

9.7. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Лысенко Д.В., к.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета

МГУ им. М.В. Ломоносова

Материалы статьи «Управленческий учет» апробированы в учебном процессе. Отличительной чертой материалов является их структурированность и изложение на основе большого количества примеров из практической деятельности. Управленческий учет представлен как метод обоснования управленческих решений, направленных на поиск резервов и выбор путей повышения эффективности производства продукции, эффективности использования ресурсов, выработки стратегии развития организации в перспективе с помощью достижения ключевых показателей деятельности. Материалы статьи окажут помощь в изучении управленческого учета и в организации его постановки на практике.

Предложенные в статье методы решения теоретико-методологических и организационно-методических задач управленческого учета с учетом западного опыта способствуют повышению обоснованности и качественного уровня принятия управленческих решений на предприятии, оптимизации затрат, контроля использования материальных ресурсов, контроля степени достижения стратегических целей и задач развития организации.

1. СУЩНОСТЬ И НАЗНАЧЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

1.1. Основные принципы финансово-хозяйственной деятельности предприятия

Одной из главных задач управления является установление целей, ради достижения которых формируется, функционирует и развивается организация как целостная система.

Финансово-хозяйственная деятельность любой организации начинается с определения ее предназначения, или, по англо-язычной терминологии, видения (vision) того, чем она должна стать для потребителей ее продукции или услуг, для региона, в пределах которого действует, и для общества в целом в ближайшие 10-20 лет. Обычно формулировку видения осуществляет высшее руководство или учредители компании, ставя перед собой такие вопросы:

- какой мы хотим видеть свою организацию в будущем?
- в чем состоит наш бизнес сейчас и каким он будет в будущем?
- кто является потребителями нашей продукции (услуг) и на какую группу покупателей организация будет ориентироваться в будущем?
- какими способами мы собираемся увеличивать ценность нашей продукции для потребителей?

Миссия – это очень важное заявление, отражающее общественно значимые намерения организации.

Миссия конкретизирует видение организации, давая представление о философии, концепции и смысле ее существования. Она содержит информацию о сфере деятельности, ключевых целях и принципах работы, о рынках, находящихся в фокусе интересов организации, что должно заинтересовывать другие организации, поставщиков, потребителей, простых людей, вызывать доверие и мотивировать их поступки по отношению к данной организации. Миссия мобилизует сотрудников на действия по достижению поставленных целей, объединяет их.

Миссия образует фундамент для установления целей всей организации, а также ее подразделений и функциональных подсистем (маркетинг, производство,

финансы, персонал и т.п.), каждая из которых ставит и реализует свои цели, логически вытекающие из общей цели предприятия. Наукой и практикой наработаны требования, которые необходимо учитывать при разработке целей организации:

- четкие временные рамки, на которые устанавливаются цели (долгосрочные, среднесрочные и краткосрочные);
- конкретность содержания и реальная достижимость целей;
- непротиворечивость и согласованность с другими целями, а также с ресурсами, потребными для их достижения;
- адресность (кто? когда? где?) и возможность осуществления контроля в ходе реализации целей.

Для упорядочения всего множества целей организации применяют их группировку (классификацию) по определенным критериям (табл. 1.1).

Таблица 1.1

ГРУППИРОВКА ЦЕЛЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Критерии классификации	Группы целей
Период времени	Стратегические (от одного года до 5-10 лет), тактические (от одного года до 5 лет), оперативные (ежедневные)
Содержание	Экономические, социальные, организационные, технические, научные, политические, экологические
Приоритетность	Особо приоритетные, приоритетные, остальные
Повторяемость	Постоянно решаемые, разовые (новые)
Деловая среда	Внутренние, внешние
Организационная структура	Цели организации, цели подразделений
Функциональные подсистемы	Маркетинг, инновации, финансы, производство, персонал, менеджмент
Стадии жизненного цикла	Создание, рост, зрелость, завершение

Цели организации существенно меняются на разных стадиях жизненного цикла. Жизненный цикл – это период, в течение которого организация проходит такие стадии своего функционирования, как создание, рост, зрелость и упадок. Графически основные этапы жизненного цикла организации представлены на рис. 1.1. По восходящей линии показаны создание, рост и зрелость организации, по ниспадающей кривой – спад.

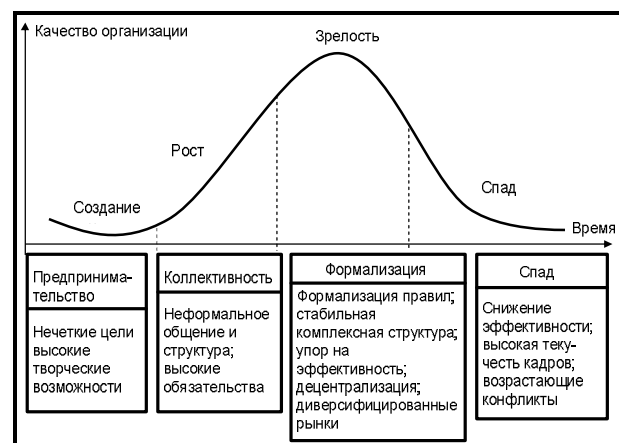


Рис. 1.1. Жизненный цикл организации

На первой стадии любая компания нацелена на то, чтобы выйти на рынки, установить деловые отношения с партнерами (поставщиками, торговыми организациями и пр.), изыскать необходимые средства для стартовой деятельности и организации бизнеса.

Для второй стадии – роста – приоритетными являются цели, которые отражают ее успешное позиционирование на рынке и удовлетворительные финансовые результаты. Среди них отметим дальнейшее расширение поля деятельности и рынков, достижение стабильности и прибыльности, в том числе за счет новых сфер бизнеса, совершенствование структуры управления, привлечение квалифицированных профессионалов по маркетингу, производству, финансам и т.д., стратегическое планирование деятельности, поиск новых финансовых источников для поддержания роста.

На стадии зрелости цели организации связаны с контролем за финансами, использованием конкурентных преимуществ, обеспечиваемых масштабами и высокими темпами роста, дальнейшим совершенствованием структуры управления, введением новых систем и методов управления (по целям, качеству, контролю и др.).

Количество и разнообразие целей и задач организации настолько велико, что без комплексного, системного подхода к определению их состава и взаимосвязей не может обойтись ни одно предприятие, независимо от размеров, специализации и форм собственности. Поставленные цели и задачи реализуются через функции управления, представленные на рисунке 1.2.

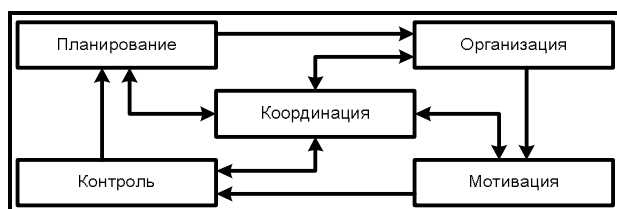


Рис. 1.2. Взаимосвязь общих функций управления

Планирование – это вид управленческой деятельности, связанный с составлением планов организации в целом, ее подразделений, функциональных подсистем, отделов и служб. Планы содержат перечень того, что должно быть сделано, определяют последовательность, ресурсы и время выполнения работ, необходимых для достижения поставленных целей. Соответственно планирование как процесс включает в себя следующее:

- установление целей и задач;
- разработку стратегий, программ и планов для достижения целей;
- определение необходимых ресурсов и их распределение по целям и задачам (бюджеты);
- доведение планов до всех, кто их должен выполнять и кто несет ответственность за их реализацию.

Планирование – это непрерывный процесс использования новых путей и способов совершенствования деятельности организации за счет выявленных возможностей окружающей среды, анализа сильных сторон, возникновения новых условий и факторов.

Организовывание – функция управления, задачей которой является формирование структуры организации, а также обеспечение работы предприятия всем необходимым – персоналом, материалами, оборудованием, помещениями, денежными средствами и т.п. Организовывание включает разделение на части и делегирование выполнения общей управленческой задачи путем распределения ответственности и полномочий, а также установления взаимосвязей между различными видами работ.

Мотивация – это деятельность, имеющая целью активизировать трудовой коллектив и каждого работающего

в организации и побудить их эффективно трудиться для выполнения задач, сформулированных в планах.

Контроль – это управленческая деятельность, задачей которой является количественная и качественная оценка и учет результатов работы организации. В ней выделяют два главных направления: контроль за выполнением работ, намеченных планами, и принятие мер по корректировке всех значительных отклонений от плана или самого плана.

Координация – это функция, обеспечивающая бесперебойность и непрерывность процесса управления. Главная задача координации – достижение согласованности в работе всех звеньев организации путем установления рациональных связей (коммуникаций) между ними.

Реализацию вышеперечисленных функций управления с помощью рисунка 1.3.

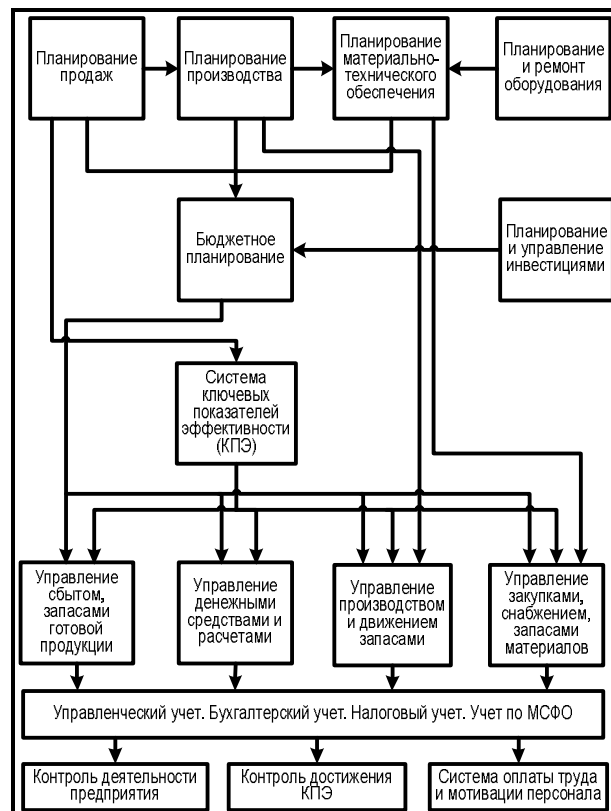


Рис. 1.3. Функциональная модель оперативного управления организацией

Стратегия организации. Центральным элементом стратегического планирования является стратегия организации (stratos «войско» + ago «веду»; в военной области стратегия определяется исходя из цели, заданной сверху, и состоит в определении путей ее достижения), поэтому прежде всего необходимо четко представлять современные трактовки сути и роли этого понятия.

Разработка стратегии организации является составной частью общего процесса стратегического управления, включающего три взаимосвязанных этапа:

- планирование стратегии (стратегическое планирование), позволяющее учитывать множество факторов и сложнейшую комбинацию их взаимовлияний; оно заменяет интуитивный подход к определению направления развития организации и долгосрочное планирование, базирующееся на сохранении в будущем тенденций, проявившихся в прошлом;

- разработку программ, форм и методов реализации стратегии, определение необходимых изменений в структуре, культуре и ресурсах организации;
- оценку и контроль выполнения запланированных действий, обеспечение соответствия между прогнозируемыми и реальными факторами и условиями; выявленные отклонения являются сигналом для регулирования и корректировки системы планов организации.

Планирование стратегии обеспечивает:

- определение направлений развития;
- формулировку целей стратегического развития;
- определение действий в соответствии со стратегией, тактикой и оперативными планами.

Цели, сформулированные руководством организации в самом начале процесса стратегического планирования, учитывают наличие разрыва между настоящим стратегическим профилем и видением ее положения в будущем. Для оценки изменений во внешней и внутренней среде, которые следует учесть, рекомендуется применять SWOT-анализ (аббревиатура слов: «strength» – сила, «weakness» – слабость, «opportunities» – возможности, «threats» – угрозы), позволяющий выявить возможности и угрозы со стороны внешней среды, а также выделить сильные и слабые стороны организации.

Для того чтобы наладить деятельность предприятия, применяя систему бизнес-инжиниринга. Инжиниринг бизнеса – это набор многих приемов и методов, которые компания использует для проектирования и развития бизнес-процессов в соответствии с поставленными целями и задачами.

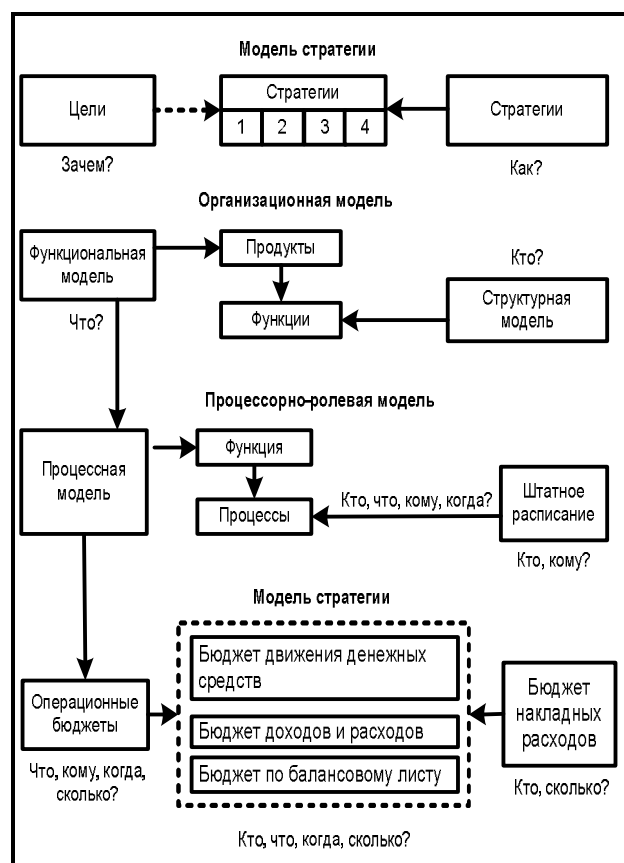


Рис. 1.4. Этапы бизнес-инжиниринга

Процесс бизнес-инжиниринга включает в себя: описание и оптимизацию бизнес-процессов; помощь в постановке ключевых показателей деятельности.

Постановку задач и определение образа будущей компании осуществляют менеджеры верхнего звена. Образ будущей компании – это спецификация основных целей компании, исходя из ее стратегии, потребностей клиентов, состояния отрасли и текущего положения компании.

1.2. Структура и описание основных бизнес-процессов финансово-хозяйственной деятельности предприятия

Деятельность организации можно рассматривать как систему, для которой определяются цели и условия функционирования через взаимосвязь основных элементов: ресурсов, производственного процесса и готовой продукции (рис. 1.5).

Входом системы являются материально-вещественные потоки ресурсов (средств и предметов труда) и потоки трудовых ресурсов, выходом – материально-вещественные потоки готовой продукции. Производственный процесс переводит вход системы в ее выход, т.е. в результате производственного процесса производственные ресурсы, соединяясь, становятся готовой продукцией. Целью бизнес-процессов является достижение высокого результата по отношению к затратам.

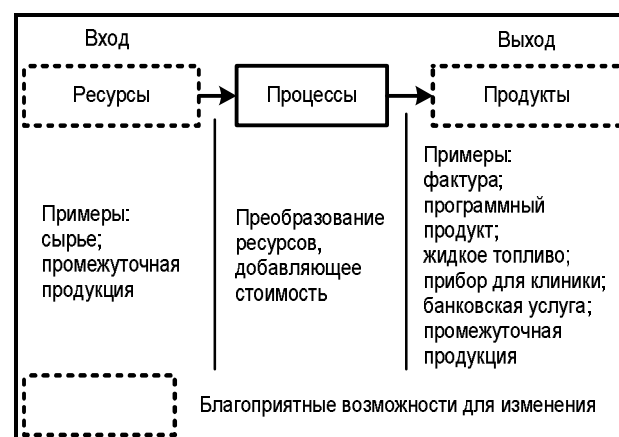


Рис. 1.5. Представление процесса в стандарте ISO 9000

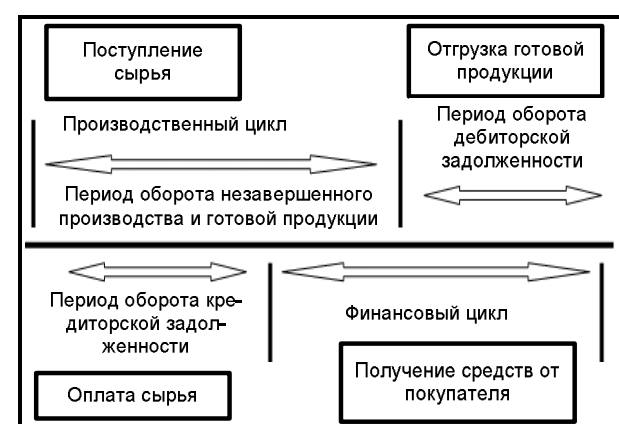


Рис. 1.6. Пример основных процессов организации

Деятельность любой организации предполагает осуществление целого ряда различных операций (бизнес-процессов), которые трудно поддаются группировке. Но как бы ни группировать происходящие в органи-

зации операции необходимо определить некоторые из основных бизнес-процессов (см. рис. 1.6):

- сбыт;
- производство;
- закупка;
- финансирование;
- общее управление, включая операции, связанные с наймом персонала.

Перечисленные процессы делятся на множество процессов второго уровня, например производство отдельных видов продукции, которые, в свою очередь, делятся на более мелкие. Их может быть несколько сотен.

Как только будет принято решение, какие компоненты продуктов производить самой организации, а какие должны быть произведены внешними предприятиями, можно выбрать процессы, наиболее подходящие для производства различных компонентов.

Концепция процессов внутризаводского планирования в реальном времени на основе постоянного анализа внешней среды (рынки, потребности клиентов, конкуренты, новые продукты, технологии) направлена на повышение роли производства в процессе цикла создания продукта. Основной формированием основного набора бизнес-процессов организации является портфель заказов продукции и услуг.

Выходные параметры портфеля заказов позволяют определить вид продукции (услуг), которую требуется поставить заказчику, количество, которое необходимо изготовить, сроки изготовления. Они являются основой формирования планов и бюджетов по стадиям производственного цикла (см. рис. 1.7).

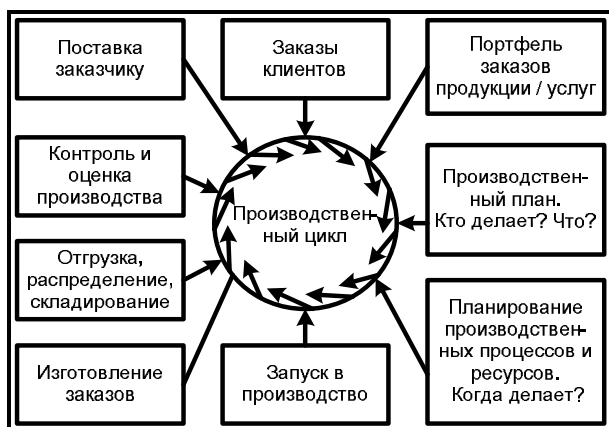


Рис. 1.7. Структурные составляющие производственного цикла

Основой формирования производственных структур организаций является производственный процесс изготовления изделий.

Основные фазы этого процесса – заготовительные, обрабатывающие, сборочные, испытательные – позволяют превратить исходные ресурсы в продукты или услуги.

Основное производство складывается из совокупности основных операций процесса изготовления изделия. Операции по выработке всех видов энергетических ресурсов, изготовлению и ремонту технологической оснастки, оборудования и др. относятся к вспомогательному производству. Операции по складированию, распределению и отгрузке продукции заказчику возложены на различные обслуживающие хозяйства.

Состав цехов и служб, реализующих производственный процесс изготовления изделия, формы их взаимо-

связей формируют производственную структуру. Производственная структура опытного производства представлена на рис. 1.8. Основные уровни типовой производственной структуры: цех – отделение – участок – бригада – рабочее место.

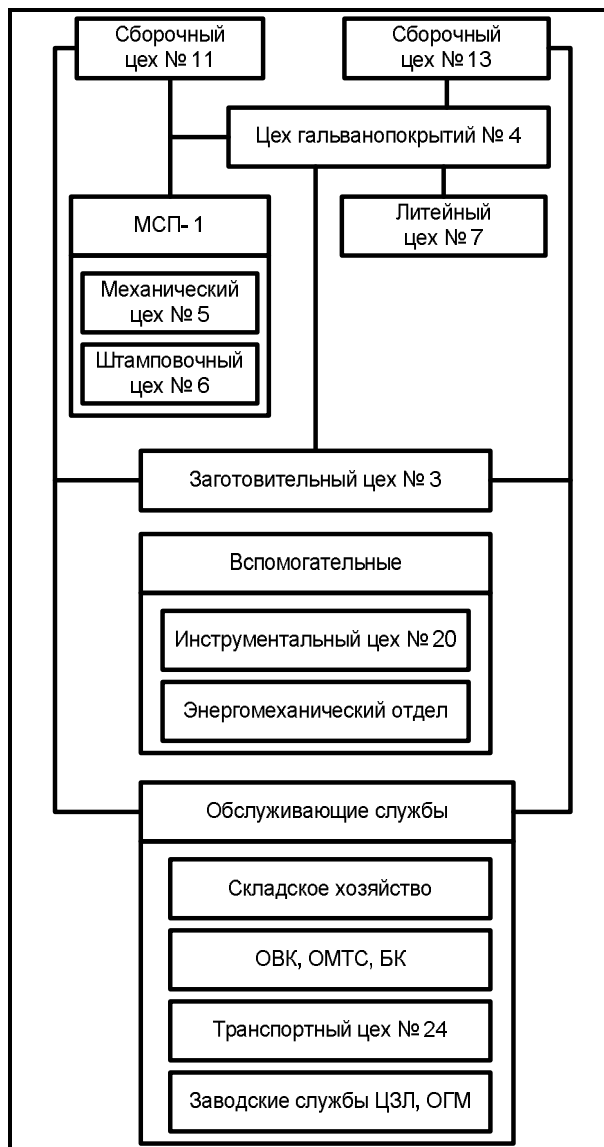


Рис. 1.8. Производственная структура ОАО «ЗЭИМ»

Для установления последовательности работы цехов и служб производства составляется график изготовления продукта. При составлении графика делается развернутый расчет длительности цикла изготовления продукта цепным методом в порядке, обратном ходу производственного процесса. От срока передачи образца продукта на испытания определяется время цикла общей сборки, агрегатной сборки и т.д. Далее уточняются циклы выполнения отдельных операций, параллельность их выполнения с целью минимизации общего цикла. Работа остальных служб согласуется с планами и потребностями основных цехов на основе опережения сроков начала работ в основных цехах.

График изготовления продукта является основой оперативного планирования по запуску изделий в производство.

Целесообразность описания процессов «как есть» определяется исходя из размеров предприятия. Наиболее целесообразно это для больших компаний, в процессах которых задействовано несколько крупных подразделений и отсутствует возможность подробного анализа бизнес-процессов (затруднено комплексное представление всей совокупности бизнес-процессов), не прибегая к их описанию. В небольших компаниях этот этап может быть пропущен. Каждая компания должна самостоятельно определить для себя оптимальное соотношение затраченных усилий, ресурсов и ожидаемой отдачи от этого. Здесь вряд ли можно найти универсальное решение. Наибольшую сложность представляет согласование описанных бизнес-процессов с руководителями подразделений: в данном случае единого мнения нет, и нужно найти решение, которое устроит всех.

При описании бизнес-процессов необходимо составить карту (см. табл. 1.2).

Таблица 1.2

КАРТА ОПИСАНИЯ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ

Наименование раздела обсле- дования	Процедуры и документы	Сроки			При- меча- ния
		На- чала	Завер- шения	Кол-во чело- веко- дней	
Общие описания					
-	Общее описание систем и структур	-	-	-	-
-	Общая организационная структура	-	-	-	-
-	Структура положений и инструкций. Описание документооборота.	-	-	-	-
-	Описание общей кадровой политики	-	-	-	-
-	Положение на рынке, внешняя среда	-	-	-	-
-	Информационное и техническое обеспечение	-	-	-	-
-	Стоимость акций	-	-	-	-
-	Инновационная политика	-	-	-	-
Описание основных бизнес-процессов					
Снабже- ние	Система положений и инструкций, описание документооборота. Информационное и техническое обеспечение. Описание системы планирования. Описание системы учета. Описание системы контроля	-	-	-	-
Произ- водство		-	-	-	-
Сбыт		-	-	-	-
Финансы		-	-	-	-
Инвести- ции		-	-	-	-
НИР		-	-	-	-
ОКР		-	-	-	-
Общий финансово-экономический анализ					
Рекомендации					

Длительность и структура бизнес-процесса (ДБП) являются важными показателями организации производства. Длительность зависит от особенностей конструкции изделия, технического уровня производства, эффективности применяемых форм и методов организации производства. Комплексный анализ длительности бизнес-процессов проводится по важнейшим процессам и начинается с оценки изменения длительности производственного цикла по основным технико-экономическим факторам (см. табл. 1.3 и 1.4).

Таблица 1.3

АНАЛИЗ ДЛИТЕЛЬНОСТИ БИЗНЕС-ПРОЦЕССА (ДБП)

Изделия (узлы, детали)	ДБП, нормо-час		Отклонение фактического ДБП от базисного				
			Всего		В т.ч. за счет изменения, %		
	Базис	Факт	Нормо-час	%	Конструкции	Техника и технологии	Организация производства и труда
А	3,36	3,24	-0,12	-3,6	0,2	-1,3	-2,5
Б	7,13	6,39	-0,74	-10,4	-2	-3,4	-5

Таблица 1.4

АНАЛИЗ СТРУКТУРЫ БИЗНЕС – ПРОЦЕССА

Изделия (узлы, детали)	Производственный цикл, всего	В том числе, %				
		Рабочее время	Время транспортных операций и технического контроля	Время перерывов		
				Всего	В том числе ре-жимных	межоперационных
А	100	31	18	51	24	27
Б	100	26	17	37	29	28

При описании бизнес-процессов нужно руководствоваться простыми правилами.

- Описание процессов должно проводиться сверху вниз, то есть сначала описываются процессы, происходящие на верхнем уровне компании, после чего детализируются. Например, процесс «Подготовка финансовой отчетности» делится на подпроцессы «Заккрытие периода», «Обработка информации» и «Внесение поправок», которые, в свою очередь, могут разбиваться на еще более мелкие процессы. На данном этапе очень важно четко обозначить границы бизнес-процессов, поскольку от этого в дальнейшем будет зависеть распределение ответственности среди их владельцев.
- Необходимо использовать уже имеющиеся в компании описания процессов. Как правило, даже в небольших организациях на момент начала оптимизации уже существует частичное и разрозненное описание процессов. Это могут быть должностные инструкции, положения, регламенты. Их использование позволит сэкономить время на описание процессов.

Необходимо использовать существующие в других компаниях описания процессов. При описании бизнес-процессов следует ориентироваться на опыт ведущих консалтинговых компаний, предприятий-конкурентов, которые выполняли аналогичные работы. Адаптировать уже составленное описание процесса под специфические условия работы всегда значительно проще, чем составлять его с нуля.

Выделим пять базовых типов производственных процессов, встречающихся в практике:

- непрерывный процесс;
- поток / линия;
- партия;
- индивидуальный, неритмичный;
- проектный.

Непрерывный процесс требует высоких капитальных затрат. Этой форме процесса присуща высокая автоматизация контроля над процессом. Сырье проходит через подготовительные операции производства готовой продукции в пределах ограниченного спектра продуктов. Примеры продукции отраслей – пластмассы, химические материалы, нефть, искусственное волокно.

но, сталь. Производство жидких и порошковых моющих средств и очистка воды. Производство автомобилей, телевизоров, компьютеров, калькуляторов, фотоаппаратов и видеооборудования.

Традиционный технологический процесс непрерывного производства изделий одежды представлен на рис. 1.9.

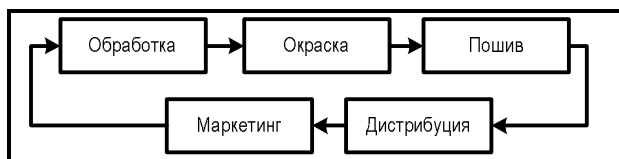


Рис. 1.9. Технологический процесс производства и реализации изделий одежды

Поток / линия (конвейер) – это, например, линия по производству автомобилей, где продукты проходят одни и те же ступени в производственном процессе. Примеры поточного производства можно встретить в сфере обслуживания: программы по массовым прививкам, автоматические машинные мойки, механизированная уборка урожая, почтовый сервис и предприятия общепита (та их часть, которая относится к так называемому быстрому питанию). Следует отметить, что применение такого типа процессов в сфере услуг более ограничено, так как обслуживание все же более индивидуально.

Партия. Этот тип процесса наиболее соответствует производству небольших изделий, которые можно изготовить с помощью нескольких этапов. Многие продукты питания изготавливаются партиями. Консервный завод может обрабатывать разные виды овощей; первая серия – резаная морковь, вторая – зеленый горошек, потом кукуруза или свекла. Все они могут проходить одинаковый процесс промывки, сортировки, нарезки, приготовления и консервирования, но между этими циклами оборудование нужно перенастраивать.

Неритмичный процесс лучше всего соответствует продуктам индивидуального (цехового) производства, когда продукт именно такой формы может никогда больше не понадобиться. Авторемонтная мастерская является примером цеховой организации производства. Каждая машина обслуживается индивидуально. Большие ремонтные предприятия могут иметь специалистов по каждому отдельному виду ремонта (допустим, только по тормозной системе), но автомобили все же обслуживаются единично. К данному типу производственного процесса также можно отнести публикацию учебников, хлебоуточное производство, систему здравоохранения и образования, создание товарных запасов (одежда, автомобильные шины).

Проектный тип производства используется, когда продукт очень большой, сложный, уникальный и часто в единственном экземпляре, как, например, в гражданских инженерных проектах. Примеры данного типа – особо крупные или необычные строительные проекты, развитие или продвижение новых товаров, космические проекты и комплекс работ по ликвидации последствий аварий.

1.3. Планирование производства

Стремясь увеличить выручку, отдел продаж старается принять в производство максимальное количество заказов, зачастую даже с минимальной рентабельностью. В ситуации, когда производственные мощности

предприятия ограничены, такая политика продаж неизбежно ведет к снижению прибыли компании и появлению кассовых разрывов. Оптимизировав производственный план компании на основании показателей маржинальной прибыли и трудоемкости выпускаемой продукции, возможно значительно увеличить рентабельность бизнеса.

В период отсутствия стабильных заказов (90-е годы) для загрузки производственных мощностей и получения «живых» денег предприятия выполняли любые заказы. Зачастую первоначальные планы производства пересматривались по несколько раз по мере поступления новых заказов.

Планирование структур и процессов включает планы по мощностям, технологическим процессам и информационным технологиям, а также организационный план (рис. 1.10).



Рис. 1.10. Основные составляющие производственного плана

На основании заключенных заказов, а также предстоящих заказов в среднесрочном периоде по результатам формирования структурных процессов определяются: прямые издержки производства; потребность в рабочей силе; количество производственных часов по каждому заказу последовательно; предполагаемые сроки; потенциал, имеющийся на уровне каждого производственного звена.

Это позволяет разработать предварительный план загрузки для каждой категории персонала и для каждого производственного звена, определить показатель интенсивности производства (загруженности) на год оценки, а также предусмотреть количество персонала (наем на работу, сокращение штата, наем временного персонала) и принять решение о реорганизации производственной структуры.

Раздел производственного плана продукции и услуг независимых разработок для потенциальных потребителей должен отвечать стратегическим направлениям деятельности организации. Формирование этого раздела производственного плана может проходить по предварительно намеченному плану выпуска продукции и услуг, или предлагаемые для производства разработки могут быть совершенно новыми. Поскольку не

финансируемые заказчиком разработки составляют значительную часть капиталовложений организации, их выбор и оценка должны быть тщательными и основательными. Проверяются не только цели, но и средства достижения целей. Рассчитываются риск, связанный с новыми разработками, их необходимость, окупаемость в течение жизненного цикла продукции. Следует учитывать, что разработка, не финансируемая заказчиком, может быть остановлена в любой момент, если обосновывается ее неперспективность.

В производственном плане формируются также основные принципы системы закупок и качества:

- заключение контрактов, действие которых распространяется на все подразделения предприятия;
- осуществление закупок в масштабе предприятия при сохранении определенной автономии подразделений производства;
- планирование закупок на ранней стадии разработки новой продукции;
- контроль качества на всех этапах производственного цикла.

Планирование производственных процессов и ресурсов. На этом этапе производственного цикла все выполняемые заказы рассматриваются с учетом стадий производства, порядок которых определяется при подготовке к запуску в производство, а также требуемых средств, необходимых для завершения работ по изготовлению продукта.

Это позволяет провести сравнение предварительно предусмотренных затрат на выполнение заказа с заранее запланированными, а также определить величину допуска возможных отклонений между предварительно предусмотренными производственными затратами и заново оцененными производственными затратами в процессе производства или реально полученными по окончании производства.

В процессе составления производственного плана формируются рабочие группы.

В состав рабочей группы по составлению плана производства, кроме директора по производству и представителей финансовой службы, входят представители коммерческой службы. Задача финансистов заключается в предоставлении исчерпывающей информации, позволяющей принимать долгосрочные обоснованные управленческие решения о целесообразности производства того или иного продукта. Иногда финансисты, увлекаясь результатами своих расчетов, забывают, что успех бизнеса зависит от долгосрочных решений, а не решений «одного дня», приносящих компании сиюминутную прибыль. Основной целью финансового менеджмента должно быть увеличение стоимости компании, которая достигается путем формирования успешной стратегии и с помощью инструментов, помогающих ее реализовать. Чтобы быть успешной, компания должна сначала разработать общую стратегию, хотя бы на пять ближайших лет, определить в ее рамках продуктовую стратегию и только потом принимать управленческие решения о корректировке производственной программы предприятия. Соответственно, решения должны приниматься не только на основе маржинального подхода, но и с учетом развития продуктового портфеля предприятия, как в краткосрочной перспективе, так и в долгосрочной.

При планировании производственной программы необходимо учитывать и спрос на производимую продукцию, и специфику отрасли предприятия, а также множество других факторов.

1. Увеличение складских запасов. Сырье и материалы приобретались заранее, исходя из составленного плана производства. При пересмотре плана может выясниться, что часть материалов, уже оплаченных и доставленных на склад, будет не востребована. В итоге денежные средства будут обездвижены в запасах, а также увеличатся затраты на содержание склада.
2. Нецелевое использование запасов. В ситуации, когда производственный план регулярно пересматривался, сырье и материалы со склада, закупленные для производства одного вида продукции, нередко используются для выпуска других товаров. Когда поставка этих материалов осуществляется в течение двух-трех дней, это не вызывает серьезных проблем. Однако если поставка занимает месяц, компания не может выполнить ранее поступившие заказы и, как следствие, нарушает договорные обязательства перед клиентами. Это провоцирует отток клиентов и применение штрафных санкций.
3. Рост незавершенного производства. Другой распространенный случай – когда производство той или иной продукции приостанавливается из-за выполнения срочного заказа. Надо отметить, что подобная ситуация сохраняется на многих крупных производственных предприятиях, испытывающих дефицит денежных средств и обладающих ограниченными производственными мощностями. Избежать подобных проблем можно, если отказаться от части поступающих заказов, а план производства составлять на основе таких критериев, как маржинальная прибыль и трудоемкость выпускаемой продукции.

Остановимся подробнее на методике оптимизации производственного плана.

Технология составления плана производства

Для оценки эффективности использования производственных мощностей и управления ассортиментом выпускаемой продукции необходимо разработать регламент формирования производственной программы (рис. 1.11).

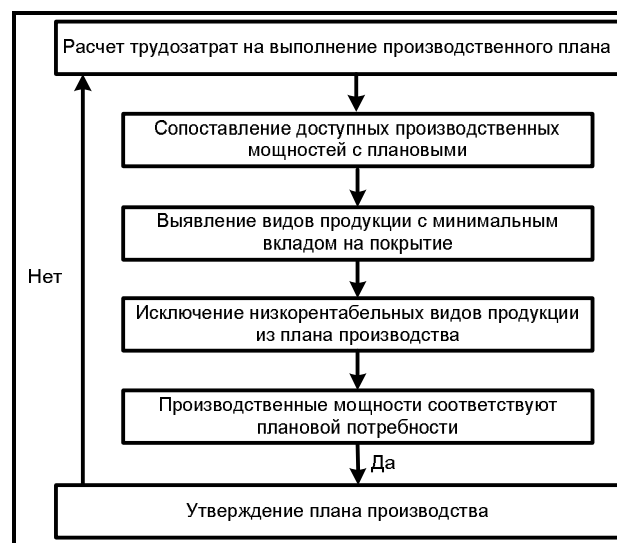


Рис. 1.11. Регламент оптимизации производственного плана

Чаще всего уровень деловой активности определяется объемами производства работ, выпуска продукции или объемами продаж и т.д. (производственной мощностью) на данном участке деятельности.

Производственная мощность – это уровень деловой активности, то есть, чаще всего, объем производства организации при определенном объеме производственных ресурсов. Иначе говоря, это объем производства продукции, который организация может выпустить

в данном отчетном периоде. При увеличении объема производства сверх производственной мощности, как правило, требуются дополнительные производственные площади, оборудование, персонал. Производственная мощность является основным внутренним лимитирующим фактором процесса производства.

Лимитирующие факторы делятся на две группы.

- Внешние факторы, не контролируемые организацией. К ним относятся:
 - объем рыночного спроса (емкость рынка);
 - сырье и материалы;
 - редкие и специальные виды оборудования;
 - квалифицированный персонал;
 - ожидаемый уровень инфляции;
 - экономическая и политическая ситуация в регионе, стране и даже в мире.
- Внутренние факторы, в значительной степени контролируемые организацией:
 - производственные мощности организации;
 - производительность труда работников организации;
 - обеспеченность организации достаточным количеством денежных средств.

Влияние лимитирующих факторов на деятельность организации определяют с помощью SWOT-анализа.

В производственную мощность включается все наличное оборудование за исключением резерва, величина которого зависит от спецификации спроса на продукцию или услуги.

Планирование типа мощности зависит от товаров и услуг, которые предприятие приняло к использованию. Объем мощности, количество и состав необходимого оборудования определяются спецификацией изделий / услуг, их номенклатурой, а также технологией производства.

Низкий уровень загрузки ведет к тому, что многие отечественные производства из-за высоких постоянных издержек на единицу выпуска продукции используют свои мощности ниже точки безубыточности и несут прямые убытки.

Расчет мощности в условиях однономенклатурного производства выражается в единицах выпускаемой продукции. Однако при большой номенклатуре выпускаемых изделий невозможно выделить универсальную единицу оценки мощности. Загрузка оборудования определяется как отношение реального выпуска к проектной мощности.

Для расчета загрузки необходимо знать годовую программу выпуска, трудоемкость каждой операции технологического процесса, производительность и полезный фонд времени работы оборудования в год. Формула укрупненного расчета количества оборудования для автоматизированного производства выглядит следующим образом:

$$n = \frac{\sum_{i=1}^k N_i \cdot t_i}{m_i \cdot F_{\text{пол}}},$$

где

n_i – расчетное количество оборудования i -й модели, шт.;

N_i – годовая программа выпуска i -го изделия, шт.;

t_i – трудоемкость выполнения операций технологических процессов изготовления i -го изделия в час;

k – количество выпускаемых предприятием изделий;

m_i – количество одновременно работающих при выполнении i -й операции, человек;

$F_{\text{пол}}$ – годовой полезный фонд времени работы одного рабочего.

Укрупнено, можно выделить три основных этапа составления плана производства:

- оценка трудоемкости производственной программы и сопоставление с имеющимися ресурсами;
- расчет маржинальной прибыли по видам продукции;
- анализ маржинальной прибыли и трудоемкости.

Остановимся подробнее на перечисленных этапах формирования производственного плана.

Трудоемкость производственной программы

План производства составляется на основании данных коммерческого отдела о прогнозе продаж на предстоящий месяц с учетом доступных складских остатков готовой продукции. После того как спланировано количество изделий, которое предстоит произвести, выполняется пересчет производственного плана в нормо-часы. Другими словами, количество производимой продукции умножается на время, необходимое для производства одного готового изделия (трудоемкость изделия).

Информация о трудоемкости изделия (количество нормо-часов, затрачиваемых на изготовление продукции) представляется планово-экономическим отделом. Время, необходимое для выпуска изделия, рассчитывается на основании конструкторско-технологической документации с использованием нормативов справочников по видам производств, операций, режимов работы оборудования. Такой подход позволяет определить с максимальной точностью трудоемкость и материалоемкость любого готового изделия, состоящего из сотни комплектующих, которые проходят до десятка операций механической обработки.

