



**Уральский
федеральный
университет**

имени первого Президента
России Б. Н. Ельцина

**Институт экономики
и управления**

**Л. В. ЮРЬЕВА
О. В. САВОСТИНА
Е. Р. СИНЯНСКАЯ**

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И КОНТРОЛЛИНГ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Учебное пособие

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

Л. В. Юрьева, О. В. Савостина, Е. Р. Синянская

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И КОНТРОЛЛИНГ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Учебное пособие

Рекомендовано методическим советом
Уральского федерального университета
для студентов вуза, обучающихся по направлению подготовки
38.03.01 «Экономика»

Екатеринбург
Издательство Уральского университета
2024

УДК 339.178(075.8)
ББК У052.201.2я73-1
Ю85

Под общей редакцией
Н. Н. Илышевой

Рецензенты:

кафедра учета, аудита и экономического анализа

Пермского государственного национального исследовательского университета
(заведующий кафедрой доктор экономических наук, доцент *М. А. Городилов*);

Т. В. Зырянова, доктор экономических наук, профессор
(Уральский государственный аграрный университет)

Юрьева, Л. В.

Ю85 Управленческий учет и контроллинг в коммерческих организациях : учебное пособие / Л. В. Юрьева, О. В. Савостина, Е. Р. Синянская ; под общ. ред. Н. Н. Илышевой ; Министерство науки и высшего образования Российской Федерации, Уральский федеральный университет. – Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2024. – 256 с. – Библиогр.: с. 255. – 30 экз. – ISBN 978-5-7996-3813-9. – Текст : непосредственный.

ISBN 978-5-7996-3813-9

В учебном пособии рассмотрены исторические аспекты развития понятия «управленческий учет» и «контроллинг», даны их научные трактовки, охарактеризованы основные функции и задачи во взаимосвязи с финансовым и налоговым учетом, проанализированы концепции контроллинга и управленческого учета в деятельности коммерческих организаций. Пособие имеет практико-ориентированный характер, представлены вопросы для самоконтроля и задания, позволяющие на примерах рассмотреть наиболее важные методологические принципы расчета тех или иных показателей для принятия соответствующих управленческих решений.

Адресовано студентам, изучающим управленческий учет и контроллинг в рамках модулей «Учет в экономике фирмы», «Учет и отчетность коммерческих организаций».

УДК 339.178(075.8)
ББК У052.201.2я73-1

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие	5
1. БАЗОВЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА В УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОМ ОБЕСПЕЧЕНИИ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ	9
1.1. Исторические аспекты развития и научные трактовки терминов «управленческий учет» и «контроллинг»	9
1.2. Основные функции и задачи управленческого учета во взаимосвязи с финансовым и налоговым учетом	18
1.3. Концепции контроллинга и управленческого учета в деятельности коммерческих организаций	30
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	48
<i>Практические задания</i>	51
2. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ (РАСХОДОВ)	54
2.1. Понятия «затраты», «расходы» и их основные классификации	54
2.2. Принципы калькулирования себестоимости продукции, методы учета и калькулирования затрат	71
2.3. Особенности использования нормативного метода калькулирования затрат	94
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	109
<i>Практические задания</i>	112
3. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ	120
3.1. Теоретико-методологические принципы бюджетирования	120
3.2. Организационные аспекты бюджетирования в системе управленческого учета и контроллинга	135
3.3. Аналитические возможности применения системы «директ-костинг» в бюджетировании	149
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	161
<i>Практические задания</i>	164

4. ВОПРОСЫ ЭФФЕКТИВНОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА	175
4.1. Организационно-методические модели функционирования центров ответственности	175
4.2. Интеграция финансового и управленческого учета инновационных процессов	195
4.3. Система обратной связи и внутренней отчетности как инструменты управленческого учета и контроллинга	215
4.4. Роль единого стратегического учетно-управленческого механизма в повышении эффективности финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций	225
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	243
<i>Практические задания</i>	247
Информационные ресурсы, рекомендуемые для изучения	255

ПРЕДИСЛОВИЕ

Развитие бизнес-процессов коммерческих организаций под влиянием внешних экономических и финансовых рисков предъявляет повышенные требования к эффективности управленческой деятельности. Безусловно, приоритетными направлениями для данных целей выступают стратегическое планирование и прогнозирование, но в условиях турбулентности экономики все большую значимость приобретает текущий мониторинг плановых показателей, что позволяет оперативно реагировать на непредвиденные изменения.

В современных условиях наблюдается все больший спрос на работников таких профессий, как бизнес-аналитик, финансовый аналитик, внутренний или внешний аудитор, то есть работников, осуществляющих комплексно функции планирования, учета, контроля и управленческого консультирования. При этом сами руководители высшего звена предприятий и организаций также должны обладать определенными аналитическими знаниями и навыками, позволяющими оценивать многовариантность предлагаемых решений. Если раньше организацией управленческого учета занимались в основном крупные промышленные предприятия, то в настоящее время потребность в эффективно функционирующей системе контроллинга существует в любой сфере бизнеса.

Материал, изложенный в учебном пособии, систематизирует имеющиеся теоретико-методологические положения в области управленческого учета и контроллинга, иллюстрирует наиболее важные из них практическими примерами, а также представляет дискуссионные моменты, существующие в научной литературе, что имеет непосредственное отношение к развитию компетенций учетно-аналитического характера для специалистов указанных направлений управленческой деятельности.

Традиционно при обучении студентов экономических направлений подготовки одной из основополагающих дисциплин является «Бухгалтерский учет», который разделяется на финансовый

и управленческий. При этом дисциплина «Финансовый учет», которая включает в себя рассмотрение законодательной нормативной базы федерального уровня, изучается на всех направлениях подготовки, а «Управленческий учет» – только на направлениях, связанных с учетом, анализом и аудитом. Дисциплина «Контроллинг» появилась сравнительно недавно, относится к дисциплинам по выбору студентов и часто связана с отраслевыми особенностями программ обучения. В связи с комплексными требованиями работодателей к формированию учетно-аналитических компетенций у обучающихся возникла необходимость в обобщении и систематизации материалов, позволяющих приобрести знания и навыки в области формирования информационных потоков, интегрированных в различные стадии управленческой деятельности.

Учебное пособие состоит из четырех глав, имеющих четкую логику изложения теоретического материала. В каждой главе содержатся вопросы для самоконтроля, а также задачи, позволяющие на практических примерах рассмотреть наиболее важные методологические принципы расчета тех или иных показателей.

В главе 1 приведены основные характеристики терминов «управленческий учет» и «контроллинг» и их взаимосвязь. Так как оба понятия, в отличие от финансового и налогового учета, не имеют четкой нормативной базы, то вопрос и о самих этих терминах, и об их функциональном наполнении в научной и учебной литературе является дискуссионным. Приводятся различные определения ведущих ученых, дается сравнительная характеристика целей, задач и функций управленческого учета в историческом аспекте. Рассматриваются общие черты и отличия финансового, налогового и управленческого учета, а также управленческого учета и контроллинга.

В главе 2 рассмотрены основные принципы калькулирования и методологические аспекты учета и контроля затрат (расходов). Приведены наиболее часто используемые классификации затрат и методов их учета, а также более подробно изложены особенности нормативного метода. Управление затратами является одним из основополагающих направлений деятельности менеджеров всех уровней, так как связано и с планированием производственных

процессов, и с ценообразованием, и с предоставлением достоверной отчетности, и с анализом конкурентоспособности. Значительное влияние на практическое применение нормативного метода оказывают отраслевые и региональные особенности предприятий, но единые методологические принципы позволяют, с одной стороны, унифицировать разрабатываемые руководителями формы документации и отчетности для внутренних управленческих целей и внешних отчетов (финансовых и налоговых), с другой стороны, облегчают процесс автоматизации системы мониторинга и передачи информации.

Глава 3 посвящена различным аспектам бюджетирования, в том числе методологическим вопросам классификации и составления бюджетов, контроля за их исполнением, организационным вопросам функционирования центров ответственности в общепроизводственной информационной среде. Отдельно рассмотрены принципы системы «директ-костинг» как одного из наиболее аналитических инструментов, позволяющих своевременно выявлять и контролировать взаимосвязь затрат и прибыли, рассчитывать точку безубыточности, передавать необходимую информацию в центры ответственности и принятия решений. Так как большинство вопросов управленческого учета имеет непосредственную взаимосвязь с деятельностью различных подразделений (производственные участки, складские помещения, отделы реализации продукции, вспомогательные службы и т. д.), то необходимо создание единого информационного пространства, обеспечивающего руководителей высшего звена непротиворечивыми и достоверными данными. Поэтому так высока роль эффективно функционирующей организационной системы и взаимодействия высококвалифицированных кадров.

Глава 4 посвящена широко обсуждаемым в научных кругах и в бизнес-среде вопросам повышения эффективности функционирования системы управленческого учета и контроллинга, в том числе в условиях цифровизации и развития инновационных процессов. Одним из прогрессивных направлений является разработка единого стратегического учетно-управленческого механизма,

благодаря которому совершенствуются методы информационно-аналитического обеспечения стратегического анализа. В условиях возрастающей конкуренции, стремительного развития технологий и непредсказуемости влияния факторов внешней среды успех деятельности компаний во многом зависит от эффективной организации внутренних корпоративных процессов, опирающихся на высококвалифицированных работников. На основании межфункциональной концепции систем управленческого учета и контроллинга руководители коммерческих организаций могут принимать экономически обоснованные управленческие решения и быстро адаптироваться к динамично меняющейся среде в условиях конкуренции.

При последовательном изучении материалов учебного пособия студенты смогут изучить взаимосвязь методологических принципов управления затратами и бюджетирования с нормативной учетно-аналитической базой, что в дальнейшем будет способствовать накоплению теоретических знаний и формированию практических навыков, необходимых потенциальным работодателям.

1. БАЗОВЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА В УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОМ ОБЕСПЕЧЕНИИ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

1.1. Исторические аспекты развития и научные трактовки терминов «управленческий учет» и «контроллинг»

Термин *«управленческий учет»* впервые начал применяться в США и европейских странах в середине XIX в. Начало использования управленческого учета как системы было положено в 1911 г. американским специалистом по научной организации труда и управления Дж. Харрисоном¹, который разработал и внедрил ее на фирме по изготовлению рабочих рукавиц, что позволило ему осуществлять контроль за издержками производства, а также прогнозировать будущие затраты. Сам термин «управленческий учет» появился в 50-х гг. XX в. и является составной частью бухгалтерского учета наравне с финансовым, а также одним из элементов системы внутрифирменного управления предприятием.

Основополагающие принципы данной системы в России использовались при разработке советского нормативного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции начиная с 1920-х гг.

К предпосылкам возникновения данной разновидности учета можно отнести особенности социально-экономического развития от начала промышленной революции в Англии (1760–1830) до создания классической школы научного управления в США (1885–1920).

¹ См.: Харрисон Дж. Организация работы секретаря учреждения : сокр. пер. с англ. 2-е изд. М. : Экономика, 1985. 117 с.

Промышленный этап характеризуется возникновением первой классической школы научного направления, сформированной Ф. У. Тейлором² (США).

Методология учета в так называемом промышленном периоде основана на разделении учетных операций на торговые (бухгалтерские) и производственные. Во Франции они носили названия «общая бухгалтерия» и «учет затрат», в Германии – «торговая и калькуляционная бухгалтерии», в США – «общий бухгалтерский и производственный учет».

Впоследствии употребление множества синонимов обусловило проблему разделения понятий «промышленный учет», «производственный учет», «учет затрат и калькулирование», которые изначально представлялись как аналогичные. Соответственно учет рассматривался как часть экономики промышленного предприятия и инструмент управления, в том числе оперативного в Англии, как метод управления во Франции и как учетная технология, ориентированная на принятие управленческих решений в США.

В ходе своего исторического развития учет затрат промышленного предприятия превратился в центральную проблему учетной методологии в условиях рынка. Приспособление учета для решения практических, прикладных задач в различных направлениях производственной деятельности привело к отсутствию единых подходов в оценке характера взаимодействия торгового (бухгалтерского) и промышленного (калькуляционного) учета. Теория промышленного учета затрат и калькулирования, а также соответствующая методологическая база создавались и развивались по отраслевым признакам, но при этом учитывались и единые нормативные требования, например, такие, как стандарт-кост и директ-костинг.

Первые научные исследования в области применения метода «директ-костинг» были связаны с классификацией затрат на прямые и накладные и вопросами их включения в себестоимость или отнесения на финансовые результаты работы предприятия. Директ-

² См.: Тейлор Ф. У. Принципы научного менеджмента / пер. с англ. А. И. Зак. М. : Журн. «Контроллинг» : Изд-во стандартов, 1991. 104 с. (Б-ка журнала «Контроллинг») (Серия «Классики менеджмента»).

костинг, близкий к его сегодняшнему пониманию, появился лишь в начале XX в.

С 1953 по 1961 г. в США Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов начала внедрение системы «директ-костинг» в практику 50 крупнейших промышленных предприятий; по результатам данных пилотных проектов были сформулированы общие принципы, рекомендованные для ее использования. В настоящее время директ-костинг широко распространен во всех европейских странах. В Германии и Австрии этот метод получил название «учет частичных затрат» или «учет сумм покрытия», в Великобритании – «учет маржинальных затрат», во Франции – «маржинальная бухгалтерия».

Система «стандарт-кост» основана на методе нормативного учета затрат и дает возможность своевременно выявлять отклонения по элементам затрат или по статьям калькуляции. Она нашла широкое применение в Советском Союзе, но продолжает использоваться и на большинстве современных промышленных предприятий.

Основными предпосылками формирования управленческого учета в его современном понимании можно считать:

- разработку предметной области промышленного (производственного) калькуляционного учета и учета затрат применительно к отраслевой специфике;
- разделение полномочий и функций собственников предприятия и управленческого аппарата;
- усиление роли калькулирования себестоимости продукции как инструмента эффективного формирования финансовых результатов;
- адаптацию системы двойной записи, применяемой для отражения бухгалтерских операций к задачам промышленного учета производственных процессов;
- разработку дополнительных методов, не связанных с двойной записью, позволяющих осуществлять производственное калькулирование и контроль за распределением затрат;
- усиление потребности в аналитичности и оперативности получения информации на основании данных промышленного учета.

Современный этап охватывает временной отрезок от индустриального производства до применения цифровых технологий в постиндустриальном обществе. Это наиболее сложный, противоречивый и динамичный период, который связан с масштабным развитием управления как науки, включая стратегическое планирование и прогнозирование. Можно выделить два периода в его развитии:

– период 1920–1950 гг. связан с появлением классических и неоклассических школ научного управления (административной, психологической (человеческих отношений), поведенческой (бихевиористской), количественных методов);

– период с 1950 г. по настоящее время связан с возникновением процессного, системного и ситуационного подходов, концепции организационной культуры и эффективного управления, обусловивших кардинальные изменения не только в науке управления, но и в методологии промышленного учета. На данном этапе нет методологического единства мнений ученых разных стран в понимании сущности и содержания управленческого учета.

Современный управленческий учет можно условно разделить на три направления:

1) управление затратами для оценки эффективности использования ресурсов в целях долгосрочного и краткосрочного планирования;

2) координационный учет по центрам ответственности (структурным подразделениям или отдельным работникам);

3) аналитический оперативный и стратегический учет и контроль, интерпретирующий учетную информацию для принятия управленческих решений.

