внутрипроизводственного учета, функционирования и контроля, исходя из особенностей функционирования и требований управления производством и реализацией продукции.

9.2 Варианты организации управленческого учета: автономная и интегрированная системы

Организация управленческого (в том числе производственного) учета - внутренне дело. Администрация организации сама решает, как классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как увязать их с центрами ответственности, каким образом вести учет фактических, либо плановых (нормативных), полных, либо частичных (переменных, прямых, ограниченных) затрат.

Многообразие организаций, определяемое формами собственности, экономическими, юридическими, технико-технологическими и другими факторами, а также компетентность руководителей определяет и их потребность в той или иной форме организации управленческого учета.

Представим основные факторы, влияющие на выбор подсистемы управленческого учета, и основные, с нашей точки зрения, признаки классификации этих подсистем, а также их структуры на рис. 9.1.

В практике западного учета применяются два варианта связи между управленческой (иногда ее называют производственной, или аналитической) и финансовой бухгалтерией.

Эта связь осуществляется при помощи контрольных счетов, какими являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии. При наличии прямой корреспонденции счетов управленческой (производственной) бухгалтерии с контрольными счетами говорят об *интегрированной (монистической, однокруговой)* подсистеме учета, т.е. речь идет о первом варианте связи.

Если подсистема управленческого учета *автономная (замкнутая)*, то используются парные контрольные счета одного и того же наименования, известные как отраженные, зеркальные счета, или счета-экраны. Это второй вариант.



Рисунок 9.1 - Основные факторы выбора подсистемы управленческого учета и признаки классификации этих подсистем

Важнейшей характеристикой западных систем управленческого учета является *оперативность учета затрат*. С этой точки зрения учет затрат подразделяется на учет фактических (прошлых) затрат и учет затрат по системе «стандарт-кост». Система «стандарт-кост» включает в себя разработку норм стандартов на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление стандартной (нормативной) калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов (норм).

Подсистемы управленческого учета, применяемые на западных промышленных предприятиях, характеризуются многими признаками, которые можно положить в основе их классификации. Один из признаков - *полнота включения затрат в себестоимость производства*. Тут можно говорить о двух подсистемах (методах) управленческого учета: подсистема полного включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг), т.е. о традиционном учете полной себестоимости, и подсистеме неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку, например, по признаку зависимости расходов от объема производства, т.е. «директ-костинг».

Поскольку такой признак организации управленческой бухгалтерии, как учет полных затрат, или «директ-костинг», существен и влияет на организацию практически всех элементов подсистемы управленческого учета, они многообразны и определяются многими факторами.

Западные системы управленческого учета в силу их многообразия трудно сравнить с отечественным учетом. Сделаем это в разрезе наиболее существенных признаков.

Западная система учета в организации, как уже было сказано, разделена обычно на тесно взаимосвязанные финансовую (внешнюю) и управленческую (внутреннюю) подсистемы. До сих пор в отечественном бухгалтерском учете не было такого разделения бухгалтерии, но это станет необходимым в дальнейшем. Отечественный учет — это интегрированная система, организованная в единой системе счетов. В определенном смысле можно говорить об аналогии между отечественной системой учета и вариантом интеграции финансовой и производственной бухгалтерии на Западе.

Основным организационным вопросом в управленческом учете является необходимость детализации плана счетов. Для решения задач финансового учета большей детализации не требуется. К примеру, только для целей финансового учета все продажи могут заноситься в кредит единственного счета «Выручка от продаж» и в дебет счетов «Касса», «Банк» или «Дебиторская задолженность». Однако это сделает трудновыполнимой задачу анализа продаж по видам товаров, центрам прибыли, пунктам отгрузки или индивидуальным заказчикам.

Виды анализа, которые руководство стремится осуществлять более или менее регулярно, определяют детализацию плана счетов. По сути дела, она зависит от «детальных расширений», которые необходимы для каждой статьи затрат, доходов или активов.

Пример. 30 декабря 201х г. одно из подразделений АО «Сарданапал» израсходовало сырья и материалов на сумму 100 000 руб. на изготовление определенного товара. По поводу произошедшего события может быть задан один из следующих вопросов: какие конкретно использовались материалы? к какому виду продукции принадлежал товар? в каком подразделении использовались материалы?

Первый вопрос относится к более детальному описанию элементов себестоимости, второй — к распределению затрат по видам продукции, третий — к определению центров ответственности. Ответ на каждый из вопросов требует детализации данных о затратах на сырье и материалы.

Формальный ответ на все три вопроса предполагает, что план счетов должен содержать в качестве детализированного счет «Материалы X, использованные в товаре Y, произведенном в подразделении Z». Если в АО «Сарданапал» используется 1000 видов сырья и материалов для 100 товаров, производящихся в 30 центрах ответственности, то это может потребовать 3 млн. (1000 x 100 x 30) детализированных счетов, относящихся к одной общей категории — материальные, а также к категории «незавершенное производство».