Предприятие может самостоятельно разработать нормы трудоемкости по выпускаемым видам продукции, проведя контрольные замеры времени выполнения тех или иных производственных операций.

Следующий шаг – сравнение плановой потребности в трудовых ресурсах и максимально доступного фонда рабочего времени, который в том числе включает сверхурочные работы и выходные дни. Это позволяет оценить способность предприятия выполнить поставленный план. Пример расчета трудоемкости выпуска запланированного количества изделий и сравнения с максимально доступным фондом рабочего времени представлен в табл. 1.5.

По данным табл. 1.5 можно сделать вывод о том, что отдельные цеха загружены более чем на 100%, значит, план производства не может быть выполнен. В такой ситуации финансовый директор участвует в корректировке портфеля заказов и производственного плана с целью обеспечить выполнимость поставленного плана и при этом максимизировать финансовый результат деятельности компании.

Определение маржинальной прибыли по видам продукции

Производственный план корректируется на основании такого показателя, как маржинальная прибыль. Другими словами, из производственной программы исключаются изделия с наименьшей маржинальной прибылью, приходящейся на один нормо-час. Пример расчета маржинальной прибыли представлен в табл. 1.6.

Составление пропускной калькуляции

Методика пропускной калькуляции применяется в условиях ограниченной производительности отдельных производственных участков или оборудования.

Таблица 1.5

ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ ПЛАН КОМПАНИИ «СИГМА»

Показатели		Изде- лие 1	Изде- лие 2	Изде- лие 3	Изде- лие 4	Изде- лие 5	Суммарная загрузка цеха, нормо-часы	Максимально доступный фонд рабочего времени, нормо-часы	Процент за- грузки цеха, %
Объем производства, шт.		1 000	200	10	2 000	15 000	-	-	-
Трудоемкость готового изделия, нормо-часы		50	25	95	75	5	-	-	-
Цех 1	на одно изделие	20	7	45	25	2	-	-	-
	на весь выпуск	20 000	1400	450	50 000	30 000	101 850	100 000	102
Цех 2	на одно изделие	10	8	10	40	1	-	-	-
	на весь выпуск	10 000	1600	100	80 000	15 000	106 700	100 000	107
Цех 3	на одно изделие	20	10	40	10	2	-	-	-
	на весь выпуск	20 000	2000	400	20 000	30 000	72 400	75 000	97

Таблица 1.6

РАСЧЕТ МАРЖИНАЛЬНОЙ ПРИБЫЛИ НА ОСНОВАНИИ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ПЛАНА

№	Показатели	Изде- лие 1	Изде- лие 2	Изде- лие 3	Изде- лие 4	Изде- лие 5
1	Объем производства, шт.	1 000	200	10	2 000	15 000
2	Цена реализации, руб.	30 000	27 500	75 000	7 500	1 000
3	Трудоемкость одного изделия, нормо-часы	50	25	95	75	5
4	Прямые затраты на одно изделие (зарплата) [стр. 3 * 50 руб. (стоимость нормо-часа)], руб.	2 500	1 250	4 750	3 750	250
5	Прямые затраты на одно изделие (материалы), руб.	2 000	8 500	2 500	500	600
6	Усеченная себестоимость одного изделия (стр. 4 + стр. 5), руб.	4 500	9 750	7 250	4 250	850
7	Маржинальная прибыль одного изделия (стр. 2 стр. 6), руб.	25 500	17 750	67 750	3 250	150
8	Маржинальная прибыль на 1 нормо-час (стр. 7 / стр. 3), руб. / нормо-час	510	710	713	43	30

Таблица 1.7

ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ ПЛАН

Показатели		Изде- лие 1	Изде- лие 2	Изде- лие 3	Изде- лие 4	Изде- лие 5	Суммарная за- грузка цеха, нормо-часы	Максимально доступ- ный фонд рабочего времени, нормо-часы	Процент за- грузки цеха, %
Объем производства, шт.		1 000	200	10	2 000	8 000	-	-	-
Трудоемкость готового изделия, нормо-часы		50	25	95	75	5	-	-	-
Цех 1	на одно изделие	20	7	45	25	2	87 850	100 000	88
	на весь выпуск	20 000	1 400	450	50 000	16 000			
Цех 2	на одно изделие	10	8	10	40	1	99 700	100 000	100
	на весь выпуск	10 000	1 600	100	80 000	8 000		-	-
Цех 3	на одно изделие	20	10	40	10	2	58 400	75 000	78
	на весь выпуск	20 000	2 000	400	20 000	16 000			
Маржинальная прибыль, млн. руб.		25,5	3,55	0,677	6,5	1,2	-	37,42	-
Маржинальная прибыль до изме- нения производственной про- граммы, млн. руб.		25,5	3,55	0,677	6,5	2,25	-	38,48	-

Таблица 1.8

ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ ПЛАН КОМПАНИИ

Показатели		Изде- лие 1	Изде- лие 2	Изде- лие 3	Изде- лие 4	Изде- лие 5	Суммарная загруз- ка цеха, нормо- часы	Максимально доступный фонд рабочего времени, нормо-часы	Процент за- грузки цеха, %
Объем производства, шт.		1 000	200	10	1800	15 000	-	-	-
Трудоемкость готового изделия, нормо-часы		50	25	95	75	5	-	-	-
Цех 1	на одно изделие	20	7	45	25	2	96 850	100 000	97
	на весь выпуск	20 000	1400	450	45 000	30 000			
Цех 2	на одно изделие	10	8	10	40	1	98 700	100 000	99
	на весь выпуск	10 000	1600	100	72 000	15 000			
Цех 3	на одно изделие	20	10	40	10	2	70 400	75 000	94
	на весь выпуск	20 000	2 000	400	18 000	30 000			
Маржинальная прибыль, млн. руб.		25,5	3,55	0,677	5,85	2,25	-	37,82	-

Основная цель построения пропускной калькуляции – определить, выпуск какой продукции позволит «провести» через узкое место в технологическом цикле наибольшую маржинальную прибыль. Иными словами, надо рассчитать отношение маржинальной прибыли по отдельным видам продукции к ограниченному ресурсу. В качестве ограниченного ресурса могут выступать показатели производительности труда, времени работы производственного оборудования, пропускной способности отдельных цехов и т.д. Производственный план должен быть составлен таким образом, чтобы продукция, у которой отношение маржинальной прибыли к ограниченному ресурсу наибольшее, производилась в первую очередь.

Как уже было отмечено, производственный план оптимизируется за счет исключения изделий с наименьшей маржинальной прибылью. По данным табл. 1.7, наименьшей маржинальной прибылью обладает изделие №5, маржинальная прибыль которого – 150 руб., и маржинальная прибыль нормо-часа – 30 руб.

Сократив количество изделий №5 в плане производства, удастся сбалансировать нагрузку на производственные подразделения, при этом маржинальная прибыль компании снизится незначительно (табл. 1.8).

Однако необходимо отметить, что применение описанного подхода к оптимизации производственного плана не всегда дает объективные результаты, поэтому нужно проверить правильность принятого решения, сопоставив маржинальную прибыль на весь объем производства с общей трудоемкостью.

Анализ трудоемкости и маржинальной прибыли

Изменение производственного плана только на основании показателя маржинальной прибыли не всегда позволяет получить оптимальные решения с точки зрения увеличения рентабельности бизнеса. Поэтому дополнительный контрольный этап формирования производственного плана – это анализ соотношения маржинальной прибыли одного нормо-часа и трудоемкости выпуска одного изделия. Наглядно методику такого анализа можно проиллюстрировать на примере матрицы, приведенной на рис. 1.12.

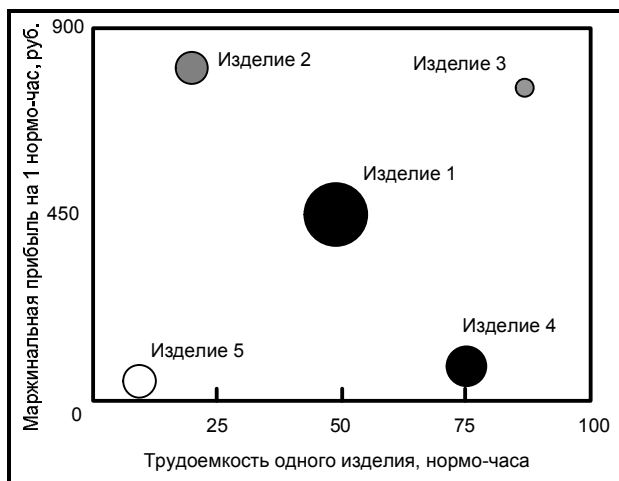


Рис. 1.12. Матрица соотношения маржинальной прибыли и трудоемкости

Остановимся подробнее на тех данных, которые представлены в матрице, и охарактеризуем каждый из

видов выпускаемой предприятием продукции. Изделие №1 занимает большую долю в объеме производства предприятия (в нормо-часах), но при этом приносит и максимальную маржинальную прибыль. Изделие №2 уникально, за счет чего при достаточно низкой трудоемкости предприятие имеет возможность продавать его с большой наценкой. Другой вариант уникального товара – изделие №3, трудоемкость и наценка которого достаточно высоки. Вероятнее всего, оно находится на стадии внедрения и по мере накопления производственного опыта и увеличения объема выпуска будет приближаться к изделию №2. Самым проблемным в компании является изделие №4, на которое приходится более 50% трудозатрат, однако каждый затраченный нормо-час приносит крайне низкую маржинальную прибыль. В перспективе возможно либо увеличение цены, либо постепенный отказ от его выпуска. Изделие №5 обладает низкой трудоемкостью и маржинальной прибылью в расчете на 1 нормо-час, однако его недостатки компенсируются массовым объемом производства, стабильностью заказов и поступления выручки.

На предыдущем этапе на основе анализа маржинальной прибыли было решено сократить производство изделия №5 до 8 тыс. штук, при этом общая маржинальная прибыль по компании составила 37,4 млн. руб.

Метод соотношения трудоемкости и маржинальной прибыли свидетельствует об обратном – наименее выгодно для предприятия производство изделия №4. Благодаря сокращению его выпуска до 1800 штук будет не только обеспечена нормальная загрузка производственных цехов, но и достигнута большая маржинальная прибыль по компании – 37,82 млн. руб., что на 400 тыс. руб. превышает предыдущий вариант производственного плана (см. табл. 1.6). Анализ соотношения трудоемкости и маржинальной прибыли можно использовать и на стадии принятия решения о выпуске новой продукции. Если новая продукция будет расположена в верхнем левом углу матрицы, то она крайне выгодна для предприятия. Если же в правом нижнем, то ее производство может оказаться убыточным. Для принятия решения о производстве продукции, расположенной в центре матрицы, ее левом нижнем и правом верхнем углах, необходимо проанализировать дополнительную информацию, в первую очередь, связанную с развитием рынков сбыта и возможностями такого сокращения себестоимости продукции.

Таким образом, оптимальность производственного плана можно оценить на основании соотношения трудоемкости и маржинальной прибыли. Первоначально производственная программа предприятия (портфель заказов) по номенклатуре нормируется по каждому заказу и позиции производственной программы в нормо-часах. Затем для каждого заказа рассчитывается объем маржинальной прибыли. После этого производственная программа оптимизируется по критерию максимизации маржинальной прибыли при максимально достижимой загрузке производства в нормо-часах. При оптимизации производственного плана учитывается, что отдельные производства загружены неравномерно, а значит, возникают затраты на оплату простоев производств, не полностью задействованных в производстве продукции, и затраты на привлечение дополнительных ресурсов в «перегруженные» производства (привлечение дополнительных рабочих, аренда производственных площадок на других предприятиях и оборудования).

Корректировка производственного плана осуществляется не только на основании расчетов. Она должна быть дополнена маркетинговым анализом, позволяющим учесть конъюнктуру рынка, а не только объем трудозатрат. Используя такой подход к корректировке производственной программы, можно избежать пространственных ошибок, связанных с планированием, и минимизировать потерю маржинальной прибыли. В результате использования указанной методики можно сократить общую трудоемкость производственного плана на 20%, при этом потеря маржинальной прибыли составит не больше 3%.

1.4. Организационная структура предприятия как основной элемент успешного воплощения стратегии его развития

Организация как система представляет собой совокупность взаимосвязанных элементов, образующих целостность. Любая организация является открытой системой, так как взаимодействует с внешней средой. Она получает из окружающей среды ресурсы в виде капитала, сырья, энергии, информации, людей, оборудования и т.п., которые становятся элементами ее внутренней среды. Часть ресурсов с помощью определенных технологий перерабатывается, преобразуется в продукцию и услуги, которые затем передаются во внешнюю среду (рис. 1.13).

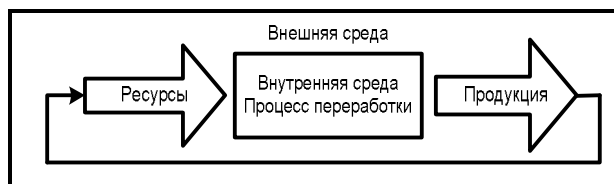


Рис. 1.13. Организация – открытая система

По источникам финансирования организации бывают:

- бюджетные;
- внебюджетные.

По критерию формы собственности организации могут быть: частными, государственными, муниципальными и др.

По отношению к прибыли организации подразделяются:

- на коммерческие, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности;
- некоммерческие, которые не стремятся извлекать или распределять полученную прибыль между участниками, но могут осуществлять предпринимательскую деятельность, когда это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям.

Покажем различия в организационно-правовой форме предприятий в табл. 1.9.

По масштабам своей деятельности (размерам) организации относятся к крупным, средним или малым. Принято считать, что численность работников средних предприятий составляет от 100 до 300 человек, а крупных – от 300 (в некоторых отраслях от 500) и выше.

Таблица 1.9

ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ФОРМЫ ОРГАНИЗАЦИЙ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Класс	Организационно-правовые формы	Определение, характерные черты и свойства
Коммерческие организации	Хозяйственное общество в форме акционерного, с ограниченной или с дополнительной ответственностью	Объединение капиталов, требующее наличия устава и уставного капитала не менее определенного минимума, в котором участники несут риск утраты в сумме своих вкладов; единые и единственные собственники своего имущества
	Производственный кооператив	Добровольное объединение граждан для совместной производственной или хозяйственной деятельности, основанной на их личном трудовом и ином участии и объединении его членами имущественных паевых взносов. Законом предусмотрена возможность участия в его деятельности юридических лиц
	Унитарное предприятие государственное, муниципальное	Организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество, которое неделимо и не распределяется по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками предприятия. Имущество находится в государственной или муниципальной собственности и принадлежит предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления
Некоммерческие организации	Потребительский кооператив	Добровольное объединение граждан и юридических лиц с целью удовлетворения материальных и иных потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов. Доходы от предпринимательской деятельности распределяются между его членами
	Общественные и религиозные организации	Добровольные объединения граждан на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей. Участники не сохраняют прав на переданное ими этим организациям имущество
	Фонды	Не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов, преследующая социальные, благотворительные, культурные, образовательные и иные общественно полезные цели
	Учреждения	Организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера и финансируемая им полностью или частично
	Объединения юридических лиц: ассоциации и союзы	Некоммерческие организации, объединяющие: коммерческие организации в форме ассоциаций или союзов в целях координации их предпринимательской деятельности, а также представления и защиты общих имущественных интересов; общественные или некоммерческие организации, в том числе учреждения. Члены ассоциации (союза) сохраняют свою самостоятельность и права юридического лица

Малые организации могут создаваться в виде кооперативов, обществ и других организационно-правовых форм.

Крупные организации часто существуют в виде различных объединений, которые позволяют организациям, входящим в их состав, объединить усилия и использовать преимущества интеграции.

Интеграция – это объединение усилий ряда организаций для достижения общей стратегической цели, укрепления их конкурентоспособности и повышения эффективности. Благодаря соединению потенциалов различных предприятий, дополняющих друг друга, создается синергический эффект, что приводит к росту эффективности интеграционного образования.

Важной формой интеграции предприятий являются предпринимательские сети и союзы (их называют также кластерами, сообществами, виртуальными корпорациями), объединяющие организации, каждая из которых выполняет в сети свою специфическую роль (табл. 1.10). Компании, входящие в группу, рассматриваются как субъекты хозяйственных связей и партнеры в системе взаимодействующих организаций.

Таблица 1.10

ФОРМЫ И ЦЕЛИ ИНТЕГРАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ

Формы	Цели интеграции	Примеры из российской практики
Холдинг	Проведение единой политики. Контроль за соблюдением интересов крупных корпораций. Ускорение диверсификации. Концентрация ресурсов	В нефтеперерабатывающей промышленности «ЛУКОЙЛ», «ЮКОС», «Сургутнефтегаз», «Сиданко» и др.
Ассоциация	Лоббирование интересов организаций. Поиск новых рынков сбыта. Исследования в интересах организаций. Помощь в материально-техническом снабжении	«Ростекстиль», обеспечивающий поставки на российский рынок хлопка из Азии
Сбытовая организация	Сбыт продукции. Распределение заказов. Послепродажное сервисное обслуживание	Государственная компания «Росвооружение»
ФПГ	Взаимодействие банков с промышленностью. Преодоление разрыва между секторами экономики	ФПГ двух типов: как холдинги и как частичное объединение активов на основе договора о ФПГ

Независимо от выбранной формы собственности и характера интеграции эффективность управления предприятием зависит от правильно построенной организационной структуры.

Структура отражает строение системы, т.е. состав и взаимосвязь ее элементов. Структурированность является свойством любой системы. Элементы системы образуют целое благодаря связям между ними. Структура организации объединяет составляющие элементы ее внутренней среды с помощью коммуникаций, потоков информации и документооборота.

В организационной структуре выделяются следующие элементы: звенья (подразделения, отделы, бюро и т.п.), уровни (ступени управления) и связи – горизонтальные и вертикальные. Горизонтальные связи носят характер согласования и, как правило, одноуровневые. Вертикальные связи – это связи подчинения, необходимость в них возникает при наличии нескольких уровней или ступеней управления (иерархичность). Связи в структуре могут носить линейный и функциональный, формальный и неформальный характер.

Типы организационных структур

Одни организации больше похожи на жестко структурированный механизм, другие же напоминают живой организм. Организационная структура создается, развивается и изменяется под воздействием особенностей стратегии организации, ее внутренней сложности и изменений во внешней среде. Каждая организация характеризуется своей организационной структурой.

Линейные организационные структуры. Понятие линейной структуры связано с делением организации по вертикали сверху вниз и непосредственной подчиненностью низшего звена управления высшему (рис. 1.14). Они характеризуются четким единоначалием – каждый руководитель, каждый работник подчинен только одному вышестоящему лицу.

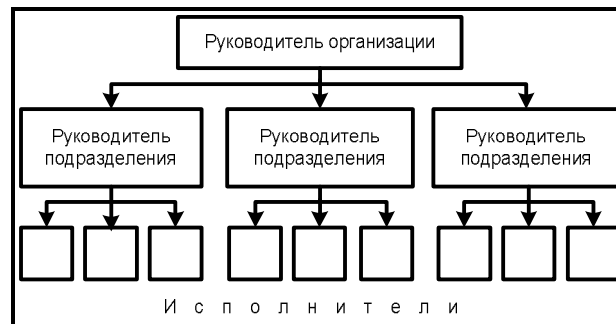


Рис. 1.14. Линейная организационная структура.

Руководитель, таким образом, несет полную ответственность за результаты деятельности подчиненных ему подразделений. Доминирующим принципом построения линейных структур служит вертикальная иерархия, которая обеспечивает простоту и четкость подчинения.

Но в такой структуре каждый руководитель должен быть высококвалифицированным специалистом и обладать разносторонними знаниями.

В современных условиях линейные организационные структуры не всегда обеспечивают решение сложных задач: увеличения числа уровней управленческой иерархии, числа подчиненных подразделений и их различной функциональной направленности. В таких условиях применение линейных организационных структур в чистом виде ограничено, и они применяются в различных комбинациях. Отсутствие гибкости и адаптивности не позволяет им решать комплексные задачи. Тем не менее, развитие малого отечественного бизнеса, как правило, начинается с простых линейных организационных структур. Только затем продолжающееся развитие организации, накопление или объединение, акционирование капитала вынуждают организации переструктурироваться на другие типы организационных структур.

Функциональные организационные структуры

Функциональные организационные структуры (рис. 1.15) основаны на функциональной департаментизации. Традиционно в организации существуют отделы финансов, маркетинга, персонала. Эти структуры стимулируют деловую и профессиональную специализацию, уменьшают дублирование усилий и потребление ресурсов в функциональных областях при лучшей координации в них. Функциональная структура не подходит для организаций с широкой номенклатурой продукции или с

широким уровнем диверсификации выпускаемой продукции, а также при работе организации на мировых рынках, так как существует реальная возможность, что интересы какого-либо подразделения начнут расходиться с интересами и целями всей организации. Недостатком функциональных структур является нарушение принципа единоначалия. Каждый исполнитель одновременно может получать указания по нескольким каналам от разных руководителей.

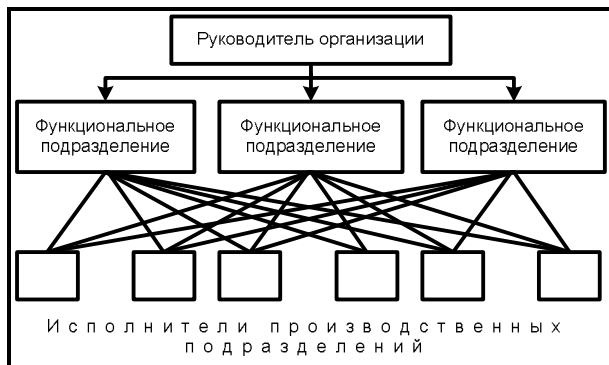


Рис. 1.15. Функциональная организационная структура

Таким образом, функциональная специализация работ разрывает управленческий процесс, единый по своей природе.

В чистом виде функциональная структура практически не применяется. Она чаще используется в организационном сочетании с линейной структурой.

Линейно-функциональная структура

Линейные и функциональные организационные структуры образуют группу линейно-функциональных структур (см. рис. 1.16).

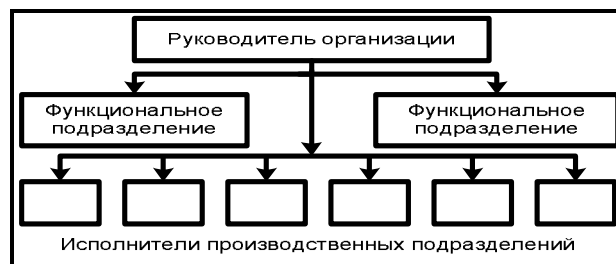


Рис. 1.16. Линейно-функциональная организационная структура

При таком построении переплетается выполнение узкоспециализированных функций с системой подчиненности и ответственности за непосредственное выполнение задач по проектированию, производству продукции и ее поставке потребителям, т.е. права и ответственность более углубленно разделяются между разными органами, руководящими техническими разработками, закупкой сырья и материалов, производством, сбытом и т.д. Многолетний опыт применения линейно-функциональных организационных структур показывает, что они наиболее эффективны там, где аппарат управления выполняет рутинные, часто повторяющиеся и редко меняющиеся функции и задачи. Эти структуры не обладают достаточной гибкостью и адекватностью к быстро меняющейся внутренней и внешней среде. В результате замедляется прохождение информации, увеличивается объем работы высшего эшелона управления, превышаются нормы управляемости, допускается несоответствие между полномочиями и ответственностью руководителей различных уровней.

Характеристики, аналогичные линейно-функциональным структурам, имеют так называемые линейно-штабные организационные структуры. Они предусматривают создание при руководителях разных уровней штабов по отдельным специализированным функциям (рис. 1.17).

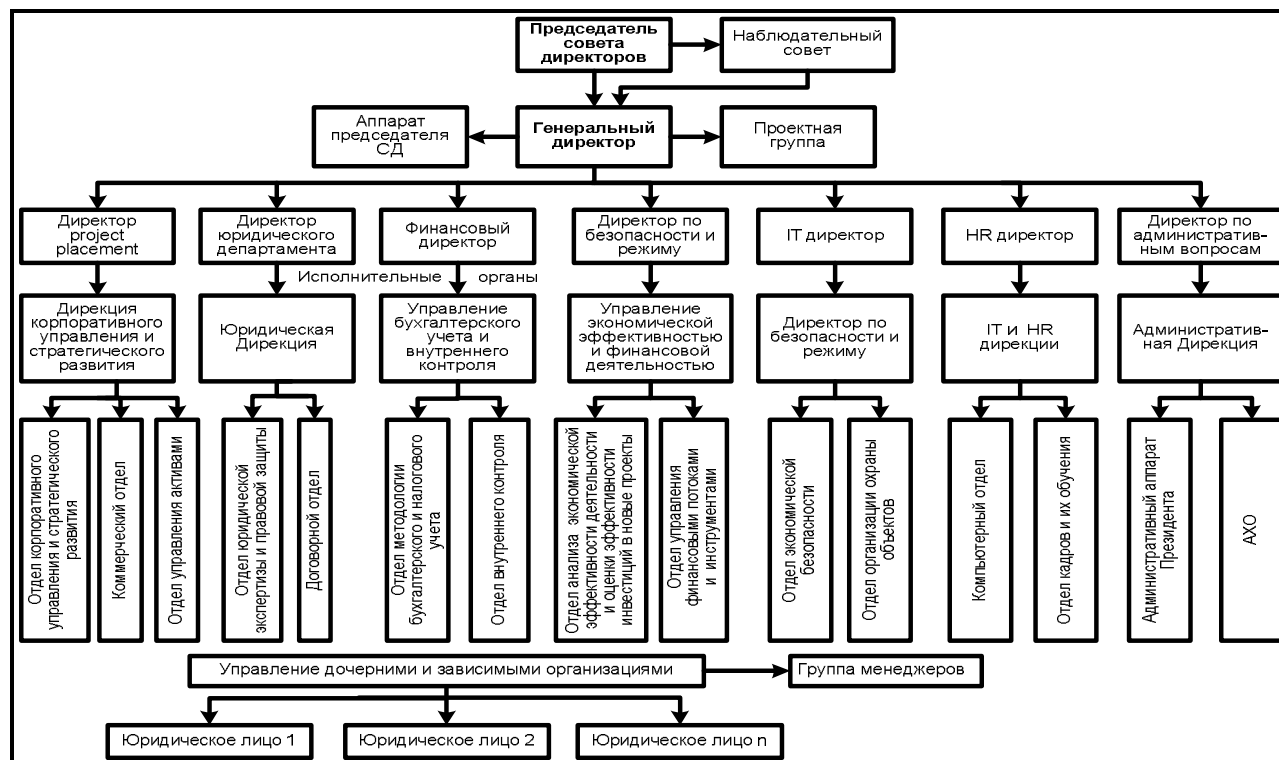


Рис. 1.17. Линейно-функциональная структура управления организацией

Дивизиональные организационные структуры

Дивизиональные организационные структуры основаны на дивизиональной департаментизации по продукту, по потребителю, по территориальному принципу или их сочетанию. Эти организационные структуры, как правило, покрывают основные недостатки функциональных структур, но имеют свои недостатки, например: дублирование деятельности функций, что ведет к росту затрат; недостаточное общение между сотрудниками; слабые связи с головным предприятием и др.

Дивизиональная форма может рассматриваться как соединение организационных звеньев, обслуживающих определенный рынок и управляемых централизованно. В этой форме автономность подразделений сочетается с централизованно контролируемым процессом распределения ресурсов и оценки результатов.

Организации, переходящие на продуктовый тип структурного построения (см. рис. 1.18), первоначально были организованы по линейно-функциональному типу.

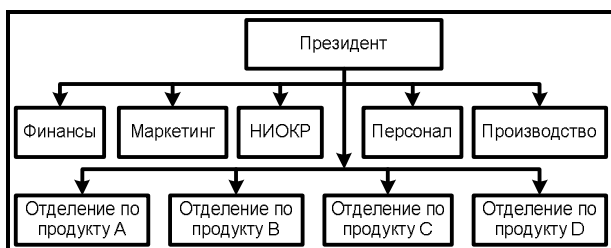


Рис. 1.18. Дивизиональная продуктовая организационная структура

Рост масштабов деятельности организации усложняет возможности руководителей и специалистов увеличивать число непосредственно подчиненных им работников более низкого уровня. Структурная реорганизация на основе продукта рассматривается как метод разрешения сложившейся проблемы. Продуктовый подход основан на делегировании высшим управленческим персоналом обширных полномочий по руководству производственной, сбытовой, вспомогательной и инженерной деятельностью, связанной с изготовлением конкретного продукта (ассортимента продуктов). Структурирование по продукту становится объективно оправданным, если для предприятия важно координировать различные виды деятельности, связанные с производством определенного продукта (номенклатуры).

Структурное деление по территориальному (региональному) принципу является довольно распространенным методом структуризации физически рассредоточенных предприятий (рис. 1.19).

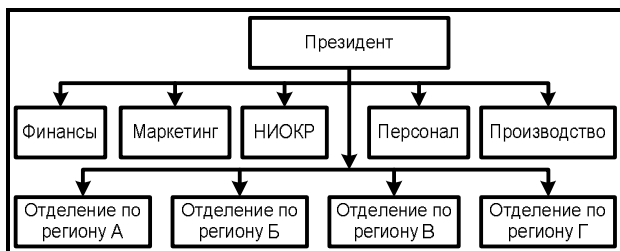


Рис. 1.19. Дивизиональная региональная организационная структура

На данной территории все виды деятельности предприятия группируются и подчиняются его высшему руководителю. Территориальная структуризация особенно привлекательна для больших предприятий, деятельность которых физически или пространственно диверсифицирована. Организации используют эту форму в том случае, когда аналогичные деловые операции проводятся в различных географических регионах.

Территориальная структуризация целесообразна в тех случаях, когда ее цель заключается как в поощрении участия локальных звеньев в процессе принятия решений, так и в экономии средств, достигаемой за счет локализации коммерческих операций предприятия. Экономические причины выбора территориального принципа структуризации связаны с издержками. Выбор района для размещения предприятий может быть сделан исходя из стремления снизить транспортные расходы. Правильное расположение складских помещений уменьшит затраты времени на доставку, что является немаловажным фактором, способным повлиять на получение заказов. Региональные отделения рассматриваются в качестве наилучшего места для приобретения начинающими руководителями необходимого опыта. Они как нельзя лучше подходят для того, чтобы молодые руководители в начальный период своей работы приобрели необходимый опыт, причем на той ступени организационной структуры, на которой это будет максимально полезно им при минимальном риске для компании.

С точки зрения местных факторов использование территориальной организационной структуры приобретает некоторые дополнительные плюсы. Это вызывает создание новых рабочих мест для местного населения, не говоря уже об экономической выгоде, а именно снижении транспортных расходов, арендной платы, стоимости рабочей силы.

Преимущества территориальной организации сбытовой деятельности заключаются в экономии средств и в высокой эффективности работы. Персонал может уделять больше времени продаже товаров и сократить затраты на передвижение. Кроме того, будучи ближе к покупателям, он получает возможность лучше понять и удовлетворить их потребности. Близость к рынку позволяет персоналу изучить его требования и предпочтения и выяснить, какая рыночная стратегия будет иметь наибольшие шансы на успех. В крупных диверсифицированных компаниях появляются дивизиональные структуры смешанного типа, сочетающие как продуктовый, так и территориальный принципы построения (рис. 1.20).

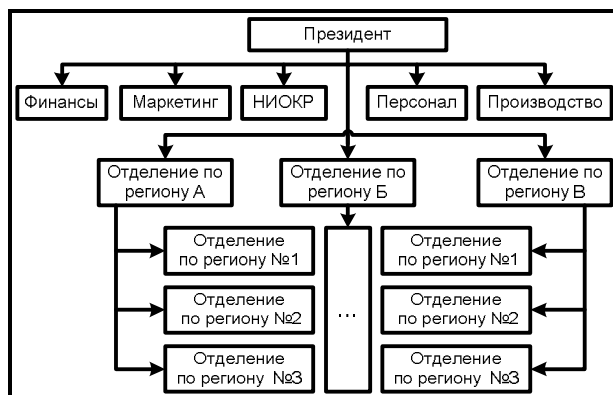


Рис. 1.20. Дивизиональная смешанная организационная структура

Проектные организационные структуры

В практике деятельности организаций используются два основных типа органических структур – проектные и матричные.

Проектное управление – это управление комплексными, нерутинными видами деятельности в организации, которые из-за их решающего значения требуют обеспечения непрерывного интегрирующего руководства в условиях строгих ограничений по времени, затратам и качеству работ. В реализации таких проектов возможности традиционных структур ограничены (рис. 1.21).



Рис. 1.21. Дивизиональная структура управления организацией

Для решения таких проблем создается проектная организационная структура – временная организация, создаваемая для решения конкретной комплексной задачи. В одну команду собираются квалифицированные работники разных профессий, специалисты, исследователи для реализации определенного проекта с заданным уровнем качества и в рамках выделенных материальных, финансовых и трудовых ресурсов. После завершения проекта команда распадается и работники возвращаются в свои подразделения.

Матричные организационные структуры являются одной из наиболее распространенных разновидностей проектных организационных структур. Типичная организация преобразуется в матричную структуру (рис. 1.22), когда приступает к разработке специализированных проектов вне рамок традиционной иерархии. Полномочия перемещаются вертикально вниз по иерархии, и менеджер проекта руководит всеми структурами, участвующими в проекте. Налицо двухкоординатный поток власти. Здесь возможны нарушения принципов скалярной цепочки и единоначалия, но достигается значительная оперативность и стратегическая гибкость.

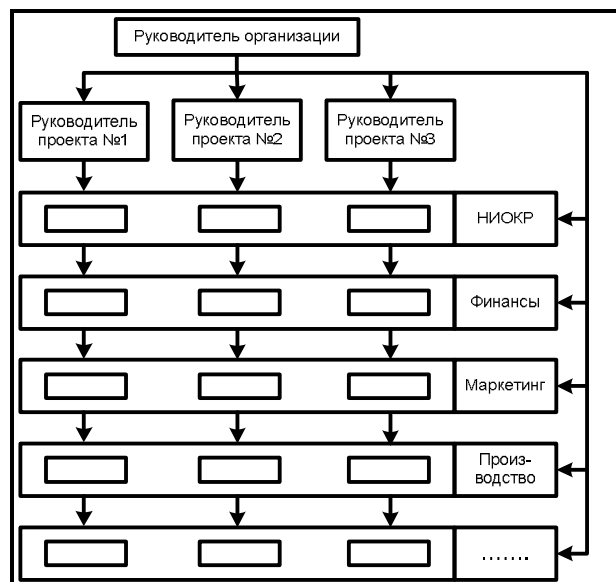


Рис. 1.22. Матричная организационная структура

Матричная организационная структура позволяет достичь определенной гибкости, что трудно сделать в функциональных структурах, поскольку там все сотрудники постоянно закреплены за функциональными подразделениями. В матричных структурах для работы над конкретным проектом сотрудников набирают из разных подразделений, и по мере появления новых проектов можно гибко перераспределять трудовые ресурсы.

Сообщив о своих принципиальных решениях персоналу, относительно организационной структуры компании, директор должен зафиксировать все это в документе – положении об организационной структуре.

Перечень всех функций, закрепленных за организационным звеном, отражается в положении об организационном звене (рис. 1.23-2.25).

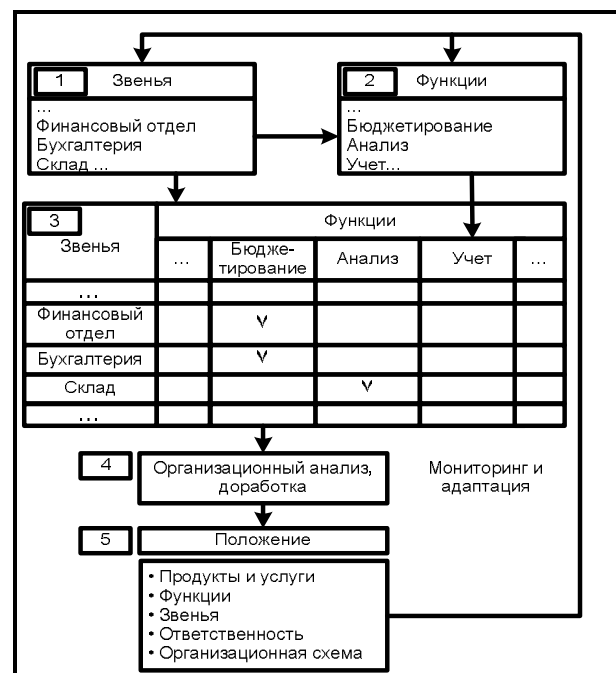


Рис. 1.23. Алгоритм разработки и адаптации Положения об организационной структуре

Традиционно такое положение называют положением о подразделении. Положение об организационной структуре в целом есть совокупность положений о подразделениях.

Таким образом, детализация положения об организационной структуре дает один из наиболее массовых инструментов менеджмента – положения о подразделениях с многочисленными возможностями применения последних.

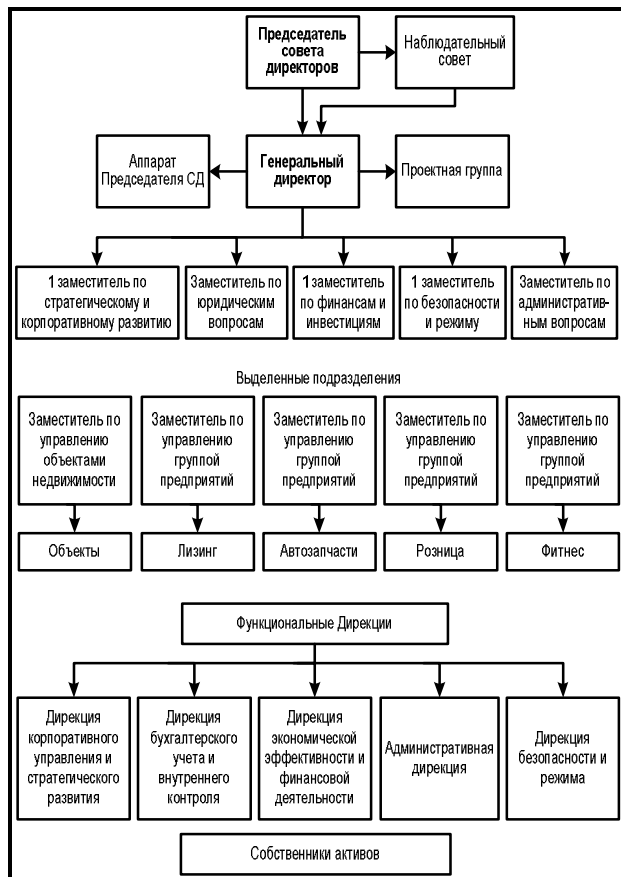


Рис. 1.24. Матричная структура управления организацией

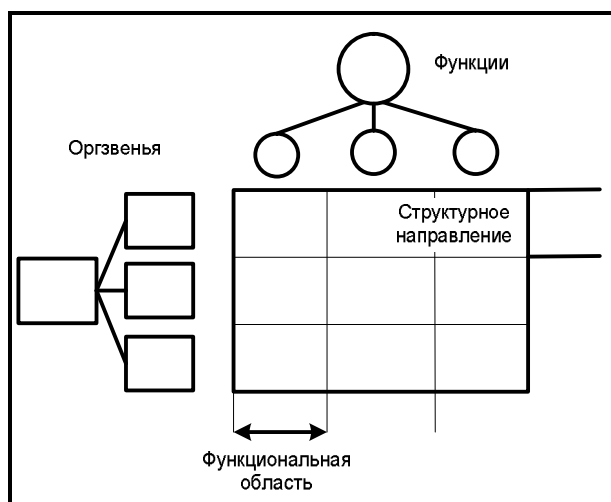


Рис. 1.25. Агрегированная организационно-функциональная модель компании

Признаки неэффективной организационной структуры (дисфункции):

- громоздкая и несистематизированная организационная структура;
- чрезмерная замкнутость на первых руководителей подразделений, большое количество заместителей руководителей, недостаточное делегирование полномочий;
- ответственность за решения размыта, функции частично пересекаются (дублирование функций), отсутствие ответственных за выполнение некоторых функций;
- длительная процедура принятия решений;
- неэффективность, избыточность документооборота;
- замедление темпов развития компании, снижение инновационного потенциала, падение мотивации сотрудников;
- потеря клиентов вследствие слабой координации подразделений и отсутствия ориентации на индивидуальные потребности клиента;
- высокий уровень конфликтности организации, частота авральных ситуаций.