С 1972 г. в США на законодательном уровне в целях унификации и стандартизации учетного процесса приняты две параллельные, но взаимодействующие друг с другом системы – финансового учета и управленческого учета. Начинается подготовка специалистов по направлению «Управленческий учет и внутреннее аудирование» (Industrial Accounting) с выдачей сертификата по Certified Management Accountant (CMA) от Института профессиональных бухгалтеров (The Institute of Management Accounting).

С начала 1990-х гг. получают развитие новые методы управленческого учета: всеобщая (всесторонняя) система управления затратами – Total Cost Management (TCM); учет затрат по видам деятельности – Activity Based Costing (ABC), или дифференцированный (функциональный) учет; калькулирование по операциям; система сбалансированных показателей – The Balanced Scorecard (BSC). Аналогичная модель управленческого учета развивается с середины 1950-х гг. в Великобритании и Франции под названием «аналитическая (маржинальная) бухгалтерия».

В России до 1950 г. основными целями управленческого учета выступали идентификация затрат и финансовый контроль за счет использования методов калькулирования и бюджетирования. В 1960-х гг. акцент сместился на информационное обеспечение управленческого планирования и принятия решений по центрам ответственности. В 1980-е внимание в большей степени сосредоточилось на процессном анализе и методах управления затратами для сокращения необоснованных потерь ресурсов.

К началу XXI в. основное направление переключилось на комплексный подход к применению методов оценки и планирования информационных показателей, контроль за которыми позволяет и эффективно использовать ресурсы, и обеспечивать финансовую устойчивость в стратегическом плане. Все шире начинают применяться цифровые технологии, в том числе в управлении качеством, маргинальном подходе, процессно-ориентированном бюджетировании. Кроме того, переход многих российских предприятий на отчетность по МСФО требует повышения качества публичной финансовой отчетности, многие из показателей которой формируются по данным управленческого учета, что, в свою очередь, предъявляет повышенные требования к сопоставимости и надежности учетно-аналитической информации.

Значительный вклад в формирование и становление теории и практики управленческого учета был внесен такими исследователями, как А. Апчерч, Р. Я. Вейцман, Р. Гаррисон, Э. К. Дж. Рис, Дж. Г. Сигел, Э. К. Гильде, Р. Энтони, С. Янг, К. Друри, В. Б. Д. Мидлтон, М. А. Вахрушина, В. Б. Ивашкевич, О. Д. Каверина, Т. П. Кар-

пова, Р. Манн, М. В. Мельник, Е. А. Мизиковский, В. Н. Нестеров, В. Ф. Палий, Я. В. Соколов, С. А. Стуков, В. И. Ткач, Д. Хан, Н. Г. Чумаченко, А. Д. Шеремет, И. В. Аверичев, О. В. Алексеева, М. И. Баканов, И. Н. Богатая, Л. И. Борисова, Д. Н. Врублевский, И. М. Дмитриева, Т. П. Карпова, В. В. Ковалев, Н. Т. Лабынцев, О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова, В. В. Панков, Н. Н. Илышева и др.

Официального определения управленческого учета в российских нормативных актах нет. Это связано с тем, что организация управленческого учета – внутреннее дело каждого предприятия. Об этом свидетельствует также и сложившаяся практика стран, широко использующих управленческий учет в своей финансово-хозяйственной деятельности. Стандарты управленческого учета разрабатываются без государственного регулирования, но не должны противоречить нормативной базе по бухгалтерскому учету.

Однако в последний период наблюдается появление термина «управленческий учет» в официальной Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, а также в нескольких профессиональных стандартах финансово-экономической направленности.

Рассмотрим основные определения управленческого учета, сформулированные различными авторами.

По мнению, А. Д. Шеремета, «управленческий учет – это подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, необходимой для управления в пределах самой организации. Частью общей сферы управленческого учета является производственный учет, под которым обычно понимают учет издержек производства и анализ данных об экономии или перерасходе по сравнению с данными за предыдущие периоды, прогнозами и стандартами»³.

³ Управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям и направлениям / [А. Д. Шеремет и др.] ; под ред. А. Д. Шеремета. 4-е изд., перераб. М. : ИНФРА-М, 2009. С. 19.

А. Д. Шеремет отмечает, что изучение особенностей управленческого учета позволяет сделать вывод о том, что он служит:

- для предоставления необходимой информации администрации для управления производством и принятия решений на перспективу;
- исчисления фактической себестоимости продукции (работ и услуг) и отклонений от установленных норм, стандартов, смет;
- определения финансовых результатов по реализованным изделям или их группам, новым технологическим решениям, центрам ответственности и другим позициям.

С точки зрения К. Друри, «управленческий учет – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами. Главная цель производственного учета – калькуляция себестоимости продукции и услуг. Производственный учет – это управленческий учет плюс небольшая часть финансового учета»⁴.

Управленческий учет, по мнению Х. Петера⁵, касается только предоставления менеджерам информации, необходимой им для ежедневного управления организацией.

С точки зрения В. Ф. Палия, «управленческий учет – это система внутреннего оперативного управления. К управленческому учету относятся задачи текущего оперативного управления финансово-хозяйственной деятельностью организации по всей структуре: от высших до самых низших звеньев управления. Управленческий учет – это предоставление лицам в самой организации информации, на основе которой они принимают более обоснованные решения и повышают эффективность и производительность текущих операций. Управленческий учет генерирует информацию о распределении затрат между реализованной продукцией и товарно-материальными запасами; предоставляет информацию, которая помогает менеджерам принимать решения более обоснованно;

⁴ Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс : учеб. для студентов высш. учеб. заведений, обучающихся по специальностям экономики и управления (060000) / пер. с англ. В. Н. Егорова. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Юнити, 2012. С. 11.

⁵ См.: Петер Х. Концепция контроллинга: Управленческий учет, система отчетности, бюджетирование. М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. 269 с.

предоставляет информацию, необходимую для планирования, контроля и измерения показателей функционирования системы»⁶.

Н. Г. Чумаченко считает, что «в управленческом учете важно делать упор на составление предварительных смет затрат, на оперативное отклонение от смет, на синтетический анализ издержек производства и вариантов управленческих решений на базе оценки их себестоимости»⁷.

По мнению Т. П. Карповой, управленческий учет – это «составная часть информационной системы предприятия». В то же время она уточняет, что «сущность управленческого учета – интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия»⁸.

М. А. Вахрушина считает, что «управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений»⁹.

Учетно-информационную направленность управленческого учета подчеркивают О. Е. Николаева и Т. В. Шишкова: «...Управленческий учет охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием»¹⁰.

По мнению Национальной ассоциации бухгалтеров США управленческий учет есть «процесс идентификации, измерения, накоп-

⁶ Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М. : Инфра-М, 2006. С. 5.

⁷ Чумаченко Н. Г., Заботина Р. И. Теория управленческих решений : [учеб. пособие для эконом. специальностей вузов]. Киев : Вища шк., 1981. С. 18.

⁸ Карпова Т. П. Управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальности 060400 (Финансы и кредит). 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юнити, 2004. С. 3.

⁹ Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по эконом. специальностям. М. : Финстатинформ, 2000. С. 11.

¹⁰ Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Классический управленческий учет : учеб. М. : ЛКИ, 2010. С. 9.

ления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов»¹¹.

Ч. Т. Хорнгрен и Дж. Фостер дают следующее определение управленческого учета: «это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами»¹².

На основании этих точек зрения управленческий учет можно определить как внутреннюю информационную систему предприятия, используемую для принятия решений в области калькулирования себестоимости работ и услуг (производственный учет), планирования и бюджетирования, составления и предоставления управленческой отчетности. Информация для целей управленческого, финансового и налогового учета формируется на основании одной и той же базы – данных о хозяйственной деятельности предприятия. Но направленность на пользователей данной информации и ее экономическая интерпретация различны, так как финансовый и налоговый учет регулируются на федеральном законодательном уровне, а управленческий учет – на внутрихозяйственном уровне.

Контроллинг, как одно из современных направлений учетно-аналитических наук, которое получает все большее развитие, объединяет исследования в таких областях, как управление, организация, планово-учетная и контрольная деятельность, а также информационное обеспечение.

Невысокий уровень проработанности организационных, методических и технических решений для широкого применения контроллинга в практике российских предприятий связан с такими наиболее важными проблемами, как:

– необходимость организационных изменений в уже сложившейся практике работы предприятий;

¹¹ Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели : учеб. пособие. Ч. 1. М. : Проспект, КНОРУС, 2010. С. 22.

¹² Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект : учеб. пособие. М. : Финансы и статистика, 2000. С. 15.

- обязательное интенсивное освоение современных информационных технологий;
- неоднозначность (относительная открытость) научной трактовки функциональной области контроллинга в рамках предприятия;
- необходимость ведения долгосрочных (постоянных) целевых работ по рассматриваемому направлению на предприятии.

Контроллинг рассматривается как целенаправленный инструмент подбора и обработки информации для использования в разнонаправленных управленческих целях. В исследованиях, посвященных вопросам контроллинга, преимущественно рассматриваются концептуальные проблемы организации системы экономических расчетов, диагностики финансового состояния организации, варианты принятия управленческих решений. Кроме того, уделяется немало внимания организационным механизмам осуществления контроллинга.

Развитие теоретических положений управления затратами и их практического применения в деятельности предприятий привело к формированию контроллинга как целостной концепции управления, ориентированной на выявление всех возможных рисков, которые связаны с устойчивым развитием финансово-хозяйственной деятельности за счет применения оптимальных методов получения и обработки информации, а также формирования эффективной организационной структуры, обеспечивающей квалифицированное осуществление данных процессов.

1.2. Основные функции и задачи управленческого учета во взаимосвязи с финансовым и налоговым учетом

Исторически сложилось так, что финансовый и управленческий учет являются составными частями бухгалтерского учета. Но поскольку финансовый учет регламентирован на законодательном уровне, он всегда выступал в качестве приоритетного направления. Цели и задачи внутренней бухгалтерии, формирующие

принципы управленческого учета, при этом всегда выступали как вспомогательный материал для формирования официальных показателей финансовой отчетности. Такое подразделение обусловлено различием целей и задач внутренней и внешней бухгалтерии.

В финансовой (внешней по отношению к заинтересованным пользователям) бухгалтерии формируется информация по единым принципам, зафиксированным в федеральных нормативных документах. Так как одним из требований этих документов является публичность бухгалтерской отчетности, то отражаемая в ней информация не может признаваться коммерческой тайной.

Помимо обязательного ведения финансового учета и предоставления отчетности по формам, утвержденным Министерством финансов, все организации ведут налоговый учет с предоставлением специализированной налоговой отчетности (деклараций). Несмотря на то что оба вида учета используют одну и ту же базу первичной документации, интерпретация отраженных в этих документах информации регулируется разными законодательными актами – Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Налоговым кодексом РФ.

В системе управленческого учета (внутренней бухгалтерии) формируется информация об основных показателях внутрихозяйственной деятельности на основании принципов, разработанных самой организацией. При этом применяемый методологический аппарат, критерии признания и оценки объектов учета не должны противоречить требованиям законодательства, применяемого к финансовому учету. Также необходимо соблюдение принципа преемственности информации при ее передаче из регистров внутренней бухгалтерии к внешней финансовой отчетности. Данные, отражаемые во внутреннем учете и внутренней отчетности, носят конфиденциальный характер.

Сравнительная характеристика финансового, налогового и управленческого учета представлена в табл. 1.

Схематично взаимосвязь трех анализируемых видов учета представлена на рис. 1.

Т а б л и ц а 1

**Сравнительная характеристика финансового, налогового
и управленческого учета¹³**

Наименование показателя	Финансовый учет	Налоговый учет	Управленческий учет
Объекты предоставления информации	Внешние пользователи с прямым и косвенным финансовым интересом	Налоговые органы	Менеджеры и руководители предприятия
Цели ведения учета	Составление и предоставление финансовой отчетности внешним пользователям по нормативам, установленным МФ РФ	Составление и предоставление налоговых деклараций по нормативам, установленным НК РФ	Обеспечение руководства информацией о хозяйственных процессах внутри предприятия
Свобода выбора методов ведения учета	Ограничена законодательством в области бухгалтерского учета	Ограничена налоговым законодательством	Полностью определяется руководством предприятия
Учетная система	План счетов и двойная запись	Налоговые учетные регистры	Любая система, которую считает целесообразным руководство предприятия
Временной аспект	Свершившиеся факты хозяйственной деятельности		Нацеленность на перспективу
Временной интервал	Отчетный период (год, месяц или квартал)		Любой
Измерители	Денежные		Любые

¹³ Составлено по: Учет и анализ в управлении бизнесом : учеб. пособие / Н. Н. Илышева, Л. В. Юрьева, Е. Р. Синянская, О. В. Савостина. Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2020. С. 31–43.

Наименование показателя	Финансовый учет	Налоговый учет	Управленческий учет
Степень открытости информации	Не является коммерческой тайной. Публичная и в ряде случаев заверяется независимыми аудиторами	Не является коммерческой тайной по отношению к налоговым органам	Носит конфиденциальный характер, не подлежит публикации

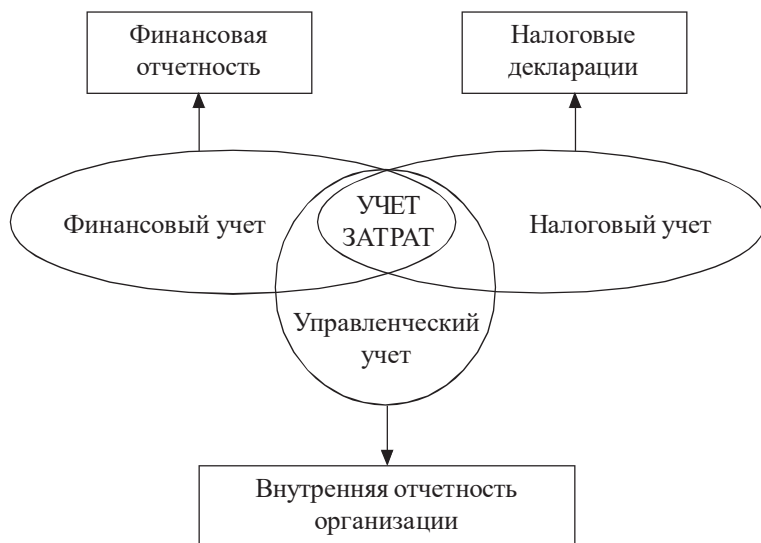


Рис. 1. Схема взаимосвязи финансового, налогового и управленческого учета

Как было изложено в параграфе 1.1, определение управленческого учета – вопрос дискуссионный. Мнения авторов разнятся от понимания управленческого учета в узком смысле этого слова, как подсистемы бухгалтерского учета, включающей в себя сбор, регистрацию и обобщение информации, до трактовки его в широком смысле – как системы управления предприятием, охватывающей все функции управления: планирование, организацию, учет, контроль,

анализ, принятие решений. К *основным объектам управленческого учета* относятся доходы, расходы (затраты, издержки) и финансовые результаты. Помимо этого ряд авторов выделяют в качестве объектов центры ответственности, систему внутренней отчетности и систему распределения ресурсов; другие авторы считают это не объектами, а методами или инструментами управленческого учета.