Если АО хочет иметь данные по видам продукции и центрам ответственности на любую дату, то структура счетов должна детализироваться по всем вышеназванным позициям.

Многим организациям действительно необходима детальная информация по всем трем измерениям, поэтому данный пример не преувеличивает масштабы действительного использования в крупных организациях детализированных счетов — «кирпичиков».

Бухгалтерская база данных должна быть расширена, если организации нужно разделить элементы постоянных и переменных затрат. (Следует отметить, что полупеременные затраты также могут быть разделены на постоянные и переменные). Такое расширение может стать необходимым, если организации постоянно требуются краткосрочный анализ альтернативных затрат или внутрипроизводственная отчетность о доходах с разделением в ней постоянных и переменных затрат. В дальнейшем план счетов можно расширять, если организация захочет идентифицировать в своей структуре счетов затраты по их подконтрольности в том центре ответственности, где они возникли (или к которому отнесены).

Не существует «правильного» уровня детализации структуры счетов. Руководство должно само провести анализ показателей выгоды и затрат. Организации страдают скорее от недостаточной, чем от чрезмерной детализации бухгалтерской базы данных. Во многих случаях после компьютеризации базы данных организации не пересматривали свои планы счетов. Несмотря на общепризнанную сегодня потребность в большей детализации, совокупные затраты на переделку компьютерных программ для более детального учета могут оказаться нецелесообразными. Существуют примеры и необоснованно дорогостоящих компьютерных систем, чьи создатели ориентировались на максимально детальное предоставление информации для всевозможных видов анализа вместо простого выбора такой структуры данных, которая используется более или менее регулярно.

Обычной ошибкой в управленческом контроле является мнение руководителей, что неблагоприятные отклонения означают некачественную управленческую деятельность. Управленческие амбиции менеджеров могут сильно пострадать, если менеджеры получают сверху категоричный приказ исправить неблагоприятные отклонения, не имея возможности обсудить со своими начальниками причины этих отклонений. Менеджеры многих организаций страдают и от того, что их руководители уделяют слишком много внимания неблагоприятным отклонениям и оставляют практически без внимания отклонения благоприятные. Эти проблемы не являются недостатками построения системы контроля как таковой, а скорее относятся к стилю управления. Еще раз напомним, что в процессе управленческого контроля поведенческие рассуждения столь же важны, как и рассуждения бухгалтерские. Таким образом, солидное с концептуальной точки зрения построение системы управленческого контроля не будет эффективным, если менеджеры почувствуют, что их руководители оценивают их

деятельность произвольно и несправедливо, основываясь только на информации учета по центрам ответственности.

Вопросы для самоконтроля

- 1) Какие мероприятия по формированию организационно — методологической модели используют?
- 2) Как происходит переход к финансовой структуре предприятия?
- 3) Как происходит механизм формирования взаимодействия управленческого и финансового учетов?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Вахрушева, О. Б.** Управленческий учет: курс лекций / О. Б. Вахрушева. - М.: ЭКСМО, 2010. - 224 с.
2. **Вахрушина, М. А.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебник / М. А. Вахрушина. - 8-е изд., испр. - Электрон. текстовые дан. - М.: Омега-Л, 2010. - 570 с.
3. **Егорова, Л. И.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / Л. И. Егорова. - М.: Евразийский открытый институт, 2011. - 120 с.
4. **Керимов, В. Э.** Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студ. вузов по спец. «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика», «Налоги и налогообложение»; рек. МОН РФ / В. Э. Керимов. - 8-е изд., изм. и доп. - М. : Дашков и К, 2012. - 484 с.
5. **Кондраков, Н.П., Иванова, М. А.** Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие для студ. вузов по спец. 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и 351200 «Налоги и налогообложение»; доп. МО РФ / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. - 8-е изд., перераб. и доп. - М. : Инфра-М, 2013. - 352 с.
6. **Слиньков, Д. Г.** Управленческий учет: постановка и применение [Комплект]: научное издание / Д. Г. Слиньков. - СПб. : Питер, 2010. - 304 с., 1 эл. опт. диск (CD-ROM) : ил.