1.5. Виды учетных систем: различия и направления консолидации

Чтобы обеспечить менеджмент и собственников компании финансовой информацией о результатах финансово-хозяйственной деятельности, прежде всего, нужно обсудить с ними, какая именно информация, насколько часто и в каком виде она им потребуется. Также следует оценить, какими ресурсами и технологическими возможностями располагает организация. После этого финансовому специалисту будет проще выбрать необходимые способы и технологии ведения учета.

Виды учетных систем и основные различия между ними

В практической деятельности организаций под финансовым учетом специалисты понимают, как финансовый, так и бухгалтерский, управленческий учет. Необходимо иметь в виду, что между этими системами учета существуют различия. В настоящее время в западной практике принято выделять финансовый и управленческий учет как подсистемы учета (financial accounting и management accounting). Однако для российских условий различия между учетными системами принципиальны.

Виды учетов

Поскольку большинство стран, в том числе и Россия, считают необходимым облагать прибыль налогом, а для фискальных целей сумма полученной предприятием прибыли принципиально важна, то государство вводит определенные ограничения на выбор методологии учета. Учет, основанный на достаточно жестко регламентированной государством системе регистрации хозяйственных операций, хранения учетной документации, анализа, интерпретации и использования информации для налоговых целей, есть бухгалтерский учет.

Собственники, менеджмент, инвесторы и кредиторы также оценивают успешность работы предприятия по величине полученной прибыли. Однако у этой категории заинтересованных лиц могут быть свои цели, и они не всегда совпадают с целями налоговых служб. Поэтому для определения финансового результата в этом случае руководство организации может выбрать иные приемы или финансовые альтернативы (методы оценки активов, амортизации, приемы калькулирования себестоимости готовой продукции), организовав, помимо

официального бухгалтерского, собственный финансовый учет. Прибыль, исчисленная по данным финансового учета, может не совпадать с ее величиной в бухгалтерском учете. Это не фальсификация данных, как иногда полагают налоговые службы, а сознательный подход к достижению различных целей – исчисление прибыли для того, чтобы отдать государству причитающиеся ему по закону суммы, или оценка менеджментом компании результатов своей работы.

Финансовый учет не является заменителем бухгалтерского учета, хотя оба учета базируются на международных и (или) российских стандартах. Помимо основной задачи – получить и обобщить адекватную экономическую информацию о деятельности компании финансовый учет позволяет выявить тенденции, эффект от применения того или иного метода учета, что не свойственно бухгалтерскому учету.

Большинство предприятий пользуется также нефинансовой информацией. Для удовлетворения информационных потребностей различных пользователей обычно создают управленческий учет. Цель управленческого учета – обеспечить информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных целей на разных уровнях управления. Управленческая информация готовится для определенных нужд менеджмента организации. Система управленческого учета охватывает разные подсистемы, но при этом финансовая подсистема является наиболее важной, так как для любого подразделения предприятия финансовая информация играет главенствующую роль.

Основные различия учетных систем

Как уже отмечалось, основные различия учетных систем, используемых на предприятии, связаны с тем, что они предназначены для разных пользователей. Потребителей финансовой информации можно условно разделить на три группы:

- те, кто управляет компанией, то есть менеджеры, полностью отвечающие за управление деятельностью предприятия и достижение целей, стоящих перед организацией;
- те, кто находится за рамками предприятия и имеет прямые финансовые интересы в нем, то есть собственники или группа потенциальных или имеющих кредиторов либо инвесторов;
- те, кто проявляет косвенный финансовый интерес к предприятию (консультанты, контрагенты, государственные органы, сотрудники).

Отметим, что потребители традиционных бухгалтерских и финансовых отчетов являются внешними пользователями. Внутренние аналитические отчеты используются руководителями самой организации. Содержание таких отчетов меняется в зависимости от их целевого назначения и должности руководителя, для которого они предназначены (анализ состояния складских остатков для отдела закупок; текущие оперативные отчеты о продажах; отчеты центра финансовой ответственности (рабочего участка) – для оценки результата работы ЦФО; отчеты о понесенных затратах – для принятия краткосрочных решений; анализ сметы капиталовложений – для нужд долгосрочного планирования).

Поскольку потребители информации финансового, бухгалтерского и управленческого учета различны, то различаются и измерители, объекты анализа, периодичность составления отчетности и другие параметры по названным видам учета. Для удобства сведем различия между учетными системами в табл. 1.11.

Таблица 1.11

СРАВНЕНИЕ ФИНАНСОВОГО, БУХГАЛТЕРСКОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Параметры сравнения	Финансовый учет	Бухгалтерский учет	Управленческий учет
Основные потребители информации	Лица и организации внутри и вне хозяйственной единицы с прямыми и косвенными финансовыми интересами	Лица и организации вне хозяйственной единицы с прямыми и косвенными финансовыми интересами	Различные уровни фирменного управления
Виды систем учета	Система двойной записи	Система двойной записи	Используется любая система, которая дает результат
Свобода выбора	Обязательное следование общепринятым принципам учета. Есть нормы и ограничения при выборе учетной политики	Обязательное следование общепринятым принципам бухгалтерского учета. Регламентирован законодательными актами РФ	Регламентирован внутрифирменной учетной политикой, при выборе которой нет норм и ограничений; единственный критерий – полезность информации
Используемые измерители	Денежная единица по курсу, согласно учетной политике, а также использование для прогнозных оценок предполагаемого курса валют в будущем	Денежная единица по курсу, согласно учетной политике	Любая подходящая денежная единица, согласно учетной политике; дополнительно используются смешанные (норма выработки) и натуральные единицы измерения
Основной объект учета и анализа	Хозяйственная единица в целом, ее подразделения	Хозяйственная единица в целом	Различные структурные подразделения хозяйственной единицы (ЦФО)
Частота составления отчетности	Периодически, на регулярной основе, в соответствии с требованиями компании	Периодически, на регулярной основе, в соответствии с требованиями законодательства	На регулярной основе или по мере необходимости (например, ежедневно или по факту возникновения события)
Степень надежности	Информация носит объективный характер и поддается проверке (основана на исторических данных)	Информация носит объективный характер и поддается проверке (основана на исторических данных)	Информация носит субъективный характер, широко используются оценки, допущения и прогнозы

Также в качестве различий можно выделить следующее.

Способы ведения учета. В финансовом и бухгалтерском учете обязательно используются все элементы метода бухгалтерского учета – документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, бухгалтерский баланс и отчетность.

В управленческом учете могут использоваться указанные элементы бухгалтерского учета, но не в обязательном порядке (в том числе документация и двойная запись). Кроме того, в управленческом учете широко используются количественные методы (методы элементарной математики, математической статистики и теории вероятностей, математического программирования, эвристические методы и др.).

Способы группировки расходов. В финансовом и бухгалтерском учете расходы группируют и учитывают в обязательном порядке по элементам затрат. В России перечень расходов по элементам затрат установлен ПБУ 10/99 «Расходы организации», а для целей налогообложения – гл. 25 Налогового кодекса. Для калькулирования себестоимости продукции в финансовом учете учет расходов можно осуществлять по статьям калькуляции, перечень которых устанавливается организацией самостоятельно.

В управленческом учете учет расходов осуществляется по статьям калькуляции. Учет расходов по элементам затрат не ведется.

Степень точности информации. В бухгалтерском учете и отчетности должна отражаться достоверная, документально обоснованная информация. В управленческом учете допускаются приближительные и примерные оценки. Вместе с тем по ряду показателей администрация требует представления достоверных сведений.

Временной период. В финансовом и бухгалтерском учете информация представляется за прошедший отчетный период (месяц, квартал, год). Она носит «исторический» характер. В управленческом учете, в зависимости от целевой установки, информация представляется за истекший, настоящий и будущий периоды. Одно из основных требований, предъявляемых к информации управленческого учета, – ее своевременность.

Периодичность представления отчетности. Финансовая (бухгалтерская) отчетность составляется за месяц, квартал, год. Отчетность в управленческом учете составляется, как правило, за более короткие промежутки времени – за месяц, декаду, неделю, день, смену.

Ответственность за достоверность и своевременность представления учетных и отчетных данных. В финансовом (бухгалтерском) учете ответственность за достоверность и своевременность представления учетных и отчетных данных предусмотрена законодательством. По учетным и отчетным данным управленческого учета ответственность обычно не предусматривается. Вместе с тем данные управленческого учета могут явиться основой для привлечения менеджера к ответственности за его управленческие решения или поступки.

Финансовый учет – это подсистема бухгалтерского учета, концентрирующая внимание на фиксации и контроле активов и обязательств организации, ее доходов и расходов, а также составляющих собственного капитала. Он носит фиксирующую функцию и направлен в прошлое.

Управленческий учет – это подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее менеджеров (управляющий аппарат) информацией, необходимой для прогнозирования, планирования, контроля, анализа и, как итог, принятия управленческих решений для достижения оптимальных результатов деятельности организации.

Прежде всего, определим, что управленческий учет – это часть бухгалтерского учета, поскольку предметом управленческого учета, как и финансового бухгалтер-

ского, является хозяйственная деятельность организации, но, в отличие от финансового учета, в качестве предмета рассмотрения выступают отдельные сегменты или подразделения организации.

К основным объектам управленческого учета относятся доходы и расходы организации, хотя остальные объекты бухгалтерского учета, такие как активы, обязательства и составляющие капитала, также изучаются управленческим учетом.

Целью управленческого учета, как и финансового, является предоставление информации для принятия управленческих решений. Но управленческий учет предоставляет внутреннюю информацию, доступную только внутренним пользователям, позволяющую повлиять на финансовый результат деятельности организации.

К задачам управленческого учета относят:

- во-первых, обеспечение руководителей достоверной и полной информацией о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности рассматриваемого сегмента предприятия, необходимой для управления деятельностью организации и принятия стратегических решений;
- во-вторых, это – оказание помощи в прогнозировании, планировании и формировании бюджетов;
- в-третьих, это – обеспечение контроля выполнения принятых решений, выполнения норм и нормативов, утвержденных сметным планированием;
- в-четвертых, это – анализ отклонений фактических результатов деятельности от нормируемых планируемых;
- в-пятых, это – выявление резервов организации и принятие решений по их наилучшему и эффективнейшему использованию для достижения наибольших прибылей и прочих результатов деятельности.

Управленческий учет обеспечивает информацией менеджеров, он связан со сметами, расчетами, нормативами. Поэтому его информация менее точна, но более оперативна и нацелена на будущее. Управленческий учет также выполняет контрольную функцию (зачастую в иностранной литературе встречается термин «контроллинг», смысл которого тесно перекликается с понятием «управленческий учет»). Это понятие основано на контроле сопоставимости фактических результатов с расчетными. Управленческий учет обязательно должен фокусировать внимание на будущих событиях, на которые можно повлиять, чтобы иметь наилучшие результаты.

Реальных, предусмотренных законом требований к управленческому учету нет ни на Западе, ни в России. Учет для целей управления зависит от организации деятельности внутри предприятия.

Управленческий учет обеспечивает информацией руководящий персонал предприятия на разных уровнях управления. Как уже отмечалось, принципы управленческого учета однозначно не определены, поскольку любая информация, полезная для подготовки и принятия решений в данный момент, может явиться информацией управленческого учета.

1.6. Управленческий учет – основа успешной финансово-хозяйственной деятельности

В отличие от финансового и налогового учета, которые строго регламентированы стандартами и законодательством, управленческий учет ведется в соответствии с информационными потребностями менеджмента конкретного предприятия. Поэтому существует множество различных подходов к разработке системы

управленческого учета, методам его ведения, а также к самому определению управленческого учета.

Главная цель внедрения системы управленческого учета на предприятии – обеспечение руководства компании максимально полной информацией, необходимой для эффективной работы. Часто на российских предприятиях внедрение управленческого учета осуществляется по инициативе высшего руководства, которому не хватает конкретной управленческой информации. Для того чтобы организовать учет, который позволил бы обеспечить финансовой информацией о бизнесе руководителей и собственников компании, а также оценить уровень достижения стратегических ориентиров, прежде всего, необходимо обсудить с собственниками компании и ее руководством, включая руководителей подразделений, какая именно информация, насколько часто и в каком виде им потребуется.

Зоны ответственности

Для выполнения поставленных задач специалисты по ведению управленческого учета принимают на себя ряд важных обязательств (рис. 1.26).

Они устанавливают и поддерживают необходимые методы и технологии предоставления нужной управленческой информации и выполнения требований, предъявляемых к внешней отчетности.

1. Планирование – количественное измерение и интерпретация влияний, оказываемых на организацию запланированными операциями и другими экономическими событиями. Обязанности, связанные с планированием, включающие стратегические, тактические и оперативные аспекты, требуют от бухгалтера предоставления качественной фактической и прогнозной информации для успешного планирования. Это включает в себя участие в разработке системы планирования, установке достижимых целей и выборе соответствующих средств наблюдения и контроля над продвижением к намеченным целям.

2. Оценка – выдача заключения о воздействии прошлых и предполагаемых в будущем событий и оказание содействия в выборе оптимальных последующих решений.

Проведение оценки включает в себя преобразование имеющихся данных и представление их в виде трендов, тенденций и взаимосвязей. Бухгалтеры управленческого учета (экономисты) должны эффективно и наглядно формулировать выводы на основе данных анализа.

3. Контроллинг – обеспечение целостности финансовой информации, касающейся деятельности предприятия и его ресурсов; мониторинг и измерение эффективности и инициация проведения любых корректирующих воздействий, необходимых для возвращения деятельности в ее надлежащее русло, бухгалтеры управленческого учета (экономисты) предоставляют информацию исполнительному руководству на всех функциональных участках, где она может быть использована для достижения максимальной эффективности.

4. Обеспечение достоверности отчетности – внедрение системы предоставления отчетности в соответствии с организационными обязанностями. Такая система отчетности должна содействовать повышению эффективности использования ресурсов и оценке эффективности управления. Реализация управленческих целей и задач в масштабе всей организации посредством распределения обязанностей является базисом построения

системы отчетности. Специалисты по управленческому учету должны обеспечить такую систему учета и отчетности, которая будет накапливать, и предоставлять менеджерам в виде отчетов информацию о соответствующих доходах, расходах, активах, обязательствах и связанную с ними количественную информацию. Это позволит менеджерам лучше осуществлять контроль и управление всеми указанными элементами.



Рис. 1.26. Цели управленческого учета

5. Подготовка внешней отчетности – подготовка финансовых отчетов в соответствии с общепринятыми методами учета либо на другой соответствующей основе для группы пользователей, не участвующих в управлении, таких как акционеры, кредиторы, регулирующие органы и налоговые инспекции. Специалисты по управленческому учету должны принимать участие в процессе выработки принципов и методов учета, на основе которых формируется внешняя отчетность.

6. Отчетность. Связана как с внутренними, так и с внешними потребностями в информации о прошлых или будущих событиях и ситуациях. Специалисты по управленческому учету своевременно предоставляют менеджерам отчеты, содержащие информацию и прогнозы, необходимые для принятия решений, отвечающих целям предприятия. Эти отчеты могут содержать информацию о финансовых, физических или человеческих ресурсах, а также о рынках и нормативном регулировании, в условиях которых функционирует предприятие. В дополнение к внутренней отчетности специалисты по управленческому учету обеспечивают предоставление соответствующей информации акционерам, кредиторам, регулирующим органам и налоговым инспекциям.

7. Интерпретация. Специалисты по управленческому учету интерпретируют все формы внутренней и внешней информации в разрезе различных сегментов организации, основываясь на ее важности, включающей существенность и достоверность. Таким образом, бухгалтеры управленческого учета (экономисты) должны одновременно разбираться и в источниках информации, и в механизмах ее использования.

8. Управление ресурсами. Специалисты по управленческому учету должны внедрять системы, облегчающие планирование и управление ресурсами для обеспечения их использования в соответствии с методиками, установленными политикой предприятия. Такие системы также должны идти навстречу потребностям менеджмента, инвесторов, кредиторов и других заинтересованных сторон. В частности, к ним относятся:

- поддержка и управление оборотным (рабочим) капиталом, включая управление кредитами, сбором дебиторской задолженности и управление запасами;
- создание и поддержка оптимального соотношения обязательств и собственного капитала;
- разработка и внедрение системы управления основными средствами;
- администрирование пенсионных и аналогичных планов;
- налоговое планирование и погашение обязательств;
- управление страхованием;
- создание и эксплуатация системы внутреннего контроля ведения учета, которая позволяет выявить злоупотребления в использовании активов, с учетом соотношения затраты / выгоды на создание и эксплуатацию такой системы контроля.

9. Развитие информационных систем. В ходе исследований, разработки и развития полноценной информационной системы управления необходимо:

- определить требования, предъявляемые пользователями к формируемой отчетности;
- указать, какие данные необходимо вводить в систему для получения требуемых результатов;
- разработать требования к системе обработки, преобразующей входные данные в выходные;
- обеспечить администрирование и безопасность баз данных.

10. Внедрение технологии. Для обеспечения сбора, накопления, передачи, анализа и сохранности информации необходимо применять современное оборудо-

вание и технологии. Специалисты по управленческому учету должны владеть современными технологиями и методиками, связанными с обработкой информации, и учетными методами, позволяющими контролировать и использовать информацию. Примерами таких технологий являются программные приложения, позволяющие реализовать:

- базовые функции учета и управление базами данных;
- применять методики финансового планирования и принятия решений, в том числе модели оптимизации использования активов и распределения ресурсов;
- сетевые и коммуникационные системы.

11. Выверка. Специалисты по управленческому учету отвечают за точность и достоверность информации, получаемой из учетной системы или из других, связанных с ней источников, которые используются внутри организации. Они также должны быть уверены, что предпринимаемые в организации решения не противоречат политике предприятия. Оба перечисленных вида деятельности базируются на использовании системы внутреннего контроля и реализуются службами внутреннего аудита.

12. Администрирование. Администрирование включает в себя разработку и поддержание эффективной и рациональной организации управленческого учета. Такая организация обеспечивает постановку и решение вопросов, относящихся к учетной и финансовой структуре:

- распределение обязанностей по управленческому учету;
- взаимосвязь между учетом и прочими операциями;
- делегирование ответственности и решение вопросов, связанных с централизацией или децентрализацией управления;
- наем, обучение и повышение квалификации персонала на различных участках ответственности;
- распределение ответственности.

Другие, не менее важные, административные функции, выполняемые специалистами по управленческому учету, включают разработку и поддержание:

- учетной политики и должностных инструкций;
- эффективной программы учета;
- записей хозяйственных операций, сделанных в соответствии с требованиями налогового законодательства, прочих нормативных актов и требований регулирующих органов, а также независимых аудиторов.

13. Идентификация. Признание и оценка хозяйственных операций и других экономических событий в соответствии с процедурами учета.

14. Измерение. Количественное представление, включая оценки хозяйственных операций или других экономических событий, которые произошли, либо прогнозную оценку для тех событий, которые могут произойти.

15. Накопление. Упорядоченное и последовательное отражение в записях и классификация соответствующих хозяйственных операций и других экономических событий.

16. Анализ. Обоснование необходимости формирования тех или иных отчетов и их связь с другими экономическими событиями и ситуациями.

17. Подготовка и интерпретация. Многоцелевое согласование учетных и/или плановых данных для предоставления информации, составленной последовательно и логически, включая, если это уместно, выводы и заключения на основе этих данных.

18. Взаимодействие. Предоставление значимой информации управленческому звену и другим потребителям для внутреннего и внешнего использования.

Разработка и внедрение системы управленческого учета требуют немало усилий и времени (на крупных предприятиях этот процесс может занять несколько месяцев) и не сразу дает результаты. Понадобится время на апробирование системы, а также на накопление информации, которая поможет скорректировать систему управленческого учета уже по ходу внедрения.

Если в компании нет ERP-системы, управленческий учет нужно вести параллельно бухгалтерскому учету.

Для достижения положительных результатов постановку управленческого учета рекомендуется осуществлять в несколько этапов.

1. Определение финансовой структуры предприятия путем выделения центров финансовой ответственности.
2. Разработка состава, содержания и форматов управленческой отчетности.
3. Разработка классификаторов управленческого учета.
4. Разработка методов управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.
5. Разработка управленческого плана счетов и порядка отражения типовых хозяйственных операций.
6. Разработка внутренних положений и инструкций, регламентирующих ведение управленческого учета.
7. Проведение организационных изменений на предприятии.

Этап 1. Определение финансовой структуры предприятия

Принципы построения финансовой структуры

Прежде чем приступить к сбору, обработке и оценке управленческой информации, важно четко определить, какие подразделения в состоянии представить необходимые данные. С этой целью создается финансовая структура предприятия, которая представляет собой совокупность центров финансовой ответственности (ЦФО)¹.

В соответствии с теорией и практикой корпоративного управления отдельные компании, структурные подразделения, службы, цеха, отделы или группы являются центрами финансовой ответственности. Их начальники несут ответственность за конкретные участки работ и решение поставленных руководством задач. В зависимости от полномочий и ответственности руководителей структурной единицы она может быть центром затрат, центром доходов, центром прибыли, центром инвестиций. Подробно о центрах финансовой ответственности в главе 3.

¹ Центр затрат – подразделение (совокупность подразделений), руководитель которого отвечает за выполнение поставленных задач в рамках выделенного бюджета затрат. Существуют центр нормативных затрат и центр управленческих затрат.

Центр нормативных затрат – подразделение (совокупность подразделений), руководитель которого отвечает за достижение планового уровня затрат на единицу продукции (работ, услуг) (например, производственный отдел, отдел закупок).

Центр управленческих затрат – подразделение (совокупность подразделений), руководитель которого отвечает за достижение планового уровня суммарных затрат (например, бухгалтерия, администрация).

Центр доходов – подразделение (совокупность подразделений), руководитель которого в рамках выделенного бюджета затрат отвечает за максимизацию доходов от продаж.

Центр прибыли – подразделение (совокупность подразделений), руководитель которого отвечает за максимизацию прибыли (обладает полномочиями принимать решения, влияющие на прибыль как снижением затрат, так и увеличением доходов).

Центр инвестиций – центр ответственности, руководитель которого обладает полномочиями руководителя центра прибыли, а также отвечает за уровень и эффективность инвестиций.

Этап 2. Разработка управленческой отчетности

Для каждого центра ответственности необходимо разработать набор показателей, характеризующих эффективность его деятельности, а также регламент сбора, обработки и хранения полученной информации. Для этого нужно создать формы управленческой отчетности, в которые будут заноситься все данные. Подробно методика построения системы и формах внутривозвратной отчетности описана в параграфе 1.7.

Этап 3. Разработка классификаторов и кодификаторов управленческого учета

Принципы разработки классификаторов и кодификаторов

Классификаторы управленческого учета определяют и описывают различные объекты учета с целью их однозначной трактовки всеми участниками процессов планирования, организации, стимулирования и контроля на предприятии. Количество и типы используемых классификаторов каждое предприятие определяет, исходя из своих потребностей. Наиболее распространенными классификаторами управленческого учета, применяемыми в российских компаниях, являются:

- виды производимой продукции, оказываемых работ и услуг;
- виды доходов;
- центры финансовой ответственности;
- места возникновения затрат;
- виды (экономические элементы) затрат;
- статьи калькуляции;
- виды активов;
- виды обязательств;
- виды собственного капитала;
- проекты;
- направления инвестиций;
- основные и вспомогательные бизнес-процессы;
- типы клиентов;
- категории персонала.

Внутри каждого классификатора вводится сквозная нумерация. Если есть необходимость детализировать объекты учета, можно использовать многоуровневую структуру кода. Классификаторы и кодификаторы играют важную роль и при автоматизации управленческого учета.

Пример классификатора

Таблица 1.12

КЛАССИФИКАТОР «ВИДЫ (ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ЭЛЕМЕНТЫ) ЗАТРАТ»

Код	Вид затрат	Статья вида затрат
1	Материальные затраты	Материальные затраты
101	Покупные сырье и материалы	Материальные затраты
102	Покупные детали и узлы	Материальные затраты
103	Покупные оснастка, инструмент, тара	Материальные затраты
104	Покупные упаковочные материалы	Материальные затраты
105	Покупные материалы и запчасти для РЭН	Материальные затраты
2	Покупные упаковочные материалы	Затраты на оплату труда
201	Заработная плата	-
202	Поощрения	-
203	Материальная помощь	-
204	Социальные льготы	-
205	Прочие выплаты персоналу	-

Пример типичного классификатора приведен в табл. 1.12. При необходимости в классификаторе можно использовать и пятизначный код, разбив каждый из элементов затрат на подэлементы. Например, в статье затрат «Покупные сырье и материалы» с кодом 101 появятся подстатьи 10101 – «Топливо», 10102 – «Основные материалы», 10103 – «Вспомогательные материалы» и т.д.

Разработав все необходимые классификаторы, предприятию можно переходить к определению методов управленческого учета затрат и калькуляции себестоимости.

Этап 4. Разработка методов управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Принципы разработки методов учета затрат

В управленческом учете используются различные методы учета затрат, которые зависят от объектов учета, полноты включения затрат в себестоимость продукции и их управленческой интерпретации. Рассмотрим подробнее каждую из классификаций методов учета затрат.

Методы учета затрат в зависимости от объектов учета. В этом случае затраты можно распределить по экономическим элементам, местам возникновения, статьям калькуляции, видам продукции и периодам.

Учет затрат по экономическим элементам (то есть по видам используемых ресурсов) подразумевает учет по таким элементам, как расходы на оплату труда (все расходы на оплату труда независимо от места их возникновения), материальные затраты, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств и т.д. Использование этого метода позволяет наиболее точно рассчитать затраты на каждый вид ресурсов по предприятию в целом.

Учет затрат по местам возникновения означает группировку затрат по структурным подразделениям предприятия. Такой подход применяется для учета внутризаводского оборота, формирования контрольных показателей деятельности подразделений, определения потребности подразделения в ресурсах.

Учет затрат по статьям калькуляции (то есть по целевому назначению затрат) предполагает распределение расходов по определенным статьям затрат, перечень которых устанавливается непосредственно на предприятии, исходя из его потребностей в детализации управленческой информации (например, оплата труда, как статья затрат может входить в общепроизводственные, общехозяйственные и в коммерческие расходы). Группировка затрат по статьям калькуляции предназначена для определения плановой и фактической себестоимости отдельных видов продукции и всей продукции предприятия в разрезе калькуляционных статей.

Учет затрат по видам продукции нужен для расчета себестоимости каждого вида продукции. При использовании данного метода все затраты делятся на прямые (непосредственно относящиеся к конкретным продуктам) и косвенные. Последние распределяются по видам продукции в зависимости от выбранной базы распределения (затраты на оплату труда рабочих, прямые затраты и др.). Учет по видам продукции позволяет рассчитывать плановую и фактическую себестоимость отдельных видов продукции, анализировать

рентабельность и прибыльность каждого вида продукции, формировать цены.

Учет затрат по периодам нужен для обеспечения равномерного и объективного распределения затрат, исходя из их экономической сути.

Методы учета затрат в зависимости от полноты их включения в себестоимость. В соответствии с данной классификацией в управленческом учете можно рассчитывать полную или усеченную себестоимость.

Учет затрат с калькулированием полной себестоимости (absorption costing) предполагает разнесение всех затрат по видам выпущенной продукции. Использование этой методики позволяет принимать решения по ассортиментному составу продукции и ценовой стратегии.

Учет затрат с калькулированием усеченной себестоимости (direct costing) предполагает разделение всех затрат на постоянные и переменные. При этом постоянные расходы учитываются как затраты периода и не включаются в себестоимость продукции. Эта методика расчета себестоимости используется для принятия краткосрочных оперативных решений (например, о выпуске дополнительной единицы продукции), расчета прибыльности продукции, проведения анализа «затраты – выпуск – прибыль», определения цены на дополнительные партии продукции и анализа решений по краткосрочному изменению отпускных цен.

Методы учета затрат в зависимости от управленческой интерпретации затрат. В зависимости от учетной политики предприятие может учитывать затраты по фактической, нормативной или плановой себестоимости.

Учет затрат по фактической себестоимости дает максимально объективную информацию о затратах. Существенный недостаток этого метода заключается в том, что он не позволяет оперативно управлять затратами, выявлять участки экономии или причины перерасхода средств, так как фактическую себестоимость можно определить лишь по окончании расчетного периода.

Учет затрат по нормативной себестоимости предполагает использование в управленческом учете нормативов затрат, которые, как правило, рассчитываются на основе статистики расходов за предыдущие периоды. Такой подход дает возможность составлять бюджеты, проводить оперативную оценку эффективности управления отклонениями, упростить оценку запасов.

Учет затрат по плановой себестоимости – это учет по плановым (прогнозным) затратам. В отличие от нормативных, плановые затраты показывают планируемый уровень затрат, к которому предприятие стремится. Этот метод также используется для бюджетирования и управления по отклонениям.

Методику учета затрат каждое предприятие выбирает самостоятельно, ориентируясь на собственные потребности и специфику бизнеса. Однако нередко компания использует в управленческом учете одновременно несколько методов учета затрат, что позволяет получать более подробную информацию по различным аспектам ее деятельности.

Пример использования методов учета затрат

Группа компаний «Ютленд» осуществляет дистрибьюторскую деятельность на территории Новосибирска и близлежащих областей. Чтобы оценить стоимость обслуживания отдельных розничных точек и крупных оптовиков, необходимо определять переменные затраты на содержание каждого канала сбыта.

Поэтому компания использует метод калькулирования затрат с усеченной себестоимостью (direct costing).

Однако для калькулирования полной себестоимости единицы продукции и оценки рентабельности каждого вида продукции в компании используется методика калькулирования затрат с полным разнесением накладных расходов по видам продукции (absorption costing).

Сочетание двух методов калькулирования себестоимости позволяет эффективно контролировать рентабельность продукции, ассортиментный состав и каналы реализации.

Этап 5. Разработка управленческого плана счетов и моделей типовых хозяйственных операций

Принципы построения управленческого плана счетов

В управленческом плане счетов объединены несколько классификаторов и кодификаторов управленческого учета, разработанных на предприятии. На основе этого плана регистрируются все хозяйственные операции, производимые предприятием. Группировка счетов и разработка аналитики по счетам производятся в зависимости от объектов учета и форматов управленческой отчетности. За основу нумерации счетов может быть принята кодировка счетов по МСФО или национальным стандартам бухгалтерского учета.

Важными факторами, влияющими на построение управленческого плана счетов предприятия, являются:

- взаимосвязь управленческого, финансового и налогового учета;
- специфика производства (массовое, позаказное и пр.);
- способ ведения оперативного учета.

Как правило, при разработке плана счетов управленческого учета сразу же устанавливаются типовые проводки, отражающие хозяйственные операции по основным объектам управленческого учета. Это существенно облегчает и стандартизирует работу специалистов, занимающихся ведением управленческого учета.

Этап 6. Разработка внутренних положений и инструкций

Принципы разработки положений и инструкций

Поскольку методы и правила управленческого учета не регламентированы общепринятыми стандартами и законодательством, то они устанавливаются самим предприятием. Как правило, составляются следующие основные внутренние положения и инструкции, определяющие нормы и правила ведения управленческого учета:

- положение о финансовой структуре предприятия;
- положение об учетной политике;
- единые классификаторы и кодификаторы управленческого учета и инструкции по их применению;
- управленческий план счетов;
- формы первичных и отчетных документов управленческого учета;
- регламенты бизнес-процессов, отражающие сроки, порядок и ответственность конкретных сотрудников за формирование регистров управленческого учета и форм отчетности.

Одним из важнейших документов является положение об учетной политике, поскольку на практике учетная политика, используемая в управленческом учете, может кардинально отличаться от учетной политики, исполь-

зуемой в финансовом учете, что обусловлено различием целей управленческого и финансового учета.

Учетная политика содержит общие критерии ведения управленческого учета конкретного предприятия: валюта учета; методы оценки запасов; методы учета затрат, калькулирования себестоимости продукции и распределения косвенных затрат; принципы отражения доходов и расходов, курсовой разницы, начислений и резервов; определение уровня существенности и т.п. Учетная политика обеспечивает непрерывность и преемственность управленческого учета.

В результате предприятие получает пакет документации, который регламентирует правила и методы ведения управленческого учета.

Пример регламентирующей документации

Выдержка из учетной политики компании «Кампина».

«Материалы делятся на две группы – «Сырье» и «Прочие материалы», учет каждой из которых имеет свои особенности.

Учет «сырья» осуществляется по нормативным (стандартным) ценам и отклонениям от фактической стоимости приобретенного сырья.

Учет «прочих материалов» осуществляется по фактической себестоимости.

Готовая продукция отражается по нормативным (стандартным) ценам.

Группировка затрат осуществляется по видам: сырье, упаковочные материалы, затраты на оплату труда, энергия, топливо, прочие прямые затраты. Группировка затрат производится также в разрезе проектов: молоко 1,5%, молоко 3,2%, ..., йогурт био 2,5%, ..., сухое молоко и т.д.

Список проектов не является закрытым и по мере появления новых видов выпускаемой продукции или в целях управленческого учета может быть дополнен.

Себестоимость материальных ресурсов, списываемых в производство, оценивается по методу ФИФО.

Косвенные расходы относятся на период их осуществления без распределения между калькуляционными объектами».

Этап 7. Проведение организационных изменений на предприятии

Принципы проведения организационных изменений

При внедрении системы управленческого учета на предприятии следует решить, как будет организовано ведение управленческого учета. Структурное подразделение, ответственное за ведение управленческого учета, должно удовлетворять нескольким требованиям: информационная обеспеченность, методологическая подготовленность, компетентность.

В практике российских предприятий встречаются варианты организации ведения управленческого учета:

- в финансово-экономической службе;
- в едином информационно-аналитическом центре;
- в информационно-аналитическом центре внутри каждой из служб предприятия;
- разделение полномочий и ответственности между службами в зависимости от объектов учета.

Основными организационными документами, определяющими ответственность, обязанности сотрудников и отделов предприятия по ведению управленческого учета, являются:

- положение об организационной структуре предприятия;
- положения об отделах (подразделениях) предприятия;
- должностные инструкции сотрудников предприятия;
- инструкции по организации бизнес-процессов, отражающих сроки, последовательность и ответственность за формирование регистров управленческого учета и форм отчетности;
- система мотивации сотрудников предприятия.

Несмотря на четкое определение и разграничение обязанностей сотрудников, одной из основных проблем при постановке управленческого учета является нежелание специалистов заполнять дополнительные формы и обрабатывать информацию. Часто такая ситуация является следствием недостаточной работы с персоналом по разъяснению целей и задач управленческого учета.

Положительно влиять на процесс внедрения управленческого учета на предприятии могут следующие факторы:

- заинтересованность руководителей предприятия в получении объективной информации и их готовность к необходимым изменениям;
- четко сформулированные цели и выделенные приоритеты развития предприятия;
- разработанная юридическая и организационная структура компании;
- система мотивации управленческого персонала;
- доступность методологической поддержки;
- достаточный уровень автоматизации служб.

При организации управленческого учета целесообразно применять следующие основные принципы и методы.

- Принцип бизнес-единицы. Данный принцип актуален для крупных организаций, ведущих многопрофильный бизнес. Каждая бизнес-единица, входящая в группу компаний, может представлять собой как отдельное юридическое лицо, так и объединение юридических лиц. В основе данного принципа лежит имущественная обособленность: при образовании бизнес-единицы наделяется собственными средствами, имуществом в денежной или натуральной форме.
- Принцип непрерывности деятельности. В основе этого принципа лежит допущение о том, что организация нормально функционирует и у нее нет намерения ликвидироваться либо существенно сократить деятельность. Принятое допущение позволяет очень эффективно исчислять финансовые результаты и отказаться от переоценок учитываемых объектов. Напротив, если предприятие ликвидируется, то его «наследство» должно быть оценено по текущей рыночной стоимости, а не по исторической. Принцип непрерывности деятельности может игнорироваться в случае принятия решения о ликвидации, продаже, выходе на биржу или реорганизации компании. Решение о целесообразности изменения методологии оценки активов и обязательств, структуры статей баланса принимается и утверждается отдельно.
- Принцип периодичности. Основные финансовые показатели, плановые и фактические, рассчитываются на строго определенные моменты времени (календарный месяц, квартал, полугодие, год). Финансовый отчетный год «привязан» только к хозяйственному циклу, а не к календарному году.
- Принцип начисления. Состоит в допущении временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Результаты операций признаются по факту их совершения (а не в момент, когда денежные средства получены или выплачены), соответственно отражаются в отчетности того периода, к которому относятся.
- Принцип консерватизма. При возможности использовать два различных метода учета одних и тех же показателей необходимо применять тот метод, который представляет положение компании в менее благоприятном свете. Прибыль отражается только после ее реального получения, а убыток – при возможности его появления.
- Принцип полноты. Предполагается, что если типовые формы финансовой отчетности не дают полного представления о деятельности компании, то в финансовую отчетность обязательно включаются дополнительные пояснения и раскрытия.

- Принцип существенности. Существенной считается информация, пропуск или искажение которой могут привести к изменению оценок, повлиять на принимаемые пользователем решения. Искажение отчетных данных признается несущественным, если его относительная величина не превышает 5% от значения соответствующего показателя и 0,5% – от суммы активов.
- Принцип рациональности. Преимущества и выгоды, извлекаемые из полученной информации, должны превышать издержки, связанные с ее получением.
- Принцип релевантности (уместности). Информация уместна, если может повлиять на решение, принимаемое пользователем. Это означает, что информация должна обеспечивать возможность оценки деятельности компании и осуществлять прогнозирование.
- Принцип надежности (достоверности). Достоверность полученной информации является одной из ее неотъемлемых характеристик. Ее можно достичь путем сплошного, систематизированного учета хозяйственных операций, а также альтернативной проверкой полученных данных.
- Принцип приоритета содержания над формой. Хозяйственные операции в учете должны отражаться, исходя из их экономического содержания и условий осуществления, вне зависимости от конкретной правовой формы, в которую они облечены. Принцип последовательности. Предполагает, что учетные процедуры (методики) применяются на определенном отрезке времени. Любая компания обязана в течение определенного времени, например, финансового года, руководствоваться едиными нормами учетной политики, сохранять стабильный состав показателей отчетности

Организационные проблемы

Нужно отметить, что при внедрении на предприятии управленческого учета почти всегда возникают серьезные трудности, вызванные самыми разнообразными причинами. В качестве основных можно выделить следующие:

- нежелание руководителей центров ответственности своевременно предоставлять полную информацию о деятельности своих подразделений;
- отсутствие локальной компьютерной сети, единой системы документооборота, четкой организационно-функциональной структуры;
- нежелание отдельных сотрудников перестраивать свою деятельность, заполнять различные управленческие отчеты из-за непонимания роли управленческого учета;
- дефицит квалифицированных специалистов, обладающих знаниями, как в управленческом, так и в бухгалтерском и налоговом учете;
- противодействие работников финансовой бухгалтерии, которым специалисты по управленческому учету часто представляются профессиональными конкурентами.

Осуществив все описанные этапы внедрения управленческого учета, предприятие получит систему, готовую к эксплуатации. Однако прежде чем эта система начнет эффективно работать, необходимо опробовать ее на практике и, если нужно, внести определенные корректировки. Одновременно следует обучать сотрудников, ответственных за ведение управленческого учета. И лишь после этого руководство компании сможет полноценно пользоваться плодами работы по внедрению системы управленческого учета.

1.7. Методика построения системы внутрихозяйственной отчетности

Технология и формы

Состав, содержание и формы управленческой отчетности необходимо разрабатывать с учетом следующих принципов:

- релевантности (управленческая отчетность должна быть полезной для принятия конкретных управленческих решений, а не просто информировать о тех или иных аспектах деятельности компании);
- оперативности;
- адресности (отчетность должна представляться конкретным менеджерам в соответствии с их положением в иерархии управления);
- достаточности (информации в отчетности должно быть достаточно для принятия управленческих решений на соответствующем уровне, в то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание руководителей на несущественные или не относящиеся к делу сведения);
- аналитичности (управленческая отчетность должна предполагать возможность проведения последующего анализа с минимальными затратами времени);
- понятности;
- достоверности;
- сопоставимости (сопоставимость управленческой отчетности дает пользователям возможность выявить сходства и различия данных, представленных в нескольких пакетах отчетности). Сопоставимость достигается за счет использования одинаковых принципов учета в схожих сделках и условиях.