Целью управленческого учета является информационно-аналитическое обеспечение высшего руководства предприятия, способствующее повышению эффективности принимаемых им управленческих решений.

Задачи управленческого учета:

- формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности;

- планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;

- исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;

- анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений;

- контроль наличия и движения имущества и трудовых ресурсов;
- проведение систематизации, обобщения и анализа полученной информации для составления внутренней отчетности;

- выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия.

В экономической литературе система управления предприятием обычно представляется как совокупность субъекта и объекта управления в их взаимосвязи (рис. 2).

Управляющее воздействие субъекта управления передается объекту в виде определенных команд и сигналов. Объект управления воспринимает управляющее воздействие и с помощью обратной связи передает тот или иной результат.

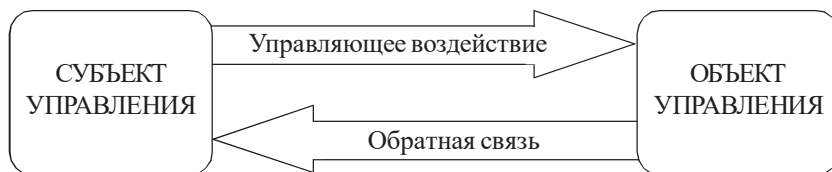


Рис. 2. Общая схема управления

Субъектами управления применительно к деятельности организации являются руководители различных уровней, имеющие соответствующие полномочия по принятию решений; объектами управления являются материальные и трудовые ресурсы, средства труда, результат интеллектуальной деятельности. В системе управленческого учета основными объектами управления выступают доходы, расходы и центры ответственности предприятия.

Управленческие воздействия реализуются с помощью основных функций управления, взаимосвязь и взаимодействие которых образуют замкнутый повторяющийся цикл управления (рис. 3).

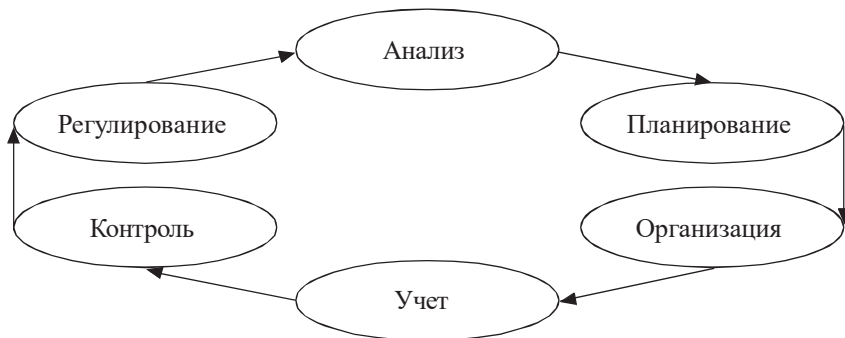


Рис. 3. Основные функции управления в системе обратной связи

В данной схеме функция принятия решений не выделена в качестве отдельного компонента, так как она является связующей управленческой функцией, присутствуя на всех этапах управленческого цикла. Соответственно управленческий учет задействован также во всех функциях управления.

Основные элементы управленческого учета, раскрывающие функции управления в системе обратной связи, представлены на рис. 4.



Рис. 4. Элементы управленческого учета в системе обратной связи

На рис. 5 представлены основные принципы управленческого учета.



Рис. 5. Принципы управленческого учета

К основным методам управленческого учета относятся:

- документация информации (первичные документы в электронном виде и на бумажных носителях);
- инвентаризация (выявление фактического состояния объектов и сравнения с данными бухгалтерского учета);
- оценка, группировка и систематизация информации об объектах на основании определенных признаков;
- контроль полноты, своевременности и правильности учетных записей;
- планирование как непрерывный циклический процесс;
- нормирование как процесс научно-обоснованного расчета оптимальных норм и нормативов;
- лимитирование как установление норм расходов ресурсов на единицу продукции в соответствии с технологической документацией.

В практике многих предприятий ведение управленческого учета чаще всего сводится к созданию документальной и организационной системы учета затрат с выделением соответствующих центров финансовой ответственности, в задачи которых может включаться аналитическая функция или функция планирования калькуляций и смет. Однако задачи управленческого учета намного шире и ориентированы на достижение не только текущих, но и стратегических целей. Соответственно и система управленческого учета должна включать в себя не только бухгалтерские, но и все имеющиеся службы предприятия и направления его деятельности. На рис. 6 представлены элементы системы управленческого учета.

Информация об управлении затратами, полученная по данным управленческого учета, включая систему сравнительных показателей и оценочных значений, должна быть систематизирована и предоставлена пользователям в определенном форматизированном виде, для чего формируется система управленческих отчетов. Управленческая отчетность должна включать в себя комплекс плановых, фактических и прогнозных показателей по предприятию в целом и по структурным подразделениям. Немаловажной является информация и о внешнем окружении, так как она позволяет оценивать и своевременно предотвращать различные виды рисков, особенно в долгосрочной перспективе.



Рис. 6. Элементы системы управленческого учета

В отличие от финансового и налогового, управленческий учет в большей степени ориентирован не на прошедшие события, а на планирование и прогнозирование. Несмотря на то что он направлен на обеспечение информацией внутренних пользователей в лице высшего руководства и менеджеров, необходимо понимать и реакцию внешних контрагентов и контролирующих органов на происходящие на предприятии процессы. Данные управленческого учета могут быть использованы в контрольно-ревизионной деятельности или во внутреннем аудите для предотвращения искажения официальной финансовой отчетности и осуществления несанкционированных операций.

Схему постановки управленческого учета промышленного предприятия (рис. 7) можно представить в виде трех основных частей: производственного учета (учет затрат и калькуляция себестоимости), планирования и анализа.

Производственный учет осуществляет сбор информации для дальнейшего анализа и планирования, поэтому к достоверности данных, формируемых на стадии производственной деятельности, предъявляются повышенные требования.

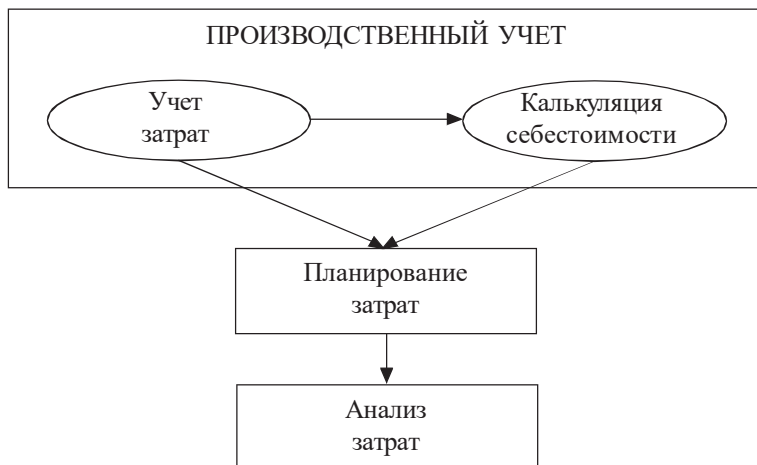


Рис. 7. Схема постановки управленческого учета

Квалификационные знания и навыки специалистов, осуществляющих производственный учет и передающих информацию для последующего анализа, должны включать:

- координацию планов отдельных подразделений с планами организации в целом;
- обеспечение руководства информацией необходимого качества и в необходимом объеме соразмерно поставленным целям;
- проведение организационных мероприятий по эффективному функционированию системы управленческого учета;
- проведение аналитических процедур по отдельным подразделениям, видам продукции, видам деятельности;

– создание методической базы по управлению финансовыми показателями;

– разработку и представление руководству материалов для принятия управленческих решений, в том числе альтернативных вариантов.

Для выполнения указанных функций специалист по управленческому учету должен обладать специфическими правами по доступу к информации конфиденциального характера. Кроме того, он должен уметь подготавливать свое мнение с аналитически обоснованными оговорками, что предъявляет высокие требования к его квалификационным характеристикам.

В организационном плане при постановке управленческого учета на предприятии, помимо распределения обязанностей и ответственности между сотрудниками, необходимо сформулировать требования к управленческой отчетности, разработать ее формы и процедуру предоставления вышестоящему руководству.

Кроме того, немаловажным является наименование должности работника, на которого возлагаются функции осуществления контроля за ведением управленческого учета и предоставления руководству соответствующей отчетности. Обычно эти обязанности возлагаются на финансового директора или главного бухгалтера. Но основной задачей данных работников является формирование внешней отчетности – финансовой и налоговой, они несут ответственность за ее достоверность в соответствии с действующим законодательством. Если рассматривать управленческий учет в стратегическом плане, то в функции главного бухгалтера не входит управление такими бизнес-процессами, как снабжение, производство или реализация продукции, что присуще соответствующим центрам ответственности.

Ведение управленческого учета и составление внутренней отчетности, значительная часть которой содержит не финансовые, а производственные показатели, более целесообразно возлагать на экономистов, аналитиков или менеджеров руководящего звена, обладающих необходимыми квалификационными характеристиками, но не отягощенных функционалом работы с внешними поль-

зователями. Наиболее оптимальным решением является создание специального структурного подразделения, руководитель которого по статусу будет не ниже главного бухгалтера, но не будет дублировать его функции. Для работы главного бухгалтера создание такого отдела имеет важное значение: с одной стороны, он будет получать неискаженную информацию из производственных подразделений для ее дальнейшей интерпретации в финансовые показатели внешней отчетности (как элемент системы внутреннего контроля), с другой стороны, появляется возможность координировать деятельность финансовых служб с плановыми, аналитическими и стратегическими задачами руководства.

В крупных организациях задачи управленческого учета решают постоянно действующие бизнес-аналитические или другие специальные подразделения контроллинга, выполняющие комплексные функции обеспечения руководства необходимой информацией и администрирования.

1.3. Концепции контроллинга и управленческого учета в деятельности коммерческих организаций

Контроллинг – одно из новых направлений в системе менеджмента, которое направлено на обоснование принятия стратегических и оперативных решений высшим руководством предприятия. Контроллинг представляет собой комплекс действий, направленных на сопровождение всех бизнес-процессов необходимым информационно-аналитическим обеспечением для принятия правильных управленческих решений. Современный контроллинг на предприятии включает в себя систему управления процессами при реализации планирования, управления рисками, менеджмент качества. Главной целью контроллинга является ориентация всех процессов управления на достижение определенных поставленных целей, которые могут выражаться в усовершенствовании продукции, достижении должного уровня конкурентоспособности, то есть поддержание эффективного управления организацией.

Объектами контроллинга являются затраты и зоны ответственности. Классификации объектов контроллинга разрабатываются в соответствии с основными целями управления, поэтому их группировка может быть представлена в различных интерпретациях, отвечающих функциям менеджеров различных уровней управления (центров ответственности).

На рис. 8 представлены основные составляющие, характеризующие понятие «контроллинг».



Рис. 8. Основные характеристики понятия «контроллинг»

Необходимость такого явления, как контроллинг, на современных предприятиях можно объяснить следующими причинами:

- смещением акцента с контроля ретроспективного на перспективный;
- возрастанием нестабильности влияния внешней среды, что вызывает повышенные требования к оперативной адаптации к данным изменениям;

- необходимостью постоянного мониторинга взаимосвязи изменений во внешней и внутренней среде;
- необходимостью продуманной системы мер для обеспечения выживания в кризисных ситуациях;
- увеличением сложности систем управления предприятием, что требует механизма координации внутри системы управления;
- ростом нескоординированных информационных потоков, что требует построения специальной системы поддержки управления информацией.

Основными задачами контроллинга являются:

- разработка методологии и организация процессов планирования;
- сбор учетной информации и ее обработка;
- контроль за соблюдением нормативных и сметных показателей;
- организация мероприятий по специальной системе наблюдений.

В свою очередь, данные задачи можно конкретизировать и возложить их выполнение на определенные центры ответственности. Наиболее часто встречается следующая детализация:

- создание внутрифирменной нормативной базы для прогнозирования и стратегического планирования;
- координационная работа при составлении планов различных уровней и при бюджетировании;
- определение качественных и количественных параметров условий выполнения работ;
- контроль за выполнением текущих и стратегических планов;
- мониторинг условий внешней среды, оказывающих влияние на составление и выполнение стратегических планов.

Функции контроллинга заключаются в создании, обработке, проверке, а также предоставлении информации управленческого типа. Функции контроллинга могут быть различными в зависимости от поставленных задач. Это:

- информационная поддержка процесса планирования;
- учет и мониторинг результатов достижения управленческих целей;

- контроль и анализ различного рода отклонений от запланированных показателей;
- предоставление отчетности руководству организации;
- разработка рекомендаций, способствующих определенным управленческим решениям, а также оценка возникающих при этом рисков.

Применение контроллинга должно обеспечивать адаптационный процесс системы учета, являющегося информационным источником для должностных лиц, принимающих экономически обоснованные решения. На рис. 9 представлены основные функции контроллинга в общей системе управления предприятием.

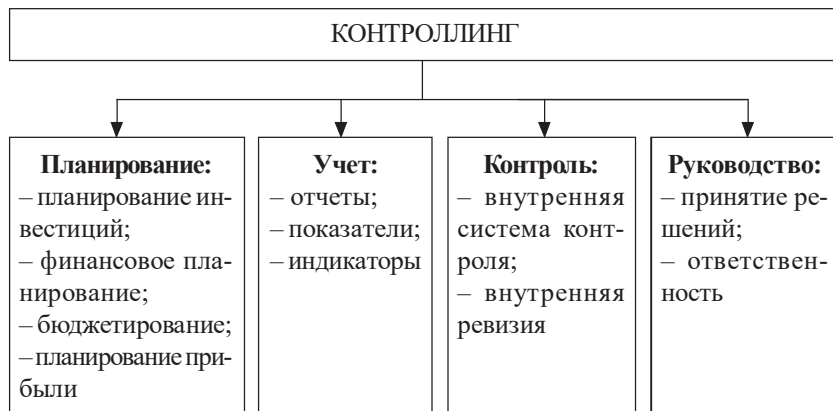


Рис. 9. Основные функции контроллинга

Методы контроллинга классифицируются по нескольким направлениям.

Общенаучные методы, применяемые для целей контроллинга: моделирование, абстрагирование, анализ, синтез, аналогия, индукция, дедукция, конкретизация.

Классификация методов контроллинга в соответствии с областями деятельности предприятия:

- маркетинговые методы: анализ объемов заказа, областей сбыта, скидок, ценообразования;

– производственные методы: контроль выполнения сметных и нормативных показателей, учет затрат по местам возникновения, позаказный и попроцессный методы распределения затрат, факторный анализ себестоимости продукта, «target costing», «standard-costing», определение загрузки производственных мощностей;

– методы контроля кадровых показателей – структуры, численности и движения персонала, затрат на персонал, производительности и эффективности труда;

– логистические методы: составление планов потребности в ресурсах, определение оптимальных размеров партий продукции, управление цепочками поставок;

– финансовые и инвестиционные методы: анализ финансовой устойчивости, ликвидности, платежеспособности, CVP-анализ, SVA (Shareholder Value Added), бюджетирование, EVA (Economic Value Added), маржинальный анализ, динамические и статические методы инвестиционных расчетов;

– методы стратегического планирования и анализа: анализ отрасли и конкуренции, STEP-анализ, SWOT-анализ, матричный анализ (БКГ, ADL, GE), анализ цепочки ценностей, портфельный анализ, стратегический анализ жизненного цикла продукта, имитационное моделирование, управление по целям и др.