Дополнительная

1. **Ивашкевич, В. Б.** Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студентов вузов, обучающихся по фин.-экон. специальностям. - М.: Магистр, 2010.-574 с.
2. **Ивашкевич, В. Б.** Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». - 2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 2009. - 192с.
3. **Невешкина, Е. В.** Управление затратами и ценообразование: применение в условиях кризиса : практическое пособие. - М.: Омега-Л, 2011. - 134 с.
4. **Янковский, К. П.** Управленческий учет: учебное пособие для бакалавров, рекомендовано УМО / К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь. - СПб. : Питер, 2011. - 368 с.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Бизнес-курс. МВА. Управленческий учет и бюджетирование [Электронный ресурс]: учебное пособие / И. В. Сокольникова, А. А. Сорокин; ВАВТ. - М. : Бизнессофт, 2009. - 1 эл. опт. диск (CD-ROM).
2. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий аспект: учебное пособие / сост.: С. А. Федотова, С. А. Новоселова. - Саратов: ФГБОУ ВПО «Саратовский ГАУ», 2012. - 206 с.
3. Вахрушева, О. Б. Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / О. Б. Вахрушева. - М.: Евразийский открытый институт, 2011.
4. Вахрушева, О. Б. Управленческий учет: курс лекций / О. Б. Вахрушева. - М.: ЭКСМО, 2010. - 224 с.
5. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебник / М. А. Вахрушина. - 8-е изд., испр. - Электрон. текстовые дан. - М.: Омега-Л, 2010. - 570 с.
6. Гаррисон, Рэй. Управленческий учет: учебник для обучающихся по программе «Мастер делового администрирования»; рек. Советом Минобрнауки РФ / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр. - 12-е изд. - СПб. : Питер, 2012. - 592 с. : ил.
7. Егорова, Л. И. Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / Л. И. Егорова. - М.: Евразийский открытый институт, 2011. - 120 с.
8. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студентов вузов, обучающихся по фин.-экон. специальностям. - М.: Магистр, 2010.-574 с.
9. Ивашкевич, В. Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». - 2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 2009. - 192с.
10. Кондраков, Н.П., Иванова, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие для студ. вузов по спец. 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и 351200 «Налоги и налогообложение»; доп. МО РФ / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. - 8-е изд., перераб. и доп. - М. : Инфра-М, 2013. - 352 с.
11. Невешкина, Е. В. Управление затратами и ценообразование: применение в условиях кризиса : практическое пособие. - М.: Омега-Л, 2011. - 134 с.
12. Слиньков, Д. Г. Управленческий учет: постановка и применение [Комплект]: научное издание / Д. Г. Слиньков. - СПб.: Питер, 2010. - 304 с., 1 эл. опт. диск.
13. Федотова, Р. В. Управленческий учет затрат на качество молочной продукции и его взаимосвязь с МСФО: монография / Р. В. Федотова, Т. В. Говорунова, С. А. Новоселова. - Саратов: ФГОУ ВПО «Саратовский ГАУ», 2012. - 189с.
14. Черных, И. Н. Организация учета затрат по центрам ответственности: учеб. Пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. Н. Черных, З. Ч. Хамидулина. - М.: КноРус, 2010. - 160 с.
15. Янковский, К. П. Управленческий учет: учебное пособие для бакалавров, рекомендовано УМО / К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь. - СПб. : Питер, 2011. - 368 с.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
Лекция 1. Сущность и содержание бухгалтерского управленческого учета	4
1.1. Механизмы формирования внешней и внутренней информации, ее пользователи	4
1.2. Сущность, содержание управленческого учета, его цели и задачи	5
1.3. Сравнительная характеристика управленческого и финансового учета	8
Вопросы для самоконтроля	9
Список литературы	10
Лекция 2. Классификация и учет затрат	11
2.1. Понятие издержек, затрат и расходов	11
2.2. Классификация затрат	12
2.3. Организация учета производственных затрат по местам возникновения и центрам ответственности	16
Вопросы для самоконтроля	20
Список литературы	20
Лекция 3. Калькулирование себестоимости продукции	22
3.1 Понятие себестоимости продукции, ее состав и виды	22
3.2 Принципы калькулирования, его объекты (носители затрат) и методы	24
3.3 Учет калькуляционных затрат	27
Вопросы для самоконтроля	37
Список литературы	37
Лекция 4. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	38
4.1 Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	38
4.2 Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	39
4.3 Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	41
4.4 Система «Стандарт – кост» как продолжение нормативного метода учета	46
4.5 Система «Директ-костинг»	51
Вопросы для самоконтроля	59
Список литературы	60
Лекция 5. Бюджетирование и контроль затрат	61
5.1 Понятие и функции системы бюджетирования организации	62
5.2 Виды бюджетов	62
5.3 Система контроля за исполнением бюджетов	69
Вопросы для самоконтроля	72
Список литературы	73
Лекция 6. Принятие управленческих решений	74
6.1 Модели принятия управленческих решений	74
6.2. Использование релевантного подхода в типичных хозяйственных ситуациях	79
Вопросы для самоконтроля	

Список литературы	85
Лекция 7. Управленческие решения в области ценообразования	85
7.1 Ценовая политика предприятия: понятие и цели	86
7.2 Методы затратного ценообразования	86
7.3 Ценообразование на основе ценностного метода	87
7.4 Трансфертные цены	90
Вопросы для самоконтроля	92
Список литературы	94
Лекция 8. Оценка инвестиционных проектов	94
8.1 Понятие и виды инвестиций, их отражение в учете	96
8.2 Оценка эффективности инвестиционных проектов	96
Вопросы для самоконтроля	102
Список литературы	108
Лекция 9. Организация бухгалтерского управленческого учета	109
9.1 Учетная политика организации для целей управленческого учета	110
9.2 Варианты организации управленческого учета: автономная и интегрированная системы	110
Вопросы для самоконтроля	115
Список литературы	119
Библиографический список	119
Содержание	120
	121