Как показывает практика ведения управленческого учета на российских предприятиях, всю управленческую отчетность можно разбить на три блока:

- управленческая отчетность о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового положения предприятия (бюджет доходов и расходов (БДР), сметы расходов подразделений, производственный план, бюджет движения денежных средств (БДДС), платежный календарь, инвестиционный план и др.);
- управленческая отчетность по ключевым показателям деятельности;
- управленческая отчетность об исполнении бюджетов предприятия (отчет о движении денежных средств (кэш-флоу), отчет о доходах и расходах, отчет о произведенных капитальных вложениях и др.).

Управленческая отчетность российских компаний, как правило, составляется на основе МСФО, ГААП или российских бухгалтерских стандартов. Главные отличия управленческой отчетности от бухгалтерской заключаются в степени детализации (в управленческой отчетности представлена более подробная аналитическая информация), способах группировки данных (в управленческой отчетности данные могут группироваться по принципам, отличным от бухгалтерских) и в степени точности информации (в некоторых случаях, особенно в оперативных управленческих отчетах, допускается определенная погрешность и использование приблизительных данных).

При разработке методики составления и обработки отчетности требуется взвешенный подход к определению сроков подачи управленческой отчетности, количества представляемых данных, их формата.

Как правило, ежемесячная управленческая отчетность составляется в период между 5-м и 10-м числами месяца, следующего за отчетным. Однако может возникнуть ситуация, когда собственникам предприятия или генеральному директору понадобится хотя бы приблизительная отчетность за текущий месяц уже 29-го числа, то есть до окончания отчетного периода. В этом случае неоценимую помощь окажут имитационные модели бизнеса, с использованием которых составляются и долгосрочные прогнозы, и ежемесячные бюджеты. В модель вводятся доступные на текущий момент данные, производится их экстраполяция на дни, оставшиеся до конца отчетного периода. В результате получается управленческая отчетность, по-

строенная в основном на фактических данных, но с определенными допущениями. Как правило, точности такого расчета вполне достаточно для принятия оперативных решений.

Пример управленческой отчетности, отражающей основные показатели финансово-хозяйственной деятельности можно рассмотреть с помощью табл. 1.13.

Таблица 1.13

ОСНОВНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

№	Показатели	Формула расчета	пред	факт	Изменение, %	
					+	-
1.	Доходы, тыс. руб., в т.ч.	-	-	-	-	-
1.1	Выручка от продажи продукции, осуществления работ, оказания услуг, тыс. руб.	-	-	-	-	-
1.2	Прочие доходы, тыс. руб.	-	-	-	-	-
2.	Расходы, тыс. руб., из них	-	-	-	-	-
2.1	Себестоимость проданной продукции, оказанных услуг, тыс. руб.	-	-	-	-	-
2.2	Прочие расходы	-	-	-	-	-
4.	Затраты на 1 руб. проданной продукции, руб	-	-	-	-	-
5.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	-	-	-	-	-
6.	Рентабельность продаж, %	-	-	-	-	-
7.	Чистая прибыль, тыс. руб.	-	-	-	-	-
8.	Оборотные средства, тыс. руб., из них:	-	-	-	-	-
-	сырье, материалы, комплектующие, тыс. руб.	-	-	-	-	-
-	незавершенное производство, тыс. руб.	-	-	-	-	-
-	готовая продукция, тыс. руб.	-	-	-	-	-
9.	Период оборачиваемости оборотных средств, дни	-	-	-	-	-
10.	Остаточная стоимость основных средств, тыс. руб.	-	-	-	-	-
11.	Фондоотдача на 1 руб. средств вложенных в производственные фонды, руб.	-	-	-	-	-
12.	Степень износа основных производственных фондов, %	-	-	-	-	-
13.	Дебиторская задолженность, тыс. руб.	-	-	-	-	-
14.	Период оборачиваемости дебиторской задолженности, дни (365)	-	-	-	-	-
15.	Кредиторская задолженность, тыс. руб., из них:	-	-	-	-	-
-	задолженность по займам и кредитам, тыс. руб.	-	-	-	-	-
-	долгосрочные обязательства, тыс. руб.	-	-	-	-	-
16.	Период оборачиваемости кредиторской задолженности, дни (365)	-	-	-	-	-
17.	Соотношение кредиторской и дебиторской задолженности, коэф.	-	-	-	-	-
18.	Соотношение собственного и заемного капитала, коэф.	-	-	-	-	-
19.	Среднесписочная численность, чел.	-	-	-	-	-
20.	Среднемесячная заработная плата работников всего, тыс. руб.	-	-	-	-	-
21.	Производительность труда, тыс. руб.	-	-	-	-	-
22.	Ликвидные активы, тыс. руб.	-	-	-	-	-
23.	Ликвидность организации, коэф.	-	-	-	-	-
24.	EBITDA тыс. руб.	-	-	-	-	-
25.	EVA, тыс. руб.	-	-	-	-	-
26.	Безубыточный уровень производства, тыс. руб.	-	-	-	-	-
27.	Запас финансовой прочности, тыс. руб.	-	-	-	-	-

Каждое предприятие разрабатывает управленческую отчетность, ориентируясь, прежде всего на свои потребности в управленческой информации. С одной стороны, не имея всей информации, руководство компании не сможет принимать взвешенных решений, с другой –

если информации слишком много, то менеджеру становится труднее выделить самые важные данные, оказывающие наибольшее влияние на развитие предприятия. Примеры управленческой отчетности приведены в таблицах 14-22.

Таблица 1.14

УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО СОСТОЯНИЮ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ

Место нахождения	Общая площадь, га	Категория использования земли	Балансовая стоимость, тыс. руб.	Условия владения земель (аренда, право собственности, № с-ва)	Сумма зем. налога, тыс. руб.	Льгота по зем. налогу, тыс. руб.	Сумма арендной платы на землю, тыс. руб.	Льгота по аренде, тыс. руб.
г. Воронеж, ул. Красноармейская, 20	0,6	Промышленное использование	-	Долгосрочная аренда	-	нет	50	нет

Таблица 1.15

УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО СОСТОЯНИЮ ЗДАНИЙ И СООРУЖЕНИЙ

Наименование объекта	Место расположения	Общая площадь помещений, кв. м.	Год постройки (возведения), год реконструкции	Условия владения (№ свидетельства о праве собственности, дата выдачи, техпаспорт БТИ, инвентарное дело)	Остаточная стоимость, тыс. руб.	Коэффициент износа, %	Фактическая загрузка, %
Корпус АБК	г. Воронеж, ул. Красноармейская, 20	8 156,3	1965	Право собственности от 10.04.1999 г.	750	85	66

Таблица 1.16

УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО ЗАГРУЗКЕ ЗДАНИЙ И СООРУЖЕНИЙ

Наименование объекта	Площадь, кв. м	Занятые		Условно свободные			Арендные поступления		
		Внешняя аренда, кв. м	Занято внутр. подразделениями, кв. м	Занято оборудованием, кв. м	Аварийные, кв. м	К сдаче в аренду, кв. м	Внутренняя аренда, руб.	Внешняя аренда, руб.	Итого, руб.
Корпус АБК	8 156,3	-	239	303,1	-	-	39727,3	-	39727,3

Таблица 1.17

УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО СОСТОЯНИЮ ОБЪЕКТОВ НЕПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ И СОЦИАЛЬНОЙ ИНФРАСТРУКТУРЫ

Наименование объекта	Место расположения	Общая площадь помещений, кв. м	Год постройки (возведения) год реконструкции	Условия владения (№ свидетельства о праве собственности, договор)	Остаточная стоимость, тыс. руб.
Детский сад «Карусель»	г. Воронеж, ул. Станкевича, 36	2 125	1988	Право собственности от 22.10.1998 г.	22

Таблица 1.18

УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО СОСТОЯНИЮ АВТОТРАНСПОРТА

Марка автотранспортного средства	Год изготовления, приобретения	Пробег, тыс. км, интенсивность использования	№ технического паспорта (ПТС)	Балансовая стоимость, тыс. руб.	Наличие капремонта
ВАЗ – 21099	1999	120 000	78ТВ 046159	7	Капремонт в 2002

Таблица 1.19

УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО СОСТОЯНИЮ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА

Наименование объекта	Место расположения	Общая (планируемая) площадь помещений, кв. м	Год начала строительства	Сметная стоимость строительства, тыс. руб.	Объем вложенных средств, тыс. руб.	Степень готовности, %	Объем средств, необходимых для завершения строительства
Гараж	г. Воронеж, ул. Станкевича, 36	800	2001	22	11	50	11

Таблица 1.20

УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО ТЕХНИЧЕСКОМУ СОСТОЯНИЮ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ МОЩНОСТЕЙ

№	Наименование технических средств	Содержание	Коэффициент износа, %
1	Состав антенна – мачтовых систем (АМС), всего, шт., в т.ч.:	-	-
1.1	Мачты	4	85
1.2	Башни	2	70
2	Общая высота АМС, м	50	-
3	Общая масса АМС, т	1,2	-

№	Наименование технических средств	Содержание	Коэффициент износа, %
4	Наличие аварийных АМС	1	100
5	Количество передатчиков, всего, шт., в т.ч.:	22	-
5.1	Радиовещательные	9	66
5.2	Телевизионные	13	72
6	Доля передатчиков со 100% износом, шт.	20	-
7	Количество передатчиков, переданных на обслуживание сторонним организациям, шт.	-	-
8	Количество передатчиков контрагентов, переданных в аренду и техническое обслуживание организации, шт.	1	54
9	Количество заемных спутниковых приемных станций, шт.	1	62
10	Общая протяженность радио-релейных линий связи, км	120	71

Таблица 1.21

УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО СОСТОЯНИЮ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Перечень нематериальных активов	Лицензируемая деятельность	Балансовая стоимость, тыс. руб.	Дата окончания действия	Стоимость продления срока действия, тыс. руб.
Лицензия	Охранная	100	2005	1

Таблица 1.22

УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО СОСТОЯНИЮ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Объект финансовых вложений	Объем финансирования, тыс. руб.	Основной вид деятельности	Условия финансирования	Доля в объекте финансирования	Полученные или начисленные дивиденды	Период вложения и срок возврата средств
Займ ООО «МИР»	3	Розничная торговля	5% годовых	-	1,5	2 года, срок возврата 2005

В качестве управленческой отчетности может также выступать смета расходов, пример которой приведен в таблице 1.23.

Таблица 1.23

СМЕТА РАСХОДОВ ПО СОДЕРЖАНИЮ ДИРЕКЦИИ ЭЛЕКТРОМЕХАНИЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Статьи расходов	Площадь, м. кв.	Кол-во чел.	Всего за год
Всего расходов, в том числе			
1. Административные расходы	-	-	-
1.1. Мобильная связь	-	-	-
1.2. Канцтовары, хозматериалы	-	-	-
1.3. Командировочные расходы	-	-	-
1.3.1. Проезд	-	-	-
1.3.2. Проживание, питание	-	-	-
1.3.3. Прочие	-	-	-
1.4. Транспортные расходы	-	-	-
1.5. Поддержка оргтехники, интернет	-	-	-
1.5.1. Доступ в Интернет	-	-	-
1.5.2. Обслуживание и ремонт техники	-	-	-
1.5.3. Консультант+(Гарант)	-	-	-
1.5.4. Расходные материалы	-	-	-
1.5.5. Прочие расходы	-	-	-
1.6. Прочие	-	-	-
1.6.1. Чай, кофе	-	-	-
1.6.2. Прочие	-	-	-
2. Основная деятельность	-	-	-
2.1. Командировочные расходы	-	-	-
2.2. Приобретение товара	-	-	-
2.3. Проектные работы	-	-	-
2.4. Юридическое сопровождение	-	-	-
2.5. Услуги по маркетингу и рекламе	-	-	-
2.6. Оплата по договору	-	-	-
2.6.1. Платежи за аренду помещений	-	-	-
2.6.2. Платежи за охрану помещения	-	-	-
2.6.3. Платежи за водопользование	-	-	-
2.6.4. Оплата обедов сотрудникам	-	-	-
2.6.5. Оплата телефона	-	-	-
2.6.6. Голосовой трафик (город, межгород)	-	-	-

Статьи расходов	Площадь, м. кв.	Кол-во чел.	Всего за год
2.6.7. Оплата консульт., информацион., аудиторских, юридических услуг	-	-	-
2.7. Прочие	-	-	-
2.7.1. Коммерческие издержки	-	-	-
2.7.1.1. Почта, подписка на литературу	-	-	-
2.7.1.2. Общефирменные мероприятия	-	-	-
2.7.1.6. Подписка, покупка литературы	-	-	-
2.7.1.3. Оформление документов, лицензий	-	-	-
2.7.1.4. Представительские расходы	-	-	-
2.7.1.5. Обучение сотрудников	-	-	-
2.7.1.6. Прочие	-	-	-
3. Приобретение основных средств	-	-	-
3.1. Мебель	-	-	-
3.2. Компьютеры и оргтехника	-	-	-
3.3. Прочие	-	-	-
4. ФЗП	-	-	-
4.1. ЗП сотрудников	-	-	-
4.2. Премии сотрудникам	-	-	-
ИТОГО:	-	-	-

Основные показатели деятельности организации, оценка которых необходима для принятия оперативных управленческих решений, можно разделить на такие группы:

- операционные показатели по выручке, прибылям и затратам;
- показатели управления активами;
- показатели, характеризующие ликвидность, структуру капитала и способность предприятия обслуживать долг.

Решающую роль в выборе показателей играют стратегия развития организации, требования акционеров, отраслевая специфика и рыночная конъюнктура. На выбор показателей влияют такие факторы, как повышение прозрачности компании, конкурентные и законодательные требования, размещение ценных бумаг на бирже, инфраструктура, участники рынка и др.

Если собственники планируют продать свой бизнес, то на первый план выходят показатели капитализации, улучшение значений которых может быть достигнуто вследствие эффективного использования активов,

сворачивания инвестиционной программы. А если акционеры заинтересованы в росте операционной доходности и сокращении текущих издержек, то в этом случае мониторингу подвергаются показатели прибыльности. Увеличение доли компании на рынке посредством увеличения продаж приводит к замедлению оборачиваемости дебиторской задолженности и прибыльности. В данном случае оценивают показатели по продажам и маркетинговым бюджетам. Если компания открывает инвестиционную программу по строительству нового объекта, то в этом случае уделяется внимание показателям – прибыль до уплаты налогов, процентов и амортизационных отчислений (**EBITDA**), которая показывает, сколько средств у организации остается для инвестиционной деятельности. В данном случае целесообразно отслеживать значения показателей обслуживания долга и структуры капитала.

Состав коэффициентов может меняться на разных стадиях развития компании. На начальном этапе развития это такие показатели, как отдача от капиталовложений. Когда компания достигает зрелости, то оценке подлежат показатели доходности, структуры капитала и рентабельности активов (отдача на заемные и собственные средства, на акционерный капитал).

Важную роль на выбор показателей оценки оказывает специфика отраслевого рынка деятельности организации, но независимо от специфики, в любой отрасли ключевым показателем является расчет на единицу произведенной продукции, оказанной услуги или осуществленной работы.

В торговле на первом плане находятся показатели оборачиваемости товарных запасов и рентабельность продаж, объем продаж и продажи в расчете на 1 сотрудника. Если в торговых сетях используют систему кредитования, то добавляются такие показатели, как коэффициенты срочной ликвидности и рентабельности собственного капитала.

Продуктовые сети (ритейл), гиперцентры используют такие показатели, как объем продаж на 1 м кв. торговых площадей и на одного сотрудника, а также «средний чек». Показатель «средний чек» также используется в сфере услуг (рестораны, фаст-фуды, кафе и т.д.).

Для предприятий машиностроительной отрасли контролируемым показателем является уровень себестоимости, а для табачных производителей – рентабельность продаж на 1 ед. продукции.

Для организаций телекоммуникационной отрасли основной показатель – 1 канал/час или 1 час работы передатчика. В отрасли мобильной связи – средний счет или стоимость привлечения абонента и средняя цена минуты.

Для отраслей, связанных с открытием филиалов и розничных точек, на первый план выходят такие показатели, как доходность каждого филиала, прибыльность продаж, оборачиваемость кредиторской и дебиторской задолженности, соотношение заемных и собственных средств и другие сбалансированные показатели оценки эффективности и т.д.

Пример управленческой отчетности холдинга «Пищепром»

Управленческая отчетность российского промышленного холдинга «Пищепром» представлена следующим образом.

1. Стандартная управленческая отчетность о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового положения компании:

1.1. Управленческий баланс.

1.2. Управленческий отчет о прибылях и убытках.

1.3. Управленческий отчет о движении денежных средств:

1.3.1. Управленческий отчет о движении денежных средств 1 (прямой метод).

1.3.2. Управленческий отчет о движении денежных средств 2 (косвенный метод).

Прямой метод составления отчета о движении денежных средств

Метод расчета чистого притока / оттока денежных средств по основной деятельности. Рассчитывается как разница доходов, обеспеченных реальным поступлением денежных средств, и расходов, связанных с реальными платежами.

Косвенный метод составления отчета о движении денежных средств

Метод представления потоков денежных средств от операционной деятельности, при котором, чистая прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отсрочек или начислений прошлых периодов или будущих операционных денежных поступлений или платежей и статей доходов или расходов, связанных с инвестиционными или финансовыми потоками денежных средств.

2. Управленческая отчетность по ключевым показателям деятельности (табл. 1.24).

3. Управленческая отчетность об исполнении бюджетов. Этот блок управленческой отчетности представлен анализом «план – факт» по всем бюджетам.

Таблица 1.24

УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО КЛЮЧЕВЫМ ПОКАЗАТЕЛЯМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (КПД)

Группы КПД	Примеры КПД
КПД, характеризующие эффективность бизнеса в целом (уровень управления – президент, генеральный директор)	
Показатели удовлетворенности акционеров	Рентабельность активов; рентабельность денежного потока; стоимость компании
Показатели удовлетворенности клиентов	Совокупное количество претензий клиентов-покупателей; текучесть клиентов; количество постоянных клиентов
Показатели удовлетворенности и эффективности персонала	Производительность труда; текучесть кадров
КПД, характеризующие эффективность бизнес-процессов и отдельных функциональных направлений (уровень управления – вице-президенты, заместители генерального директора, руководители служб и департаментов)	
Показатели эффективности закупок	Индекс качества поставок; время прохождения товара
Показатели эффективности хранения и перемещения товара	Скорость товарного обращения; стоимость потерь при хранении и перевозке
Показатели эффективности производства	Объемы и номенклатура производства
Показатели эффективности продаж	Доля скидок в продажах; охват клиентской базы; рентабельность продаж
Показатели эффективности послепродажного обслуживания	Затраты на исправление дефектов; индекс качества исправления претензий
Показатели эффективности НИОКР	Средняя продолжительность жизненного цикла нового продукта; количество новых пищевых продуктов, находящихся в разработке

Группы КПД	Примеры КПД
Показатели качества	Затраты на сертификацию; доля брака
Показатели эффективности персонала	Отношения фонда заработной платы к продажам; текучесть кадров; количество принятых сотрудников по отношению к количеству претендентов
Финансовые показатели	Показатели рентабельности, ликвидности, оборачиваемости, операционный рычаг
Показатели эффективности использования информационных технологий	Отдача от инвестиций в ИТ; удовлетворенность ключевых бизнес-подразделений уровнем ИТ-поддержки
КПД, характеризующие эффективность отдельных подразделений (уровень управления – вице-президенты, заместители генерального директора, руководители служб и департаментов)	
Для оценки работы подразделений используются те же показатели, что и для оценки бизнес-процессов или функциональных направлений, относящихся к работе конкретных отделов	Производительность труда (для производственного цеха); текучесть кадров (для службы продаж и других подразделений)

1.8. Расходы, затраты, издержки – основные различия

В экономической литературе в последнее время происходит подмена понятий «затраты», «издержки», «расходы», хотя каждый из названных терминов имеет самостоятельное значение.

Затраты – это стоимость ресурсов, использованных на конкретные цели.

В этой дефиниции следует выделить три момента:

- первый – затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);
- второй – величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения соизмерения различных ресурсов;
- третий – понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами. Такими задачами могут быть производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, осуществление капитальных вложений, функционирование отдела, службы и т.п. Без указания цели понятие затрат становится неопределенным, ничего не означающим.

От понятия «затраты» следует отличать понятие «расходы». В отечественной практике понятие «расходы» изложено в ПБУ 10/99 «Расходы организации» и в Налоговом кодексе РФ.

Расходами организации, согласно ПБУ 10/99, признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества.

Расходами считаются только те затраты, которые участвуют в формировании прибыли определенного периода, а оставшаяся часть затрат капитализируется в активах компании в виде готовой продукции, незавершенного производства, остатков полуфабрикатов для собственного потребления, незавершенных объектов капитального строительства, нематериальных активов и т.п. (упрощенная схема на основе стандартов МСФО представлена на рис. 1.27). Другими словами, расходы – это

уменьшение активов или увеличение обязательств, приводящее к уменьшению капитала, не связанному с распределением прибыли между акционерами.

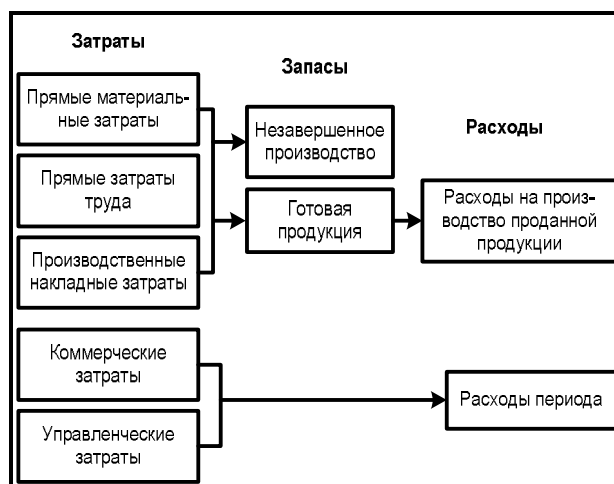


Рис. 1.27. Структура затрат и расходов компании

Не признаются расходами организации выбытие следующих активов:

- в связи с приобретением и созданием внеоборотных активов;
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций АО и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссий, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатков в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Приведенный перечень выбытия активов, не признаваемых расходами, показывает, что понятие «расходы» предусматривает ограничение по цели использования ресурсов. Например, затраты на приобретение основных средств в отчетном периоде не будут признаны расходами. К расходам будут отнесены лишь амортизационные отчисления по приобретенным основным средствам. Кроме того, ПБУ 10/99 предусматривает ряд условий для признания расходов в бухгалтерском учете и в отчете о прибылях и убытках.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации подразделяются:

- на расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы, которые, в свою очередь, подразделяются:
 - на операционные расходы;
 - внеоперационные расходы;
 - чрезвычайные расходы.

Расходы по обычным видам деятельности – это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров. Учитываются они на счетах учета затрат на производство (20, 23, 35 и др.) и расходов на продажу (44).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;

- прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Прочие расходы не учитываются на счетах учета затрат на производство. В конечном итоге их отражают на счетах 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки».

Налоговым кодексом расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиками (п. 1 ст. 252). Обоснованными считаются экономически оправданные затраты. С этой целью по некоторым затратам для целей налогообложения устанавливаются лимиты (нормы расхода), в пределах которых они подлежат признанию, – по оплате суточных при нахождении работников в командировке, полевого довольствия, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и некоторым другим расходам. В бухгалтерском учете подобные расходы признаются по фактическим затратам.

Состав расходов, признаваемых в налогообложении, несколько отличается от состава расходов, признаваемых в бухгалтерском учете.

Существенно отличаются классификации расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения. В налоговом учете расходы подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией продукции, и на внереализационные расходы без выделения операционных и чрезвычайных расходов.

Понятие «издержки» используется в основном в экономической теории в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции (работ, услуг). Понятия «затраты на производство» и «издержки производства» можно рассматривать как идентичные.

В качестве идентичных можно рассматривать также понятия «затраты на производство и продажу продукции», «издержки производства и обращения» и «расходы по обычным видам деятельности». Понятие «издержки производства и обращения» в настоящее время применяется в основном организациями торговли и общественного питания.

Отметим, что все названные понятия следует разграничивать во избежание ряда широко распространенных ошибок в подходе к управлению затратами. К примеру, контроль расходов на основании информации из отчета о прибылях и убытках не является управлением затратами. При росте запасов готовой продукции и одновременном снижении продаж расходы по данным отчета о прибылях и убытках компании снижаются, а затраты увеличиваются. Однако менеджеры могут несвоевременно отреагировать на эту неблагоприятную ситуацию.

Экономический элемент расходов – это однородный их вид, который невозможно разложить на составные части. Пример такого вида расхода – стоимость покупной электроэнергии.

Однако на практике под элементом расхода понимают экономически однородные затраты – материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и др.

Материальные затраты отражают стоимость:

- покупных сырья и материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды, а также комплектов из изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке в данной организации;

- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и хозяйствами организаций, не относящимися к основному виду деятельности;
- топлива всех видов, приобретаемого на стороне и расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;
- покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические и другие производственные и хозяйственные нужды;
- потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли и некоторых других материальных затрат.

Полный перечень затрат, включаемых в материальные расходы для целей налогообложения, приведен в ст. 254 Налогового кодекса РФ.

Затраты на оплату труда включают в себя любые начисления работникам в денежной или натуральной форме, стимулирующие начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также затраты, связанные с содержанием работников, предусмотренные трудовыми договорами.

Перечень начислений и выплат, включаемых в расходы на оплату труда для целей налогообложения, приведен в ст. 255 Налогового кодекса.

По статье «Отчисления на социальные нужды» отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, фондов медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

По статье «Амортизация внеоборотных активов» отражают сумму амортизационных отчислений по основным средствам, материальным ценностям, предоставляемым организацией за плату во временное пользование (доходным вложениям в материальные ценности) и нематериальным активам.

По статье «Прочие затраты» отражают налоги, сборы, платежи, отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, на командировку, подъемные, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, вычислительных центров, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей), а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Операционными расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, а также прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитной организацией;

- отчисления в оценочные резервы, а также в резервы, создаваемые в связи с признанием условных фатов хозяйственной деятельности;
- прочие операционные расходы.

Внереализационными расходами являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организации убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы (отрицательные);
- суммы уценки активов;
- перечисления средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений и других подобных мероприятий;
- прочие внереализационные расходы.

Чрезвычайные расходы возникают как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварий и т.п.). К чрезвычайным расходам относят заработную плату работникам, занятым ликвидацией последствий стихийных бедствий, отчисления в единый социальный налог с данной заработной платы, стоимость материалов, израсходованных при ликвидации последствий стихийных бедствий, и другие расходы.

Выбор носителей затрат

1. Определяется сама величина затрат на определение показателей издержек – в качестве показателей должны браться уже существующие, и величина должна быть приемлема для предприятия.
2. Степень корреляции между носителями издержек и фактическим поглощением накладных расходов.

Примеры носителей издержек:

- машино-часы;
- количество единиц забракованной продукции;
- количество размещенных заказов;
- количество контрольных проверок;
- количество покупателей;
- количество человеко-часов;
- площадь зданий и т.д.

Пример (см. табл. 1.25).

Таблица 1.25

НОСИТЕЛИ ЗАТРАТ КОМПАНИИ «N»

Группировка накладных расходов	Планируемые накладные расходы, д.е.	Носители затрат	Объем носителя затрат	Ставка накладных расходов
Наладка	100 000	Кол-во наладок	100 наладок	1 000 д.е. на 1 наладку
Разгрузка – погрузка материалов	100 000	Вес материалов	50 000 кг	$10\,000 / 50\,000 = 2$ д.е. за кг
Утилизация отходов	50 000	Вес опасных химических материалов	10 000 кг	$50\,000 / 10\,000 = 5$ д.е. за кг
Контроль	75 000	Число проверок	1 000	$75\,000 / 1\,000 = 75$
Прочие	200 000	Машино-часы	20 000	$20\,000 / 20\,000 = 1$ д.е. за машино-час
Итого:	525 000	-	-	-

1.9. Методы ценообразования

Ценовая политика является важной составляющей общей финансовой политики компании, поскольку уровень цен на реализуемую организацией продукцию напрямую влияет на такие важнейшие показатели, как выручка и прибыль.

Большинство предприятий имеют полную информацию о собственных затратах, но значительно меньше знают о спросе на их продукцию. Поэтому основным методом ценообразования является установление цены на уровне «издержки плюс прибыль». Этот метод сводится к добавлению к себестоимости продукции определенной маржи, размер которой назначается собственниками, исходя из представлений о доходности бизнеса, или, что происходит реже, устанавливается в зависимости от результатов исследования спроса.

Использование этого способа часто приводит к установлению неоптимальной цены. Продуктовая линейка большинства предприятий включает как товары из низкой ценовой категории (которые должны продаваться с минимальной наценкой), так и из высшей (которые продаются с большой наценкой). В итоге часть товаров окажется недооцененной, и организация недополучит прибыль, на которую могла бы рассчитывать при более высокой цене. Другие товары, напротив, оказываются переоцененными. Уровень спроса на них установится ниже оптимального, что также приведет к ухудшению финансовых результатов. Поэтому наценку на различные категории товаров (бренды, каналы сбыта) необходимо дифференцировать в зависимости от спроса.

Другой метод, который используется преимущественно на конкурентных рынках, – метод текущей цены. Для ориентира при установлении цен используется цена конкурента, контролирующего наибольшую долю рынка товаров продукции аналогичного качества. В зависимости от сравнительных характеристик продукции предприятия и конкурентов к цене могут быть применены различные скидки или надбавки. При реализации товара на новых рынках в течение определенного времени возможно использование «демпинговых цен» (с минимальной наценкой или даже ниже себестоимости). Следует отметить, что демпинг не применяется в отношении товаров, позиционируемых в высших ценовых категориях, так как высокая цена является одним из неотъемлемых свойств таких товаров. Есть примеры, когда определенные товары продаются ниже себестоимости. Таким образом, поддерживается необходимый покупательский трафик и оказывается давление на конкурентов.

Еще один способ ценообразования – метод целевой калькуляции затрат. При его использовании сначала определяется диапазон цен, в рамках которого на продукцию будет обеспечен платежеспособный спрос, а затем рассматривается возможность продажи товара по таким ценам с требуемой прибылью. Если прибыль ниже необходимого уровня, проводится политика снижения издержек. Такой метод часто используют на высококонкурентных рынках.

Существуют и иные методы ценообразования (псевдомаксимизации, подражания и т.д.), однако они являются достаточно сложными математически и на практике применяются редко. Выбор конкретного метода установления цены определяется стратегией ценообразования, которой придерживается предприятие, а также типом рынка, на котором оно работает.

Рассмотрим виды цен, устанавливаемые организациями на свою продукцию, работы, услуги.

Фиксированные цены не изменяются в ходе исполнения контракта либо изменяются только в оговоренных контрактом случаях. Применяются по контрактам, уровень обоснованных издержек по которым достаточно точно предсказуем, предоставляемые услуги имеют в основном традиционный характер. Фиксированная цена включает планируемые издержки и планируемую прибыль. Норма прибыли по контракту согласуется заказчиком и поставщиком.

Цены, возмещающие издержки с обеспечением или без обеспечения прибыльности включают в себя затраты, возросшие по объективным причинам в ходе выполнения контракта, и, если это предусмотрено контрактом, фиксированную норму или объем прибыли. Применяются при невозможности точного планирования издержек и результатов по контракту. Контрактом может предусматриваться первоначальная цена, верхний предел цены, предельные значения определенных элементов затрат, норма или объем прибыли. После исполнения контракта заказчиком и поставщиком анализируются фактические издержки по контракту, выявляются обоснованные издержки (в соответствии с действующими нормативными актами, регулирующими калькулирование затрат и составление смет). Согласованные, обоснованные издержки служат основой контрактной цены, возмещающей издержки.

Цены по поставкам стандартных услуг применяются в отношении стандартных услуг, свободные рыночные цены на которые известны. Контрактная цена в этом случае формируется на основе свободной рыночной цены.

Цены, устанавливаемые по результатам конкурсов и аукционов. В этом случае контрактная цена на стандартные услуги используется как стартовая, корректируемая в ходе торгов.

Наибольшие возможности получения дополнительной прибыли, но и наибольшие риски влечет за собой установление фиксированных цен. Применение гибких цен с полной или неполной компенсацией издержек снижает как риск получения убытка, так и возможность получения дополнительной прибыли (примеры использования различных методов формирования цен на услуги приведены в табл. 1.26).

Таблица 1.26

МЕТОДЫ ФОРМИРОВАНИЯ ЦЕН НА УСЛУГИ

Вид цены	Порядок расчета
1. Фиксированные цены	
1.1. Твердая фиксированная цена	$Ц_{факт} = Ц_{план}$
1.2. Фиксированная цена, поэтапно корректируемая в соответствии с изменением издержек	$Ц_{факт} = Ц_{план} + (3_{факт} - 3_{план})$
1.3. Фиксированная цена с долевым распределением разницы между планируемыми и фактическими издержками	$Ц_{факт} = Ц_{план} + (3_{факт} - 3_{план}) * Д_{потр}$; $Д_{потр} = 0,3$
2. Цены, возмещающие издержки	
2.1. Цена, возмещающая только издержки	$Ц_{факт} = 3_{факт}$
2.2. Цена, возмещающая издержки до установленного предела (например, 110 тыс. руб.)	$Ц_{факт} = 3_{факт}$, если $3_{факт} < 110$ тыс. руб. $Ц_{факт} = 110$ тыс. руб., если $3_{факт} \geq 110$ тыс. руб.

Вид цены	Порядок расчета
2.3. Цена, возмещающая издержки с фиксированным вознаграждением (10 тыс. руб.)	$Ц_{факт} = 3_{факт} + 10$ тыс. руб.
2.4. Цена, возмещающая издержки с долевым распределением экономии и перерасхода	$Ц_{факт} = 3_{план} + (3_{факт} - 3_{план}) * Д_{потр}$
2.5. Цена, возмещающая издержки с прибылью и поощрительными выплатами (за срочность и пр.)	$Ц_{факт} = 3_{факт} * (1 + Н_{Пр} / 100) + П_{выпл}$
2.6. Цена, возмещающая издержки и прибыль	$Ц_{факт} = 3_{факт} * (1 + Н_{Пр} / 100)$
3. Цены, устанавливаемые по результатам проведения конкурсов и аукционов	$Ц_{факт} = \text{Цена аукциона}$

Рассмотрим стратегию ценообразования организацией в зависимости от их работы на различных рынках.

Для определения стратегии ценообразования организация должна выяснить, в рамках какого типа рынков из нижеперечисленных происходит взаимодействие экономических субъектов на рынке ее продукции.

Рынок совершенной конкуренции

К данному типу рынков можно отнести некоторые сегменты рынка пищевых товаров широкого потребления (хлебобулочные изделия, многие виды лекарств и др.). Как правило, задача ценообразования на них сводится к поддержанию цены на уровне конкурентов и максимальному снижению издержек.

Рынок монополистической конкуренции

Отличительной особенностью данного типа рынков является наличие некоторой рыночной власти у каждого продавца. Так, в связи с неоднородностью товаров предприятие-продавец может влиять на количество продаваемой продукции посредством варьирования цен на указанные товары. Этот рынок охватывает большинство товаров широкого потребления: продукцию легкой промышленности, бытовую химию, электробытовые товары и т.д. Следует заметить, что до 80% всех действующих в России предприятий работают именно на рынке монополистической конкуренции. Цены на внутреннем рынке должны устанавливаться, исходя из целей максимизации текущей прибыли на тех рынках, где доля продукции данного предприятия во всем объеме реализации превышает определенный советом директоров процент (на практике это 5-10% в зависимости от отрасли и насыщенности рынка). Если же доля рынка ниже, то компания какое-то время может держать более низкие цены, чтобы завоевать большую долю рынка.

Рынок олигополии

К данному типу относится большинство рынков сырьевых товаров, таких как пиломатериалы, нефтепродукты, уголь и т.д. На практике здесь чаще всего реализуется стратегия «следования за лидером». Такая политика характерна для металлургической, лесопромышленной, лакокрасочной промышленности и т.д. Если предприятие входит в число лидеров рынка, то, как и в случае с монополией, она должна максимизировать текущую прибыль. Если же компания относится к последователям, то при установлении цен она ориентируется на лидеров.

Рынок монополии

В России говорить о монопольном рынке можно лишь применительно к естественным монополиям (РАО

«ЕЭС России», ОАО «РЖД», ОАО «Газпром»), чьи цены контролируются государством, или к монопольному положению предприятий в рамках ограниченного географического пространства, что встречается все реже.

Влияние спроса

При определении ценовой политики немаловажную роль играет вид функции спроса на конкретный вид продукции. Поскольку считается, что для большинства рынков кривая спроса имеет вид прямой линии, ее уравнение можно рассчитать при наличии хотя бы двух наблюдений за ситуацией на рынке. Для более детальных исследований спроса целесообразно заказать маркетинговое исследование. Основной характеристикой спроса является его эластичность по цене. С помощью этого показателя можно разрабатывать ценовую политику для каждого клиента или группы товаров.

Влияние издержек

Полная себестоимость единицы продукции дает представление о нижней планке цен, которые предприятие может устанавливать в долгосрочной перспективе. При этом нужно выделять постоянные и переменные издержки на производство и сбыт конкретного товара (товарной категории), а при необходимости и в более крупных разрезах (каналы сбыта, бренды).

Определение переменных издержек особенно важно для розничного бизнеса, так как их прирост на единицу продукции показывает минимальную стоимость, за которую эту единицу можно продать в краткосрочной перспективе. Например, печать пробного тиража рекламных буклетов для типографии не приведет к дополнительной закупке оборудования и отказу от других клиентов, а лишь незначительно увеличит расход краски, электроэнергии и рабочего времени специалиста по полиграфии. В то же время, чем выше доля переменных издержек в общих затратах на производство товара, тем меньше способность компании к реализации гибкой ценовой политики в краткосрочном периоде. Размер постоянных издержек отражается на долгосрочной ценовой политике. Они разнятся по ценам продуктов, при этом часто большую часть постоянных издержек относят на высокомаржинальные товары.

Влияние законодательных ограничений

Выбор окончательной цены делается с учетом имеющихся ограничений: уровня цен конкурентов, типа заказа, особенностей товара или канала сбыта, себестоимости, постоянных и переменных издержек, характера ценового решения (краткосрочного или долгосрочного) и ограничений со стороны налогового законодательства. Основным способом избежать последствий в виде доначисления налогов и пеней является обоснование решений относительно ценовой политики. Например, при использовании метода текущей цены необходимо указать во внутрифирменном постановлении выборку конкурентов, по которой будут рассчитываться цены. В этой связи ценовую политику целесообразно разрабатывать с учетом требований налогового законодательства.

Основной налоговый риск возникает при большой разнице между ценой сделки и рыночным уровнем, поэтому ценовая политика должна быть направлена на минимизацию такой разницы. Наибольшее внимание налоговых органов привлекают сделки с заниженными ценами реализации, что потенциально может способствовать минимизации платежей по налогу на

прибыль. Таким образом, чтобы избежать санкций, предприятию целесообразно установить конечную цену на продукцию в пределах 20% от рыночной с учетом скидок на маркетинговую стратегию. Такая скидка может быть рассчитана исходя из информации об уровне цен, которые использовали конкуренты при входе на этот рынок в прошлом, а также о периоде применения таких цен. Определение и обоснование сроков применения пониженных цен, прогнозные цены реализации после истечения этих сроков, риски, размеры скидок и приведенная стоимость данной стратегии в долгосрочной перспективе должны быть описаны в соответствующем положении о скидках, разработанном маркетинговым отделом компании.

Положение о скидках должно быть утверждено приказом исполнительного органа предприятия (генерального директора и т.п.).

Финансовые аспекты ценообразования

Можно выделить три основные модели стратегического поведения компании в краткосрочном периоде вне зависимости от типа рынка.

1. Расширение рыночной ниши. Максимизация товарооборота через демпинг, смягчение кредитной политики, активную рекламную и маркетинговую поддержку продукции, развитие каналов дистрибуции и т.д. Основным приоритетом для компании становится рост бизнеса, а не максимизация рентабельности акционерного капитала. Поэтому для нее характерна рискованная финансовая политика – минимизация отпускных цен до точки безубыточности и ниже, использование заемных средств, скупка конкурентов и т.д. Главной задачей, которую необходимо решить в данной ситуации, является достижение компромисса между заданным уровнем товарооборота (долей рынка) и рентабельностью, которую удается получить на этот товарооборот.
2. Удержание рыночной ниши. На первое место выходит обеспечение безубыточности работы предприятия с параллельным удержанием рыночной доли. Целью финансовой политики является поддержание оборота на определенном уровне, возможно, в ущерб рентабельности, но выше точки безубыточности. Нужно отметить, что долгое время придерживаться подобной стратегии опасно, так как это может привести к появлению более агрессивных конкурентов и потере доли рынка. Тем не менее, подобной стратегии придерживаются многие отечественные компании, имеющие известные бренды либо в той или иной степени являющиеся монополистами.
3. Максимизация прибыли при минимальном риске. Данная ситуация характерна для зрелых компаний, удерживающих прочные позиции на рынке. Основой такой модели становится отдача на вложенный капитал, поэтому уровень цен определяется таким образом, чтобы получаемая в результате маржинальная прибыль была наибольшей.