Контроллинг основан на принципах широко применяющегося в МСФО метода «директ-костинг», но может включать в себя также и элементы традиционно применяемого на российских предприятиях метода «стандарт-кост».

В основу системы «директ-костинг» положен принцип учета и контроля затрат в связи с изменениями объема производства и классификации затрат на постоянные и переменные. Директ-костинг – метод, основанный на определении стоимости продукции и услуг на основании поддающихся непосредственному контролю переменных затрат вне зависимости от относящихся к определенному отчетному периоду условно-постоянных (накладных, косвенных, общехозяйственных) расходов. Выделение прямых затрат позволяет более рационально и оптимально разделять непосредственно производственные затраты и затраты, относящиеся к управлению

и обслуживанию предприятия в целом. Применение данного метода эффективно при планировании стоимостных и натуральных расчетов потребности в ресурсах по ассортименту продукции или видам работ, услуг, а также для целей ценообразования и анализа маржинального дохода.

В основу системы «стандарт-кост» положен нормативный метод учета и распределения затрат, что позволяет своевременно выявлять отклонения по каждому из элементов затрат или каждой калькуляционной статье. Данный метод применяется для видов деятельности, в которых предъявляются повышенные требования к качеству производимой продукции, ее сертификации, выдаче гарантийных обязательств. В отличие от предыдущего метода постоянные затраты включаются в себестоимость каждого вида производимой продукции через процедуру распределения косвенных расходов; наиболее сложным моментом при этом является обоснование и выбор базы распределения, так как это оказывает значительное влияние на изменения себестоимости по каждой номенклатурной позиции.

Контроллинг объединяет в себе преимущества двух обозначенных систем, но при этом не ограничивается только контролем затрат и выявлением отклонений, как это происходит в системе «стандарт-кост», или выявлением рентабельности выпуска и продажи продукции по системе «директ-костинг».

Контроллинг можно характеризовать как деятельность объединенных в определенную структуру субъектов (органов, руководителей, исполнителей), которая направлена на гарантированное достижение наиболее эффективным способом поставленных целей путем устранения недостатков, выявленных при исследованиях (рис. 10).

Практическое применение контроллинга как эффективного инструмента учета, анализа и прогнозирования позволяет обеспечить как высшее руководство, так и менеджеров различных уровней необходимой им информацией. Объективность, полнота и высокая степень детализации данной информации основаны на использовании специализированных программных продуктов, которые

должны сочетаться с программами, обеспечивающими составление официальной финансовой и налоговой отчетности.

Контроллинг определяется как деятельность, ориентированная на достижение целей интегрированной системы информационно-аналитической и методической поддержки руководителей в процессе планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений по всем функциональным сферам деятельности предприятия.



Рис. 10. Элементы системы контроллинга

Основное преимущество контроллинга перед управленческим учетом, несмотря на многие их совпадения, состоит в формировании единой информационной базы, обеспечивающей системную коммуникацию управленческих функций для достижения стратегических целей организации. В отличие от управленческого учета

контроллинг в большей степени ориентирован на мониторинг самих финансовых и хозяйственных процессов, а не их результатов; соответственно, получая своевременную обратную связь от центров ответственности, руководство имеет возможность устранять выявленные отклонения и недостатки до того, как они окажут негативное влияние на общие итоговые показатели. Контроллинг, в отличие от управленческого учета, в большей степени ориентирован не на контроль свершившихся фактов, а на предварительную оценку многовариантности достижения целей и стратегический анализ через систему прогнозных балансов.

Контроль является важнейшей функцией и контроллинга, и управленческого учета. Его задача состоит в постоянном сопоставлении фактических показателей с запланированными или нормативными для дальнейшей разработки мерами по обеспечению безубыточности бизнеса.

Система контроллинга, так же как и в управленческом учете, базируется на анализе затрат в различных интерпретациях – по местам их возникновения, по носителям издержек, по центрам ответственности. Но при этом больший акцент делается не просто на фиксации затрат, а на оценке их обоснованности и взаимосвязи с ожидаемыми и фактическими результатами. Данные о затратах и результатах группируют по местам их возникновения и центрам ответственности уже на стадии планирования с использованием одной и той же методики распределения затрат, способов оценки активов и списания их стоимости, что необходимо для сопоставимости отчетных и плановых показателей.

Наиболее существенные *отличия контроллинга от управленческого учета* состоят в следующем:

- управленческий учет формирует комплексную отчетность о текущем состоянии организации, которая фрагментарно содержит элементы плановых расчетов и контрольных процедур, контроллинг ориентирован на долгосрочную перспективу;

- управленческий учет ограничен преимущественно комплексным анализом текущего состояния внутренней среды предприятия, контроллинг рассматривает внутренние условия хозяйствен-

ной деятельности в совокупности с факторами внешней среды для оценки конкурентоспособности;

– одним из приоритетов контроллинга является совершенствование имеющихся и внедрение новых инструментов, приемов и средств автоматизации бизнес-анализа, а управленческий учет использует в основном существующие методы, так как его инструментарий связан с регулируемым законодательством финансовым и налоговым учетом.

Несмотря на представленные различия, оба понятия весьма схожи, особенно в их практическом осуществлении. Сравним контроллинг и управленческий учет по основным параметрам, представленным в табл. 2.

Т а б л и ц а 2

**Сравнительная характеристика управленческого учета
и контроллинга**

Критерий	Управленческий учет	Контроллинг
Цель	Сбор и подготовка информации для планирования, управления и учета	Ориентация управленческого процесса на достижение всех поставленных перед предприятием целей
Функции	<ol style="list-style-type: none"> 1. Обеспечение руководителей всех уровней информацией, необходимой для текущего планирования и контроля. 2. Формирование внутренних коммуникационных связей между уровнями управления и структурными подразделениями. 3. Оперативный контроль и оценка результатов деятельности подразделений. 4. Перспективное планирование на основе анализа и оценки фактической информации 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Координация различных подсистем управления по решению перспективных задач. 2. Создание и обеспечение общей информационной и консультационной системы управления предприятием. 3. Обеспечение оптимальности и эффективности управленческого процесса

Продолжение табл. 2

Критерий	Управленческий учет	Контроллинг
Основная задача	Обеспечение взаимосвязи учетного процесса с процессом управления	Формирование системы управления, максимально эффективно обеспечивающей достижение поставленных целей
Предмет	Совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством	Объекты управленческого цикла
Объекты	Производственные ресурсы, хозяйственные процессы и их результаты	Промышленное предприятие в целом
Принципы	<ol style="list-style-type: none"> 1. Непрерывность деятельности предприятия. 2. Единые единицы измерения для планирования и учета. 3. Наличие критериев оценивания результатов деятельности подразделений. 4. Преемственность и многократное использование первичной учетной информации. 5. Использование показателей внутренней отчетности как коммуникационных связей между уровнями управления. 6. Использование принципов бюджетирования. 7. Полнота и аналитичность информации об объектах учета. 8. Взаимосвязь информационных периодов с производственными циклами предприятия 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Структуризация деятельности предприятия как совокупности взаимосвязанных и непрерывных бизнес-процессов. 2. Возможность постоянного сопоставления прогнозируемых и фактических результатов по предприятию в целом и по отдельным бизнес-процессам, центрам ответственности. 3. Обязательность регламентации выполнения и операционного учета результатов бизнес-процессов на основе соответствующих внешних и внутренних стандартов. 4. Комплексность и аналитичность используемых для контроллинга оценочных показателей и результатов

Критерий	Управленческий учет	Контроллинг
Методы	1. Документация. 2. Инвентаризация. 3. Группировка и обобщение. 4. Контрольные счета. 5. Планирование. 6. Нормирование. 7. Лимитирование. 8. Анализ. 9. Контроль	Нет идентифицированных, свойственных контроллингу методов
Сферы деятельности	1. Снабженческо-заготовительная. 2. Производственная. 3. Финансово-сбытовая. 4. Организационная	1. Планирование (сбор информации, методика и периодичность составления, консолидация планов подразделений). 2. Учет и контроль затрат и результатов выполнения планов. 3. Анализ отклонений, интерпретация их причин, выработка соответствующих решений. 4. Организационно-административная
Сущность	Интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа	Обособленное направление аналитической деятельности, направленной на реализацию финансово-экономической функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических управленческих решений
Виды	1. Оперативный. 2. Стратегический	1. Оперативный. 2. Стратегический

Для достижения целей систем контроллинга и управленческого учета должны быть решены следующие основные взаимосвязанные задачи:

- разработка стратегии деятельности предприятия и согласование разнонаправленных корпоративных целей для ее достижения;
- распространение информации о выбранном стратегическом направлении должностным лицам и центрам ответственности, принимающим непосредственное участие в тех или иных направлениях;
- разработка тактических решений для реализации общей стратегии и ее компонентов и сопровождение реализации данных решений;
- разработка и внедрение методов и процедур контроля при достижении стратегических целей.

Таким образом, в условиях экономической неопределенности факторов внешней среды и возрастающей конкуренции эффективность работы предприятий во многом зависит от оптимально организованных внутренних корпоративных процессов, способных как осуществлять стратегическое планирование, так и оперативно реагировать на возникающие изменения. Поэтому использование межфункциональной концепции систем управленческого учета и контроллинга позволяет охватывать большее информационное поле, подлежащее анализу и усиливающее систему обратной связи.

Основная цель контроллинга – повысить эффективность текущих процессов для достижения стратегических целей, в том числе за счет информационной системы управления затратами, формируемой в менеджменте центров ответственности.

Рассматривая аспекты практической реализации работ по созданию организационно-методологического комплекса контроллинга промышленного предприятия, следует сделать акцент на решении вопросов в проблематике, структурированной по трем направлениям:

- оптимальности информационного обеспечения основных функциональных сфер работы организации;

– поддержки формирования затрат в рамках классического цикла «принятие решения – планирование – исполнение – учет затрат – анализ результатов»;

– комплексности решения задач управления на разных его уровнях и сопоставимости информационных баз.

Начальный этап создания комплекса контроллинга на предприятии предусматривает формирование такой системы учета, которая способна обеспечивать высокую степень детализации различных учетных объектов. Основопологающим элементом системы контроллинга является оперативный учет, заключающийся в сборе, регистрации и обобщении информации по заранее утвержденным алгоритмам ее систематизации.

Основными функциями и задачами контроллинга в области оперативного учета являются:

- сбор и обработка данных;
- разработка и ведение системы внутреннего учета;
- унификация методов и критериев оценки деятельности предприятия, его подразделений;
- контролируемость различных функциональных областей деятельности.

Контроллинг является высокотехнологичным инструментом, основанным на программном обеспечении, позволяющим осуществлять обмен информацией между всеми специализированными отделами контроллинга на предприятии и предоставлять данные высшему руководству в наглядной и удобной для анализа форме. Функциональным предназначением отдела контроллинга является общее методическое руководство, контроль динамики показателей, экономический анализ с использованием современных аналитических методов оценки бизнес-процессов, а также решение организационных вопросов функционирования центров ответственности.

На практике выделяют два уровня контроллинга – стратегический и оперативный.

Стратегический контроллинг направлен на решение перспективных вопросов предприятия, оценку степени влияния веро-

ятных рисков и возможностей адаптации к изменяющимся внешним условиям.

Оперативный контроллинг направлен на достижение запланированных показателей текущего периода, выявление отклонений, их причин и возможностей недопущения данных отклонений в будущем.

Система контроллинга – это синергетический инструмент менеджеров высшего уровня, объединяющий элементы планирования стратегий развития и управления бизнесом с мониторингом, контролем и всесторонним анализом выполнения данных планов. Она основана не только на оценке внутренней деятельности и ресурсов предприятия, но и на анализе факторов внешней среды, влияющих на различные аспекты конкурентоспособности предприятия.

Систему управленческого учета можно рассматривать как механизм реализации концепции оперативного контроллинга, позволяющего получать и интерпретировать для анализа соответствующую информацию. Система обеспечивает руководство данными для принятия оперативных и тактических управленческих решений, а собственникам (учредителям) предоставляет возможность надлежащего контроля бизнеса.

Основными инструментами формирования системы контроллинга и системы управленческого учета являются:

1. *Системы отчетности.* Информационное обеспечение в рамках контроллинга и управленческого учета предполагает использование отчетности, базирующейся на принципах российского законодательства и МСФО. Для более детального анализа используется внутренняя отчетность, формы и адресаты которой устанавливаются в соответствии с требованиями пользователей самой организации.

2. *Система сбалансированных показателей* (Balanced Scorecard – BSC), в которой делается акцент на управлении показателями по четырем перспективам: финансовой, клиентской, процессной и по перспективе обучения и развития. Основная проблема ее практического применения состоит в сложности первичной разработки

для конкретной сферы деятельности. BSC позволяет представить целостную картину финансового (достигнутого в прошлом) и нефинансового (факторы будущих успехов) состояния организации. Соединяя стратегические цели и финансовую перспективу компании, BSC увязывает их воедино с рыночной ситуацией, определяющей значимые запросы клиентов к бизнес-процессам. Это дает возможность сформулировать требования к сотрудникам (внутренняя перспектива), обеспечивая оптимальное сочетание всех факторов.

3. *Управление стоимостью компании.* Данный аспект имеет немаловажное значение для позиционирования компании на рынке, а также отражает интересы собственников (акционеров), связанные с доходностью их акций или вложений в уставный капитал. Модель оценки стоимости компании, базирующаяся на дисконтировании будущего свободного денежного потока, позволяет системно управлять всеми ключевыми финансовыми факторами.

4. *Процессно-ориентированное управление,* которое исходит из установки «управлять процессами и потоками, а не функциями и действиями». Метод, ориентированный на процессы, отвечающие за конечный продукт (или услугу), реализует приоритет создания ценности для клиента, что в итоге составляет стоимость для акционеров компании. Данная модель сфокусирована на управлении источниками затрат, исходя из необходимости тех или иных видов деятельности.

5. *Бюджетирование* является логическим продолжением философии процессно-ориентированного управления. Контроллинг и управленческий учет предполагают использование сценарного планирования и распределение ресурсов в соответствии с реальными потребностями. Бюджетирование подразумевает постоянный выбор из возможных вариантов действий, отражающих различные потребности в ресурсах.

6. *Управление рисками.* Непрерывное выявление и определение значимости рисков, построение системы их контроля и управления важно не только для финансовых, но также и для всех иных типов рисков (технические, коммерческие, операционные и др.). Интегрированная система управления рисками устраняет возможные

проблемы, возникающие в ситуации, когда отдельные подразделения компании отвечают за реализацию своей функции, а не за результат в целом¹⁴.

Основным элементом контроллинга является *управленческий учет*, в рамках которого осуществляется отражение деятельности компании в ходе выполнения плана. Организация управленческого учета подчиняется потребностям высшего управленческого эшелона, а не интересам государственных органов, инвесторов и других представителей внешней среды. Контроллинг обеспечивает оптимальный коммуникационный и информационный процесс системы управленческого учета. Это, в свою очередь, должно способствовать достижению стратегических целей бизнеса, прибыльности и росту стоимости компании.