Схема работы: сначала определяется эластичность спроса по цене на продукцию компании, затем уровень цен и соответствующий ему объем продаж, при котором маржинальная прибыль максимальна. При этом инструментарий регулирования спроса не ограничивается лишь ценовыми механизмами. Важную роль играет кредитная политика компании, а также политика в области мероприятий по стимулированию сбыта.

Рассмотрим этот аспект финансовой политики компании более подробно. Фармацевтическому предприятию необходимо разработать маркетинговую акцию для клиента «Х». Цель – нивелировать летний спад продаж и повысить оборот. Поскольку на фармацевтическом рынке у каждого розничного предприятия существуют несколько поставщиков, важным критерием успешности работы с клиентом, помимо валового объема отгрузок

является доля компании-продавца в суммарных закупках клиента «Х». Рост такой доли говорит об успешности сбытовой политики по отношению к «Х». Если доля остается неизменной или снижается, необходимы меры предприятия по повышению лояльности клиента: ценовые, финансовые либо маркетинговые. Допустим, доля поставок рассматриваемого предприятия в закупках «Х» составляет 15%. Оставшиеся 85% клиент «Х» покупает у других дистрибьюторов. Задача компании состоит в повышении этой доли. Для начала нужно определить потенциальную долю, которую продукция компании может занимать в закупках данного клиента. Доля на уровне 50% и выше практически невозможна, так как для обеспечения устойчивости закупочной деятельности клиенты избегают слишком большой зависимости от конкретного поставщика. Поэтому за основу можно взять долю в размере 30%. Для достижения этого значения планируется провести маркетинговую акцию. Предположим, что ожидаемый оборот клиента в закупочных ценах в период с июня по август составит 2 500 000 руб. Соответственно, если планируется занимать 30% в обороте клиента, целевой объем продаж этому клиенту составляет 750 000 руб. за три месяца (в предыдущий год этот объем составил 375 000 руб.). Прибыль от акции можно рассчитать следующим образом. Товарооборот в результате акции вырастет на 375 000 руб. (750 000 – 375 000). При этом, если торговая наценка равна 10%, то рост наценки составит 37 500 руб. Маржинальный доход от акции можно определить, скорректировав полученный результат на долю переменных расходов, связанных с данным клиентом. Пусть такие расходы составляют 3% от оборота. Тогда доход от акции будет равен 26 250 руб. [37 500 – (375 000 руб. * 3%)]. Теперь необходимо рассчитать затраты на акцию. Они должны быть ниже маржинального дохода, так как рост прибыли от работы с клиентом должен превышать затраты на обеспечение этого роста. Поэтому верхней границей возможных затрат на клиента в рамках данной акции является сумма 26 250 руб.

Соответственно маркетинговая акция для клиента «Х» может выглядеть следующим образом.

1. Клиент обязуется обеспечить в летний период отгрузки на уровне 250 000 руб. в месяц (всего 750 000 руб.).
2. При выполнении заявленного объема отгрузок и корректной его оплаты (что является очень важным требованием: отгрузки, не оплаченные в срок, могут негативно отразиться на финансовой устойчивости) клиент награждается ценным подарком стоимостью 15 000 руб.

По итогам маркетинговой акции проводится анализ ее эффективности. Допустим, клиент «Х» справился с условиями акции и закупил за лето товар на сумму 773 000 руб. Рост товарооборота при этом составил 398 000 руб. (773 000 – 375 000), торговой наценки – 39 800 руб. (398 000 руб. * 10%), маржинального дохода – 27 860 руб. [39 800 – (398 000 руб. * 3%)]. Чистая прибыль от маркетинговой акции составила 12 860 руб. (27 860 – 15 000).

2. СИСТЕМА УЧЕТА ЗАТРАТ

2.1. Понятие о системе учета затрат на производство и ее слагаемых (объекты распределения затрат)

Для того чтобы создать систему учета, позволяющую получить достоверные данные о затратах предприятия на производство продукции, содержание подразделе-

ний, а также на выполнение различных бизнес-процессов, необходимо последовательно выполнить следующие шаги.

1. Определить источники информации о затратах предприятия.
2. Сгруппировать однородные затраты.
3. Разработать план счетов управленческого учета.
4. Создать типовые формы отчетности.

Шаг 1. Источники информации о затратах

Источником информации о затратах могут служить как первичные бухгалтерские документы, так и внутрифирменные накладные, требования и т.д. Например, учет затрат на материалы по цехам ведется на основании внутрифирменных накладных на перемещение материалов между цехами, учет заработной платы – на основании первичных документов по учету выработки, расчетно-платежных ведомостей и пр.

Данные о затратах можно взять из первичных документов бухгалтерского учета. Кроме того, в отношении отдельных видов затрат (как правило, прямых затрат на производство) могут быть использованы оперативные данные о фактическом расходе основных ресурсов. Например, технологические нормы расхода сырья, показания приборов учета электроэнергии, израсходованной на технологические цели и, т.п.

Схему учета затрат и формирования себестоимости продукции рассмотрим с помощью рисунка 2.1. Незавершенное производство на начало отчетного периода отсутствует.

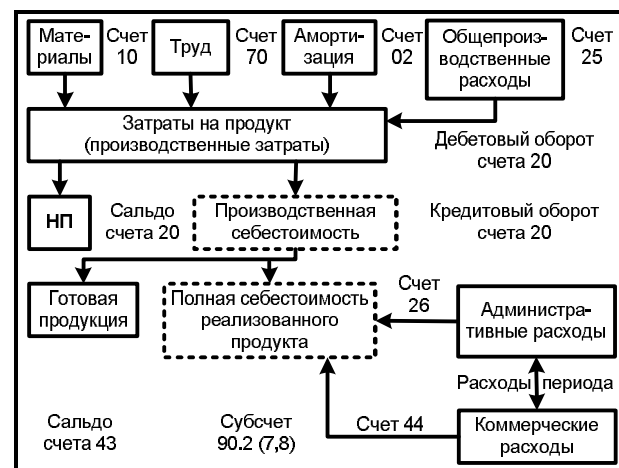


Рис. 2.1. Формирование фактической себестоимости



Рис. 2.2. Формирование себестоимости на счете 20 «Основное производство»

Сведения о затратах отражаются в учете в зависимости от выбранного метода. При учете по фактическим затратам на затраты списывается столько ресурсов, сколько их потреблено по данным первичных документов. При учете по плановым затратам устанавливаются технологические нормативы отпуска материалов, сырья или других ресурсов в производство. Расчет количества потребленных ресурсов производится, исходя из цены, умноженной на плановый расход ресурса, который установлен для данного вида продукции. При этом отклонение фактических расходов от плановых необходимо фиксировать в учете в стоимостном и количественном разрезе. Данная информация позволяет планировать и контролировать нормативы расхода основных ресурсов в процессе производства (см. рис. 2.2).

Чтобы проще было идентифицировать затраты, особенно когда учет ведется по нескольким аналитическим признакам, в формы первичных учетных документов можно ввести специальное поле «Аналитический признак». В нем указываются вид продукции, название подразделения, вид доставки для транспортных расходов. Бухгалтер, вводя такой документ в учетную систему, должен заполнить не только стандартные поля документа, но и аналитический признак, что в дальнейшем упростит анализ и управление затратами.

Шаг 2. Группировка затрат

Создание аналитики для дальнейшего анализа затрат предприятия необходимо начинать с определения принципов группировки затрат. В практике работы российских организаций наибольшее распространение получили следующие группировки:

- по экономическим элементам (видам) затрат;
- по статьям калькуляции;
- по местам возникновения затрат;
- по процессам.

Группировка затрат по экономическим элементам необходима для того, чтобы определить, какие именно ресурсы израсходованы и каков удельный вес отдельных видов затрат в их общей сумме. Укрупненно можно выделить материальные затраты (сырье, материалы, электроэнергия), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, услуги сторонних организаций, налоги, амортизацию и прочие затраты.

Затраты, группируемые по экономическим элементам, всегда первичны и не содержат производных затрат. Например, затраты на труд и на материалы для самостоятельно проведенного предприятием ремонта зданий и сооружений в управленческом учете будут отражаться по видам: не как «Затраты по ремонту зданий и сооружений», а как «Затраты на оплату труда» и «Сырье и материалы». Или, например, рекламная продукция, изготовленная самим предприятием с использованием услуг сторонних компаний, учитывается в рамках статей «Заработная плата», «Сырье и материалы» и «Услуги сторонних организаций», а не «Затраты на рекламу».

Группировка затрат по статьям калькуляции позволяет проанализировать, на какие цели расходуются ресурсы. Перечень статей составляется самим предприятием, исходя из потребности в детальной информации. В российской практике обычно используется следующий перечень статей калькуляции.

1. Прямые сырье и материалы.
2. Возвратные отходы.
3. Покупные полуфабрикаты и комплектующие.
4. Топливо и энергия на технологические цели.

5. Основная заработная плата.
6. Дополнительная заработная плата.
7. Отчисления на социальные нужды.
8. Затраты на освоение производства.
9. Специальные затраты.
10. Общепроизводственные затраты.
11. Общехозяйственные затраты.
12. Потери от брака.
13. Прочие производственные затраты.
14. Коммерческие затраты и др.

Для анализа эффективности содержания того или иного подразделения используется группировка затрат по местам возникновения. В рамках этой группировки затраты относят на те подразделения компании, где ресурсы были использованы. Как правило, группировка по местам возникновения затрат строится в соответствии с финансовой структурой организации. Местами возникновения затрат в производственной компании могут быть подразделения основного и вспомогательного производства, коммерческие и административно-хозяйственные службы. В торговых компаниях учет часто ведется в разрезе коммерческих, вспомогательных и общехозяйственных подразделений.

Выбор типа группировки затрат определяется спецификой бизнеса. Базой для группировки затрат могут служить и вид продукции, и центры финансовой ответственности. Могут применяться и смешанные группировки – по цеховому принципу и по видам продукции одновременно. Для предприятий, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, применяется группировка по местам возникновения затрат – фактически «по полям», для перерабатывающих предприятий группы – по центрам ответственности (цехам), для сбытовых подразделений – по видам продукции (табл. 2.1).

Таблица 2.1

ОТЧЕТ О КАЛКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОИЗВЕДЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

Цех _____ Продукт _____

№	Наименование статьи затрат	Всего затрат (с/с)	Доля в общей сумме
1	Сырье и материалы технологические	-	-
1.1	Исходное сырье и материалы	-	-
1.2	Химические реагенты (кроме катализаторов и сорбентов)	-	-
2	Вспомогательные материалы	-	-
2.1	Сорбенты и катализаторы	-	-
2.2	...	-	-
2.4	Прочие материалы	-	-
3	Полуфабрикаты собственного производства	-	-
4	Возвратные отходы (вычитаются)	-	-
5	Покупные полуфабрикаты, комплектующие, работы и услуги производственного характера, выполняемые контрагентами	-	-
5.1	...	-	-
6	Топливо всех видов на технологические цели	-	-
6.1	Природный газ	-	-
6.2	Водород	-	-
7	Энергия всех видов на технологические цели	-	-
7.1	Электроэнергия	-	-
7.2	Пар	-	-
7.3	Холод	-	-
7.4	Сжатый воздух	-	-

№	Наименование статьи затрат	Всего затрат (с/с)	Доля в общей сумме
7.5	Вода техническая	-	-
8	Оплата труда производственного персонала (производственных рабочих и ИТР, непосредственно связанных с выработкой продукции)	-	-
8.1	Основная заработная плата	-	-
8.2	Дополнительная заработная плата	-	-
9	Отчисления на социальные нужды	-	-
10	Транспортно-заготовительные расходы	-	-
11	Затраты на подготовку и освоение производства	-	-
12	Амортизация производственных ОС и резерв на капремонт	-	-
12.1	Амортизация ОС	-	-
12.2	Резерв на капремонт	-	-
13	Общепроизводственные расходы	-	-
14	Прочие производственные затраты	-	-
15	Побочная продукция (вычитается)	-	-
16	Производственная себестоимость	-	-
ИТОГО		-	-

Отследив, каким образом формируются затраты на готовую продукцию в разрезе центров ответственности, финансовые специалисты получают своеобразный рычаг воздействия на линейные подразделения, указывая на проблемы, например превышение лимита расходов, определенного в бюджете. При постоянном росте затрат важно понимать его причины и жестко их контролировать.

Группировка затрат по местам возникновения может также применять в разрезе многофункциональных узлов электросвязи – это обособленные подразделения в составе компании, расположенные в разных районах области. У каждого из них имеются затраты на персонал, оборудование, текущий и капитальный ремонт, на топливо для автомобилей и дизельных электростанций, прочие операционные расходы.

Группировка затрат по процессам

В данном случае затраты группируют в зависимости от направления их использования – в производстве, реализации продукции или в управлении предприятием. Это позволяет оценить себестоимость процессов компании, что в свою очередь дает возможность точнее определить окончательную себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг).

Как правило, бизнес-процессы делят на основные и вспомогательные. К основным относятся закупки, хранение и перемещение, производство, продажи. Среди вспомогательных процессов выделяют такие, как маркетинг, НИОКР, обеспечение качества, управление персоналом и информацией.

Универсальную систему учета затрат компании с точки зрения видов ресурсов, направлений их использования и мест возникновения затрат можно представить в виде куба (см. рис. 2.3).

На практике при создании аналитики для учета затрат возможны два подхода. Более сложной, но и более полноценной является система, когда при составлении плана счетов используются все три измерения куба затрат (виды, направления использования и места возникновения затрат). При этом учет ведется на субсчетах или по аналитическим признакам (субконто) затратных счетов как минимум в трех аналитических

разрезах. Но чаще два измерения куба объединяются в один, например группировки по видам и направлениям использования затрат. Примером может быть ситуация, когда статья затрат содержит не только указание на используемый ресурс, но и направление расхода: ГСМ для легкового транспорта, ГСМ для грузового транспорта, ГСМ для нужд производства.

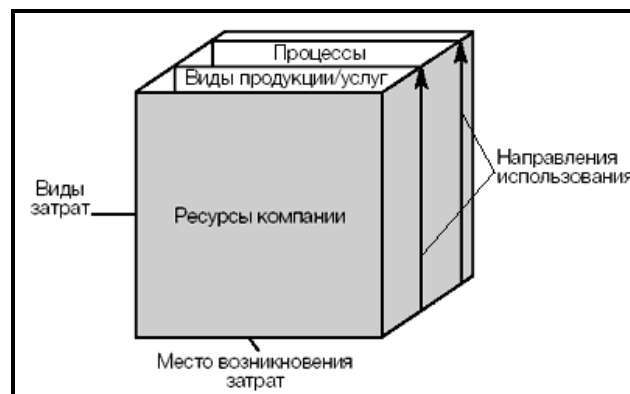


Рис. 2.3. Структура затрат

Такая система проще, но не всегда предоставляет требуемый уровень детализации информации о затратах.

Шаг 3. Построение плана счетов

Описанные выше группировки затрат используются при построении плана счетов для ведения управленческого учета. При его формировании применяются два подхода:

1. Группировки затрат являются субсчетами соответствующих синтетических счетов бухгалтерского учета (см. табл. 2.2).

Таблица 2.2

СУБСЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ, ОТКРЫТЫЕ К СЧЕТУ 23 «ВСПОМОГАТЕЛЬНОЕ ПРОИЗВОДСТВО»

Номер счета	Наименование объекта учета
23.204	Изготовление штампов для горячей и холодной обработки металла
23.2040000	Изготовление штампов для горячей и холодной обработки металла
23.2040100	Материалы
23.2040200	Покупные полуфабрикаты
23.2040300	Отходы
23.2040400	Топливо и энергия технологические
23.2040500	Зарплата основная
23.2040700	Отчисления на соцстрахование
23.2041000	Стоимость спецоснастки
23.2041100	Содержание и эксплуатация оборудования
23.2041200	Цеховые расходы
23.2041400	Потери от брака
23.205	Изготовление инструмента режущего

Номер счета имеет следующую структуру: 23 XXX YYY 0. Первые два знака – номер счета по плану счетов РСБУ (23 – вспомогательное производство), следующие три знака – XXX – присваиваются на основе классификатора «Вид продукции (работ, услуг) для вспомогательного производства» (штампы для холодной и горячей обработки металла), затем три знака – YYY – из классификатора «Статья расхода для вспомогательного производства» (материалы, топливо и энергия и пр.), последний символ – 0 – свободные знаки.

2. Используемые в компании группировки затрат являются аналитическими признаками (субконто) синтетических счетов или субсчетов (см. табл. 2.3).

Таблица 2.3

**ПЛАН СЧЕТОВ РОССИЙСКОГО
ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ**

Код	Наименование	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3
20	Основное производство	Подразделения затрат	Статьи затрат	-
20.01	Основное производство	Подразделения затрат	Статьи затрат	-
20.07	Производство продукции из давальческого сырья	Номенклатура, исполнение	Серии ТМЦ	Места хранения
21	Полуфабрикаты собственного производства	Номенклатура, исполнение	Серии ТМЦ	Места хранения
23	Вспомогательные производства	Подразделения затрат	Статьи затрат	-
25	Общепроизводственные расходы	Подразделения затрат	Статьи затрат	-
26	Общехозяйственные расходы	Подразделения затрат	Статьи затрат	-
28	Брак в производстве	-	-	-
28.01	Брак по деятельности, не облагаемой ЕНВД	Номенклатура, исполнение	Серии ТМЦ	Места хранения
28.02	Брак по деятельности, облагаемой ЕНВД	Номенклатура, исполнение	Серии ТМЦ	Места хранения
29	Обслуживающие производства и хозяйства	Подразделения затрат	Статьи затрат	-
40	Выпуск продукции (работ, услуг)	Номенклатура, исполнение	Подразделения затрат	-
43	Готовая продукция	Номенклатура, исполнение	Серии ТМЦ	Места хранения
44	Расходы на продажу	Подразделения затрат	Статьи затрат	-

Формирование плана счетов управленческого учета, как и методология бюджетирования, имеют свою отраслевую и организационную специфику. Основная цель – консолидация данных, в случае группы предприятий – на уровне холдинга. В управленческом учете затрат в качестве основных используются счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». В обособленных подразделениях учет ведется на субсчетах и в разрезе аналитических признаков (виды продукции, подразделения). Головная компания ежедневно получает нужные сведения в виде текущего отчета о прибылях и убытках, где затраты приводятся укрупненно – коммерческие, управленческие расходы. Например, в ОПУ имеются данные по прочим операционным и внеоперационным доходам и расходам. Для того чтобы собрать эти данные, в подразделениях необходимо вести необходимую аналитику к счету 91 «Прочие доходы и расходы», где эти виды доходов и расходов детализированы по назначению. Так, на отдельных субсчетах к счету 91 учитываются операционные доходы (поступления от реализованных активов, проценты за использование денежных средств организации) и внеоперационные доходы. При необходимости из

информационной системы организации можно получить и более детальные сведения.

Пример создания управленческого плана счетов

Номер счета в управленческом плане счетов российской компании «Стройторг» состоит из кода центра финансовой ответственности (ЦФО), уникального номера управленческого счета, используемого при классификации объектов в управленческом учете, и субсчета, соответствующего счету бухгалтерского плана счетов. В табл. 2.5 представлена выдержка из управленческого плана счетов компании для ЦФО «Администрация управляющей компании» (код ЦФО – 100101).

Рассмотрим структуру номера счета на примере. Счет 100101-111201-51 «Расчетные счета», состоящий из шестизначного кода ЦФО (100101), шестизначного номера счета управленческого учета (111201) и субсчета (51). Субсчет 51 – это номер счета из бухгалтерского плана счетов, соответствующий расчетному счету. Рассмотрим, по каким принципам сформированы шестизначные номера счета управленческого учета.

Первая цифра номера управленческого плана счетов характеризует все объекты учета как активы и пассивы, в данном случае «1» – активы («2» – пассивы). Вторая цифра указывает на вид активов: «1» – текущие активы («2» – внеоборотные активы). Третья цифра – вид активов внутри предыдущей группы: «1» – денежные средства («2» – краткосрочные финансовые вложения, «3» – расчеты с дебиторами и т.д.). Четвертая цифра характеризует объекты учета внутри группы «Денежные средства»: «2» – денежные средства на счетах в банках («1» – касса). Последние две цифры являются порядковыми номерами для подразделов, входящих в объект учета «Денежные средства на счетах»: «01» – расчетные счета («02» – валютные счета, «03» – переводы в пути).

Каждый счет в управленческом плане счетов характеризуется определенным уровнем детализации (табл. 2.5).

Таблица 2.4

**УРОВНИ ДЕТАЛИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО
ПЛАН СЧЕТОВ**

Номер уровня детализации	Уровень детализации
1	Компания
2	ЦФО
3	Активы
4	Текущие активы
5	Денежные средства
6	Касса
7	Касса 1
7	Касса 2

Таблица 2.5

**ВЫДЕРЖКА ИЗ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО ПЛАНА
СЧЕТОВ КОМПАНИИ «СТРОЙТОРГ»**

Но- мер счета	Суб- счет	Описание счета	Комментарии	Уровень детали- зации
100000	-	Активы	-	3
110000	-	Текущие активы	Активы, с которыми связывают текущие экономические выгоды и которые обналичиваются или переходят на затраты в течение года	4

Но- мер счета	Суб- счет	Описание счета	Комментарии	Уровень детали- зации
111000	-	Денежные средства	Наличные денежные средства и средства на банковских счетах	5
111100	50	Касса	Наличные денежные средства в кассах	6
111101	501	Касса 1	Большая касса	7
111102	502	Касса 2	Малая касса	7
111200		Денежные средства на счетах	Банковские счета	6
111201	51	Расчетные счета	-	7
111202	52	Валютные счета	-	7
111203	57	Переводы в пути	-	7
112000	58	Краткосрочные финансовые вложения	Ценные бумаги и краткосрочные финансовые вложения	5
112100	581	Займы предприятиям холдинга	-	6
112200	582	Депозиты	-	6
112300	583	Векселя	-	6
112400	584	Инвестиционные фонды	-	6
112500	585	Сберегательные сертификаты	-	6
113000		Расчеты с дебиторами	-	5
113100	621	Расчеты с покупателями	Обязательства покупателей, возникшие вследствие реализации товаров	6
113200	622	Векселя полученные	Векселя, полученные со сроком погашения в течении года	6
113300	631	Расчеты с покупателями по штрафам	-	6
113400	605	Авансы выданные	Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам на срок более одного года	6
113500	70	Расчеты с персоналом	Выданные авансы и обязательства сотрудников	6
113501	71	Расчеты с подотчетниками	Выданные авансы сотрудникам	7
113502	73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	Обязательства сотрудников	7
113600	79	Внутрихолдинговые расчеты	Задолженность компаний, входящих в холдинг	6
113700	763	Расчеты по претензиям	Расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам	6
113800	764	Расчеты с прочими дебиторами	Задолженность, неперечисленная на счетах расчетов с дебиторами	6

Переход к более высокому уровню детализации осуществляется путем последовательного обобщения информации по более низким уровням. При этом цифры в номере счета, характеризующие более низкие уровни детализации, заменяются на «0». Например, 111201 – «Расчетные счета» (7-й уровень), 111200 – «Денежные средства на счетах в банках» (6-й уровень), 111000 – «Денежные средства» (5-й уровень), 110000 – «Текущие активы» (4-й уровень), 100000 – «Активы» (3-й уровень).

Применение такой методики описания объектов учета позволяет создать систему вложенных объектов учета с высокой степенью детализации.

Шаг 4. Разработка форм управленческой отчетности

Главное отличие управленческой отчетности от бухгалтерской заключается в степени детализации, способах группировки и степени точности информации. Эта отчетность более оперативна, а ее данные могут основываться на предположениях и допущениях менеджеров компании.

Кроме того, управленческая отчетность – внутреннее дело самой компании, поэтому порядок ее представления регламентируется внутренними документами, а формы разрабатываются менеджерами.

Например, на уровне цеха – центра затрат – может применяться отчет об исполнении сметы расходов, содержащий перечень контролируемых затрат, плановые и фактические данные и отклонение, на уровне предприятия – центра прибыли – отчет о прибыли. Поскольку центр прибыли несет ответственность и за затраты, и за прибыль, в такой отчет можно включить затраты и поступления подразделений компании.

В качестве управленческих отчетов о затратах могут использоваться отчет об исполнении сметы центром затрат, сводный отчет о себестоимости продукции (табл. 2.1), плановая и фактическая калькуляция по заказам, процессам, переделам – в зависимости от того, как организован учет. Управленческие отчеты о прибыли, в которых, как правило, содержатся агрегированные данные, могут дополнительно включать детализацию себестоимости по видам продуктов. Управленческие отчеты о движении денежных средств составляются в разрезе трех видов деятельности организации: текущей, финансовой и инвестиционной (см. параграф 8.6).

После того как построена система учета затрат и сформирована отчетность, можно переходить к анализу темпов роста затрат, расчету себестоимости выпускаемой продукции и разработке мероприятий по снижению затрат.

О том, какие методы калькулирования себестоимости могут быть использованы на практике для принятия различных управленческих решений, будет подробно рассказано в параграфе 4.1.

Объекты калькулирования – отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, незавершенное производство, работы и услуги, себестоимость которых определяется.

Калькуляционные единицы:

- натуральные (тонны, метры, штуки и т.п.);
- условно-натуральные, исчисляемые с помощью коэффициентов (тысяча условных банок консервов, спирт 100% крепости и др.);
- стоимостные единицы (затраты на рубль проданной продукции, на 1 000 руб. стоимости запасных частей и т.п.);
- трудовые единицы (нормо-час, нормо-смена).

2.2. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции

Для исчисления себестоимости продукции затраты классифицируют по следующим признакам (табл. 2.6).

Таблица 2.6

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ

Признаки классификации	Виды затрат
1. По отношению к себестоимости продукции	Включаемые и не включаемые в себестоимость продукции
2. По экономическому содержанию	По элементам затрат и статьям калькуляции
3. По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
4. По составу (однородности)	Одноэлементные и комплексные
5. По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
6. По периодичности возникновения	Текущие и единовременные
7. По участию в процессе производства	Производственные и непроизводственные
8. По влиянию на результат управленческого решения	Релевантные и нерелевантные
9. По отражению в бизнес-плане	Планируемые и непланируемые
10. По возможности нормирования	Нормируемые и ненормируемые
11. По временным периодам осуществления	Затраты предшествующего периода, отчетного периода, будущих периодов
12. По отношению к объему производства	Переменные, условно-переменные (полупеременные) и постоянные затраты
13. По возможности контроля	Контролируемые и неконтролируемые затраты
14. По полноте включения затрат	Полная и усеченная себестоимость

По отношению к себестоимости продукции затраты делят на включаемые и не включаемые в себестоимость продукции.

Себестоимость выпущенной продукции определяют прибавлением к стоимости незавершенного производства на начало отчетного периода затрат отчетного периода и вычитанием из полученной суммы стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода (рис. 2.4).

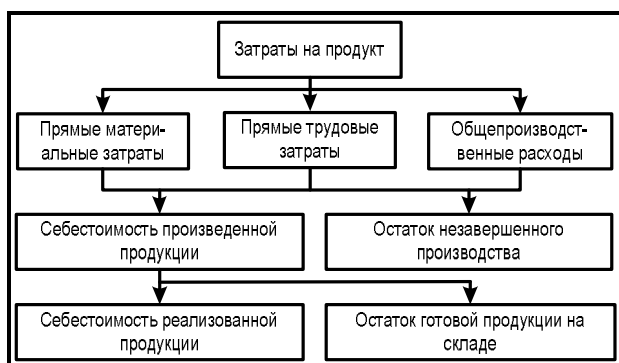


Рис. 2.4. Классификация затрат на этапах формирования себестоимости

Следовательно, к включаемым в себестоимость продукции затратам относят стоимость незавершенного производства на начало периода и те затраты отчетного периода, которые непосредственно относятся на выпущенную продукцию.

Не включаются в себестоимость продукции стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода, затраты, не относящиеся непосредственно к производству выпущенной продукции (например, затраты на приобретение неизрасходованных в производстве материалов), и часть расходов будущих периодов.

К незавершенному производству относят затраты на незаконченную производством продукцию. Например, в строительной организации затраты на возведение фундамента, стен здания и выполнение других работ вплоть до окончания строительства объекта считаются незавершенным производством.

По экономическому содержанию расходы группируют по элементам затрат и по статьям калькуляции.

Элементы затрат. Как уже отмечалось, в соответствии с ПБУ 10/99 расходы организации по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Полученные по элементам расходов данные необходимы при разработке бизнес-планов, определении объема закупок материальных ресурсов, фонда оплаты труда и суммы амортизационных отчислений, организации контроля за расходами, исчислении показателей эффективности использования ресурсов (материалоемкости, трудоемкости и т.п.) и ряда других показателей.

Следует отметить, что при учете расходов по их элементам не выделяются расходы на законченную производством продукцию (работы, услуги) и незавершенное производство.

К управленческим (административным) расходам относят, как правило, затраты на управление организацией в целом. Именно они напрямую не связаны с производством, не зависят ни прямо, ни косвенно от его объемов и являются расходами отчетного периода. Это – собственно управленческие расходы (зарплата платя администрации, содержание административных помещений и т.д.) и общехозяйственные расходы (содержание функциональных служб, коммунальные, командировочные, представительские и т.д.).

К коммерческим расходам (расходам на продажу) относятся расходы, связанные с продвижением товаров на рынок, доведением их до покупателя, исследованием рынка. Это – транспортные расходы и расходы на упаковку, на рекламу, проведение маркетинговых исследований и т.д.

Примером группировки затрат по экономическому содержанию является Форма №2 бухгалтерской отчетности «Отчет о прибылях и убытках».

По экономической роли в процессе производства затраты делятся на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, зарплата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных расходов.

По составу (однородности) различают одноэлементные и комплексные расходы.

Одноэлементными называются расходы, состоящие из одного элемента, – заработная плата, амортизация и др. Комплексными называются расходы, состоящие из нескольких элементов, например общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы.

По способу включения в себестоимость продукции затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, зарплата производственных рабочих, потери от брака и некоторые другие. Как правило, к прямым затратам относятся издержки на сырье и материалы, используемые для производства продукции, а также затраты на оплату труда основного производственного персонала, которые учитываются на счете 20 «Основное производство».

Косвенные затраты не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные и общехозяйственные расходы, часть расходов на продажу и некоторые другие. Косвенные затраты, которые часто также называют накладными расходами, нельзя экономически обоснованно связать с конкретным объектом учета. К таким затратам относятся общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие издержки.

Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькулирования себестоимости продукции. Например, в угольной промышленности, где вырабатывается лишь один вид продукции, все затраты являются прямыми. Нередко основные расходы отождествляют с прямыми, а накладные – с косвенными. Накладные расходы распределяют между объектами учета затрат и калькулирования косвенным способом. Вместе с тем значительная часть основных расходов также распределяется по соответствующим объектам косвенным способом: основная часть вспомогательных материалов, отчисления на социальные нужды и др. В ряде производств сырье и основные материалы распределяются по объектам учета затрат и калькулирования косвенным способом – пропорционально нормам расхода сырья и материалов, рецептурным нормам и т.п.

Распределение косвенных расходов является серьезной проблемой для бухгалтера по управленческому учету. Способы распределения косвенных расходов зависят от вида распределяемых расходов, технологической особенности производства продукции и ряда других факторов. Например, отчисления на единый социальный налог распределяют по объектам пропорционально прямым затратам труда (либо всем прямым затратам). Общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между объектами различными способами – пропорционально заработной плате производственных рабочих, плановым и сметным затратам и т.п.

Следует отметить, что, несмотря на сходство названий некоторых статей в группировках по элементам затрат и статьям калькуляции, содержание их существенно отличается. Например, по статье калькуляции «Сырье и материалы» отражают стоимость израсходованных материальных ресурсов не только покупных (как в группировке по элементам затрат), но и собственного производства. Кроме того, по этой статье отражают стоимость только тех материалов, расход которых непосредственно связан с производством продукции (работ, услуг). Стоимость материалов, израсходованных на управленческие нужды и при продаже продукции, отражается по статьям калькуляции «Общепроизводственные расходы», «Расходы на продажу» (табл. 2.7).

Таблица 2.7

ПРИМЕР ПОСТОЯННЫХ, ПЕРЕМЕННЫХ, ПРЯМЫХ И КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ

Затраты	Постоянные	Переменные
Прямые	Зарплата инженерно-технических работников, амортизация оборудования в производственных подразделениях	Зарплата основных производственных рабочих, сырье и материалы, комиссия с продаж, потребление электроэнергии в производстве
Косвенные	Зарплата руководства и менеджеров, зарплата торговых представителей, отопление, амортизация оборудования во вспомогательных подразделениях	Электроэнергия для вспомогательных подразделений, расходы на горючее для автотранспорта отдела продаж

В зависимости от периодичности возникновения затраты делятся на текущие и единовременные. К текущим относятся затраты, имеющие частую периодичность, например расход сырья и материалов; к единовременным (однократным) – расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др. Единовременные расходы часто называют дискреционными затратами.

По участию в процессе производства различают производственные и непроизводственные затраты (расходы периода).

Производственные затраты непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, и они включаются в их себестоимость. К производственным затратам относят материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на единый социальный налог, потери от брака, общепроизводственные расходы и прочие производственные расходы.

Непроизводственные затраты (расходы периода) непосредственно не связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг и не включаются в производственную себестоимость. Они списываются на уменьшение прибыли от продажи продукции (счет 90 «Продажи»). К расходам периода относят расходы по продаже продукции (коммерческие расходы).

Значительная часть расходов на продажу прямым путем относится на себестоимость проданной продукции (упаковочные и тарные материалы, транспортные расходы и т.п.). Часть расходов на продажу распределяется между видами проданной продукции косвенным способом – пропорционально производственной себестоимости, стоимости проданной продукции и т.п.

Общехозяйственные расходы могут включаться в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) или относиться к расходам периода в зависимости от принятого в организации порядка их списания. Если в учетной политике предусмотрено исчисление полной производственной себестоимости продукции, то общехозяйственные расходы списываются на счет учета затрат на производство, т.е. включаются в состав производственных расходов. При исчислении неполной производственной себестоимости продукции общехозяйственные расходы относят к расходам периода и списывают на счет 90 «Продажи».

По отражению в бизнес-плане производительные затраты планируются, поэтому они называются планируемыми. Непроизводительные затраты, как правило, не планируются, поэтому их считают непланируемыми.

По возможности нормирования затраты делятся на нормируемые и ненормируемые. Нормируемые затраты поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации – материальные затраты, заработная плата производственных рабочих и некоторые другие.

Ненормируемые – это затраты, по которым нормы не устанавливаются: потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т.п. Деление затрат на нормируемые и ненормируемые предусмотрено также Налоговым Кодексом для целей налогообложения.

К нормируемым расходам для целей налогообложения относят:

- командировочные и представительские расходы;
- суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных законодательством;
- затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;
- плата государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах установленных тарифов;
- часть расходов на рекламу.

Все остальные расходы организаций для целей налогообложения являются ненормируемыми. Нормируемые для целей налогообложения затраты включаются в себестоимость продукции, принимаемой для налогообложения прибыли, в пределах установленных норм и нормативов. Для целей учета они принимаются в фактически произведенных затратах.

По временным периодам осуществления различают затраты предшествующих периодов, данного периода и будущих периодов.

Затраты предшествующих периодов представлены в незавершенном производстве (по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»). При исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного периода и из совокупной величины вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

Затраты отчетного периода – это расходы, осуществляемые в отчетном периоде. Основная их часть включается в себестоимость продукции.

Расходы будущих периодов – это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам будущих периодов относят расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (ко-

гда не создается ремонтный фонд), расходы, относимые частично на будущие периоды, и др.

В зависимости от отношения к изменению уровней деловой активности (объемов производства, продаж и т.д.) совокупные затраты подразделяют на переменные и постоянные.

Совокупные затраты – это затраты, которые необходимо произвести, чтобы осуществить весь объем выпуска и/или продаж продукции (товаров). Удельные затраты – затраты, необходимые для производства (продажи) единицы продукции (товара).

К переменным относят затраты, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции, – сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические нужды и др. Помимо прямых материальных и трудовых затрат, переменными расходами являются некоторые виды косвенных материальных и трудовых затрат – вспомогательные материалы, затраты на инструменты, почасовая оплата труда оператора, работающего на компьютере, и т.п.

В расчете на единицу продукции переменные расходы составляют постоянную величину. На практике это постоянство довольно часто нарушается. Например, при закупке сырья и материалов большими партиями поставщик предоставляет покупателю скидку с цены. Стоимость израсходованных сырья и материалов зависит от структуры транспортных расходов, замены одного вида материалов другими и ряда иных факторов. Все эти факторы должны приниматься во внимание менеджерами при планировании стоимости материалов и оценке эффективности их использования. Однако для учетных целей все эти факторы во внимание не принимаются.

Условно-переменные (полупеременные) затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная. Часть этих затрат изменяется вместе с изменением объема производства, а часть остается неизменной. К полупеременным расходам можно отнести плату за телефон, состоящую из постоянной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородных и международных телефонных разговоров (переменная часть).

Из калькуляционных статей к переменным расходам относят общепроизводственные расходы, расходы на продажу и некоторые другие, в составе которых часть затрат являются переменными по отношению к объему производства, а часть – постоянными.

При планировании и оценке условно-переменных расходов необходимо пользоваться исчисленными коэффициентами зависимости этих расходов от объема производства. Примерные коэффициенты зависимости расходов от объема производства приведены в табл. 2.8. Они определяются, как правило, методами корреляционного анализа.

Размер постоянных затрат почти не зависит от изменения объема производства продукции. К постоянным расходам относят амортизационные отчисления по зданиям и сооружениям, заработную плату управленческого персонала, арендные платежи и др. Из калькуляционных статей в качестве постоянных расходов принимаются общехозяйственные расходы. В расчете на единицу продукции постоянные расходы изменяются вместе с изменением объема производства. При этом возникает обратно пропорциональная зависимость.

Таблица 2.8

**КОЭФФИЦИЕНТЫ ЗАВИСИМОСТИ
РАСХОДОВ ПО СОДЕРЖАНИЮ И ЭКСПЛУАТАЦИИ
ОБОРУДОВАНИЯ ОТ ОБЪЕМА ПРОИЗВОДСТВА**

Статьи затрат	Коэффициент зависимости
1. Амортизация оборудования и транспортных средств	0,2
2. Эксплуатация оборудования (стоимость смазочных, обтирочных и прочих вспомогательных материалов, заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование, отчисления на социальные нужды, стоимость потребленного топлива и всех видов энергии и т.п.)	0,8
3. Текущий ремонт оборудования и транспортных средств	0,6
4. Внутризаводское перемещение грузов	0,7
5. Прочие расходы	0,3
Итого	0,6

Например, если при объеме производства продукции в 100 тыс. руб. общехозяйственные расходы составляют 20 тыс. руб., то в расчете на единицу продукции (1 руб.) эти расходы составляют 20 коп. При увеличении объема производства вдвое общехозяйственные расходы не изменятся, а в расчете на единицу продукции они составят 10 коп. (20 тыс. руб. / 200 тыс. руб.), или в 2 раза меньше, чем при первоначальном объеме производства.

Следует отметить, что в составе общехозяйственных расходов какая-то их часть может оказаться зависящей от объема производства. Например, при значительном увеличении объема производства может быть увеличена заработная плата менеджерам, как правило, улучшается их техническое оснащение (мобильными телефонами, транспортом и др.), может возрасти сумма расходов на оплату телефонных переговоров и т.п.

Постоянные расходы, оставаясь независимыми от объема производства, могут изменяться под влиянием других факторов (роста цен при инфляции и т.п.). Эти изменения принимают во внимание при сопоставлении фактической величины общехозяйственных расходов с плановой. Они должны учитываться при планировании этих постоянных расходов на следующие периоды.

Вместе с тем перечисленные и другие подобные изменения, как правило, не оказывают существенного влияния на величину общехозяйственных расходов, и поэтому в планировании, учете и контроле общехозяйственные расходы принимаются в качестве постоянных. Следует помнить, что затраты являются постоянными только в пределах устоявшегося уровня деловой активности (объема производства или продаж). При существенном изменении уровня деловой активности (релевантного уровня) изменяются и постоянные расходы. Поэтому, если рассматривать постоянные расходы за длительный период (несколько лет), можно заметить ступенчатый характер изменения постоянных расходов.

Следовательно, рассматривая затраты на весь объем выпуска, их можно графически отобразить следующим образом (см. рис. 2.5).

Пропорциональные затраты изменяются пропорционально изменению уровня деловой активности (объему производства или продаж, загрузке и т.д.). Примером пропорциональных затрат могут служить прямые затраты сырья, сдельная зарплата основных работников и т.д.

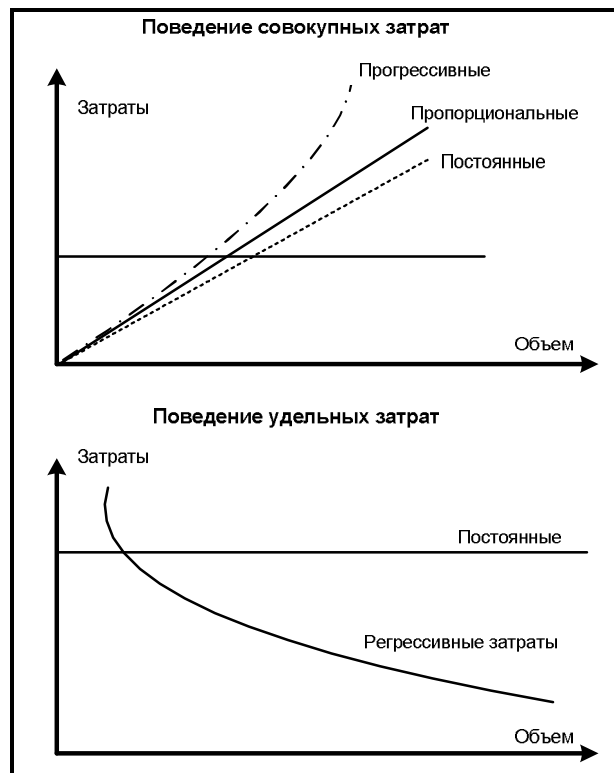


Рис. 2.5. Поведение совокупных и удельных затрат

Прогрессивные затраты растут быстрее, чем возрастает уровень деловой активности (заработная плата при сдельно-прогрессивной оплате).

Дигрессивные затраты растут медленнее, чем возрастает уровень деловой активности (затраты на вспомогательные материалы, электроэнергию для технологических нужд и т.д.).

1. Регрессивные затраты сокращаются при росте уровня деловой активности (такими затратами могут быть постоянные затраты в расчете на единицу продукта).
2. С помощью классификации затрат на переменные и постоянные можно решать ряд важных задач: рассчитать себестоимость единицы продукции, которая, в отличие от себестоимости, формируемой в бухгалтерском учете, дает менеджерам более точное представление о распределении затрат.

Анализируя зависимость между затратами, объемом реализации и прибылью, что позволяет установить степень влияния на финансовый результат каждого продукта, каждого вида деятельности и уровня деловой активности предприятия. В результате можно рассчитать точку безубыточности (при которой выручка равна затратам), запас финансовой прочности (на сколько можно сократить выпуск, прежде чем организация понесет убытки), провести анализ чувствительности (как изменяется прибыль в зависимости от изменения объема продаж, переменных и постоянных затрат, цены на продукцию).

Принимать обоснованные управленческие решения, нередко противоположные тем решениям, которые были бы приняты, если бы в качестве исходной информации использовались данные бухгалтерского учета.

Пример

Организация ежемесячно производит и продает 50 тыс. единиц товара по цене 12 у.е. за единицу. Полная производственная себестоимость составляет 400 тыс. у.е. (8 у.е. на единицу

товара). При этом постоянные затраты равны 100 тыс. у.е., переменные – 300 тыс. у.е. (6 у.е. на единицу товара).

Руководству предприятия необходимо решить, целесообразно ли принимать дополнительный заказ на производство 20 тыс. единиц товара, который можно реализовать по цене 7 у.е. за единицу.

Очевидно, что при стандартной (бухгалтерской) системе учета затрат от заказа следовало бы отказаться, так как он предусматривает продажу продукции по цене ниже себестоимости. Но поскольку предприятию известно распределение затрат на постоянные и переменные, то заказ следует принять к выполнению. Дополнительная выручка при этом составит 140 тыс. у.е. (20 тыс. единиц $\times$ 7 у.е.); дополнительные затраты – 120 тыс. у.е. (20 тыс. единиц $\times$ 6 у.е.). Таким образом, может быть получена дополнительная прибыль в размере 20 тыс. у.е. (140 тыс. – 120 тыс.).

По критерию эффективности выделяют принимаемые в расчет (релевантные) и не принимаемые затраты (нерелевантные). Принимаемые в расчет затраты – это затраты, имеющие отношение к принимаемому решению. Не принимаемые в расчет затраты не имеют отношения к принимаемому решению, это издержки, которые не зависят от принятого решения. К примеру, предприятие располагает зданием. Рассматривается два варианта его использования: создать швейный цех или использовать под склад. В этом случае затраты на содержание здания и коммунальные услуги будут нерелевантными, так как они не зависят от принятого решения. Издержки, связанные с созданием цеха или дооборудованием помещений для использования под склад, напротив, релевантные.

Релевантный подход позволяет в процессе принятия решений сконцентрировать внимание только на информации, от которой зависит выбор решения, что при значительном объеме исследуемых данных облегчает и ускоряет процесс выработки оптимального решения.

Примером нерелевантных затрат могут служить безвозвратные затраты, то есть затраты, возникшие в результате прошлых событий, на которые никакое управленческое решение уже не может повлиять.

Объем продаж или период времени, при котором сохраняется такая стабильность (переменные же затраты в расчете на единицу продукта постоянны), то есть при котором поведение затрат подчиняется определенной зависимости, называют приемлемым (уместным) или релевантным уровнем (см. рис. 2.6).

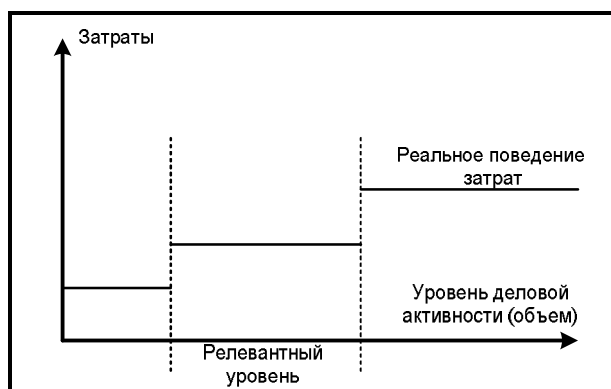


Рис. 2.6. График релевантного уровня затрат

Пример

Необходимо решить вопрос о выборе транспортного средства для поездки одного или нескольких представителей организации города Иваново в Москву.

При использовании поезда стоимость поездки одного работника составляет 850 руб. (500 руб. – стоимость билетов, 300 руб. – суточные, 50 руб. – оплата постельного белья).

Для исчисления расходов на поездку на служебном автомобиле нужно определить принимаемые в расчет затраты. К таким затратам могут быть отнесены:

- стоимость бензина 700 руб.;
- заработная плата водителя 200 руб.;
- отчисления на социальные нужды 72 руб.;
- Итого 972 руб.

Затраты по страхованию автомобиля, амортизационные отчисления по нему и некоторые другие затраты в расчете не были приняты, поскольку они не зависят от принимаемого решения. Расчеты показывают, что целесообразно использование поезда для поездки одного сотрудника в г. Москву. При поездке двух и более сотрудников выгоднее использовать служебный транспорт.

Безвозвратные затраты (затраты истекшего периода) – это затраты, которые возникли в результате ранее принятого решения. На сумму понесенных затрат уже ничто не может повлиять. К безвозвратным затратам относят остаточную стоимость амортизируемого имущества. При любом варианте использования этого имущества остаточную стоимость списывают либо на затраты по производству продукции (в виде амортизационных отчислений), либо на операционные расходы (при продаже и списании имущества). К безвозвратным затратам относят также стоимость ранее закупленных материальных ресурсов, которые по ряду обстоятельств невозможно использовать (так называемые неликвиды) и т.п.

Инкрементные (приростные, или дифференциальные) затраты являются дополнительными и возникают при производстве дополнительной продукции или продаже дополнительных товаров. Если, например, в результате дополнительного выпуска продукции затраты увеличатся на 500 тыс. руб., эта сумма составляет инкрементные затраты.

Маргинальные (предельные) затраты – это дополнительные затраты на единицу продукции (а не на весь выпуск).

В целях осуществления контроля и регулирования затраты делят: на регулируемые и нерегулируемые; затраты в пределах норм, плана, сметы и отклонения от норм, плана, сметы.

Регулируемыми называются расходы, величина которых может зависеть от менеджера соответствующего уровня управления. Нерегулируемые расходы не зависят от решений менеджера (как правило, низших уровней управления). Для руководителя организации почти все расходы организации являются регулируемыми. Для руководителя цеха регулируемыми являются затраты в пределах цеха. Общехозяйственные расходы для него – нерегулируемые. Для бригадира регулируемыми являются только затраты в пределах бригады, цеховые расходы – нерегулируемые. Деление расходов на регулируемые и нерегулируемые имеет большое значение для установления ответственности каждого менеджера и исполнителя за величину расходов.

По возможности осуществления контроля за затратами они подразделяются на контролируемые и неконтролируемые. Контролируемые затраты могут контролироваться работниками организации. Неконтролируемые затраты не поддаются контролю со стороны работников организации – повышение цен на оборудование и топливно-энергетические ресурсы, изменение ставок отчислений на социальные нужды, налогов и т.п.

Система контроля над затратами предусматривает деление их на затраты в пределах норм, плана, сметы и на отклонение от норм, плана, сметы. Выявление указанных отклонений позволяет менеджерам принимать решения по управлению затратами.

Различают денежные и вмененные (альтернативные) издержки (затраты).

Денежные издержки – это альтернативные затраты в виде денежных платежей: оплата труда, коммунальные услуги и т.д., то есть то, что отвлекает денежные средства от решения альтернативных проблем.

Вмененные (альтернативные) издержки – это затраты упущенных возможностей, то есть те доходы, от которых отказывается организация, осуществляя определенный выбор при ограниченности ресурсов, например, потерянный доход от несданного в аренду свободного оборудования.

Пример

Организация имеет 10 грузовых автомобилей, занятых перевозкой строительных материалов. Поступил заказ на перевозку мебели, для выполнения которого нужна одна машина. При отказе от перевозки десятой части строительных материалов сумма дохода уменьшится на 50 тыс. руб. Эта сумма считается вмененными затратами. Величина вмененных затрат должна быть компенсирована при заключении договора на перевозку мебели.

В первичных бухгалтерских документах альтернативные затраты не отражаются, поскольку носят расчетный характер. Указанные расходы иногда называют «воображаемыми».

Приростные (добавленные или инкрементные) затраты – разница между затратами, связанными с разными вариантами предполагаемых управленческих решений. Предельные – затраты, необходимые на производство каждой дополнительной единицы продукции.

По полноте включения затрат в себестоимость она может быть определена как полная, так и усеченная себестоимость производимой продукции.

2.3. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции на основе полной и сокращенной номенклатуры расходов

В практической деятельности организаций, для того чтобы рассчитать себестоимость выпускаемой продукции, необходимо выбрать метод расчета себестоимости, а также определить принципы распределения косвенных затрат.

Независимо от того, для каких целей должна быть рассчитана себестоимость, следует ответить на следующие вопросы:

- себестоимость какого объекта учета необходимо определить (выпускаемая продукция, технологический процесс, отдельный заказ);
- какие затраты будут включены в себестоимость (калькулирование полной (absorption costing) или усеченной себестоимости (direct costing));
- на основании каких данных будет определена себестоимость (нормативные затраты или фактические);
- как распределить косвенные расходы и учесть их в себестоимости готовой продукции.

В управленческом учете в зависимости от стадии и полноты формирования выделяют различные показатели себестоимости продукции:

- себестоимость проданной продукции;
- производственная себестоимость;
- полная производственная себестоимость;

- неполная производственная себестоимость и др.

Себестоимость проданной продукции – это затраты на производство и продажу продукции. Производственная себестоимость – это затраты на производство выпущенной продукции. При этом различают показатели полной и неполной производственной себестоимости (см. рис. 2.7).

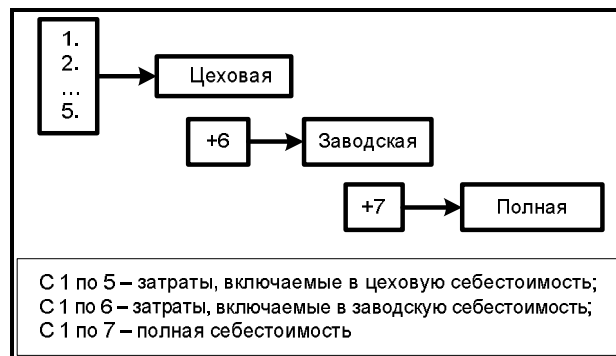


Рис. 2.7. Этапы формирования себестоимости

В приведенных определениях себестоимости продукции подчеркивается, что в себестоимость продукции включаются только те затраты, которые непосредственно связаны с производством и продажей выпущенной и проданной продукции. На это обстоятельство следует обратить особое внимание, поскольку время производства продукции не совпадает с отчетным периодом. В этой связи, как правило, не все затраты отчетного периода включаются в себестоимость выпущенной продукции. Вместе с тем в себестоимость продукции могут включаться затраты не только отчетного, но и предшествующих периодов.

Полная себестоимость (absorption costing) рассчитывается с учетом всех понесенных предприятием затрат. Усеченная себестоимость (direct costing) предполагает отнесение на себестоимость единицы продукции только переменных затрат (см. рис. 2.8).

Постоянная часть общепроизводственных затрат, а также коммерческие и общехозяйственные расходы списываются на уменьшение выручки в конце отчетного периода без распределения на выпущенную продукцию.

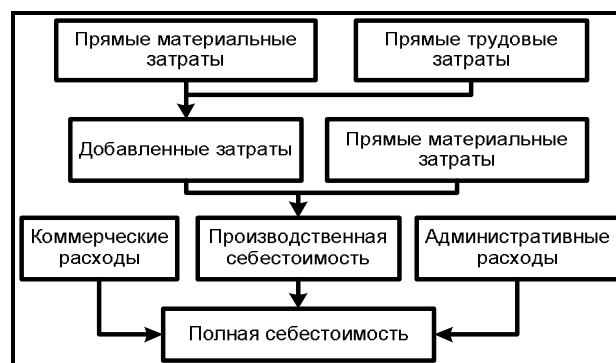


Рис. 2.8. Определение полной себестоимости продукции

При использовании метода полного распределения затрат на себестоимость единицы продукции относятся как переменные, так и постоянные затраты. Применение этого метода оправданно в тех случаях, когда необходимо проанализировать рентабельность выпускаемой продукции, сформировать оптимальный товарный ассортимент или разработать ценовую политику

по принципу «затраты плюс». Другими словами, цена определяется как полная себестоимость, увеличенная на требуемую рентабельность.

Определение себестоимости методом директ-костинга оправданно в тех случаях, когда необходимо принять решение о выпуске или прекращении производства того или иного продукта.

Некоторые организации не распределяют непроизводственные накладные расходы на продукты, полагая что распределение подобных расходов, кроме множества неконтролируемых искажений данных о рентабельности и затратах как на стадии планирования, так и в учете, ничего не дает.

Финансовые результаты компании, рассчитанные с использованием директ-костинга, могут отличаться от результатов, полученных с применением метода полной себестоимости.

Пример

Предприятие в течение отчетного периода произвело 1 500 единиц продукции. Переменные затраты на производство единицы продукции составляют 50 руб. Общая сумма постоянных затрат – 30 000 руб. Объем реализации – 1 000 единиц продукции по цене 100 руб. за единицу. На начало периода запасы незавершенного производства и готовой продукции отсутствовали. Расчет себестоимости и финансового результата методом полной и усеченной себестоимости представлены в табл. 2.9.

Таблица 2.9

СРАВНЕНИЕ ПОДХОДОВ К РАСЧЕТУ СЕБЕСТОИМОСТИ

Показатели	Метод директ-костинга		Метод полного распределения (absorption costing)	
	Формула расчета	Значение, руб.	Формула расчета	Значение, руб.
Выручка от реализации	100 руб. * 1000 ед. (Цена * Объем реализации)	100 000	100 руб. * 1000 ед. (Цена * Объем реализации)	100 000
Себестоимость единицы продукции	-	50	50 руб. + 30 000 руб. / 1500 ед. (Переменные затраты на ед. + Постоянные затраты / Объем производства)	70
Себестоимость реализованной продукции	50 руб. * 1000 ед. (Переменные затраты на ед. * Объем реализации)	50 000	70 руб. * 1000 ед. (Себестоимость ед. * Объем реализации)	70 000
Маржинальная прибыль	100 000 руб. - 50 000 руб. (Выручка от реализации - Себестоимость реализованной продукции)	50 000	-	-
Постоянные затраты	-	30 000	-	-
Операционная прибыль	50 000 руб. - 30 000 руб. (Маржинальная прибыль - Постоянные затраты)	20 000	100 000 руб. - 70 000 руб. (Выручка от реализации - Себестоимость реализованной продукции)	30 000

Как видно из примера, результат финансовой деятельности в случае применения различных методов расчета себестоимости будет разным из-за того, что на конец отчетного периода в компании образовался запас готовой продукции в размере 500 единиц. Дру-

гими словами, если уровень запасов на конец года будет возрастать, то финансовый результат, определенный на основании полной себестоимости, будет выше, чем если бы он был рассчитан с использованием усеченной себестоимости. При снижении уровня запасов картина будет обратной: при использовании усеченной себестоимости прибыль будет больше.

Объекты учета затрат

В зависимости от объекта калькулирования можно выделить позаказный, попередельный, попроцессный методы, а также расчет себестоимости отдельных функций (activity based costing, ABC). На выбор того или иного объекта калькулирования себестоимости влияет специфика бизнеса (поточное производство, мелкосерийное, учет по отдельным заказам), а также способы организации движения продукции (рис. 2.9).

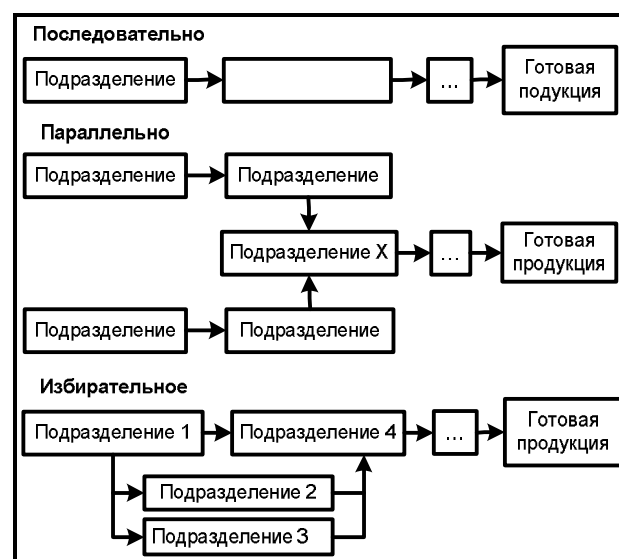


Рис. 2.9. Способы организации технологических потоков

Позаказный метод применяется при изготовлении, например, уникального оборудования, при выполнении отдельных заказов. Попередельный метод более характерен для предприятий с серийным и поточным производством, когда изделие проходит несколько этапов обработки. При этом объектом калькулирования становится продукт каждого передела (стадии производства). Попроцессный метод свойственен объектам добывающей промышленности, но применяется также в отраслях с несложным технологическим циклом (например, в производстве асфальта).

При методе ABC учет затрат организован по отдельным функциям, операциям, выполняемым подразделениями компании. Например, руководство предприятия-автомобилера намерено контролировать себестоимость по функциям – продажа автомобилей в коммерческом отделе или их техническое обслуживание в сервис-центре. Это может быть необходимо при принятии решения об аутсорсинге отдельных бизнес-функций. Методика activity based costing, кроме того, позволяет точнее распределить косвенные расходы при расчете полной себестоимости.

Довольно часто методы формирования себестоимости применяются в сочетании. Например, возможен вариант позаказного метода калькулирования с не-

полным учетом затрат или попередельное калькулирование с использованием норм расхода сырья и материалов либо с учетом их фактического потребления.

Распределение косвенных затрат

Одна из основных проблем, связанных с определением полной себестоимости единицы продукции, – необходимость распределения косвенных затрат. Наиболее простой способ – прямое распределение затрат обслуживающих подразделений пропорционально единой базе (заработная плата основных производственных рабочих, затраты на сырье и материалы, человеко-часы). Однако такой подход, как правило, не позволяет достоверно и экономически обоснованно распределить косвенные затраты, а значит, может стать причиной неверных управленческих решений.

Более точным является метод многоуровневого распределения, выполняемый в несколько этапов.

Шаг 1

Все затраты за период группируются по подразделениям. К примеру, по подразделению «столовая» будут сгруппированы следующие затраты: заработная плата персонала столовой, расходы на продукты питания, стоимость потребляемой электроэнергии и т.д.

Шаг 2

Затраты вспомогательных подразделений перераспределяются среди производственных отделов и цехов. К примеру, затраты на содержание столовой необходимо распределить на два производственных цеха. Для этого надо выбрать базу: в случае со столовой будет целесообразно распределить ее затраты пропорционально количеству работающих в каждом цехе.

Шаг 3

Затраты, отнесенные на производственные подразделения, распределяются на выпущенную продукцию. К примеру, после того как затраты на содержание столовой были перераспределены на два цеха, стоимость содержания каждого цеха (Затраты цеха + Распределенные затраты вспомогательного подразделения) относится на выпускаемую продукцию. В качестве базы для распределения может использоваться количество человеко-часов, потраченное на выпуск каждого вида продукции, стоимость сырья и материалов и т.д.

Пример

При формировании структуры производственной себестоимости ОАО «ССМ-Тяжмаш» в прямые затраты включаются материальные затраты и стоимость услуг производственного назначения от сторонних компаний, а все затраты, которые необходимо распределять на объекты калькулирования, объединены в группы в зависимости от источника их возникновения (см. табл. 2.10).

В компании «ССМ-Тяжмаш» калькулируется полная производственная себестоимость, при этом величина косвенных затрат в ее структуре может достигать 40–60%. Носителем затрат (объектом калькуляции) является производственный заказ, в литейном производстве учет ведется также по переделам.

Начальным этапом формирования себестоимости «ССМ-Тяжмаш» является отнесение прямых затрат на производственные заказы. Как правило, это не составляет труда: в соответствии со спецификациями на виды готовой продукции и полуфабрикаты, сырье и материалы, списываются на конкретные заказы в аналитике видов затрат и мест возникновения затрат (МВЗ).

Таблица 2.10

СТРУКТУРА ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ОАО «ССМ-ТЯЖМАШ»

Группа затрат	Аналитика учета	Источник затрат	Документы первичного учета
Прямые затраты			
Материалы	Номенклатура; вид затрат; заказ	Потребление сырья и материалов, полуфабрикатов, указанных в спецификации на готовую продукцию и полуфабрикаты	Акты списания материалов в производство
Услуги	Поставщик; заказ место возникновения затрат (МВЗ); вид затрат	Оказание производственных услуг сторонними поставщиками с прямым включением сумм этих затрат в соответствующие производственные заказы	Счета, полученные от поставщиков; акты выполненных работ
Косвенные затраты			
Общепроизводственные затраты	Персонал Поставщик МВЗ Вид затрат	Все общепроизводственные затраты, собранные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», как зависящие от предприятия (амортизация ОС, ФОТ рабочих), так и обусловленные внешними факторами (услуги поставщиков воды, тепла и пр.)	Сводные ведомости по зарплате, акты по услугам сторонних организаций и др.
Вспомогательные материалы	Номенклатура; МВЗ вид затрат	Все затраты, обусловленные списанием на технологические нужды по номенклатуре, относящейся к вспомогательным материалам (учитываются также на счете 25 «Общепроизводственные расходы»)	Акты списания, например, на ремонтный фонд, на охрану труда, на содержание основных средств
Межцеховая кооперация	МВЗ вид затрат	Затраты, обусловленные тем, что участки цехов оказывают услуги друг другу. Распределяются между подразделениями-заказчиками пропорционально времени, фактически потраченому по исполнению их заказов	Сдаточные накладные, карточки заказа и др.

Методика распределения общепроизводственных затрат «ССМ-Тяжмаш» и отнесения их на себестоимость готовой продукции включает несколько этапов.

1. Сбор общепроизводственных затрат. Суммы общепроизводственных затрат учитываются на счете 25 в аналитике видов затрат и МВЗ (производственные участки цехов и непроизводственные подразделения предприятия). На этом же счете собираются все затраты на вспомогательные материалы и группируются по видам затрат и МВЗ. Пример учета хозяйственных операций с указанием кода затрат представлен в табл. 2.10.

2. Распределение собранных затрат по производственным заказам. Базой распределения на заказы собранных общепроизводственных затрат, в том числе связанных с использованием вспомогательных материалов, могут быть человеко-часы, нормо-часы, станко-часы, условные тонны, тонны наплавки и пр., то есть натуральные показатели. Чтобы связать выполняемые операции с МВЗ и видами затрат, необходимо исходить из следующего:
 - с любой технологической операцией, выполненной в рамках заказа, связан перечень затрат, суммы которых должны быть отнесены на заказ;
 - любая технологическая операция должна быть связана с определенным участком производственного цеха. Например, операция станкообработки может выполняться на станочном участке ремонтно-механического цеха или на участке подготовки производства сборочного цеха. Себестоимость этих операций будет различаться.
3. Сбор общих затрат по межцеховой кооперации. Все затраты (и прямые, и косвенные распределяемые) собираются на основании первичных документов по производственным заказам, выполненным в рамках межцеховой кооперации. При этом суммируется общее время работы каждого подразделения-исполнителя на подразделение-заказчика в рассматриваемом периоде. Затраты по межцеховой кооперации группируются по местам их возникновения и одному виду затрат – «Общие затраты по межцеховой кооперации».
4. Распределение затрат по межцеховой кооперации на производственные заказы. В рамках отдельных заказов выполняются работы (оказываются услуги), обеспечивающие изготовление конечного готового продукта. При этом все затраты, понесенные в рамках таких «смежных заказов», должны быть включены в себестоимость готового изделия. Иначе говоря, затраты перераспределяются между производственными заказами, а не участками цехов.
5. Итоговая калькуляция производственных заказов. Все собранные в рамках производственных заказов затраты суммируются, калькулируется итоговая себестоимость (см табл. 211).

Таблица 2.11

ГРУППИРОВКА СОБРАННЫХ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ И МЕСТАМ ИХ ВОЗНИКНОВЕНИЯ²

Дата	Код затрат	Наименование затрат	Сумма, руб.	Код участка (МВЗ)
29.02.04	013-04-00	Прочие вспомогательные материалы	435,89	020-01-01
29.02.04	013-05-00	Материалы на охрану труда	60 780,7	020-01-01
...	...	...	...	...
29.02.04	008-02-05	Прочие ГСМ	2000	020-01-05
29.02.04	013-06-00	Энергетика на технологию	30 000	056-01-01

В отчетном периоде ОАО «ССМ-Тяжмаш» было выполнено три заказа – заказ 1, заказ 2, заказ 3. Прямые затраты по ним составили соответственно 100, 200, 150 руб. и сразу были списаны на выполненные заказы. Заказы выполнялись двумя производственными участками (участком 1 и участком 2). Кроме того, был задействован обслуживающий участок, который в те-

кущем месяце оказывал услуги по ремонту оборудования основного участка. Для упрощения расчетов по межцеховой кооперации предположим, что основные участки не оказывали услуги друг другу, а также обслуживающему участку.

Сбор затрат 1-го и 2-го производственных участков. Участок 1 отработал 50 нормо-час, его затраты составили 500 руб., таким образом стоимость нормо-часа равна 10 руб.

Участок 2 отработал 20 машино-смен, общая сумма затрат составила 800 руб., стоимость машино-смены – 40 руб.

Сбор затрат обслуживающего участка. По обслуживающему участку объем производства составил 30 чел.-час, общая сумма затрат за текущий период – 150 руб., фактическая стоимость человеко-часа – 5 руб.

Распределение затрат обслуживающего участка на производственные участки 1 и 2. Для участка 1 обслуживающий участок отработал 10 чел.-час, для участка 2 – 20 чел.-час. Время работы для производственных цехов будет использовано в качестве базы распределения затрат обслуживающего участка в сумме 150 руб.

Таким образом, на участок 1 дополнительно распределяется 50 руб. (10 чел.-час * 150 руб. / 30 чел.-час), на участок 2 – 100 руб. (20 чел.-час * 150 руб. / 30 чел.-час). В результате затраты участка 1 будут складываться из собственных затрат этого участка в сумме 500 руб. и перераспределенных с обслуживающего участка в размере 50 руб. По участку 2 аналогично: 800 и 100 руб.

Перераспределение затрат производственных участков на выполненные заказы. Участок 1 отработал 30 нормо-час на выполнение заказа 2; 20 нормо-час на заказ 3. Значит, на второй заказ будут отнесены затраты в сумме 300 руб. (500 * 30/50), на выполнение третьего заказа – 200 руб. (500 * 20/50).

Участок 2 отработал на выполнение заказа 1 и заказа 3 по 10 машино-смен. Соответственно на каждый из этих заказов будут отнесены его затраты в размере 400 руб. (800 * 10/20).

Перераспределение затрат по межцеховой кооперации на заказы. В результате распределения затрат обслуживающего участка на участок 1 получаем 50 руб. При объеме производства участка 1 в 50 нормо-час – стоимость одного нормо-часа составит 1 руб. По аналогии на участке 2 она составит 5 руб. (100/20).

Соответственно, на стоимость заказа 1 добавится 50 руб. с участка 2 (5 руб. * 10 машино-смен), заказа 2 – 30 руб. (1 руб. * 30 нормо-час) с участка 1, заказа 3 – 20 руб. с участка 1 (1 руб. * 20 нормо-час) и 50 руб. с участка 2 (5 руб. * 10 машино-смен). Представим результаты распределения затрат в табл. 2.12.

Таблица 2.12

ИТОГОВАЯ КАЛЬКУЛЯЦИЯ ВЫПОЛНЕННЫХ ЗАКАЗОВ

Выполненные заказы	Прямые затраты	Затраты участка 1	Затраты участка 2	Распределенные затраты обслуживающего участка		Итого себестоимость
				участок 1	участок 2	
Заказ 1	100	-	400	-	50	550
Заказ 2	200	300	-	30	-	530
Заказ 3	150	200	400	20	50	820

Руб.

² Структура кодов. Код затрат состоит из семи знаков. Рассмотрим код 008-02-05 «Прочие ГСМ». Первые три цифры (008) – код группы затрат «Содержание основных средств», следующие две (02) – код подгруппы «Топливо и ГСМ», последние (05) – порядковый номер внутри подгруппы. Таким образом, можно сделать вывод о том, к какой группе и подгруппе относится данный вид затрат. Коды МВЗ сформированы по следующему принципу. Первые три цифры – код цеха. Например, 020 01-03, где код цеха 020 «Фасонно-литейный цех – ФЛЦ» 01 говорит о том, что это основные производственные участки цеха, 03 – порядковый номер участка внутри цеха (в данном случае – участок плавки чугуна).

2.4. CVP – анализ

CVP -анализ (cost – volume – profit) является одним из эффективных методов маржинального анализа. **CVP** – метод оптимального распределения ресурсов по видам продукции и принятия решения о производстве товаров, продукции, оказании услуг, выполнении работ. Методика соотношения «затраты – объем – прибыль» позволяет определить точку безубыточности (порог рентабельности), т.е. момент, начиная с которого доходы предприятия полностью покрывают его расходы.

На рис. 2.10 показана взаимосвязь между объемом выпуска, постоянными затратами, общими переменными затратами и суммарными затратами (постоянные плюс переменные).

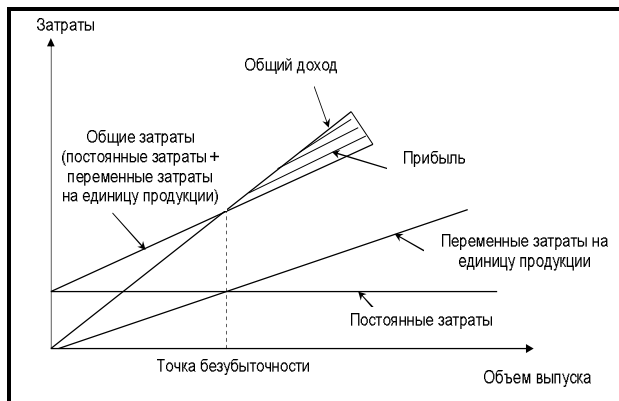


Рис. 2.10. График расчета точки безубыточности

Точка безубыточности – объем выпуска, при котором общие затраты и общий доход равны. Точку безубыточности также называют критическим объемом продаж и порогом рентабельности. Безубыточность – это состояние предприятия, когда оно не имеет ни прибылей, ни убытков, то есть прибыль равна нулю. Следовательно, получаем следующее выражение:

$$\text{Выручка} - \text{Переменные затраты} = \\ = \text{Постоянные затраты} + \text{Прибыль от продаж},$$

так как

$$\text{Прибыль от продаж} = \text{Выручка} - \text{Переменные затраты} - \text{Постоянные затраты}.$$

Если прибыль равна нулю, то получаем

$$\text{Выручка (P)} - \text{Переменные затраты (V)} = \\ = \text{Постоянные затраты (C)}.$$

Данная формула как нельзя лучше иллюстрирует определение «сумма покрытия».

Уравнение можно преобразовать, учитывая, что себестоимость всего выпуска складывается из суммы удельных себестоимостей отдельных изделий.

Маржинальный анализ основан на разделении всех затрат организации на переменные и постоянные. При таком подходе рассчитывают себестоимость по прямому (переменному) затратам – так называемая методика «директ-костинг». Она позволяет принимать многочисленные управленческие решения, но для использования такого подхода необходимо выполнение следующих условий:

- поведение постоянных и переменных затрат может быть измерено точно и не меняется в рассматриваемом периоде;
- производительность не изменяется в рассматриваемом релевантном уровне активности (поведение переменных затрат не меняется);

- структура продукции не меняется в течение рассматриваемого периода;
- переменные затраты и цены не меняются в рассматриваемом периоде;
- переменные затраты и выручку можно аппроксимировать с достаточной степенью достоверности в рассматриваемом периоде;
- объем продаж и объем производства промышленного предприятия в рассматриваемом периоде приблизительно равны (существенно не различаются), то есть изменения остатков незавершенного производства и готовой продукции изменяются незначительно (рис. 2.11).



Рис. 2.11. Объекты маржинального анализа

Из этого выражения можно определить пограничное количество выпускаемых изделий, при котором предприятие окупит все свои расходы, но не получит никакой прибыли:

$$\text{Критический объем реализации} = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Маржинальный доход на единицу продукции}}$$

Например, постоянные расходы составляют 2000 условных единиц, цена одного изделия – 200 условных единиц, переменные затраты, необходимые для производства одного изделия, – 120 условных единиц. Тогда необходимо произвести $2000 / (200 - 120) = 25$ изделий, чтобы окупить все затраты на производство.

Но возможности организации ограничены внешними лимитирующими факторами и в первую очередь покупательским спросом (рис. 1.12).

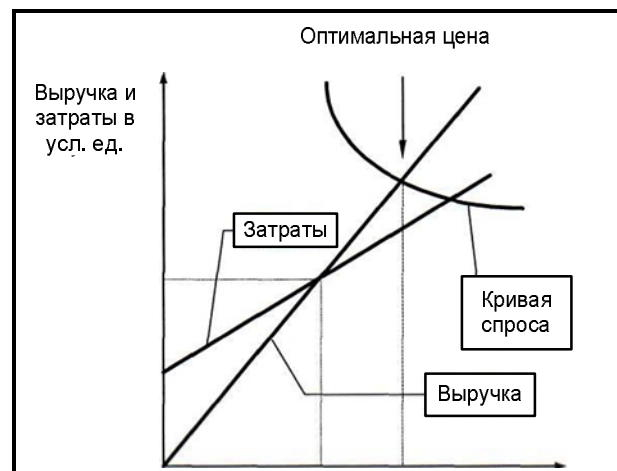


Рис. 2.12. Оптимальная цена

С помощью данного графика возможно определить оптимальную цену продажи выпущенной продукции, а также нормальную производственную мощность, то есть тот объем выпуска, который может быть произведен организацией с уверенностью обеспечения продаж.

Необходимо отметить, что управление деятельностью хозяйствующих субъектов в условиях рыночных

отношений предъявляет повышенные требования к оперативности принятия решений, многовариантному подходу в анализе и прогнозировании развития той или иной ситуации, более комплексному рассмотрению различных, прежде всего наиболее приоритетных, вопросов хозяйственной деятельности во взаимосвязи и взаимозависимости друг с другом.

Таблица 2.13

ПРИМЕР ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МАРЖИНАЛЬНОГО ПОДХОДА ПРИ ПРИНЯТИИ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

N	Показатели	Общая сумма расходов	В том числе по изделиям		
			А	В	С
1	Выручка от реализации	50 000	27 500	12 500	10 000
2	Затраты	-	-	-	-
2.1	Материалы	26 000	14 500	6 000	5 500
2.2	Зарплата основных рабочих	7 500	3 750	3 000	750
2.3	Прочие переменные расходы	2 750	1 047	1 309	394
2.4	Постоянные расходы	7 500	3 750	3 000	750
3	Полная себестоимость	43 750	23 047	13 309	7 394
4	Прибыль (убыток)	6 250	4 453	(809)	2 606

Из табл. 2.13 видно, что изделие В вносит отрицательный вклад в общую прибыль, то есть приносит убыток в размере 809 денежных единиц. Следовательно, возникает вопрос о целесообразности его производства.

Для того чтобы узнать, насколько предприятие может сократить объем реализации до безубыточного состояния, определяют кромку безопасности:

Запас финансовой прочности (кромка безопасности) = Планируемая выручка от реализации – Порог рентабельности,

или в процентном выражении:

Кромка безопасности % = (Планируемая выручка – Порог рентабельности) / Планируемая выручка от реализации * 100%.

С помощью данного метода можно прогнозировать прибыль и рассчитывать объем выпуска, обеспечивающий данную прибыль.

Преобразуя вышеуказанные выражения, получаем:

Количество изделий = (Постоянные затраты + Прибыль от продаж) / Маржинальный доход на единицу продукции.

Например, используя данные предыдущего примера, рассчитаем количество изделий, необходимое для получения прибыли в сумме 1200 условных единиц.

(2000 + 1200) / (200 – 120) = 40 изделий.

Любое увеличение выручки организации вызывает еще большее увеличение ее прибыли. Это связано с тем, что постоянные и переменные затраты в разной степени влияют на прибыль. Переменные затраты пропорционально связаны с получаемой выручкой, а постоянные не зависят от объема продаж, а следовательно, от полученной выручки. Такой эффект называется эффектом операционного (производственного) рычага. Сила воздействия операционного рычага показывает, во сколько раз увеличится прибыль по сравнению с увеличением размера выручки:

Сила воздействия операционного рычага = Маржинальный доход (прибыль) / Прибыль от продаж.

Запас финансовой прочности позволяет оценить допустимый, сверх уровня безубыточности, объем продаж, а операционный рычаг характеризует изменение прибыли в зависимости от изменения объема продаж.

Пример

Пусть компания «Sword» производит два вида изделий А и В, затраты на производство которых, цены и маржинальный доход сведены в табл. 2.14.

Таблица 2.14

ПОКАЗАТЕЛИ РАБОТЫ КОМПАНИИ «SWORD»

Долл. США

Показатели	А	В
Переменные расходы на единицу	8	10
Цена	11	14
Маржинальный доход на единицу	3	4

Постоянные расходы фирмы «Sword» составляют 30 000 долл. Определим точки безубыточности фирмы «Sword» для следующих двух структур выпуска:

- I структура 2 изделия А и 1 изделие В.
- II структура 3 изделия А и 4 изделия В.

Для каждой выбранной структуры рассматриваем структурный набор как одно изделие, следовательно, для структуры I (см. табл. 2.15).