В соответствии с этим оптимальное сочетание системы управленческого учета с возможностями системы контроллинга, показанное на рис. 11, состоит в следующих аспектах:

- «обеспечение прозрачности результатов, финансов, процессов и стратегий, способствуя тем самым более высокой эффективности;
- координация подцелей и подпланов в рамках единого целого и организация системы внутрифирменной отчетности;
- выстраивание процесса постановки целей, планирования и управления так, чтобы каждый сотрудник, принимающий решение, ориентировался на цели компании;
- обеспечение сбора необходимых для этого данных»¹⁵.

Модель системы управленческого учета состоит из восьми основных подсистем, каждая из которых способствует информатизации управленческих решений по определенным функциям. Каждая подсистема, представленная на рисунке, отражает взаимодействие

¹⁴ См.: Юрева Л. В., Долженкова Е. В. Развитие учетно-аналитического инструментария управления коммерческими организациями : моногр. / УрФУ; Нижнетагил. технол. ин-т (филиал) УрФУ. Нижний Тагил : НТИ (филиал) УрФУ, 2022. 121 с.

¹⁵ Юрева Л. В. Анализ взаимосвязи концепций контроллинга и управленческого учета // Стратегический управленческий анализ. 2008. № 2 (5). С. 22–38.

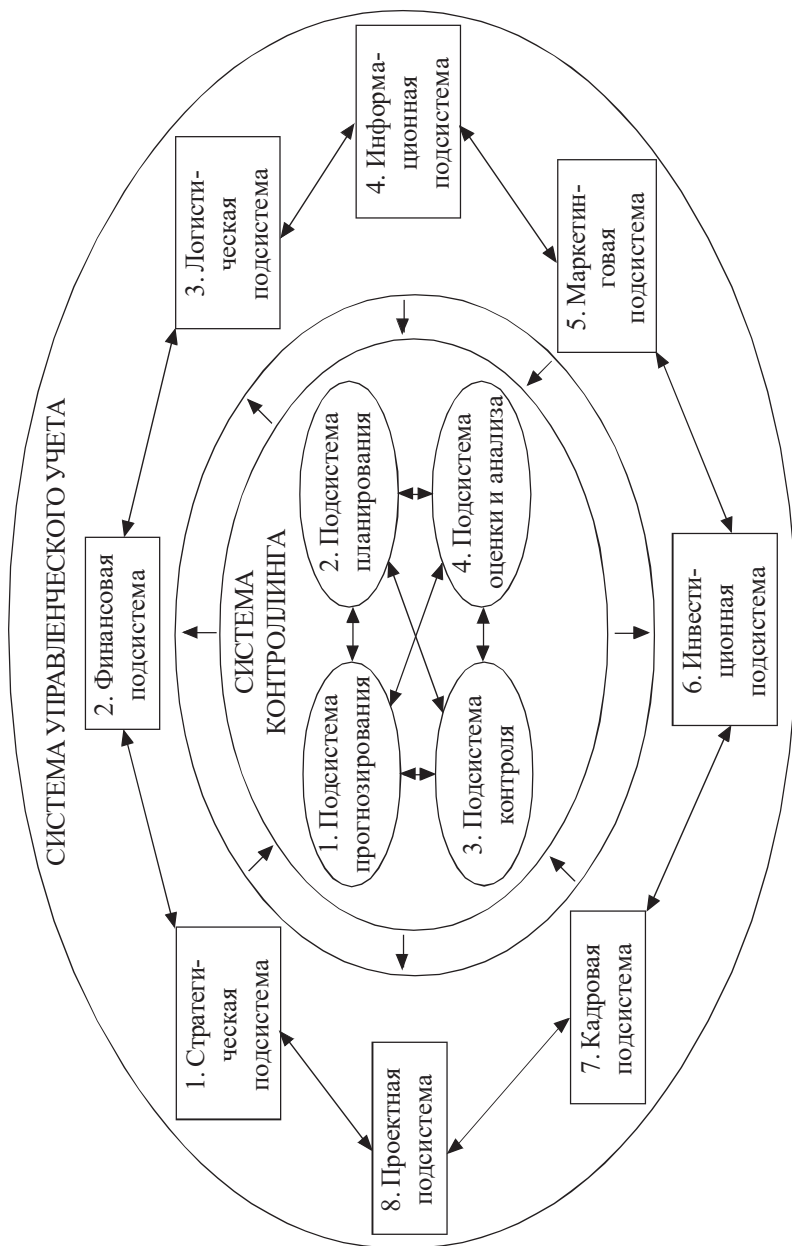


Рис. 11. Взаимодействие подсистем контроллинга и управленческого учета

управленческого учета и контроллинга определенной направленности. «Модель системы контроллинга включает в себя основной блок подсистем прогнозирования, планирования, контроля и анализа, совместное функционирование которых обеспечивает обоснование, контроль реализации и оценку эффективности принимаемых управленческих решений, а также отвечает за выполнение определенных процессов и формирует соответствующие результаты.

Итогом работы подсистемы прогнозирования является формирование перспективных прогнозов изменения внешней среды, а также диагностирование прогнозных результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия»¹⁶.

В подсистеме планирования создаются:

- операционные программы;
- финансовые планы;
- планы центров ответственности;
- планируемые значения оценочных показателей.

Подсистема контроля осуществляет сбор информации в рамках:

- учета фактических данных деятельности предприятия;
- учета фактических данных по центрам ответственности;
- оперативного контроля качества, сроков и результатов бизнес-процессов.

В подсистеме оценки и анализа реализуются:

- комплексная оценка и анализ прогнозных, плановых и фактических показателей деятельности предприятия;
- определение направлений и мер по повышению эффективности центров ответственности и бизнес-процессов.

Стратегическая подсистема реализует формирование информации в рамках стратегии развития предприятия, например, с помощью инструментов стратегического анализа, SWOT-анализа, матрицы BCG, матрицы McKinsey и т. д.

Финансовая подсистема основывает свою деятельность на инструментах бюджетирования, планирования, управления дебиторской и кредиторской задолженностью.

¹⁶ Юрьева Л. В., Долженкова Е. В. Развитие учетно-аналитического инструментария управления коммерческими организациями. С. 32.

Логистическая подсистема способствует информатизации управленческих решений в результате использования механизмов управления поставками, планирования и нормирования запасов, управления запасами, нормирования закупок и потребления.

Информатизационная подсистема использует возможности автоматизированной системы управления предприятием, а также системы управления взаимоотношениями с клиентами.

Маркетинговая подсистема формирует информацию на основе маркетинговых исследований и их анализа, ценообразования, управления распределением и сбытом.

Инвестиционная подсистема основывает свою деятельность на инвестиционном анализе, моделировании и его оценке, бизнес-планировании, инструменте инновационного менеджмента.

Кадровая подсистема реализует формирование информации на основе кадрового маркетинга и менеджмента, использования инструментов по мотивации персонала, обучению и повышению квалификации персонала.

Проектная подсистема использует возможности проектного менеджмента, сетевого моделирования, управления ресурсным обеспечением.

Таким образом, несмотря на обозначенные в настоящей главе различия управленческого учета и контроллинга, можно констатировать определенную тождественность их роли, целей и задач в организации бизнес-процессов предприятия с разграничением методологического инструментария и организационных структур, используемых для достижения поставленных целей.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите исследователей управленческого учета.
2. На основе чего сформировался управленческий учет в России?
3. Что такое директ-костинг ?
4. В чем заключается особенность стандарт-коста?
5. Назовите основные предпосылки современного управленческого учета.

6. Охарактеризуйте историческое развитие методологии управленческого учета.
7. Выделите направления современного управленческого учета.
8. Охарактеризуйте формирование управленческого учета в США.
9. Сформулируйте определения управленческого учета в трактовке различных ученых.
10. Почему нет единого определения понятия «управленческий учет»?
11. Для чего необходим управленческий учет на предприятии, по мнению А. Д. Шеремета?
12. Чем различаются системы финансового, налогового и управленческого учета?
13. Что является целью управленческого учета на предприятии?
14. Какое место занимает управленческий учет в общей системе менеджмента на предприятии?
15. В чем заключалась необходимость выделения управленческого учета как отдельного направления бухгалтерского учета?
16. Кто является потребителем информации управленческого учета?
17. В чем заключаются общие принципы управленческого учета?
18. В чем заключаются специфические принципы управленческого учета?
19. Какие основные методы управленческого учета применяются на предприятиях?
20. Охарактеризуйте элементы системы управленческого учета.
21. Опишите функции специалиста по управленческому учету в России.
22. Опишите функции службы по сопровождению управленческого учета на предприятии.
23. Как можно повысить полезность информации системы управленческого учета?
24. Опишите последовательность схемы постановки управленческого учета.
25. Дайте определение контроллинга.
26. Назовите объекты контроллинга на предприятии.
27. Опишите основные составляющие, характеризующие понятие «контроллинг».
28. Охарактеризуйте основные задачи контроллинга.
29. Перечислите и охарактеризуйте функции контроллинга.
30. Опишите взаимосвязь основных функций контроллинга в общей системе управления предприятием.
31. Перечислите и опишите методы контроллинга.

32. Опишите основные черты директ-костинга.
33. Для чего необходимо формирование и калькулирование усеченной себестоимости?
34. Что такое сумма покрытия?
35. Опишите основные черты стандарт-коста.
36. Охарактеризуйте сущность метода «стандарт-кост».
37. Какие существуют элементы системы контроллинга?
38. В чем состоит преимущество контроллинга перед управленческим учетом?
39. В чем заключаются наиболее существенные отличия контроллинга от управленческого учета?
40. В чем различие целей управленческого учета и контроллинга?
41. В чем различие функций управленческого учета и контроллинга?
42. В чем различие основных задач управленческого учета и контроллинга?
43. В чем различие цели управленческого учета и цели контроллинга?
44. Совпадают ли предметы в управленческом учете и контроллинге?
45. Совпадают ли объекты в управленческом учете и контроллинге?
46. В чем различие принципов управленческого учета и контроллинга?
47. В чем различие методов и инструментов, используемых в управленческом учете и контроллинге?
48. Какие сферы деятельности предприятия отражают управленческий учет и контроллинг?
49. Сравните сущность управленческого учета и контроллинга.
50. Охарактеризуйте основные функции и задачи контроллинга в области оперативного учета.
51. Сравните два уровня контроллинга.
52. Перечислите основные инструменты формирования системы контроллинга и системы управленческого учета.
53. Что такое система отчетности?
54. Что такое система сбалансированных показателей?
55. Что такое процессно-ориентированное управление?
56. Дайте определение понятия «бюджетирование».
57. Как можно осуществить взаимодействие подсистем контроллинга и управленческого учета на предприятии?
58. Что создается в подсистеме планирования?
59. Что осуществляется в подсистеме контроля?
60. Для чего нужна подсистема оценки и анализа?

Практические задания

Задание 1. Проанализировать изменения структуры себестоимости продукции. Сформулировать выводы.

Элементы затрат	Базовый период, тыс. руб.	Структура себестоимости в базовом периоде	Отчетный период, тыс. руб.	Структура себестоимости в отчетном периоде	Изменение себестоимости продукции, тыс. руб.	Изменение структуры себестоимости, %
Материальные затраты	400		800			
Затраты на заработную плату	350		500			
Энергетические затраты	750		400			
Амортизация	500		200			
Прочие затраты	60		200			
Себестоимость продукции						

Задание 2. Рассчитать среднюю цену 1 кг пряников, реализуемых в различных магазинах города. В качестве исходных данных в таблице указаны объемы реализованной продукции в денежном выражении и цены 1 кг пряников в разных магазинах.

Магазин	Объем реализованной продукции, руб.	Цена 1 кг пряников, руб.
Первый	4550	80
Второй	1800	95
Третий	7460	78

Задание 3. Определить цену реализации на порцию второго, которое состоит из куриной котлеты с овощным гарниром, в университетской столовой. Известно следующее:

- оптовая цена сырья, полуфабрикатов, продукта – 150 руб/кг;
- налог на добавленную стоимость к оптовой цене – 20 %;
- торговая надбавка – 25 % исходя из цен, оплаченных поставщику за товары без учета НДС;
- наценка общественного питания – 38 %, исходя из цен, оплаченных поставщику за товары без учета НДС;
- налог на добавленную стоимость (НДС) в студенческих столовых на вновь созданную стоимость не применяется.

Задание 4. Предприятие, находящееся в Калининградской области, выпускает и реализует рыбные паштеты с различными добавками (грибы, сливки, кусочки копченого мяса или обжаренного лука) по цене 180 руб. за штуку. Себестоимость производства и реализации единицы продукции 120 руб. За месяц планируемый объем продаж обычно составляет 29 000 штук. В начале текущего года предприятие приняло ценовую стратегию снизить цену в марте на 7,5 % и сохранить сумму месячной валовой прибыли в общей величине выручки от продаж прошлого месяца. Определить рентабельность продаж до и после изменения цены.

Задание 5. Цена единицы продукции 220 руб. Переменные издержки на единицу продукции 130 руб. Постоянные издержки на единицу продукции 60 руб. Объем производства 10 000 шт.

Определить:

- 1) влияние 10-процентного изменения переменных расходов на прибыль;
- 2) влияние 10-процентного изменения постоянных расходов на прибыль;
- 3) влияние 10-процентного изменения объема реализации на прибыль;
- 4) влияние 10-процентного изменения цены единицы продукции на прибыль.

Задание 6. Условно-постоянные годовые расходы в компании равны 12 000 ден. ед., отпускная цена единицы продукции – 16 ден. ед., переменные расходы на единицу продукции – 10 ден. ед.

Рассчитайте критический объем продаж в натуральных единицах.

Как изменится значение этого показателя, если:

- условно-постоянные расходы увеличатся на 15 %;

- отпускная цена возрастет на 2 ден. ед.;
- переменные расходы возрастут на 10 %;
- изменятся в заданных пропорциях все три фактора?

Задание 7. Годовая потребность компании в производимых ею полуфабрикатах равна 12 000 ед. Себестоимость полуфабрикатов складывается из следующих компонентов:

- переменные затраты сырья (на единицу) – 15 ден. ед.;
- переменные затраты труда (на единицу) – 8 ден. ед.;
- переменные накладные расходы (на единицу) – 5 ден. ед.;
- постоянные накладные расходы – 92 000 ден. ед.

Существует альтернатива покупки этих полуфабрикатов у поставщика по цене 20 ден. ед. за штуку. Какой вариант более предпочтителен, если в случае покупки полуфабрикатов постоянные накладные расходы могут быть уменьшены на 35 %?

Задание 8. Типография разработала и изготовила перекидные календари тиражом 54 000 шт. по цене 33 руб. за календарь. Удельные переменные затраты в расчете на один календарь составили 15 руб., постоянные – 9 руб. В целях привлечения клиентов в декабре руководство типографии решило снизить цену на календари до 30 руб. и вложить 30 тыс. руб. в саморекламу.

Какой при этом ожидается рост заказов?

2. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ (РАСХОДОВ)

2.1. Понятия «затраты», «расходы» и их основные классификации

Основными объектами управленческого учета являются доходы и расходы предприятия, но наиболее сложные вопросы возникают при учете и контроле именно расходов (затрат). Часто понятия «затраты» и «расходы» используются как синонимы или в сочетании с понятием «издержки». Например, издержки производства определяют как затраты на различные виды ресурсов, а издержки обращения – как расходы на реализацию произведенной продукции. Однако термин «издержки» относится к общеэкономическим терминам, в нем не отражается специфика учетно-аналитической деятельности. Поэтому рассмотрим более подробно отличие «расходов» от «затрат» именно в бухгалтерском аспекте.

Как указывалось в главе 1, в управленческом учете нет законодательно регулируемых терминов, поэтому для понимания разницы в данных понятиях необходимо обратиться к нормативной базе финансового и налогового учета.

Затраты – стоимостное выражение используемых в хозяйственной деятельности организации материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов. Затраты являются активами и учитываются в бухгалтерском балансе в строке «Запасы» до того момента, когда перестанут приносить экономическую выгоду, то есть когда будут реализованы или произойдет их выбытие иным образом.

Понятие **«расходы»** в российских (ПБУ) и международных (МСФО) стандартах бухгалтерского учета определяется следующим образом: «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой

организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)»¹.

Также приводятся обязательные условия, при одновременном наличии которых *затраты признаются как расходы*:

- «расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации»².

Аналогичная формулировка существует в главе 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций», где признание затрат расходами связано с отчетным периодом формирования налогооблагаемой прибыли³.

Таким образом, как указано в нормативных документах, разница между затратами и расходами возникает, во-первых, относительно определенного отчетного периода (месяц, квартал, календарный год); во-вторых, применительно к формированию финансового результата. Затраты (активы) становятся расходами в данном отчетном периоде, если перестают приносить экономическую выгоду, так как они полностью или частично списаны на уменьшение прибыли.

Для целей управленческого учета и контроллинга данный аспект имеет также основополагающее значение. Наибольшее внимание при этом уделяется затратам, так как, помимо контроля формирования финансового результата в контексте предоставления отчетности, в задачи входят планирование, калькулирование и разработка многовариантных управленческих решений.

¹ Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ 10/99» (с изменениями и дополнениями). Пункт 2 ПБУ 10/99 // «КонсультантПлюс»: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения: 15.05.2023).

² Там же. Пункт 16 ПБУ 10/99.

³ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (часть I, II) // «КонсультантПлюс»: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/III9uybb4v355835894 (дата обращения: 15.05.2023).

Рассмотрим наиболее часто применяемые классификации затрат (расходов). Часть из них предусмотрена вышеперечисленными нормативными документами, другие возникли в ходе методического обобщения практического опыта в различных сферах деятельности.

Общая характеристика всех рассматриваемых классификаций приведена в табл. 3.

Т а б л и ц а 3

Общая характеристика основных классификаций затрат (расходов)

№ п/п	Классификационный признак	Виды затрат (расходов) в классификации	Краткая характеристика вида затрат (расходов)
1	По характеру и условиям осуществления деятельности	Для целей бухгалтерского учета (ПБУ 10): – расходы по обычным видам деятельности; – прочие расходы. Для целей налогового учета (гл. 25 НК): – расходы по обычным видам деятельности; – внереализационные расходы	Расходы, связанные с осуществлением основного вида деятельности, имеют непосредственное отношение к производству и реализации продукции, работ, услуг, формируют прибыль от продаж. Прочие (в налоговом учете внереализационные), не связаны с основной деятельностью, могут носить разовый или эпизодический характер, корректируют прибыль от продаж для целей формирования прибыли до налогообложения
2	По отношению к отчетному периоду	Расходы текущего отчетного периода: – обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами (другое название – затраты на продукт); – расходы (затраты) периода	Совершены и признаются в отчетности текущего периода

Продолжение табл. 3

№ п/п	Классификационный признак	Виды затрат (расходов) в классификации	Краткая характеристика вида затрат (расходов)
		Отложенные расходы: – инвестиции, капитальные вложения; – расходы будущих периодов	Совершены в текущем отчетном периоде, но будут признаны в следующих периодах
3	По участию в формировании финансового результата по основному виду деятельности	Себестоимость	Расходы на производство продукции, работ, услуг
		Управленческие расходы	Расходы, связанные с управленческой деятельностью
		Коммерческие расходы	Расходы на реализацию продукции и товаров
4	По экономическим элементам и по статьям затрат	По элементам затрат: – материальные затраты; – затраты на оплату труда; – отчисления на социальные нужды; – амортизация; – прочие затраты В налоговом учете затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды составляют один общий элемент	По статьям затрат (примерный перечень, так как организация сама определяет номенклатуру статей): – основные, вспомогательные материалы, топливо, полуфабрикаты; – по видам профессий или по структурным подразделениям; – по видам социальных фондов; – по видам основных средств; – общепроизводственные, общехозяйственные расходы

Продолжение табл. 3

№ п/п	Классификационный признак	Виды затрат (расходов) в классификации	Краткая характеристика вида затрат (расходов)
5	По способу отнесения на себестоимость	Прямые	Имеют непосредственное отношение к себестоимости конкретного вида продукции, работ, услуг. Определяются по нормам или сметным расчетам
		Косвенные	Не имеют непосредственного отношения к себестоимости. Определяются за определенный период времени
6	По отношению к уровню деловой активности (объемам производства или реализации)	Переменные	Изменяются в соответствии с изменениями объемов производства или реализации (пропорциональные, прогрессивные, регрессивные и депрессивные)
		Постоянные	Не зависят от объемов производства или реализации, определяются за период
7	По отношению к технологическому процессу	Основные	Затраты непосредственно на производство
		Накладные	Затраты на управленческие и общехозяйственные цели
8	По отношению к центру ответственности	Подконтрольные	В зависимости от объективной и субъективной возможности осуществления контроля
		Неподконтрольные	
9	По значимости для принятия управленческих решений	Релевантные	Используются при выборе наиболее оптимального из нескольких вариантов решений
		Нерелевантные	

Продолжение табл. 3

№ п/п	Классифика- ционный признак	Виды затрат (расходов) в классификации	Краткая характеристика вида затрат (расходов)
10	По составу	Одноэлементные	Комплексные затраты мо- гут включать в себя не- сколько элементов, напри- мер общепроизводствен- ные или общехозяйствен- ные расходы
		Комплексные	
11	По возмож- ности планирования и регули- рования	Планируемые/ непланируемые или регулируемые/ нерегулируемые	Планируемые затраты в основном используются при составлении плано- вых калькуляций по нор- мам. Непланируемые учи- тываются в фактических калькуляциях
12	По целе- сообразности расходов	Производительные	Непроизводительные за- траты отражаются в фак- тических калькуляциях и вызваны различными видами потерь
		Непроизводительные	
13	По перио- дичности возникновения	Текущие	Текущие затраты произ- водятся планоно в каждом отчетном периоде, едино- временные вызваны их производственной необ- ходимостью или управлен- ческими целями, но не яв- ляются постоянными
		Единовременные	
14	По отношению к нормиро- ванию	Фактические	Учитываются на основа- нии фактических данных по документам
		Нормативные	Рассчитываются по нор- мам

№ п/п	Классифика- ционный признак	Виды затрат (расходов) в классификации	Краткая характеристика вида затрат (расходов)
15	В соответствии со счетами финансового учета	Счет 20. Основное производство. Счет 21. Полуфабрикаты (собственного производства). Счет 23. Вспомогательное производство. Счет 25. Общепроизводственные расходы. Счет 26. Общехозяйственные расходы. Счет 28. Брак в производстве. Счет 29. Обслуживающие производства и хозяйства. Счет 44. Расходы на продажу	

1. *Классификация по характеру и условиям осуществления деятельности.* Предусмотрена законодательными документами, разделяет расходы на расходы, связанные с основным видом деятельности, и расходы, не связанные с ней. Это обусловлено тем, что формирование прибыли от продаж (по основной деятельности) должно соответствовать определенным сметам, калькуляциям и другим нормативным требованиям. Расходы, не относящиеся к формированию прибыли от продаж, могут возникать по различным причинам и носят лишь корректировочный характер. Для организаций различного типа одни и те же операции могут относиться к разным видам расходов. Например, сдача имущества в аренду и обусловленные этим расходы могут быть как основным, так и прочим видом деятельности.

2. *Классификация по отношению к отчетному периоду.* Расходы данного (текущего) отчетного периода, которые обусловлены фактами хозяйственной деятельности и признаны в отчете о финансовых результатах (декларации по налогу на прибыль), делятся на две категории.

Расходы, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами («затраты на продукт»), должны быть пропорциональны реализации продукции, работ, услуг в отчетном периоде. Это достигается за счет распределения затрат на продукт между текущими прямыми расходами, которые участвуют в формировании

доходов отчетного периода, и запасами (остатками незавершенного производства или полуфабрикатами). Это обусловлено разделением во времени процесса производства продукции и процесса ее реализации, а также возможностью скопления на складах произведенной продукции, которую нет возможности продать в конкретном отчетном периоде.

Расходы периода признаются в полном объеме отчетного периода (обычно это месяц или квартал) независимо от факта получения доходов, например, амортизационные начисления на основные средства, используемые для управленческих целей, арендная плата, заработная плата управленческого аппарата, коммунальные платежи общехозяйственного назначения. Расходы периода сразу списываются на финансовые результаты, минуя стадию отражения в качестве активов или незавершенного производства.

Отложенные расходы – расходы, которые были произведены в текущем периоде, но получение дохода от использованных для этого ресурсов, будет относиться к одному или нескольким будущим отчетным периодам. К таким расходам могут относиться инвестиции (капитальные вложения) и расходы будущих периодов (например, расходы на рекламу, оплачиваемые на год вперед).

3. *Классификация по участию в формировании финансового результата по основному виду деятельности.* Обозначенные в предыдущей классификации расходы, относящиеся к текущему отчетному периоду, в свою очередь, подразделяются на себестоимость, управленческие и коммерческие расходы, что нашло нормативное отражение в форме Отчета о финансовых результатах, утвержденного Министерством финансов⁴.

Под **себестоимостью** на промышленных предприятиях и в организациях, выполняющих работы и оказывающих услуги, понимается сумма всех затрат на их создание, включая стоимость материально-производственных запасов и энергоносителей, тру-

⁴ См.: Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н (ред. от 19.04.2019) «О формах бухгалтерской отчетности организации»// «КонсультантПлюс»: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafdaddd518/ (дата обращения: 15.05.2023).

довых затрат, амортизационных отчислений и других расходов. В торговых организациях по строке «Себестоимость» в отчетности отражается покупная цена товаров. Затраты, включаемые в себестоимость, можно характеризовать как затраты на продукт, указанные в предыдущей классификации, так как они имеют непосредственное отношение к отчетному периоду.

Управленческие расходы относятся к осуществлению управления предприятием как единым имущественно-финансовым комплексом и включают также часть расходов общехозяйственного назначения, которые не имеют непосредственного отношения к менеджменту высшего руководства. Управленческие расходы могут отражаться в конкретном отчетном периоде двумя способами:

1) управленческие расходы выступают в качестве косвенных по отношению к определенным видам деятельности, выполняемым работам или ассортименту производимой на предприятии продукции. Они исчисляются в целом за месяц, а затем подлежат распределению пропорционально выбранной базе, которая зависит от отраслевых и географических особенностей. В этом случае они не могут быть признаны расходами определенного отчетного периода до тех пор, пока не возникнут соответствующие доходы от продаж именно этих видов продукции, работ или услуг;

2) управленческие расходы квалифицируются как расходы периода, полностью относятся на финансовые результаты деятельности предприятия и не имеют прямо пропорциональной зависимости от получаемых в данном периоде доходов.

Коммерческие расходы (расходы на продажу) включают все затраты, связанные с реализацией продукции на промышленных предприятиях или товаров в торговле. К ним могут относиться расходы на содержание складов, погрузо-разгрузочные работы, рекламу, доставку товаров или продукции покупателям, функционирование отделов сбыта и другие аналогичные расходы. Аналогично управленческим расходам они могут либо распределяться пропорционально объемам реализации, либо полностью признаваться расходами текущего отчетного периода.

Таким образом, именно управленческие и коммерческие расходы в соответствии с российским законодательством имеют вариативный характер списания на финансовые результаты, что определяется в учетной политике каждого предприятия на основании особенностей его функционирования. Они могут признаваться расходами периода и списываться в момент их возникновения, а также включаться в доле косвенных расходов в себестоимость калькуляционных единиц, сопоставимую с получаемыми от продаж доходами.

4. *Классификации по экономическим элементам и по статьям затрат.* Под **экономическим элементом затрат** принято понимать экономически однородный вид ресурсов, используемых для производства и реализации продукции (работ, услуг). Данная группировка непосредственно связана с проведением экономического анализа себестоимости, что позволяет идентифицировать структуру затрат для проведения факторного анализа. В зависимости от удельного веса наиболее существенных элементов принято разделять отрасли экономики на материалоемкие с преобладанием материальных затрат (чаще всего это производственная деятельность промышленных предприятий), трудоемкие с превалированием затрат на оплату труда (к ним относятся преимущественно оказание услуг и выполнение работ) и фондоемкие (виды деятельности, имеющие высокий уровень автоматизации, благодаря чему значительную долю составляет амортизация основных средств). Реже встречаются виды деятельности с преобладанием прочих расходов, состоящих из услуг сторонних организаций (например, туристический бизнес).

Для целей бухгалтерского учета данная классификация содержит пять элементов:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизационные отчисления;
- прочие затраты.

В налоговом учете затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды составляют один общий элемент.

Данная классификация применяется в нормативных документах и бухгалтерского, и налогового учета для целей формирования единообразных показателей отчетности. Однако внутреннее содержательное и стоимостное наполнение каждого элемента обусловлено видом деятельности и организационной структурой конкретного предприятия или организации. Поэтому для учета производственной и управленческой специфики классификация по элементам может быть развернута в более аналитическом разрезе – по статьям затрат.

Статья затрат – совокупность затрат, отражающая их однородное целевое использование. Совокупность используемых статей затрат принято называть номенклатурой затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно, за основу принимаются отраслевые методические рекомендации, но специфика деятельности предоставляет руководителям предприятий определенную свободу выбора.

Для целей финансового учета при классификации по элементам затрат предусмотрены стандартные синтетические счета, при классификации по статьям затрат – аналитические субсчета, утверждаемые в учетной политике и рабочем плане счетов самого предприятия.

5. Классификация затрат (расходов) по способу отнесения на себестоимость.

Прямые затраты – это затраты, которые можно непосредственно рассчитать на носитель затрат (объект калькулирования) на основе первичных документов или нормативов. **Косвенные затраты** не могут быть отнесены в момент возникновения прямо на объект калькулирования, необходимы дополнительные расчеты по их распределению пропорционально той или иной выбранной базе.