Таблица 2.15

ПОКАЗАТЕЛИ РАБОТЫ КОМПАНИИ «SWORD»

Долл. США

Показатели	Формула расчета
Переменные расходы на 2 изделия А и 1 изделие В	$2 * 8 + 1 * 10 = 26$
Цена 2 изделий А и 1 изделия В	$2 * 11 + 1 * 14 = 36$
Маржинальный доход на 2 изделия А и 1 изделие В	$36 - 26 = 10$

Тогда критический объем производства по формуле равен:

$x_0 = 30000 \text{ долл.} / 10 \text{ долл.} = 3000 \text{ штук структурных наборов,}$

или

$3000 * 2 = 6000 \text{ изделий А}$

и

$3000 * 1 = 3000 \text{ изделий В.}$

Для структуры II (см. табл. 2.16):

Таблица 2.16

ПОКАЗАТЕЛИ РАБОТЫ КОМПАНИИ «SWORD»

Долл. США

Показатели	Формула расчета
Переменные расходы на 3 изделия А и 4 изделия В	$3 * 8 + 4 * 10 = 64$
Цена 3 изделий А и 4 изделий В	$3 * 11 + 4 * 14 = 89$
Маржинальный доход на 3 изделия А и 4 изделия В	$89 - 64 = 25$

Критический объем производства:

$x_0 = 30000 \text{ долл.} / 25 \text{ долл.} = 1200 \text{ штук структурных наборов,}$

или

$1200 * 3 = 3600 \text{ изделий А и } 1200 * 4 = 4800 \text{ изделий В.}$

Покажем пример расчета показателей безубыточности, запаса финансовой прочности по данным формы №2 бухгалтерской отчетности «Отчет о прибылях и убытках» (см. табл. 2.17).

Таблица 2.17

**ИСХОДНЫЕ ДАННЫЕ ДЛЯ РАСЧЕТА
ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОЦЕНКИ КАЧЕСТВЕННОГО УРОВНЯ
ДОСТИЖЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

Показатель	Код строки ф. №2	Сумма, тыс. руб.		Изменение (+, -) гр.1 – гр.2
		Отчетный год	Предыдущий год	
А	Б	1	2	3
1. Выручка от продаж, тыс. руб., N	010	473 754	112 706	+369 128
2. Себестоимость проданных товаров, работ, услуг (производственная) – переменные затраты, тыс. руб., S^{пер}	020	312 771	68 894	+243 877
3. Валовая прибыль (маржинальный доход) (п. 1 – п. 2), тыс. руб. МД	029	160 983	43 812	+117 171
4. Доля маржинального дохода в выручке от продаж, тыс. руб. (п. 3 / п. 1) d	X	0,66	0,61	+0,05
5. Постоянные и условно-постоянные затраты, тыс. руб. S^{пост}	030 + 040	142 325	27 695	+114 630
6. «Критическая точка» объема продаж (порог рентабельности), тыс. руб. (п. 5 / п. 4) r	X	215 644	45 401,6	+170 242,6
7. Запас финансовой прочности, тыс. руб. (п. 1 – п. 6) ЗФП	X	258 110	67 304,4	+190 805,6
8. То же в % к объему продаж (п. 7 / п. 1)		54,5	59,7	-5,2
9. Прибыль (убыток) от продаж тыс. руб. P^N	050	18 658	16 117	+2 541
10. Прибыль от продаж в % к ЗФП (п. 9: п. 8)	X	7,2	23,9	-16,7

Расчет показателей в табл. 2.17 является укрупненным, нацеленным на привлечение внимания к участкам, а не на нахождение четких ответов на проблемы принятия решений.

Расчет точки безубыточности осуществляется в условиях нескольких ограничений. Предполагается, что не произойдет изменения цен на сырье и продукцию за период, на который осуществляется планирование; постоянные издержки остаются неизменными в ограниченном диапазоне объема продаж; переменные издержки на единицу продукции не изменятся при изменении объема продаж; продажи осуществляются равномерно.

В целом модель точки безубыточности позволяет оценить, какие продукты эффективнее, просчитав несколько сценариев: оптимистичный, пессимистичный и

наиболее вероятный. Можно также узнать объем продаж, необходимый для безубыточной работы организации при изменении одного из постоянных параметров.

Пример

Возможны 2 альтернативных решения: имеются 2 технологические схемы (А и В) производства продукции и в зависимости от объема произведенной продукции необходимо выбрать наилучшую из них (см. табл. 2.18).

Табл. 2.18

ДАННЫЕ ДЛЯ РАСЧЕТА

Показатели	Технология А	Технология В
Цена за единицу	50	50
Переменные затраты на единицу	34	20
Маржинальная прибыль на единицу	16	30
Постоянные затраты	80 000	185 000
Производственная мощность, ед.	10 000	

Первый этап решения (см. табл. 2.19)

Табл. 2.19

ДАННЫЕ ДЛЯ РАСЧЕТА

Показатели	Формула расчета
Определяем точку безубыточности: по технологии А	Точка безубыточности = $80\,000 / 16 = 5000$ ед.
Определяем точку безубыточности: по технологии В	Точка безубыточности = $185\,000 / 30 = 6167$ ед.

Строим P/V график (см. рис. 2.13).

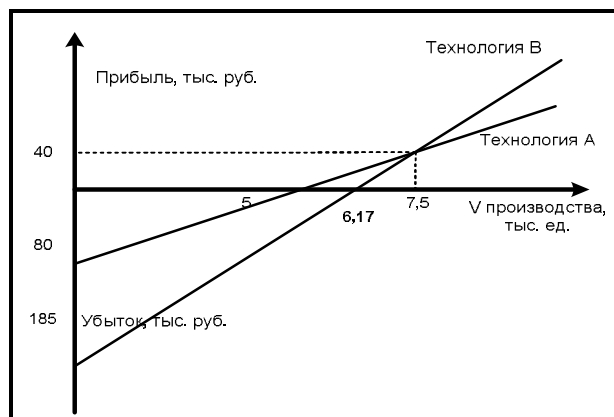


Рис. 2.13. P/V график

Второй этап решения.

Определяем точку пересечения линий прибыли технологий А и В. Пусть **X** – объем производства в точке пересечения линий прибыли, **Y** – прибыль в точке пересечения. Тогда можем составить систему уравнений:

$$Y = 50X - 34X - 80\,000;$$

$$Y = 50X - 20X - 185\,000;$$

$$X = 7\,500 \text{ ед.};$$

$$Y = 40\,000 \text{ руб.}$$

Вывод: производство продукции по технологии А выгодно при объеме производства ниже 7 500 единиц, а при объеме производства свыше 7 500 ед. выгоднее технология В.

3. ЦЕНТРЫ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

3.1. Понятие центров финансовой ответственности

Успех и выживание любой организации в жестких условиях конкуренции требуют сосредоточить усилия на

двух главных целях: прибыльности и ликвидности. Поэтому в финансовой структуре организации обычно выделяются центры финансовой ответственности – центры прибыли, дохода, затрат и инвестиций.

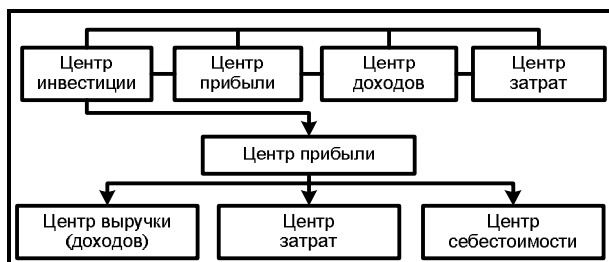


Рис. 3.1. Виды центров ответственности

Центр ответственности (ЦО) – элемент финансовой структуры предприятия, который выполняет хозяйственные операции в соответствии со своим бюджетом и обладает для этого необходимыми ресурсами. Бюджет центра ответственности включает только подконтрольные руководителю ЦО статьи затрат и доходов. В качестве центра ответственности, как правило, выделяют организацию в целом, ее отдельные структурные подразделения (цеха, отделы, работники) или их группы.

При выделении ЦО конкретной компании финансовый специалист должен разобраться, кто зарабатывает деньги, кто их тратит, а какие подразделения являются поддерживающими.

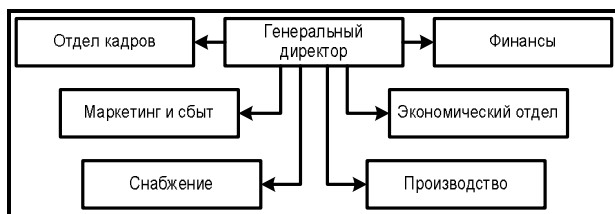


Рис. 3.2. ЦО функциональной структуры

Руководители ЦО несут ответственность за определенные финансовые или экономические показатели, например, руководитель центра затрат – за соблюдение установленных нормативов затрат на производство, центра прибыли – за часть прибыли, приходящуюся на его подразделение, центра инвестиций – за состояние активов и пассивов, находящихся в его ведении, а также за объем прибыли, полученной в ходе реализации проекта.

Каждый руководитель центра финансовой ответственности (ЦФО) не только несет ответственность за названные показатели, но и наделяется полномочиями для принятия управленческих решений, а система его мотивации предусматривает поощрения (или порицания) за качество принятых управленческих решений.

Принципы построения финансовой структуры могут быть разными. Например, можно выделить центры ответственности по функциональному признаку: одни подразделения разрабатывают продукт, другие его продают, третьи его обслуживают. Иной подход предполагает выделение центров ответственности по региональному признаку, например филиалы в Москве, Санкт-Петербурге и т.д. Но, как правило, приступая к разработке финансовой структуры, следует понять, как ее себе представляют собственники бизнеса: какое подразделение в компании зарабатывает деньги, какое и как их тратит, какое является основным или вспомогательным.

Разрабатывая финансовую структуру, в первую очередь необходимо проанализировать маршруты движения денежных средств внутри компании, кто и каким образом на них влияет, контролирует. Финансовая структура компании является основой для построения системы управленческого учета, так как выделение центров ответственности дает четкое представление о существующих в компании источниках достоверной и оперативной информации.

Основные трудности построения финансовой структуры, как правило, связаны с определением видов центров ответственности и иерархии их подчиненности.

Классификация центров ответственности

В финансовой структуре компании в зависимости от специфики и структуры бизнеса, а также от функций, выполняемых подразделениями, могут быть выделены пять основных видов центров ответственности:

- центр нормативных затрат (ЦнЗ) – руководитель ЦнЗ отвечает за соблюдение нормативов затрат на производство продукции, работ или услуг (производственные подразделения, отдел закупок) (см. табл. 3.1).
- центр управленческих затрат (ЦуЗ) – руководитель ЦуЗ ответственен за соблюдение уровня расходов, запланированного в бюджете (например, бухгалтерия, АХО, охрана). Как правило, к ЦуЗ относятся подразделения, с деятельностью которых связаны косвенные расходы предприятия. Центры затрат – это в основном подразделения, выполняющие управленческие (например, финансовая служба) и обслуживающие функции (сервисная служба) для холдинга. Содержание центров затрат покрывается за счет центров прибыли – их затраты включаются в расходы центров прибыли в соответствии с установленным нормативом;
- центр доходов (ЦД) – обычно в качестве центров доходов выделяются подразделения, реализующие продукцию, работы и услуги. Руководитель центра доходов несет ответственность за размер выручки организации. Центры доходов – это подразделения, руководители которых отвечают за максимизацию прибыли, но при этом не имеют полномочий по изменению уровня цен и ограничены в расходовании средств – они должны придерживаться бюджета;
- центр прибыли (ЦП) – руководитель ЦП обладает полномочиями, позволяющими принимать управленческие решения, от которых зависит прибыль предприятия. Поскольку в данном случае контроль осуществляется над доходами и расходами, то, как правило, в ЦП выделяют подразделения, реализующие один или несколько проектов. К центрам прибыли относятся подразделения, начальники которых, в отличие от руководителей центров дохода, вправе варьировать уровень цен на реализуемую продукцию, а также управлять своими затратами;
- центр инвестиций (ЦИ) – в дополнение к полномочиям и ответственности руководителя ЦП руководитель ЦИ отвечает также за эффективность инвестиций.

Одним из основных критериев отнесения структурного подразделения к тому или иному типу центра ответственности являются обязанности и полномочия менеджера, возглавляющего это подразделение. Недопустимо возлагать на менеджера ответственность за те показатели, которые ему неподконтрольны. К примеру, не следует делать из супермаркета торговой сети центр прибыли, если управляющий супермаркета не может влиять на закупочные цены продаваемого товара. В ситуации, когда закупки централизованы, логичнее сделать управляющего супермаркетом ответственным только за доходы. Возможны достаточно эффективные промежуточные решения. В торговой сети супермаркеты могут быть отнесены к центрам условной прибыли, а управляющие отвечали за разницу между доходами су-

пермаркета и операционными расходами на его содержание и эксплуатацию (см. табл. 3.1).

Таблица 3.1

КЛАССИФИКАЦИЯ ЦЕНТРОВ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Характеристики	Виды центров ответственности				
	ЦнЗ	ЦуЗ	ЦД	ЦП	ЦИ
Показатели, контролируемые руководством ЦО	Производственные затраты на объем продукции (работ, услуг)	Затраты	Доход от продаж, маржинальная прибыль	Прибыль	Прибыль на вложенный капитал
Показатели, контролируемые центральным аппаратом управления	Объем и структура выпускаемой продукции	Бюджет операционных расходов	Ассортимент, бюджет операционных расходов	Инвестиции и источники финансирования	Крупные инвестиции и источники финансирования
Контрагенты	Внутренние подразделения	Внутренние подразделения, открытый рынок	Открытый рынок	-	-
Пример подразделений	Цеха основного и вспомогательного производства, отдел закупок	Административные и функциональные службы	Отдел сбыта, коммерческая дирекция	Дочерняя компания, филиал, бизнес-единица	Независимая компания, дочерняя компания, филиал

3.2. Принципы организации и функционирования центров ответственности

В бухгалтерском учете можно выделить 4 составляющие среды управленческого учета:

- само существо организации;
- процедуры организации;
- культура организации;
- внешняя среда.

Существо организации – это знание не оборудования, а людей, которые работают в этой организации. Само понятие организации охватывает:

- процесс;
- группу людей, которые работают для достижения определенных целей.

Процедуры организации. В организации должно быть один (несколько) лидеров – менеджеров. Менеджер может осуществлять управление над ограниченным количеством людей.

Любая организация имеет ряд процедур, которые влияют на ее работников. Одни правила существуют физически (охранные устройства), другие записаны в инструкциях, третьи основаны на устных указаниях начальников, четвертые – неформальные правила.

Культура организации. У каждой организации есть своя культура (нормы поведения), ценности, традиции, которые также регламентируют действия работников.

Внешняя среда. Это все то, что окружает, – государственные органы, управления, клиенты, конкуренты.

Как было отмечено выше, в деятельности организации важно выделить центры ответственности. Центр ответственности можно отнести с понятием кибернетики (см. рис. 3.3).

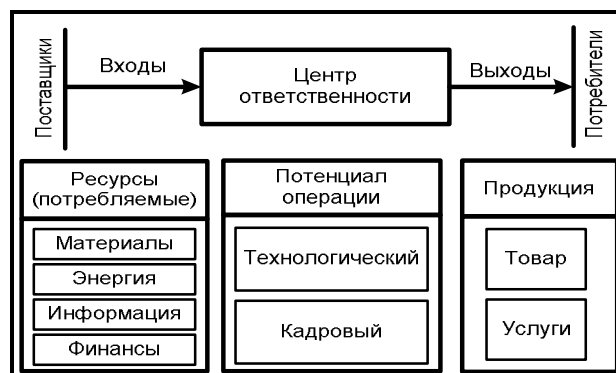


Рис. 3.3. Идентификация основных элементов кибернетической модели

В практике работы организаций можно встретить два типа финансовых структур компании:

- многоуровневая линейная;
- матричная.

Необходимо отметить, что идентификация центров ответственности в большинстве случаев осуществляется на базе многоуровневой финансовой структуры компании (см. рис. 3.4).

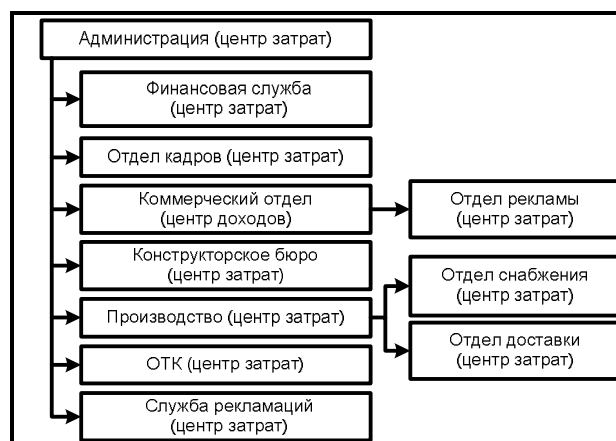


Рис. 3.4. Финансовая структура компании «А»

Создание такой финансовой структуры предполагает разработку иерархии центров ответственности. Для большинства предприятий и холдингов будет актуальна следующая структура подчинения центров финансовой ответственности:

- ЦО нулевого уровня – холдинг в целом. Обычно это центр инвестиций, ответственность за управление которым возложена на генерального директора управляющей компании;
- ЦО первого уровня – самостоятельное предприятие в составе холдинга. В большинстве случаев в финансовой структуре ЦО первого уровня – центры прибыли;
- ЦО второго уровня – как правило, это подразделения предприятий, входящие в холдинг.

Матричная финансовая структура, помимо центров ответственности, также будет включать подразделения, отвечающие за «сквозное» управление ключевыми показателями деятельности ЦО – функциональные центры (ФЦ). Можно выделить три основных типа функциональных центров (ФЦ):

- ФЦ с полной ответственностью самостоятельно планируют и обосновывают показатели деятельности по компании в целом, запрашивают и получают на регулярной основе отчетность от ЦО, координируют деятельность ЦО по формированию и исполнению бюджетов и т.д.;

- ФЦ с ограниченной ответственностью устанавливают нормативы только по отдельным показателям и статьям бюджета;
- ФЦ, осуществляющие мониторинг. В их задачи входит согласование показателей деятельности и статей бюджета, формируемых различными ЦО, а также мониторинг их исполнения.

Рассмотрим в качестве примера статью бюджета «Зарботная плата персонала». Эта статья включена в бюджеты всех центров ответственности, но отвечает за нее, именно как функциональный центр, дирекция по персоналу (см. рис. 3.5).

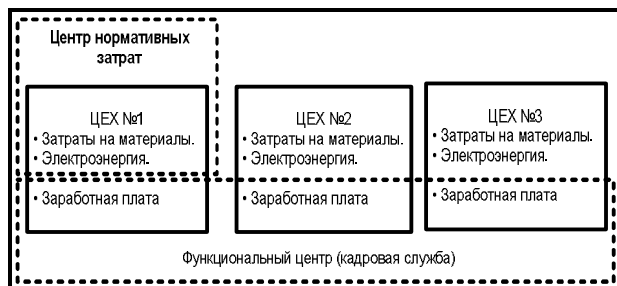


Рис. 3.5. Фрагмент матричной финансовой структуры

Можно выделить три основных варианта управления статьей «Зарботная плата».

1. Кадровая служба централизованно определяет фонд заработной платы для каждого цеха в ходе разработки плановых показателей. В рамках исполнения бюджета все ведомости по заработной плате в обязательном порядке подписывает ее руководитель. В такой ситуации кадровая служба является ФЦ с полной ответственностью.
2. Кадровая служба централизованно устанавливает нормативы, которые используются цехами для самостоятельного планирования бюджета по заработной плате. Сформированный бюджет согласуется с функциональным центром на соответствие нормативам. Кадровая служба – ФЦ с ограниченной ответственностью.
3. Если цеха самостоятельно планируют и исполняют бюджеты по статье «Зарботная плата», а кадровая служба осуществляет только мониторинг значений по данной статье, то такая система является согласительной, а функциональный центр относится к мониторинговому.

Независимо от типа финансовой структуры все внимание концентрируется по центрам ответственности (ЦО).

Таблица. 3.2

ЦЕНТРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Центр ответственности	Продукция, работа, услуги
Цех №1	-
Цех №2	-
Цех №3	-

На пересечении строки и столбца будут расположены элементы затрат.

Из таблицы 3.2 можно получить ответы:

- в каком ЦО возникли те или иные затраты;
- для какой цели возникли те или иные затраты;
- какой вид ресурсов использовался, какая статья затрат (издержек).

Деятельность менеджера центра ответственности (ЦО.) может быть измерена в виде результативности и эффективности ЦО. Под результативностью подразумевается то, насколько хорошо выполняет свою работу ЦО, т.е. в какой мере он достигает желаемых или планируемых результатов. Эффективность используется в инженерном смысле, т.е. количество единиц на входе и

выходе ЦО. На входе – затраты, ресурсы, на выходе – материалы, труд и ресурсы затраченные на работу.

Разработка кодов для центров ответственности

Для того чтобы упростить процедуру формирования бюджетов и обработки управленческих данных в компаниях с разветвленной финансовой структурой, целесообразно каждому центру ответственности присвоить уникальный идентификационный номер (код).

Код центра ответственности должен содержать условное обозначение вида ЦО, уровня подчиненности, а также его порядковый номер. Можно в идентификационный номер ЦО также включить символы (цифры), характеризующие хозяйственные операции (производственные, вспомогательные, снабженческие, коммерческие и общехозяйственные подразделения). Это позволит составлять консолидированную отчетность в разрезе видов хозяйственной деятельности компании.

В качестве примера в табл. 3.3 приведена система кодирования центров ответственности.

Следует отметить, что необходимо закрепить во внутрифирменном Положении о финансовой структуре перечень ЦО, их типы, функции, порядок взаимодействия между ними, графическую схему финансовой структуры (см. табл. 3.3).

Таблица 3.3

ЦЕНТРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ В СОСТАВЕ ХОЛДИНГА

Наименование	Код центра ответственности			
	Тип ЦО	Уровень подчиненности	Вид хозяйственной деятельности	№
Линейное предприятие	ЦИ	1	ОО ³	00
Производственные подразделения	ЦнЗ	2	10 (производство)	00
Производство сельскохозяйственной продукции	ЦнЗ	3	10	10
Производство полуфабрикатов	ЦнЗ	3	10	20
Производство полуфабриката 1	ЦнЗ	4	10	21
Производство полуфабриката 2	ЦнЗ	4	10	22
Общепроизводственные службы	ЦуЗ	3	10	50
Коммерческое подразделение	ЦД	2	40 (реализация)	00
Региональный менеджер 1	ЦД	3	40	10
Региональный менеджер 2	ЦД	3	40	20
Подразделение управления качеством и безопасностью	ЦуЗ	2	50 (менеджмент качества)	00
Общехозяйственное подразделение	ЦуЗ	2	60 (общехозяйственные расходы)	00

Финансовая и организационная структуры компании тесно связаны, но необязательно совпадают. Например, если в цехе имеется участок, оборудованный более современными станками, чем прочие в том же цехе, то его можно выделить в отдельный ЦО: по производительности, а также по нормативным затратам он может существенно отличаться от среднего значения по подразделению.

³ «00» означает, что в центр ответственности включены все виды хозяйственной деятельности. В графе «№» кодировка «00» обозначает ответственность руководителя ЦО за все подчиненные центры ответственности.

Другой пример – наличие в организационной структуре предприятия нескольких подразделений, несущих ответственность за одну и ту же статью прямых расходов. В финансовой структуре эти подразделения могут быть объединены в один центр ответственности.

Необходимо отметить, что нередко несоответствие финансовой структуры компании организационной приводит к изменениям в последней.

Определив финансовую структуру, практически всегда можно выявить какие-то перекосы в организационной структуре, сложившиеся за время работы предприятия. В этом случае нередко приходится вносить изменения в оргструктуру – переводить сотрудников из одного подразделения в другое, разделять или объединять подразделения.

В случаях, когда организационная структура компании не соответствует финансовой, можно создавать новые центры ответственности. Допустим, в соответствии с организационной структурой в распределительном центре торговой сети не выделены более мелкие подразделения. Однако компания считает необходимым отдельно планировать и учитывать расходы по зонам хранения, фасовки и переработки продуктов в этом центре. В этом случае в финансовой структуре создаются соответствующие ЦО (например, зона фасовки), во главе которых ставятся лица, ответственные за расходы этих ЦО. Другой пример работы той же торговой сети: вопросы закупок полностью контролирует департамент логистики, вопросы продаж – департамент маркетинга. По сути, первый является центром расходов, второй – центром доходов, а за валовую прибыль по торговой сети при этом никто не отвечает. В подобной ситуации необходимы изменения в организационной структуре компании – перемещение отдела закупок из департамента логистики в департамент маркетинга, создание системы регионального или категориального менеджмента

Пример построения финансовой структуры

Предприятия российского холдинга «Оптовая торговая компания» торгуют товарами массового спроса нескольких товарных групп на базе региональных центров – филиалов.

Управляющая компания состоит из подразделений, работающих по семи функциональным направлениям: административная деятельность, маркетинг, информационные технологии, логистика, складская деятельность, закупки, продажи (по видам товаров). Кроме того, у организации есть четыре филиала, каждый из которых состоит из подразделений, ведущих такую же деятельность, как и управляющая компания. Исходя из этого, можно сформировать финансовую структуру холдинга (см. табл. 3.4).

Для более удобной и полноценной интерпретации данных управленческого учета рекомендуется присваивать каждому ЦФО определенный уровень. Так, в табл. 3.4 первому уровню соответствуют управляющая компания и ее территориальные филиалы, второму уровню – подразделения, сгруппированные по функциональным направлениям деятельности всего холдинга, и третьему уровню – отдельные структурные подразделения управляющей компании и филиалов. В соответствии с определенными уровнями каждому ЦФО присваиваются коды (см. табл. 3.4).

Компания использовала для кодировки ЦФО во внедряемой информационной системе шестизначные коды: первые две цифры указывают на территориальное

подразделение холдинга (10 – Управляющая компания, 20 – Филиал 1 и т.д.). Первые две цифры «00» в коде ЦФО означают, что речь идет обо всем холдинге.

Таблица 3.4

ФИНАНСОВАЯ СТРУКТУРА «ОПТОВОЙ ТОРГОВОЙ КОМПАНИИ»

Код ЦФО	Наименование ЦФО	Тип ЦФО	Уровень ЦФО
10 00 00	Управляющая компания	Центр инвестиций	Первый
20 00 00	Филиал 1	Центр прибыли	Первый
30 00 00	Филиал 2	Центр прибыли	Первый
40 00 00	Филиал 3	Центр прибыли	Первый
50 00 00	Филиал 4	Центр прибыли	Первый
00 01 00	Администрация	Центр затрат	Второй
00 02 00	Служба маркетинга	Центр затрат	Второй
00 03 00	Управление ИТ	Центр затрат	Второй
00 04 00	Управление логистикой	Центр затрат	Второй
00 05 00	Склады	Центр затрат	Второй
00 06 00	Служба закупок	Центр затрат	Второй
00 07 00	Служба продаж	Центр дохода	Второй
00 08 00	Продажи первого товарного направления (ТН1)	Центр дохода	Второй
00 09 00	Продажи первого товарного направления (ТН2)	Центр дохода	Второй
00 10 00	Продажи первого товарного направления (ТН3)	Центр дохода	Второй
.....			
10 01 01	Администрация управляющей компании	Центр затрат	Третий
10 02 01	Служба маркетинга управляющей компании	Центр затрат	Третий
10 03 01	Управление ИТ управляющей компании	Центр затрат	Третий
10 04 01	Управление логистикой управляющей компании	Центр затрат	Третий
10 05 01	Управление складами управляющей компании	Центр затрат	Третий
10 05 02	Склад 1 управляющей компании	Центр затрат	Третий
10 05 03	Склад 2 управляющей компании	Центр затрат	Третий
10 05 04	Склад 3 управляющей компании	Центр затрат	Третий
10 05 05	Проект реконструкции складов управляющей компании	Центр затрат	Третий
10 06 01	Служба закупок управляющей компании	Центр затрат	Третий
10 07 01	Служба продаж управляющей компании	Центр доходов	Третий
10 08 01	Отдел продаж ТН1	Центр доходов	Третий
10 09 01	Отдел продаж ТН2	Центр доходов	Третий
10 10 01	Отдел продаж ТН3	Центр доходов	Третий
.....			
40 01 01	Администрация филиала 3 (Ф3)	Центр затрат	Третий
40 02 01	Маркетинг Ф3	Центр затрат	Третий
40 03 01	Управление информационными технологиями Ф3	Центр затрат	Третий
40 04 01	Управление логистикой Ф3	Центр затрат	Третий
40 05 01	Управление складами Ф3	Центр затрат	Третий
40 06 01	Отдел закупок Ф3	Центр затрат	Третий
40 07 01	Служба продаж Ф3	Центр доходов	Третий
40 08 01	Отдел продаж ТН1 Ф3	Центр доходов	Третий
40 09 01	Отдел продаж ТН2 Ф3	Центр доходов	Третий
40 10 01	Отдел продаж ТН3 Ф3	Центр доходов	Третий
.....			

Вторые две цифры указывают на направление деятельности: 01 – администрация, 02 – маркетинг, 03 – информационные технологии, 04 – логистика, 05 – складская деятельность, 06 – закупки, 07 – общие продажи, 08 – продажи первого товарного направления (ТН 1), 09 – продажи ТН 2, 10 – продажи ТН 3. Вторые две цифры «00» в коде ЦФО означают, что речь идет обо всех направлениях деятельности.

Последние две цифры указывают на номер подразделения в рамках функционального направления или территориального подразделения. Например, код «10 05 02» означает, что речь идет об управляющей компании (10), функциональном направлении – складская деятельность (05), а цифры «02» указывают на второе подразделение управляющей компании в рамках этого функционального направления (склад №1). Третьи две цифры «00» в коде ЦФО означают, что речь идет обо всех подразделениях в рамках функционального направления или территориального подразделения.

Таким образом, агрегированные данные, например по центру затрат второго уровня 00 01 00 «Администрация», отражают затраты на содержание администрации всего холдинга (суммарные затраты на содержание администрации управляющей компании и администраций всех филиалов).

Эффективная деятельность должна выражаться либо в производстве заданного объема продукции при минимальном использовании элементов входа, либо максимального объема продукции при заданном масштабе использования элементов входа.

ЦО всегда присущ результат, эффективность – нет. Эффективный ЦО – это такой, который выпускает продукцию с наименьшими затратами ресурсов. ЦО должен быть результативным и эффективным.

4. ОСНОВНЫЕ МОДЕЛИ УЧЕТА И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ ПО ОБЪЕКТАМ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

4.1. Понятие и основные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Калькулирование – это исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

В процессе калькулирования исчисляют себестоимость:

- всего выпуска продукции, выполненных работ и оказанных услуг;
- отдельных видов продукции, работ, услуг, основного и вспомогательного производства, а также обслуживающих производств и хозяйств;
- полуфабрикатов, используемых для последующей переработки или продажи;
- продукции, работ, услуг отдельных подразделений;
- незавершенного производства.

Указанные показатели себестоимости используются для составления отчета о прибылях и убытках, управления себестоимостью продукции, определения цен на продукцию (работы, услуги), а также результатов деятельности организации и ее отдельных подразделений и т.п.

Различают плановую, сметную, нормативную и отчетную, или фактическую, калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода. Разновидность плановых калькуляций – сметные калькуляции, их составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и др.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы при стабильных ценах на используемые ресурсы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже. Именно поэтому и нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, выше плановой, а в конце – ниже.

Отчетные, или фактические, калькуляции составляются по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают и непланируемые непроизводительные расходы.

Статьи калькуляции – это установленная организацией совокупность затрат для исчисления себестоимости всей продукции (работ, услуг) или ее отдельных видов. Рекомендуется следующая типовая группировка расходов по статьям калькуляции.

1. «Сырье и материалы»;
2. «Возвратные отходы» (вычитаются);
3. «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций»;
4. «Топливо и энергия на технологические цели»;
5. «Затраты на оплату труда»;
6. «Отчисления на социальные нужды»;
7. «Расходы на подготовку и освоение производства»;
8. «Общепроизводственные расходы»;
9. «Общехозяйственные расходы»;
10. «Потери от брака»;
11. «Прочие производственные расходы»;
12. «Расходы на продажу».

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей – себестоимость проданной продукции.

Организации могут вносить изменения в приведенную типовую номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства, а также отраслевых особенностей.

Необходимо иметь в виду, что в настоящее время в России разрешается общехозяйственные расходы по окончании месяца списывать на счета учета затрат на производство и капитальных вложений (20, 23, 25, 08 и др.) и на счет 90 «Продажи». В первом случае общехозяйственные расходы включают в состав производственной себестоимости, а во втором – только в состав себестоимости проданной продукции наряду с коммерческими расходами.

Следовательно, производственная себестоимость может исчисляться с учетом общехозяйственных рас-

ходов и без этих расходов. В первом случае формируется показатель полной производственной себестоимости, а во втором – неполной. Эти два новых понятия появились после того, как стало возможным списывать общехозяйственные расходы на счета учета затрат и на счет «Продажи».

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

Для каждого объекта калькулирования необходимо правильно выбрать калькуляционную единицу, в качестве которой применяют:

- натуральные единицы (тонны, метры, штуки и т.п.);
- условно-натуральные единицы, исчисляемые с помощью коэффициентов (тысяча условных банок консервов, спирт 100% крепости и др.);
- стоимостные единицы (затраты на рубль проданной продукции, на 1000 руб. стоимости запасных частей и т.п.);
- трудовые единицы (нормо-час, норма-смена).

Калькуляционные единицы могут не совпадать с натуральной учетной единицей. В перерабатывающих организациях, например, учетной единицей является 1 кг. продукции, а калькуляционной единицей – 1 т. или 1 ц. Применение укрупненных калькуляционных единиц упрощает составление плановых и отчетных калькуляций.

Важнейшей проблемой при формировании себестоимости производимого продукта является распределение накладных расходов. При этом организация может учесть все накладные расходы при формировании общего финансового результата деятельности организации. Тогда распределения расходов между продуктами не потребуются.

Второй проблемой является распределение затрат между отчетными периодами. Организация определяет, какие затраты включить в себестоимость продукции отчетного периода, а какие – оставить в незавершенном производстве.

Методы калькулирования себестоимости могут быть различными. Их можно классифицировать следующим образом.

1. В зависимости от полноты расчета себестоимости (в рамках финансового учета):
 - полная производственная себестоимость (себестоимость, состоящая из прямых и накладных производственных затрат);
 - сокращенная производственная себестоимость (по прямым производственным затратам).
2. В зависимости от целей ценообразования и других управленческих целей (полнота расчета в рамках управленческого учета):
 - полная себестоимость (абсорбционная себестоимость);
 - себестоимость по переменным затратам (direct-cost).
3. В зависимости от применения методов планирования и контроля затрат:
 - фактическая производственная себестоимость;
 - нормативная производственная себестоимость.
4. В зависимости от типа производства:
 - себестоимость, рассчитанная по заказам (позаказная себестоимость);
 - себестоимость, рассчитанная по процессам (попроцессная себестоимость).

Следует отметить, что в первых трех классификациях выбор метода калькулирования определяется исключительно выбором организации, решением руко-

водства и зависит от целей поставленных перед предприятием.

В последнем, четвертом, случае применение той или иной методики в первую очередь зависит от типа производства. Определившись с базовой методикой, организация может разработать свой метод расчета себестоимости, включающий любую из известных методик и их комбинации. Здесь большое значение имеет способ определения организацией остатков незавершенного производства и закрепление его в учетной политике предприятия.

В литературе можно встретить разные методики калькулирования, такие, как позаказное калькулирование, простое калькулирование, попроцессное калькулирование и поперечное калькулирование.

Позаказный метод калькулирования себестоимости продукции.

Основными характеристиками позаказного метода являются следующие:

- измерение затрат по каждой завершенной партии изделий или по заказу, а не за промежуток времени;
- период исполнения заказа не совпадает с отчетным периодом;
- ведение в главной книге только одного счета «основное производство» (отдельные заказы при этом отражаются в аналитическом учете на бланках-заказах).

Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы.

Таблица 4.1

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ ПРИ ПОЗАКАЗНОМ МЕТОДЕ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

№ за-каза	Дата	Цех	Кол-во, шт.	Затрат		ОПР	ОХР	Итого
				Сырье и материалы	З/п			
1.	08.09.99	12	100	642,00	108,00	108,00	54,00	858,00
2.	09.10.99	13	100	-----	672,00	537,00	268,00	1209,6
Итого:				642,00	780,00	645,60	322,80	2390,4
Себестоимость единицы:				6,42	7,80	6,46	3,228	23,904

Серьезной проблемой данного метода является распределение накладных расходов, поскольку их величина из месяца в месяц меняется, а время окончания заказов не совпадает со временем окончания отчетного периода. Возникает необходимость найти способ их распределения до окончания отчетного периода. Наиболее распространенный путь – использовать нормативный коэффициент или заданную ставку распределения накладных расходов. Этот коэффициент является индивидуальным для каждого подразделения или объекта.

Коэффициент рассчитывается в три этапа.

1. Составление прогноза накладных расходов на основе динамики затрат по всем производственным подразделениям. Например, прогнозируется сумма накладных затрат предприятия в размере 30 000 условных единиц.
2. Выбор критерия для распределения накладных расходов (число отработанных часов или единиц выпускаемой продукции и т.д.) и планирование его величины. Например, расчетное число машино-часов на следующий период составляет 50 машино-часов.
3. Деление прогнозируемой на предстоящий период величины накладных расходов на прогнозируемое количество выбранного носителя расходов и определение, таким образом, нормативного коэффициента. В нашем случае это $30\,000 / 50 = 600 \text{ у.е./маш.-час}$.

Далее накладные расходы относятся на изготавливаемую продукцию с использованием полученного ко-

эффицента, то есть на каждый час машинного времени будет относиться по 600 у.е. накладных расходов.

На сумму избыточно распределенных или недораспределенных накладных затрат финансовый результат корректируется в конце отчетного периода.

Пример

Планируемые накладные расходы на предстоящий период составили 300 000 условных денежных единиц (у.е.).

За носитель затрат принято планируемое количество машино-часов работы оборудования – 50 000 часов. Нормативный коэффициент в таком случае равен:

$$\text{КНОРМ} = \frac{\text{Планируемые накладные расходы } 300\,000 /}{\text{Планируемая величина носителя затрат } 5\,000} = \text{у.е.} / \text{маш-час} = 6$$

18-го числа отчетного месяца был закончен 1-й заказ, при выполнении которого было использовано 20 000 часов машинного времени, следовательно, количество накладных расходов, приходящееся на первый заказ – $6 * 20\,000 = 120\,000$ у.е., то есть в учете делается запись:

Дебет 20 Кредит 25 120 000.

25-го числа того же месяца был закончен 2-й заказ, при выполнении которого было использовано 10 000 часов машинного времени, следовательно, количество накладных расходов, приходящееся на второй заказ, – $6 * 10\,000 = 60\,000$ у.е., т.е. в учете делается запись:

Дебет 20 Кредит 25 60 000.

28-го числа того же месяца был закончен 3-й заказ, при выполнении которого было использовано 25 000 часов машинного времени, следовательно, количество накладных расходов, приходящееся на третий заказ – $6 * 25\,000 = 150\,000$ у.е., то есть в учете делается запись:

Дебет 20 Кредит 25 150 000.

В конце месяца были определены фактические накладные расходы, которые составили 320 000 у.е., то есть дебетовый оборот по счету 25 составил 320 000 у.е.:

25	
320 000	120 000
60 000	
150 000	
330 000	

Таким образом, возникли «перераспределенные» расходы. Их необходимо откорректировать сторнировочной записью <Дебет 90.2 Кредит 25 – 10 000>, поскольку произошла экономия накладных расходов.

При перерасходе корректировка производится прямой записью:

Дебет 90.2 Кредит 25.

Попроцессный метод калькулирования себестоимости продукции

Основными характеристиками попроцессного метода являются следующие.

1. Группировка производственных затрат по отдельным подразделениям или производственным участкам безотносительно к отдельным заказам.
2. Списание затрат за календарный период, а не за время, необходимое для завершения отдельного заказа.
3. Открытие нескольких аналитических счетов к счету «Основное производство» для каждого подразделения или производственного участка (по разновидностям изготавливаемой продукции).

При попроцессном методе затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или, кроме того, по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчет-

ного периода совокупные затраты по производственному процессу делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы.