Некоторые виды затрат могут выступать и прямыми, и косвенными в зависимости от их назначения. Например, материалы, из которых изготавливается продукция, являются только прямыми

ми, поскольку их расход на конкретные изделия обусловлен производственными стандартами. А вот затраты на энергоносители могут отражаться как прямые в случае, если есть возможность определить расход электроэнергии через показания счетчика или производственную мощность оборудования. Если это электроэнергия на освещение цеха, то она будет относиться к косвенным затратам, так как невозможно проследить непосредственную связь между ее расходом за месяц и себестоимостью каждого изделия. Аналогичными элементами являются амортизация оборудования и помещений общехозяйственного и общепроизводственного назначения, заработная плата руководящих работников подразделений.

6. Классификация по отношению к уровню деловой активности (объемам производства или реализации).

Условно-переменные – это затраты, величина которых зависит от уровня деловой активности в пропорциональной зависимости, а **условно-постоянные** – затраты, величина которых не зависит от объемов производства и продаж.

Переменные затраты в зависимости от соотношения изменения затрат и объема производства подразделяются на пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные и регрессивные.

Пропорциональные – изменение затрат равно изменению объема производства или загрузки оборудования (например, заработная плата рабочих по прямым сдельным расценкам).

Прогрессивные растут быстрее, чем увеличивается объем производства (например, при сдельно-прогрессивной системе оплаты труда выпуск продукции в пределах нормы оплачивается по обычным расценкам, а при повышенной производительности труда – по более высоким расценкам, предусмотренным коллективным договором).

Дегрессивные затраты растут медленнее, чем увеличиваетс^я объем производства (например, затраты на топливо, энергоносители, многие группы вспомогательных материалов).

Регрессивные затраты сокращаются в абсолютном выражении, несмотря на рост объема производства.

Динамику рассмотренных видов затрат можно изобразить на графике (рис. 12).

Для описания поведения затрат можно использовать **коэффициент реагирования затрат**:

$$K_{pz} = \frac{\% \text{ изменения затрат}}{\% \text{ изменения объема}}. \quad (1)$$

Коэффициент реагирования пропорциональных затрат равен 1, деgressивных – в пределах от 0 до 1 (относительный рост затрат меньше, чем относительное увеличение объема производства или продаж), прогрессивных – больше 1 (относительное увеличение затрат больше, чем увеличение объема производства или реализации). Коэффициент реагирования постоянных затрат равен 0, так как они не зависят ни от объема производства, ни от объема продаж.

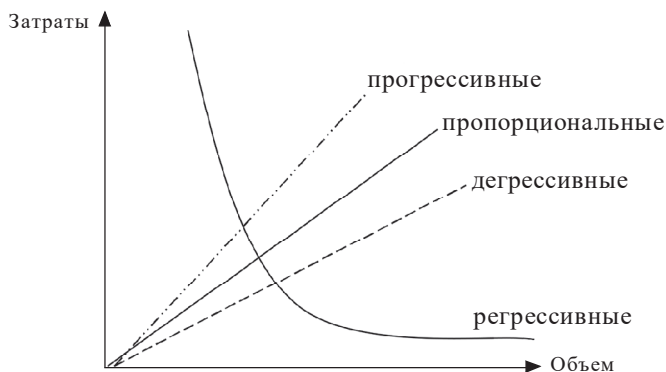


Рис. 12. Виды переменных затрат

К **условно-постоянным затратам** относятся затраты, размеры или суммы которых существенно не меняются или меняются незначительно по отношению к изменениям объема производства (например, амортизация основных средств, начисляемая линейным методом, оплата труда административно-управленческого персонала, коммунальные услуги общехозяйственного назначения).

Постоянные затраты принято классифицировать на полезные и бесполезные («холостые»):

$$З_{\text{пост}} = З_{\text{полезн}} + З_{\text{бесполезн}}. \quad (2)$$

Бесполезные затраты возникают, если использование производственного фактора осуществляется не в полной мере. Например, если производственное оборудование загружено не на полную мощность, на него в любом случае продолжает начисляться амортизация, исходя из срока полезного использования согласно календарным месяцам.

Если обозначить оптимальное использование мощности оборудования (выпуск продукции в натуральных единицах) $M_{\text{опт}}$, а его плановый уровень использования – $M_{\text{план}}$, то полезные и холостые (бесполезные) затраты можно рассчитать следующим образом:

$$З_{\text{полезн}} = M_{\text{план}} \times \frac{З_{\text{пост}}}{M_{\text{опт}}}, \quad (3)$$

или

$$З_{\text{полезн}} = З_{\text{пост}} \times \% \text{ использования мощности}, \quad (4)$$

$$\text{где } \% \text{ использования мощности} = \frac{M_{\text{план}}}{M_{\text{опт}}}; \quad (4.1)$$

$$\% \text{ использования мощности} = M_{\text{план}} / M_{\text{норм}}; \quad (4.2)$$

$$З_{\text{бесполезн}} = (M_{\text{опт}} - M_{\text{план}}) \times \frac{З_{\text{пост}}}{M_{\text{опт}}}. \quad (5)$$

Бесполезные затраты являются в данном случае прямыми убытками предприятия.

Графически связь полезных и бесполезных затрат изображена на рис. 13.

В некоторых случаях можно избежать 100 % убытков, если обозначить некоторую делимость факторов, обуславливающих постоянство затрат. Например, при наличии нескольких экземпляров аналогичного оборудования и их неполной эксплуатации можно рассматривать варианты продажи неиспользуемых экземпляров,



Рис. 13. Взаимосвязь полезных и бесполезных затрат

разбора устаревших агрегатов на запасные части, сдачи в аренду в случаях сезонного или периодического их использования.

Величина большинства постоянных затрат не является абсолютно фиксированной, поэтому часто они называются условно-постоянными. Например, затраты являются постоянными для конкретного, запланированного заранее объема производства, но под влиянием внешних или внутренних непредсказуемых факторов они могут возрастать либо уменьшаться. Наиболее ярко это проявляется в производствах или услугах, имеющих сезонный характер (сельское хозяйство, перерабатывающая и пищевая промышленность, туристический бизнес, рыболовство).

На практике «чистая» классификация затрат на постоянные и переменные искажается из-за воздействия на размер затрат совокупности факторов, а не только объема производства, поэтому одним из широко распространенных допусков при классификации затрат является линейность.

Метод линейной аппроксимации позволяет превратить затраты с нелинейными зависимостями в линейные. Этот метод использует понятие релевантных уровней. *Релевантный уровень* – уровень предполагаемой деловой активности, внутри которого многие нелинейные затраты могут быть оценены как линейные. Пример оценки поведения затрат в виде линейной функции в пределах релевантного уровня приведен на графике (рис. 14).

При анализе смешанных затрат применяются методы, позволяющие выделить постоянную и переменную части на основании установленных предприятием признаков. Наиболее простыми из них считаются метод анализа счетов, графический метод, метод «высшей и низшей точек», а также статистические и экономико-математические методы (метод наименьших квадратов (регрессионный анализ)), метод корреляции и др.

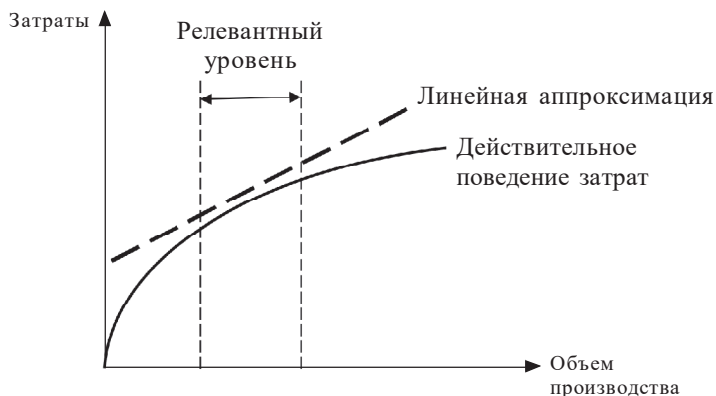


Рис. 14. Линейная аппроксимация и релевантный уровень

7. *Классификация по отношению к технологическому процессу.* Включает в себя **основные расходы**, непосредственно относящиеся к производству продукции, работ, услуг, и **накладные расходы**, связанные с управленческой деятельностью или включающие в себя расходы общехозяйственного назначения.

8. *Классификация по отношению к конкретному центру ответственности.* Затраты могут быть **подконтрольными** и **неподконтрольными**. Подконтрольность означает возможности менеджеров различного уровня влиять на размер затрат, обосновывать их необходимость или корректировать количественные и стоимостные характеристики. Например, отдел маркетинга может контролировать расходы на рекламу, начальники подразделений — эффективность использования рабочего времени работников основного производства или уровень загрузки оборудования.

Неподконтрольные затраты чаще всего возникают при влиянии внешних факторов или при нарушенных логистических связях внутри предприятия. Например, работники основного производства получили материалы несоответствующего качества или в меньшем количестве, чем требуется для планового выпуска продукции.

Требуется время (остановка производства) для выявления причин, среди которых может оказаться как вина поставщиков (внешний фактор), так и вина работников склада, не обеспечивших своевременную доставку необходимых материалов в данный цех.

Подконтрольность выражается весьма условно. Она зависит как от объективных причин (изменение стоимости материалов, энергоносителей, услуг), так и от субъективных (квалификация руководящих работников, соблюдение трудовой дисциплины).

9. Классификация затрат по уровню значимости для принятия конкретных управленческих решений. Выделяют релевантные затраты (имеющие существенное значение для конкретного решения) и нерелевантные (никак не влияющие на конкретное управленческое решение).

Релевантные затраты различаются в зависимости от выбираемого варианта решения, например:

- переменные затраты на единицу продукции – возникают при производстве каждой дополнительной единицы или при выборе новых видов для расширения ассортимента;

- приростные затраты (differential cost, incremental cost) – разница между затратами, связанными с одним вариантом действий, и затратами, связанными с другим вариантом действий, в том числе при выборе одного из нескольких конкурирующих проектов, если затраты, общие для обоих проектов, игнорируются;

- вмененные издержки или альтернативная стоимость (opportunity cost) – маржинальный доход, потерянный в результате предпочтения одного варианта другому.

Процесс принятия решений с учетом релевантных затрат включает следующие этапы:

- объединение всех возможных затрат, связанных с конкретным вариантом решения;

- исключение затрат прошлых периодов;
- исключение затрат, общих для всех вариантов;
- отбор наилучшего варианта на основе оценки релевантных затрат.

Нерелевантные затраты не изменяются и никак не соотносятся с конкретным управленческим решением. Ввиду этого нерелевантные затраты отбрасываются и не принимаются в дальнейших расчетах.

Классификации затрат (расходов) с номера 10 по номер 15, представленные в табл. 3, также имеют место, но не играют столь существенную роль для управленческого учета, как те, которые были рассмотрены подробно в данном параграфе.

2.2. Принципы калькулирования себестоимости продукции, методы учета и калькулирования затрат

Калькулирование представляет собой процесс исчисления себестоимости продукции, работ, услуг. Калькуляции могут составляться на единицу или группу продукта, а также на части продукта разной степени готовности.

Сущность понятия «себестоимость» заключается в том, что это интегрированный показатель, отражающий то, во сколько обошлось предприятию производство продукции (работ, услуг) надлежащего качества в денежном выражении и натуральных измерителях.

Необходимость исчисления себестоимости связана с двумя группами причин. К первой группе относится обязательность предоставления финансовой отчетности, в состав которой включаются данные как об элементах затрат, ее формирующих, так и об остатках запасов, не включенных в состав расходов отчетного периода. Кроме традиционной финансовой отчетности данные о себестоимости могут быть использованы для составления других форм отчетности, например, статистической, отраслевой, отчетности

перед инвесторами. Вторая группа причин связана с такими внутренними целями управления предприятием, как планирование деятельности предприятия в целом и отдельных центров ответственности, контроля и анализа выполнения планов. Немаловажную роль калькулирование играет и в процессе ценообразования.

Классификации единиц исчисления себестоимости определяются на основании определяющих их факторов.

Классификация по готовности продукции – себестоимость валовой (произведенной), товарной (произведенной и готовой к реализации), отгруженной покупателям (но на которую еще не перешло право собственности по договору) и реализованной продукции.

Классификация по количественным признакам – себестоимость отдельной единицы продукции, группы однородной продукции по наименованию, техническим или потребительским свойствам и себестоимость всего объема продукции, выпущенной за определенный период.

Классификация по полноте включения текущих затрат – полная и ограниченная себестоимость.

Классификация в зависимости от оперативности формирования – фактическая и нормативная (плановая) себестоимость.

Объектами калькулирования могут быть продукт, часть продукта, группа продуктов, заказ, работа или услуга. Эти объекты с точки зрения их формирования в общей технологической производственной цепочке могут быть полностью законченными и готовыми к реализации, а также частично законченными (незавершенное производство, полуфабрикаты). Во втором случае себестоимость исчисляется по отдельным производственным операциям, переделам, стадиям.

Объекты калькулирования устанавливаются соразмерно технологическим процессам их изготовления в целом или по отдельным этапам. Для этого объект калькулирования должен быть кратным (то есть включать один или несколько) технологическим переходам внутри центров ответственности и мест возникновения затрат.

Выбор объектов калькулирования осуществляется на основании следующих предпосылок:

- особенностей технологического процесса, выделения в нем производственных фаз или переделов, последовательности размещения оборудования по участкам или производственным циклам;
- характеристик, предъявляемых к качеству или техническим параметрам продукции;
- организационной структуры предприятия;
- целей калькулирования (ценообразование, планирование, контроль, отчетность).

Калькуляционная единица является количественным измерителем объекта калькулирования.

Наиболее часто выделяются следующие виды калькуляционных единиц:

- натуральные, количественные (штука, тонна, метр);
- условно-натуральные (100 условных пар обуви, тонна хлеба);
- условные, в которых предусмотрено определенное содержание полезного вещества в продукте (молоко с определенным процентом жирности);
- единицы работы персонала (нормо-час, смена);
- единицы работы оборудования (машино-день, километр);
- стоимостные единицы.

Условно-натуральные единицы применяют в случаях, когда при большой номенклатуре продуктов затруднено калькулирование по всем наименованиям. Единицы работы используются в основном при оказании услуг.

Места возникновения затрат – структурные единицы или обособленные подразделения предприятия, в которых возникают затраты, особенно затраты общехозяйственного, общецехового назначения. Выбор мест возникновения затрат связан с тем, что только часть затрат можно отнести на конкретные виды продукции по прямому признаку, а косвенные (накладные) затраты чаще всего имеют непосредственное отношение именно к территории их возникновения, обусловлены организационной структурой или зависят от организации рабочих мест по признакам обслуживаемого работниками оборудования.

Основные принципы выделения мест возникновения затрат:

- по местам производства определенного вида или однородных видов продуктов;
- в соответствии с внутренней организационной структурой предприятия, штатного расписания, системы разделения и кооперации труда между производственными участками;
- региональный, географический;
- функциональный (по сферам снабжения, основного и вспомогательного производства, реализации продукции);
- технический или технологический в соответствии с расстановкой оборудования, последовательностью этапов производственного процесса.

Под **носителем затрат** понимают отдельную продукцию, группу продуктов, работу или услугу, а также их часть разной степени готовности, которые в процессе своего производства и продажи становятся причиной возникновения затрат.

Затраты, калькулируемые на определенный носитель затрат, рассчитываются по прямому признаку в соответствии с установленными нормативами.