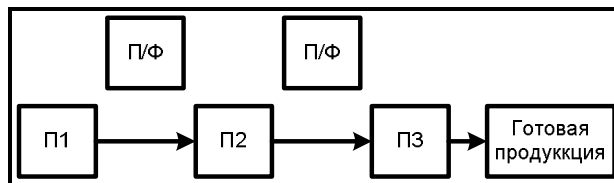


Рис. 4.1. Схема процессов

Анализируя схему попроцессной калькуляции и накопления затрат (рис. 4.1), учетный процесс можно подразделить на пять этапов:

1. Суммирование движущихся в потоке вещественных единиц продукции.
2. Определение продукции на выходе в эквивалентных единицах.
3. Суммирование учетных затрат по дебету счета «Основное производство».
4. Подсчет себестоимости единицы продукции.
5. Распределение затрат между готовыми полуфабрикатами и незавершенным производством на конец периода.

Первые два этапа предполагают отражение процесса производства в натуральных единицах, три последующих – в стоимостных.

Этап 1. Подсчет потока физических единиц

На первом этапе прослеживается движение полуфабрикатов (откуда они поступили и куда переданы). Составляется баланс деталей. Его содержание в простейшей форме имеет вид, представленный на рис. 4.2.



Рис. 4.2. Схема баланса деталей

Полное содержание балансов зависит от технологии производства и целей оперативного учета. В любом случае итоговым документом оперативного учета движения полуфабрикатов в производстве является межцеховой баланс, отражающий момент передачи продукции разной степени готовности от одного подразделения другому. Следует различать содержание итогового цехового баланса и сводного баланса межцехового учета по предприятию. Содержание цеховых балансов отражает специфику организации и технологии данного цеха и его производственные взаимосвязи. Сводный баланс по предприятию показывает уровень внутривзаводской кооперации и разделения труда.

Следует отметить, что балансы имеют постоянные реквизиты, содержание которых не зависит от особенностей цехов и которые заполняются на основе единых справочников, классификаторов, массивов информации за месяц. Переменная информация формируется по первичным документам, единым для оперативного учета движения производства и бухгалтерского учета прямых затрат на производство. При этом информация об объеме продукции группируется в первичном учете по бригадам, а в цеховом балансе представлена сгруппированной по цеху в единицах, используемых в оперативном планировании.

Межцеховое движение деталей по предприятию в целом обобщается в сводном балансе движения деталей.

Балансы охватывают большой круг учетных операций, информация о которых формируется на рабочих местах, а обобщается в цеховых балансах. Все операции по приходу и расходу подтверждаются первичными документами, сверяются и балансируются.

На первом этапе калькулирования проводится также оценка незавершенного производства, которая включает прямые материальные затраты и затраты на обработку – прямые трудовые затраты, отчисления на социальное страхование и общепроизводственные расходы.

Этап 2. Подсчет выпуска в условных единицах

На втором этапе подсчитывают выпуск продукции в натуральных или планово-учетных (условных) единицах. Оценка переданных другим цехам или сданных на склады полуфабрикатов производится по средней взвешенной. При этом незавершенное производство по проценту готовности переводят в полностью обработанные полуфабрикаты. Расчет условных единиц выполняют отдельно по материальным затратам, учитывая при этом, что вся завершенная работа полностью укомплектована материалами.

Собственные прямые затраты и общепроизводственные расходы данного цеха делят на количество пересчитанных единиц. Полученные результаты в последующих этапах используют для подсчета суммы затрат по дебету счета «Основное производство».

Этап 3. Суммирование всех учетных затрат по дебету счета «Основное производство»

Третий этап предусматривает подсчет суммы затрат. Условные единицы, оставшиеся в незавершенном производстве на начало периода, оцениваются так же, как на предыдущем этапе. По дебету счета «Основное производство» обобщают затраты, группируя их по элементам затрат: основные материалы + основная заработная плата + отчисления, связанные с заработной платой + общепроизводственные расходы.

Таким образом, отражаются незавершенное производство и выполнение работы одновременно в планово-учетных единицах и стоимостном выражении.

Этап 4. Подсчет себестоимости единицы продукции

Подсчет себестоимости единицы условной продукции производят на четвертом этапе калькулирования делением сгруппированных соответствующим образом затрат на количество единиц, отдельно рассчитанных для материальных и добавленных затрат этим подразделением (см. второй этап).

В зависимости от количества наименований выпускаемой продукции и наличия незавершенного производства применяют три варианта начисления себестоимости единицы продукции.

Первый вариант (самый простой) применяется в основном производстве тех организаций, где вырабатывается один вид продукции и отсутствует незавершенное производство, – в организациях угольной и горно-рудной промышленности, при производстве строительных материалов и т.п., а также в энергетических хозяйствах вспомогательных производств. Себестоимость единицы продукции в указанных производствах опреде-

ляют делением суммы затрат по производственному процессу на количество единиц выпущенной продукции.

В угольной промышленности, например, затраты по добыче и продаже угля, учтенные по всем стадиям технологического процесса (подготовительная выработка, выемка угля, погрузка в вагоны, транспортировка, порододоработка, сортировка и обогащение угля), делят на количество тонн добытого угля и определяют себестоимость одной тонны. В электросиловом хозяйстве вспомогательных производств затраты по нему делят на количество выработанной электроэнергии и определяют себестоимость 1 кВтч.

Второй вариант применяют в тех производствах, где вырабатывается несколько видов продукции и отсутствует незавершенное производство, – на электростанциях, где одновременно вырабатывается электро- и тепловая энергия, в организациях нефтедобывающей промышленности (добываются нефть и газ) и др.

При одновременной выработке или добыче различных видов продукции затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают по этому виду продукции. Общие для всех видов продукции расходы распределяют между видами продукции, установленными в организации способами.

Например, при добыче нефти и газа затраты по амортизации скважин, затраты на текущий ремонт подземного оборудования, на увеличение отдачи пластов, деэмульсию, перекачку и хранение нефти, стоимость потребленной электроэнергии относят на нефть, а расходы на сбор и транспортировку газа – на газ. Все остальные расходы по добыче нефти и газа распределяют между ними пропорционально массе валовой добычи нефти и газа.

Третий вариант исчисления себестоимости единицы продукции применяется в производствах с достаточно длительным периодом процесса производства с достаточно длительным периодом процесса производства и имеющих, поэтому незавершенное производство на конец отчетного периода – в организациях лесозаготовительной, торфяной промышленности и т.п.

Остатки незавершенного производства на начало, и конец отчетного периода оценивают установленными в организации способом (как правило, по нормативной себестоимости). Затем затраты отчетного периода корректируют на стоимость незавершенного производства на начало и конец отчетного периода и скорректированную сумму затрат делят на количество единиц выработанной продукции.

Проблемой попроцессного метода является расчет количества изготовленной за месяц (отчетный период) продукции, поскольку всегда часть продукции находится в незавершенном производстве, и все затраты распределяют между выпущенными изделиями и изделиями, оставшимися в качестве полуфабрикатов.

Для того чтобы решить данную проблему, незавершенное производство пересчитывается в условные единицы.

Условные единицы продукции, которые в своей сумме составляют условный объем производства, равны величине, состоящей из двух компонентов.

1. Общее количество начатых и законченных за данный отчетный период изделий.
2. Количество изделий, которое могло бы быть произведено, если бы затраты, вложенные во все изделия, находящиеся в незавершенном производстве, пошли на доведение продукции до конечного состояния.

Для подсчета количества условно готовой продукции используется так называемый «процент завершенности», который показывает процент вложенных в объект производства затрат. Аналогично «процент незавершенности» означает тот процент затрат, который осталось вложить в изделие, чтобы довести его до полного изготовления.

В некоторых организациях незавершенное производство пересчитывают по установленным коэффициентам в готовую продукцию. Себестоимость единицы продукции в этом случае определяют делением суммы затрат отчетного месяца на количество приведенных единиц

Пример расчета условных единиц продукции при поперечном методе калькулирования себестоимости (производство станков)

В феврале был закончен станок А, наполовину изготовленный в январе, и изготовлено полностью три станка (В, С, D). Кроме того, был начат и выполнен на 70% станок Е. Таким образом, общее количество условно изготовленной продукции равняется 4,2 единицы, так как за февраль полностью было изготовлено 3 штуки и вложено труда и накладных расходов столько, сколько пошло бы на полное изготовление 1,2 станка ($0,5 + 0,7$). Это все справедливо по отношению к прямым затратам труда и накладным расходам, поскольку они вкладываются в изделие на протяжении всего срока его изготовления (см. рис. 4.3).



Рис. 4.3. Производство станков

Вложение материалов может осуществляться не постоянно, например, только в начале технологического процесса или один материал – в начале, а другой – в конце процесса и т.д. Поэтому в данном случае будем считать, что материалы вкладываются в начале процесса. Тогда количество условно изготовленных за февраль единиц продукции по материалам составит – 4 штуки (3 – начаты и закончены в феврале, следовательно, материалы в них вложены тоже в феврале). В станок, начатый в январе, материалы вложены в январе. В станок, начатый, но не законченный в феврале, материалы успели вложить в феврале.

Поскольку материалы зачастую отличаются от остальных затрат по моменту вложения их в изготавливаемый продукт (как это видно из вышеизложенного примера), издержки принято делить на прямые материальные и конверсионные, и количество условных единиц продукции рассчитывать в разрезе этих двух – видов затрат. При этом под конверсионными издержками понимаются затраты на обработку, то есть прямые затраты на оплату труда и производственные на-

кладные расходы, или, иначе говоря, затраты на превращение сырья и материалов в готовые продукты.

Рассчитаем количество условных единиц на следующем примере.

В незавершенном производстве на начало текущего периода находилось 10 000 единиц продукции. В течение всего периода было запущено в производство еще 150 000 единиц продукции. За весь текущий период; выпущено 140 000 готовых изделий. Необходимо определить количество условных единиц, если процент «завершенности незавершенного производства на начало периода составил 100% по прямым материальным затратам и 70% по конверсионным затратам, а на конец отчетного периода – 60% и 25% соответственно. Во-первых, определяем, что в незавершенном производстве на конец отчетного периода осталось 20000 единиц продукции. Так как к 10 000 единиц, уже находившихся в производстве на начало периода, добавилось еще 150 000 единиц. То есть всего в течение периода находилось в обработке $10\,000 + 150\,000 = 160\,000$ единиц, продукции, из которых 140 000 было выпущено в виде готовых изделий.

Этап 5. Распределение затрат между готовыми полуфабрикатами и незавершенным производством на конец периода

В составе пятого этапа калькулирования основными учетными процедурами являются:

- учет выхода готовой продукции предприятия;
- подсчет по балансам условных единиц незавершенного производства по местам хранения (нахождения);
- оценка готовой продукции и незавершенного производства.

В качестве базы при распределении затрат между готовой продукцией и незавершенным производством выступает себестоимость единицы условной продукции цеха, рассчитанная на уровне четвертого этапа калькулирования, количество единиц готовой продукции и оставшейся незаконченной. Такой метод оценки носит название средней взвешенной. Кроме нее, часто используют метод ФИФО.

Метод ФИФО отличается от метода средней взвешенной тем, что предусматривает выделение из общих затрат остатков незавершенного производства на начало периода и затрат, относящихся к работам текущего периода. В свою очередь затраты текущего периода распределяют между начатыми и завершенными работами. Затраты переносят на себестоимость по мере завершения работ.

Этапы калькулирования прослеживаются в отчетах о производстве продукции и связанных с ним затратах. В финансовом учете при поперечном методе для каждого цеха открывают отдельный аналитический счет.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Попередельный метод предполагает учет затрат на производство не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

Под переделом понимают совокупность технологических операций по выработке промежуточного продукта (полуфабриката) или готовой продукции (на последнем переделе). Так, в черной металлургии переделами являются выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), прокат (прокатный цех); в текстильной промышленности – выработка пряжи, изготовление ткани и ее крашение.

Этот метод применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки – переделов.

При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов вырабатываемую продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов. При изготовлении из одного и того же вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт. Остальные рассматривают как попутные, продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

При первом варианте, как уже отмечалось, ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции.

Пример

Компания осуществляет два процесса (X и Y). Материалы закладываются в начале процесса X, дополнительные материалы – в ходе процесса Y, когда процесс завершен на 75%. Стоимость обработки добавляется равномерно в течение обоих процессов. Единицы готовой продукции непосредственно передаются с процесса X на процесс Y, а с процесса Y – на склад готовой продукции.

Таблица 4.2

ДАННЫЕ ЗА ПЕРИОД ПРОИЗВОДСТВА

Долл. США

Показатели	Процесс X	Процесс Y
НЗП нач.	8 000 ед., готовых на 60%, включая материалы на 41 600 и стоимость обработки 19 250	3 000 ед., готовых на 80%, включая себестоимость предыдущего процесса в 49 150, материалы на 15 500 и стоимость обработки 9 600
Количество единиц, изготовление которых начато в данном периоде	20 000	22 000
НЗП кон.	6 000 ед. (готовых на 75%)	10 000 ед. (готовых на 50%)
Материалы, добавленные за период	90 000	22 000
Стоимость обработки, добавленная за период	100 000	96 400

На первом этапе следует рассчитать число единиц продукции, завершающих обработку в течение периода. Приведем расчеты для каждого процесса.

Таблица 4.3

ДАННЫЕ ДЛЯ РАСЧЕТА

Ед.

Показатели	Процесс X	Процесс Y
НЗП нач.	8 000	3 000
Количество единиц продукции, производство которых начато в течение периода	20 000	22 000
Общий объем вводимых ресурсов за период	28 000	25 000
Минус НЗП кон.	6 000	10 000
Готовые изделия соответствующего процесса	22 000	15 000

При определенном методе используют важнейшие элементы нормативного метода – систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм. В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии и др. необходимо сопоставлять с нормативным. Использование элементов нормативного метода позволяет ежедневно осуществлять контроль за затратами на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

Способы распределения общих расходов на основе натуральных показателей

По данной группе способов простым является способ распределения общих расходов пропорционально объему производства различных продуктов (табл. 4.4).

Таблица 4.4

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЩИХ РАСХОДОВ ПРОПОРЦИОНАЛЬНО ОБЪЕМУ ПРОИЗВОДСТВА

Виды продукции	Количество, кг	Общие затраты, руб.	Себестоимость единицы продукции, руб.
A	500	30 000	60
B	300	18 000	60
B	200	12 000	60
Итого	1 000	60 000	60

При данном способе общие расходы (60 000 руб.) делят на общее количество произведенных продуктов (1 000 кг) и полученную себестоимость единицы продукции по каждому виду продукции (60 руб.) умножают на ее количество.

Применение данного способа основано на предположении, что все выработанные продукты имеют одинаковую себестоимость и цену продажи. Если цены продажи отдельных видов продукции будут различными, это может привести к различной рентабельности, а иногда и убыточности отдельных видов совместно произведенной продукции.

Этот способ распределения общих расходов можно применить лишь при производстве продукции, измеряемой в одних и тех же единицах. В отношении продуктов, представляющих собой твердые вещества, жидкости и газы и т.п., найти общую основу измерения их количества довольно сложно. Указанные особенности ограничивают возможности применения этого способа распределения общих расходов.

Коэффициентный способ распределения общих расходов применяется в комплексных производствах, где из исходного сырья вырабатывается несколько видов основной продукции.

Для распределения общих затрат между видами продукции осуществляют следующие процедуры:

- каждому виду продукции присваивают коэффициент пересчета в приведенную единицу;
- количество каждого вида продукции умножают на установленные коэффициенты;
- определяют общее количество приведенных единиц (суммированием их количества по каждому виду продукции);
- общие затраты делят на общее количество приведенных единиц и исчисляют себестоимость одной приведенной единицы;
- себестоимость приведенной единицы умножают на количество приведенных единиц по каждому виду продукции (табл. 4.5).

Таблица 4.5

КОЭФФИЦИЕНТНЫЙ СПОСОБ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЩИХ РАСХОДОВ

Говядина	Кол-во в натуре, т	Коэффициент пересчета	Кол-во приведенных единиц (гр. 2 * гр. 3)	Общие затраты, тыс. руб.	Себестоимость ед. продукции, тыс. руб. (гр. 5 / гр. 2)
1	2	3	4	5	6
1-й категории	610	1,0	610	30 500	50
2-й категории	300	0,6	180	9 000	30
Тощая	20	0,5	10	500	25
Итого	930	-	800	40 000	-

В табл. 4.5 общие затраты (40 000 руб.) делят на общее количество приведенных единиц (800); себестоимость приведенной единицы (50 тыс. руб.) умножают на количество приведенных единиц по каждому виду продукции (610, 180, 10).

Коэффициенты пересчета по отдельным видам продукции устанавливают с учетом особенностей их производства, норм выхода отдельных продуктов из единицы сырья, совокупных потребительских свойств, соотношения затрат на обработку, цен продажи, физико-химических свойств получаемых продуктов и других признаков.

Способы распределения общих расходов на основе стоимостных показателей.

Способ распределения общих расходов пропорционально стоимости продукции по ценам реализации. При данном способе общие расходы распределяют между видами выработанной продукции пропорционально их стоимости по ценам продажи (табл. 4.6).

Таблица 4.6

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЩИХ РАСХОДОВ ПРОПОРЦИОНАЛЬНО СТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Виды продукции	Стоимость продукции по ценам продажи, руб.	Удельный вес в совокупной продаже, %	Общие затраты, руб.
А	50 000	50	30 000
Б	30 000	30	18 000
В	20 000	20	12 000
Итого	100 000	100	60 000

По данным табл. 4.6 общие затраты (60 тыс. руб.) распределены между продуктами А, Б и В пропорционально их стоимости по ценам продажи (50, 30, и 20 тыс. руб.). Прибыль по указанным видам продукции составит соот-

ветственно 20 тыс. руб. (50 000 – 30 000), 12 тыс. руб. (30 000 – 18 000) и 8 тыс. руб. (20 000 – 12 000), а рентабельность по отношению к стоимости продукции по ценам продажи – 40% (20 тыс. руб. / 50 тыс. руб. * 100%; 12 тыс. руб. / 30 тыс. руб. * 100%; 8 тыс. руб. / 20 тыс. руб. * 100%).

Способ распределения общих расходов пропорционально себестоимости полуфабрикатов в точке разделения

Данный способ применяют в тех случаях, когда полученные в точке разделения полуфабрикаты подвергаются дополнительной обработке. Для распределения общих расходов между видами вырабатываемой продукции при данном методе осуществляют следующие расчеты (табл. 4.7):

- определяют стоимость каждого вида конечной продукции по ценам продажи (гр. 2);
- по каждому виду продукции указывают последующие (после точки разделения) затраты по их обработке (гр. 3);
- вычитаем из стоимости продукции по ценам продажи последующих затрат по обработке определяют стоимость каждого вида полуфабрикатов (гр. 4);
- определяют удельный вес каждого вида полуфабрикатов (гр. 5);
- распределяют общие расходы по видам полуфабрикатов пропорционально их удельному весу в общей совокупности (гр. 6).

Таблица 4.7

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЩИХ РАСХОДОВ ПРОПОРЦИОНАЛЬНО СЕБЕСТОИМОСТИ ПОЛУФАБРИКАТОВ

Виды продукции	Стоимость продукции по ценам продажи, руб.	Последующие затраты, руб.	Стоимость полуфабрикатов (гр. 2 – гр. 3)	Удельный вес полуфабрикатов, %	Общие расходы, руб.	Прибыль, руб. (гр. 4 – гр. 6)	Рентабельность, % (гр. 7 : гр. 2 * 100)
А	50 000	9000	41 000	51	30 600	10 400	20,8
Б	30 000	6000	24 000	30	18 000	6000	20,0
В	20 000	5000	15 000	19	11 400	3600	18,0
Итого	100 000	20 000	80 000	100	60 000	20 000	20,0

При использовании изложенного способа распределения общих расходов рентабельность совместно полученных продуктов может быть различной.

Для обеспечения одинаковой рентабельности продуктов, полученных в едином процессе, используют способ распределения общих расходов на основе постоянной доли прибыли в объеме продаж.

При данном способе для распределения общих расходов осуществляют следующие расчеты:

- определяют стоимость каждого вида продукции по ценам продажи;
- исчисляют сумму прибыли, по каждому виду продукции исходя из установленного для всех продуктов одинакового уровня рентабельности;
- вычитанием из стоимости продуктов по ценам продажи сумм прибыли определяют себестоимость каждого вида продукции;
- вычитанием из показателей себестоимости последующих расходов рассчитывают общие расходы по видам продукции (табл. 4.8).

Таблица 4.8

**РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЩИХ РАСХОДОВ НА ОСНОВЕ
ПОСТОЯННОЙ ДОЛИ ПРИБЫЛИ В ОБЪЕМЕ
ПРОДАЖ**

№	Показатели	Виды продукции			Итого
		А	Б	В	
1	Стоимость продукции по ценам продажи, руб.	5 000	3 000	20 000	100 000
2	Сумма прибыли (при 20% рентабельности)	10 000	6 000	4 000	20 000
3	Себестоимость продукции (стр. 1 – стр. 2)	40 000	24 000	16 000	80 000
4	Последующие расходы	9 000	6 000	5 000	20 000
5	Общие расходы (стр. 3 – стр. 4)	31 000	18 000	11 000	60 000

После распределения общих расходов между основной и попутной продукцией себестоимость основной продукции определяют суммированием последующих и общих расходов. Себестоимость единицы продукции определяют делением совокупных расходов на количество единиц продукции. Таким же образом определяют и себестоимость отдельных видов попутных продуктов.

4.2. Метод средневзвешенного и метод ФИФО

Подсчет количества условных единиц можно вести двумя способами:

- методом оценки средней взвешенной (СВ);
- методом «первое поступление – первый отпуск» (сокращенно называемым FIFO – ФИФО).

Рассмотрим для начала способ среднего взвешенного.

При методе оценки средней взвешенной затраты на незавершенное производство на начало периода совмещаются с затратами на производство единиц продукции, начатого в текущем периоде, и отсюда определяется средняя себестоимость. При определении эквивалентных единиц продукции различия в затратах между производством, частично завершенным в прошлом периоде, и единицами продукции, производство которых начато и завершено в текущем периоде, не учитываются. Для полностью завершенного производства показатель средней себестоимости только один.

Эквивалентные единицы в методе среднего взвешенного определяются следующим образом:

**Единицы завершенного производства +
+ [Незавершенное производство на конец
периода * Степень завершенности (%)].**

При использовании способа среднего взвешенного принимается условие, что все единицы – продукции, находящиеся в незавершенном производстве на начало периода, считаются начатыми и завершенными в данном отчетном периоде, то есть в нашем примере они входят в число 140 000 изделий готовой продукции.

Таблица 4.9

СВЕДЕНИЯ О ВЫПУСКЕ ПРОДУКЦИИ

Показатели	Материалы	Конверсионные затраты
Количество выпущенных единиц	140 000	140 000
Незавершенное производство на конец периода 20 000 * 0,6 (60%); 20 000 * 0,25 (25%)	12 000	5 000
Количество условных единиц продукции	152 000	145 000

Как видно из таблицы, в разрезе конверсионных затрат изготовлено меньше условных единиц продукции,

поскольку изделия успели обработать в данном периоде всего на 25%, тогда как материалы успели вложиться на 60%.

Рассмотрим этот же расчет, но выполненный методом ФИФО.

Метод «первое поступление – первый отпуск»

В методе ФИФО стоимость запасов незавершенного производства отделяется от дополнительных затрат, отнесенных на текущий период. За период учитываются два вида удельной себестоимости:

- завершенных единиц незавершенной продукции на начало периода;
- единиц продукции, производство которых начато и завершено в том же периоде.

В соответствии с этим методом незавершенное производство на начало периода предполагается завершить и передавать далее в первую очередь. Эквивалентные единицы в методе ФИФО вычисляются следующим образом:

Единицы завершенного производства + [Незавершенное производство на конец периода * Степень завершенности (%)] – [Незавершенное производство на начало периода * Степень завершенности (%)].

В данном случае в незавершенном производстве находятся 10 000 единиц продукции, причем материалы в них уже вложены на 100%, то есть уже ничего в отчетном периоде вкладывать не надо, следовательно, должно быть доделано 0 условных единиц продукции. Конверсионных же затрат вложено 70%, осталось вложить еще 30%, а это значит осталось еще сделать $10\,000 \cdot 30\% = 3\,000$ условных единиц продукции.

Так как из 140 000 готовых изделий первыми были выпущены 10 000 изделий, находившиеся в незавершенном производстве на начало периода, то есть начатые еще в предыдущем периоде, следовательно, начато и закончено в данном отчетном периоде $140\,000 - 10\,000 = 130\,000$ единиц продукции. Учитывая эти особенности метода ФИФО, получим следующую таблицу.

Таблица 4.10

СВЕДЕНИЯ О ВЫПУСКЕ ПРОДУКЦИИ

Показатели	Материалы	Конверсионные затраты
Незавершенное производство на конец периода 10 000 * 0 (0%); 10 000 * 0,3 (30%)	-	3 000
Количество начатых и законченных единиц	130 000	130 000
Незавершенное производство на конец периода 20 000 * 0,6 (60%); 20 000 * 0,25 (25%)	12 000	5 000
Количество условных единиц продукции	142 000	138 000

Пример

Сделаем расчет себестоимости продукции для процесса X.

Метод средневзвешенной.

Таблица 4.11

РАСЧЕТ СЕБЕСТОИМОСТИ ЕДИНИЦЫ

Элемент стоимости	НЗП нач., долл.	Текущая себестоимость, долл.	Общая себестоимость, долл.	Единицы, завершенные обработкой	НЗП кон.	Общее количество эквивалентных единиц	Себестоимость единицы
Материалы	41 600	90 000	13 1600	22 000	6 000	28 000	4,70
Стоимость обработки	19 250	100000	119250	22 000	4 500	26 500	4,50
ИТОГО	60 850	-	250 850	-	-	-	9,20

Таблица 4.12

РАСЧЕТ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Показатель	Расчет
Незавершенное производство (долл.)	
материалы (6000 ед. $\square$ 4,70 долл.)	28 200
-	+
стоимость обработки (4500 ед. $\square$ 4,50 долл.)	20 250
-	=
Итого незавершенное производство	48 450
-	+
Единицы, законченные обработкой (22000 ед. $\square$ 9,20 долл.)	202 400
-	=
-	250 850

Таблица 4.13

СЧЕТ ПРОИЗВОДСТВА ПО ПРОЦЕССУ X

Показатели	Сумма	Показатели	Сумма
НЗП нач.	60 850	Единицы, законченные обработкой и передаваемая на процесс Y	202 400
Материалы	90 000	НЗП кон.	48 450
Стоимость обработки	100 000	-	-
-	250 850	-	250 850

Как видно из вычислений себестоимости единицы продукции, незавершенное производство на начало периода считается законченным обработкой в указанном периоде. Себестоимость за этот период включает в себя стоимость доведения до готовности незавершенного производства на начало периода, и себестоимость незавершенного производства будет включена в общую себестоимость.

Число единиц, завершенных обработкой, будет включать в себя 8 000 ед. незавершенного производства, которые будут завершены за отчетный период. Следовательно, на счете отражаются все затраты на незавершенное производство на начало периода и себестоимость всех полностью законченных обработкой единиц. Другими словами, мы предполагаем, что незавершенное производство на конец периода непосредственно введено в производство в текущем периоде, в результате чего изготавливается однородная партия изделий.

На эквивалентное число единиц этой партии делятся затраты текущего периода плюс себестоимость незавершенного производства на начало периода. Таким образом, мы получим себестоимость единицы продукции.

А теперь, используя метод средней взвешенной, рассчитаем себестоимость единицы для процесса Y.

Таблица 4.14

РАСЧЕТ СЕБЕСТОИМОСТИ ЕДИНИЦЫ

Элемент стоимости	НЗП нач., долл.	Затраты текущего периода, долл.	Общая себестоимость, долл.	Готовая продукция, ед.	НЗП кон., ед.	Общее количество эквивалентных единиц	Себестоимость единицы, долл.
Себестоимость предыдущего процесса	49 150	250 850	300 000	15 000	10 000	25 000	12,00
Материалы	15 500	22 000	37 500	15 000	-	15 000	2,50
Стоимость обработки	9 600	96 400	106 000	15 000	5 000	20 000	5,30
ИТОГО	74 250	-	443 500	-	-	-	19,80

Таблица 4.15

РАСЧЕТ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Показатель	Расчет
Себестоимость незавершенного производства	
Материалы	
Стоимость предыдущего процесса (10 000 ед. * 12 долл.)	120 000
-	+
Стоимость обработки (5000 ед. * 5,30 долл.)	26 500
-	=
Итого себестоимость незавершенного производства	146 500
-	+
Готовая продукция (15000 ед. * 19,80 долл.)	297 000
-	=
-	443 500

Таблица 4.16

СЧЕТ ПРОИЗВОДСТВА ПО ПРОЦЕССУ Y

Показатели	Сумма	Показатели	Сумма
НЗП нач.	74 250	Единицы, законченные обработкой и передаваемые на склад готовой продукции	297 000
Передано с процесса X	250 850	НЗП кон.	146 500
Материалы	22 000	-	-
Стоимость обработки	96 400	-	-
-	443 500	-	443 500

Как видно из вычислений себестоимости единицы продукции, затраты предыдущего процесса при учете незавершенного производства на конец периода представлены как полностью произведенные. Заметим, что материалы добавляются, когда процесс завершен на 80%, а степень готовности незавершенного производства на конец периода лишь 50%. На рассматриваемом этапе никакие материалы не будут добавлены к запасу незавершенного производства на конец периода, и эквивалентный выпуск равен 0. Как и для процесса X, к уже созданной (текущей) себестоимости нужно прибавить себестоимость незавершенного производства на начало периода. Эквивалентный выпуск для незавершенного производства на начало периода не принимается во внимание, так как эти единицы продукции уже включены в качестве полностью готовых в группу изделий, завершенных обработкой. Заметим также, что себестоимость готовой продукции процесса X отнесена на текущую себестоимость, строка «Себестоимость предыдущего процесса» использована для расчета себестоимости единицы продукции по процессу Y.

Метод FIFO

Данный метод попроцессной калькуляции себестоимости предусматривает, что продукция незавершенного производства на начало периода в первую очередь должна быть обработана и закончена в текущем периоде. Стоимость незавершенного производства на начало периода отдельно относится на готовую продукцию, и себестоимость единицы продукции основывается только на затратах текущего периода и на выпуске изделий за текущий период. Считается, что запасы незавершенного производства на конец периода образуются при производстве новых единиц продукции, изготовление которых начато в отчетный период.

Рассмотрим пример, чтобы выяснить, как пользоваться методом FIFO при расчете процессов **X** и **У**, а потом сравним эти два метода.

Таблица 4.17

РАСЧЕТ СЕБЕСТОИМОСТИ ЕДИНИЦЫ (процесс X)

Элемент стоимости	Затраты текущего периода, долл.	Готовая продукция (единицы) минус эквивалентные единицы полуфабрикатов на начало периода (НЗП нач.)	НЗП кон., ед.	Общее количество эквивалентных единиц в текущий период	Себестоимость единицы, долл.
Материалы	90 000	14 000 (22000-8000 * 100%)	6 000	20000	4,50
Стоимость обработки	100 000	17 200 (22000 - 8000 * 60%)	4 500	21 700	4,61
ИТОГО	190 000	-	-	-	9,11

Таблица 4.18

РАСЧЕТ СТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Показатели	Расчет
Стоимость готовой продукции (долл.):	
НЗП нач.	60 850
-	+
материалы (14 000 ед. * 4,50 долл.)	63 000
-	+
стоимость обработки (17 200 ед. * 4,61 долл.)	79 292
-	=
НЗП кон.	203 142
-	+
материалы (6 000 ед. * 4,50 долл.)	27 000
-	+
стоимость обработки (4 500 ед. * 4,61 долл.)	20 745
-	=
Итого стоимость готовой продукции:	250 887

Как видно из этих расчетов, средняя себестоимость единицы продукции основывается на величинах затрат текущего периода, деленных на эквивалентное число единиц, производимых в течение периода. Последняя величина исключает эквивалентные единицы, незавершенного производства на начало периода, так как они были включены в предыдущий период. Заметим, что себестоимость незавершенного производства на конец периода умножается на величину средней себестоимости единицы продукции за текущий период. В стоимость незавершенного производства на конец периода включают только текущие затраты и не включают стоимость незавершенного производства на начало периода, перенесенную из предыдущего периода. Цель в том, что-

бы стоимость незавершенного производства на начало периода была выделена отдельной составной частью себестоимости готовой продукции. Следовательно, себестоимость незавершенного производства на начало периода (60 850 ф. ст.) не включается в расчеты себестоимости единицы продукции, а непосредственно прибавляется к себестоимости готовой продукции.

Рассчитаем себестоимость ед. продукции процесса **У**.

Таблица 4.19

РАСЧЕТ СЕБЕСТОИМОСТИ ЕДИНИЦЫ

Элемент стоимости	Затраты текущего периода, долл.	Готовая продукция (единицы) минус эквивалентные единицы полуфабрикатов на начало периода (НЗП нач.)	НЗП кон.	Общее количество эквивалентных единиц	Себестоимость единицы
Себестоимость предыдущего процесса	250 850	12 000 (15000-3000 * 100%)	10 000	22 000	11.40
Материалы	22 000	12 000 (15000-3000 * 100%)	-	12 000	1.83
Стоимость обработки	96 400	12 600 (1500-3000 * 80%)	5 000	17 600	5.48
ИТОГО	36 9250	-	-	-	18.71

Таблица 4.20

РАСЧЕТ СТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Стоимость готовой продукции (долл.):	Расчет
НЗП нач.	74 250
-	+
стоимость предыдущего процесса (12 000 ед. * 11.40 долл.)	136 800
-	+
стоимость обработки (12600 ед. * 5.48 долл.)	69 048
-	=
НЗП кон.	280 098
материалы	отсутствуют
-	+
стоимость предыдущего процесса (10000 ед. * 11.40 долл.)	114 000
-	+
стоимость обработки (5000 ед. * 5,48 долл.)	27 400
-	=
-	421 498

Следует отметить, что в данном расчете степень готовности незавершенного производства на начало периода – 80%, а материалы добавлены, когда процесс завершен на 75%. Заметьте также, что стоимость предыдущего процесса (250 850 долл.) представляет собой себестоимость готовой продукции процесса **X**, перенесенной на процесс **У**.

Таблица 4.21

СРАВНЕНИЕ МЕТОДОВ

Показатели		Метод средневзвешенной		Метод FIFO	
		Процесс X	Процесс Y	Процесс X	Процесс Y
УЭП, ед.	Материалы	28 000	15 000	20 000	12 000
	Обработка	26 500	20 000	21 700	17 600
Себестоимость единицы УЭП, долл.	Материалы	4,70	2,50	4,50	1,83
	Обработка	4,50	5,30	4,61	5,48
Себестоимость НЗП кон., долл.	Материалы	28200	-	27000	-
	Обработка	20 250	26 500	20 745	27 400
Общая себестоимость выпуска, долл.		202 400	297 000	203 142	280 098

Оценки незавершенного производства на конец периода и дебетовые записи на счете себестоимости готовой продукции схожи для обоих методов. Разница в расчетах при использовании метода FIFO и метода средней взвешенной будет незначительной при условии, что величина запасов и цены на вводимые ресурсы не подвержены резким колебаниям из месяца в месяц. Оба метода приемлемы для попроцессной калькуляции себестоимости, однако на практике метод FIFO применяется весьма редко.

(Продолжение в следующем номере)

Литература

1. Апчерч А. *Управленческий учет: принципы и практика*: пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 951 с.
2. Бороненкова С.А. *Управленческий учет: учеб. пособие*. – М., 2002. – 282 с.
3. Васильева Н.А. Учетная политика организации // *Бухг. учет.* – 2003. – № 24. – С. 31-35.
4. Вахрушина М.А. *Построение системы управленческого учета*. – М., 2000. – 533 с.
5. Власова Л. *Управленческий учет // Экономика и жизнь.* – 2005. – Май (№1). – С. 31. – (Ваш партнер – консультант).
6. Врублевский М.Д. *Построение системы счетов управленческого учета // Бух. учет.* – 2000. – №17. – С. 63-66.
7. Гундарев В. Выбор стандарта ведения управленческого учета // *Экономика и жизнь.* – 2006. – Февр. (№6). – С. 31. – (Ваш партнер – консультант).
8. Друри К. *Введение в управленческий и производственный учет.* – М., 1998. – 774 с.
9. Ивлев В.А. Разработка и внедрение системы управленческого учета на основе действий / В.А. Ивлев, Т.В. Попова // *Методы менеджмента и качества.* – 2006. – №12. – С. 4-11.
10. Ильенкова Н.Д. *Введение в управленческий учет // Экономика и коммерция. Электрон. пром-сть.* – 2001. – №1. – С. 149-155.
11. Каверина О.Д. *Управленческий учет: системы, методы, процедуры.* – М.: Финансы и статистика, 2003. – 351 с.
12. Палий В.Ф. *Классификация счетов управленческого учета // Бух. учет.* – 2007. – № 2. – С. 53-56.
13. Палий В.Ф. *Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бух. учет.* – 2000. – №17. – С. 58-62.
14. Пашигорева Г.И. Цели и задачи управленческого учета / Г.И. Пашигорева, О.С.Савченко // *Бух. учет.* – 2000. – №19. – С. 63-66.
15. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета // *Бух. учет.* – 2000. – №19. – С. 60-62.
16. Соколов Я.В. *Управленческий учет: миф или реальность? // Бух. учет.* – 2000. – № 18. – С. 50-52.
17. *Управленческий учет: с чего начать? // Экономика и жизнь.* – 2006. – Июнь (№24). – С. 10.
18. *Управленческий учет: учеб. пособие / под ред. А.Д. Шеремета.* – 2-е изд., испр. – М., 2002. – 512 с.
19. Хорнгрен Ч.Т. *Бухгалтерский учет: управленческий аспект*: пер. с англ. / Ч.Т. Хорнгрен, Д. Фостер. – М., 2002. – 415 с.
20. Хорнгрен Ч.Т. *Управленческий учет: пер. с англ. / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.* – 10-е изд. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с. – (Бизнес – класс).
21. Чернов В.А. *Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности.* – М., 2001. – 320 с.
22. Ширококов В.Г. Проблемы становления и развития управленческого учета в России / В.Г. Ширококов, Н.Н. Костева, Л.Н. Баркова // *Вопросы статистики.* – 2006. – №12. – С. 62-70.
23. Шумилина В.Е. Организация управленческого учета по сегментам и видам деятельности // *Закон.* – 2007. – №8. – С. 67-69.
24. Юрасова И.О. *Стратегический управленческий учет // Бух. учет.* – 2006. – №24. – С. 67-70.

Лысенко Денис Владимирович

РЕЦЕНЗИЯ

В статье рассмотрены сущность и задачи управленческого учета, основы его организации, место управленческого учета в информационной системе управления, отличия от бухгалтерского и финансового учета. Изложены классификация расходов, порядок учета затрат на производство продукции, особенности учета затрат по центрам ответственности, методика осуществления анализа отклонений по прибыли, доходам и затратам. Представлены методы калькулирования себестоимости продукции, особенности учетной политики организации применительно к управленческому учету, основы планирования и принятия управленческих решений. По ряду тем даны задания для самостоятельной работы.

Положительной оценки заслуживает стиль и последовательность изложения материала, его структурированность, оформление таблиц.

Статья написана доцентом кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М. В. Ломоносова. Кафедра имеет большой опыт исследования теории и практики управленческого учета с учетом зарубежного экономического опыта, написания учебников и учебных пособий, разработки методических материалов по преподаваемым учебным дисциплинам.

Материалы статьи необходимы и полезны студентам экономических вузов и факультетов, учащимся техникумов, слушателям курсов по подготовке и повышению квалификации профессиональных бухгалтеров, бухгалтеров-экономистов, финансовых менеджеров, для управленческого персонала организаций.

Андреев В.Д. зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита Сочинского государственного Университета туризма и курортного дела

9.7. THEORY AND MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICE

D.V. Lysenko, Candidate of Science (Economic), the Senior Lecturer of Chair of the Registration, the Analysis and Audit of Economic Faculty

Moscow State University of M.V. Lomonosova

Materials of the article «Management accounting» are approved in educational process. Distinctive feature of materials is their structuredness and an account on the basis of a great many of instances from practical activities. Management accounting is presented as a method of a justification of the administrative solutions guided on search of spares and sampling of roads of effectiveness of production, productivity of resources, strategy formulations of evolution of the organisation in the long term, by means of reaching of key parameters of activity. Article materials will assist in learning of management accounting and in the organisation of its setting in practice.

The methods of solution of teoretiko-methodological and organizational-methodical commitments of management accounting offered in the article with allowance for the western experience promote a raise of validity and qualitative level of accepting of administrative solutions at the factory, cost optimisation, monitoring of usage of material resources, monitoring of extent of reaching of strategic targets and commitments of evolution of the organisation.