Принципы выбора носителей затрат в качестве объектов учета:

- необходимость оперативного управления для планирования и контроля;
- необходимость калькулирования себестоимости продукции, в том числе для целей ценообразования;
- согласование группировки носителей затрат с объектами калькулирования.

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

Среди основных признаков классификации носителей затрат можно выделить:

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

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

Предварительные калькуляции составляются до изготовления продукта или до выполнения работ, услуг. К таким калькуляциям относятся:

- проектные для обоснования экономической эффективности инновационных проектов;
- нормативные;
- плановые;
- сметные расчеты.

Последующие (отчетные) калькуляции составляются после завершения выпуска продукции или фактического оказания услуги. Они отражают расчет фактической себестоимости по реально произведенным затратам. В качестве комбинированного варианта для повышения эффективности последующего анализа в отчетных калькуляциях может содержаться одновременно информация и о плановых, и о фактических показателях с расчетом выявленных отклонений.

К общим принципам калькулирования себестоимости продукции относятся:

- балансовое обобщение затрат на товарную продукцию по количественным показателям и в стоимостном выражении, включая отдельное исчисление себестоимости незавершенного производства, брака, побочной продукции и производственных отходов, а на предприятиях, калькулирующих услуги вспомогательного

производства для частичной реализации внешним покупателям, также отдельный учет затрат по услугам, потребляемым собственными подразделениями и услугами на сторону;

- отражение понесенных затрат в полной сумме в их первичной группировке, что особенно важно для исчисления себестоимости полуфабрикатов собственного производства, при наличии возвратных отходов или возвратной тары, а также при оказании услуг одними подразделениями предприятия другим;

- оценка побочной и бракованной продукции по сумме затрат на их производство;

- определение затрат на незавершенное производство в соответствии с выбранными принципами формирования его себестоимости, в том числе исходя из стабильности запасов незавершенного производства;

- взаимосвязь показателей калькулирования себестоимости отдельных видов продукции с организацией учета затрат в производственных подразделениях или по технологическим цепочкам;

- сопоставимость применяемых показателей в плановых (нормативных) и отчетных (фактических) калькуляциях;

- применение единых методов калькулирования и их преемственность;

- принцип пропорциональности: распределяемые косвенные затраты и выбранная для их распределения база распределения должны находиться в пропорциональной зависимости;

- проведение процесса исчисления себестоимости с учетом целевого назначения калькуляции (плановая, нормативная, фактическая и т. п.).

В зависимости от характера формируемой себестоимости классифицируют системы и методы учета и калькулирования затрат, общая характеристика которых представлена в табл. 4.

1. *Классификация по степени оперативности учета затрат.* Можно выделить **учет фактических затрат** и **учет нормативных (плановых) затрат**. Нормативный метод учета предполагает наличие установленных законодательством о сертификации или применяемыми технологиями норм потребления ресурсов

Т а б л и ц а 4

**Общая характеристика основных классификаций методов учета
и калькулирования затрат (расходов)**

№ п/п	Классифика- ционный признак	Методы учета затрат (расходов) в классификации	Краткая характеристика метода (системы) учета затрат
1	По степени оперативности учета	Нормативный метод (ме- тод нормативной или пла- новой себестоимости)	Наличие норм расхода ресурсов
		Метод фактической себе- стоимости	Фактическая себестоим- ность определяется как отклонение фактических показателей от норматив- ных (плановых)
2	По полноте включения затрат в себе- стоимость	Стандарт-кост (полная се- бестоимость)	В себестоимость включа- ются все затраты, при этом постоянные расходы рас- пределяются пропорцио- нально выбранной базе
		Директ-костинг (сокращенная себестоимость)	В себестоимость включа- ются только переменные расходы, а постоянные учитываются обособлен- но и списываются непо- средственно на финансо- вый результат
3	По объектам учета и калькули- рования	Позаказный	Объектом калькулирова- ния является законченный заказ (продукт, работа, услуга)
		Попередельный (попро- цессный), в том числе по- луфабрикатный и беспо- луфабрикатный	Объектом калькулирова- ния является определен- ная стадия производства продукта, выполнения работы, услуги

Окончание табл. 4

№ п/п	Классификационный признак	Методы учета затрат (расходов) в классификации	Краткая характеристика метода (системы) учета затрат
4	По алгоритмам калькулирования	Оценка затрат в незавершенном производстве	По фактической или нормативной себестоимости. По «полной» или ограниченной себестоимости
		Оценка затрат на брак продукции	Исправимый и неисправимый брак
		Оценка отходов производства	Возвратные и безвозвратные отходы
5	По организационным признакам и документальному оформлению	Методы учета материальных затрат	Лимитирование отпуска, контроль расхода, инвентаризация
		Методы учета затрат на оплату труда	Планирование численно-квалификационного состава. Учет выработки по конечной производственной операции, на каждой производственной операции, инвентарным методом, расчетным методом
		Методы учета амортизации и прочих расходов	Зависят от отраслевых особенностей и нормативов

и их ценового диапазона. При этом осуществление учета должно производиться одновременно с отражением отклонений и выявления причин несовпадения фактических и расчетных значений. Более подробно метод нормативной себестоимости будет рассмотрен в параграфе 2.3 данного учебного пособия.

2. *Классификация по полноте включения затрат в себестоимость.* Различают систему учета полных затрат «стандарт-кост» и систему «директ-костинг».

Система «стандарт-кост» заключается в формировании полной себестоимости, включающей в себя как переменные, так и постоянные (косвенные) затраты. Если переменные затраты могут определяться непосредственно по установленным стандартам и нормативам к выпуску продукции, то отнесение на себестоимость постоянных затрат представляет собой сложный учетный процесс, связанный как с идентификацией самих косвенных затрат, так и с выбором базы для их распределения.

Необходимость распределения косвенных затрат при калькулировании полной себестоимости возникает в большинстве случаев и определяется спецификой производственных и организационных процессов предприятия.

В общем виде **схема распределения косвенных затрат** выглядит следующим образом:

1) выбирается объект калькулирования, на который можно исчислить прямые затраты (вид продукции, группа продуктов, место возникновения затрат);

2) выбирается база для распределения затрат – вид показателя, который в дальнейшем будет использоваться для распределения (общая сумма прямых затрат, отдельный элемент или статья прямых затрат);

3) рассчитывается коэффициент распределения, чаще всего в процентах или долях, делением величины распределяемых косвенных затрат на величину выбранной базы распределения;

4) определяется величина косвенных затрат, которая приходится на каждую калькуляционную единицу или объект калькулирования путем распределения долей косвенных расходов пропорционально выбранной базе;

5) в результате себестоимость каждого объекта калькулирования будет складываться из суммы прямых затрат и распределенной доли косвенных затрат.

В качестве **базы распределения** могут выступать любой из экономических элементов или общая сумма затрат. Кроме того, базой распределения помимо продукта может выступать место возникновения затрат. Величина распределяемых затрат и величина

выбранной базы распределения должны находиться в пропорциональной зависимости. Традиционно в качестве базы распределения принимается заработная плата основных производственных рабочих, так как сдельные расценки являются экономически обоснованными и имеют непосредственное отношение к выпуску конкретного вида продукции.

Принцип дифференцированных баз распределения применяется для повышения объективности подходов к выбору баз распределения и оценки их значимости. В данном случае дифференциация означает, что для каждой из статей затрат применяются разные базы распределения. Например, затраты на оплату труда административно-управленческого персонала, включаемые в состав косвенных расходов, распределяют пропорционально величине заработной платы основных рабочих, выпускающих определенный вид продукции; затраты на содержание имущества общехозяйственного назначения – пропорционально площади помещений; коммерческие расходы – пропорционально выручке от продажи продукции соответствующего наименования.

Дифференциация по местам возникновения затрат, например, зависит от степени механизации трудовых процессов – либо заработная плата рабочих, либо машино-часы, связанные с продолжительностью обработки продукции.

3. *Классификация по объектам учета и калькулирования.* Предполагает деление методов калькулирования на позаказный и попереловый.

Позаказный метод наиболее часто используется в машиностроении, мебельном производстве, строительстве, то есть в производствах мелкосерийного или единичного характера. В этом случае объектом калькулирования является полностью законченный заказ (продукт, работа или услуга). Позаказный метод наиболее прост с точки зрения технологии калькуляционного процесса, но вызывает определенные сложности в случае, если изготовление конечного продукта занимает более одного отчетного периода.

Позаказный метод применяется в случаях производства сложных продуктов или заказов, когда наблюдается эффект суммиро-

вания затрат на их изготовление из нескольких более простых продуктов. При этом невозможно выделить самостоятельные стадии изготовления конечного продукта. Схема данного метода представлена на рис. 15.

Например, в качестве заказа выступает сборочная единица, состоящая из трех видов комплектующих – деталей 1, 2, 3, а также двух технологических операций – сборки и испытания.

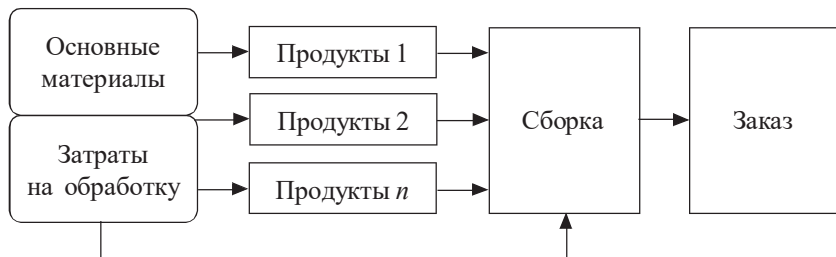


Рис. 15. Схема позаказного метода

Себестоимость окончательного заказа складывается:

- из себестоимости входящих в заказ деталей (может быть покупная стоимость детали или комплекс затрат на ее изготовление);
- затрат на осуществление двух технологических операций (оплата труда, стоимость энергоносителей, прочие дополнительные расходы);
- начисленной на данный заказ доли косвенных общепроизводственных затрат (общая сумма косвенных затрат за период распределяется по заказам пропорционально выбранной базе);
- прямых коммерческих затрат, связанных со сбытом данного заказа (в случае, если их можно выделить в качестве прямых).

Попередельный метод применяется в химической, нефтеперерабатывающей, текстильной, пищевой, металлургической промышленности, то есть в производствах с массовым выпуском продукции, которая проходит последовательную обработку по нескольким стадиям, называемым переделами. В качестве объектов учета могут приниматься отдельные виды продукции, а также отдельные переделы.

Попередельный метод используется для калькулирования себестоимости простого (одноэлементного) продукта после определенной стадии обработки. Схема попередельного метода представлена на рис. 16.

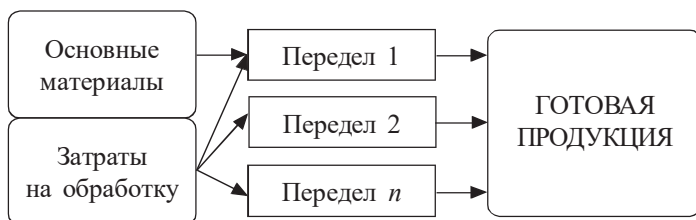


Рис. 16. Схема попередельного метода

На практике выделяют *несколько вариантов калькулирования* при попередельном методе:

- простой (одноступенчатый) попередельный метод;
- метод многоступенчатого попередельного калькулирования;
- метод эквивалентных коэффициентов;
- метод исключения;
- метод распределения.

Простой (одноступенчатый) попередельный метод может применяться лишь при наличии стабильных межоперационных запасов и запасов готовой продукции, а также на предприятиях, производящих только один вид продукции.

Себестоимость единицы продукта определяется делением совокупных затрат отчетного периода на количество произведенной продукции:

$$C_{\text{ед}} = \frac{\text{Совокупные затраты отчетного периода}}{\text{Количество произведенной продукции}}. \quad (6)$$

Достоинством данного метода является простота применения, отсутствие громоздких расчетов, а недостатком – возможность применения только для узкого круга предприятий, так как большинство из них не ограничивается выпуском одного наименования продукции.

Метод многоступенчатого попередельного калькулирования используется для продуктов с несколькими переделами с изменяющимися остатками незавершенной и готовой продукции (рис. 17).

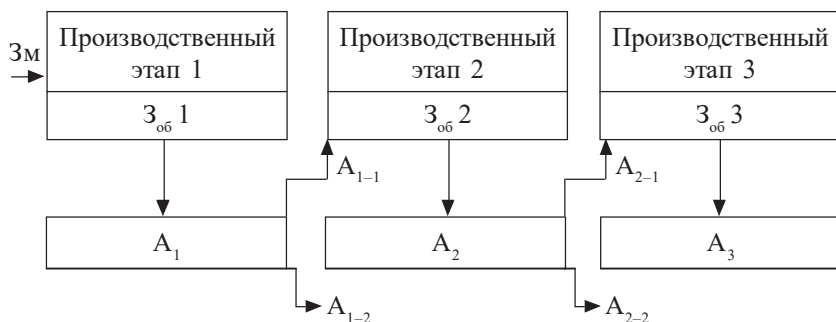


Рис. 17. Схема многоступенчатого попередельного калькулирования

Метод эквивалентных коэффициентов используется на предприятиях, производящих продукцию с близкими конструктивными и технологическими свойствами (так называемое сортовое производство). При этом всегда можно определить, какие из затрат являются одинаковыми для всех сортов, а какие имеют отличия. Данные различия являются прогнозируемыми, поддаются стоимостному измерению и носят устойчивый характер во времени. Для реализации данного метода один из продуктов выбирают в качестве стандартного и подробно калькулируют все затраты на его производство. Для формирования себестоимости всех других аналогичных продуктов себестоимость стандартного продукта корректируют на соответствующий коэффициент. Величина коэффициентов может зависеть от материалоемкости, энергоемкости или трудоемкости их изготовления.

Методы исключения и распределения используются для калькулирования себестоимости продуктов комплексного производства. Изначально технологический процесс изготовления различных видов продукции имеет единые параметры, но на определенной стадии, в так называемой точке раздела, одновременно начинают

создаваться несколько продуктов. Затраты, общие на начальных переделах, являются прямыми только по отношению к этому конкретному этапу. Затраты, возникающие в точке раздела, становятся косвенными по отношению к производимым продуктам. Поэтому основной проблемой данных методов является определение принципов как самого распределения, то есть фиксации точки раздела, так и базы распределения – единой либо дифференцированной.

По методу исключения один из продуктов выбирается в качестве основного, остальные признаются побочными. Производится калькулирование только главного продукта за счет вычитания стоимости побочных продуктов из общей суммы затрат комплексного производства. Полученная разница делится на количество натуральных единиц главного продукта. Для оценки стоимости побочных продуктов используется фактическая выручка, полученная от их реализации, или возможная стоимость их реализации, или рыночная стоимость.

Формула расчета себестоимости по методу исключения выглядит следующим образом:

$$\begin{aligned} & \text{Себестоимость единицы главного продукта} = \\ & = \frac{\text{Затраты комплексного производства} - \text{Стоимость побочных продуктов}}{\text{Полученное количество главного продукта}}. \end{aligned} \quad (7)$$

Метод распределения. Все получаемые продукты комплексного производства признаются сопутствующими или совместными. Калькулируется себестоимость всех вырабатываемых продуктов с учетом распределения затрат между продуктами пропорционально натуральным (по весу, объему, количеству) или стоимостным показателям.

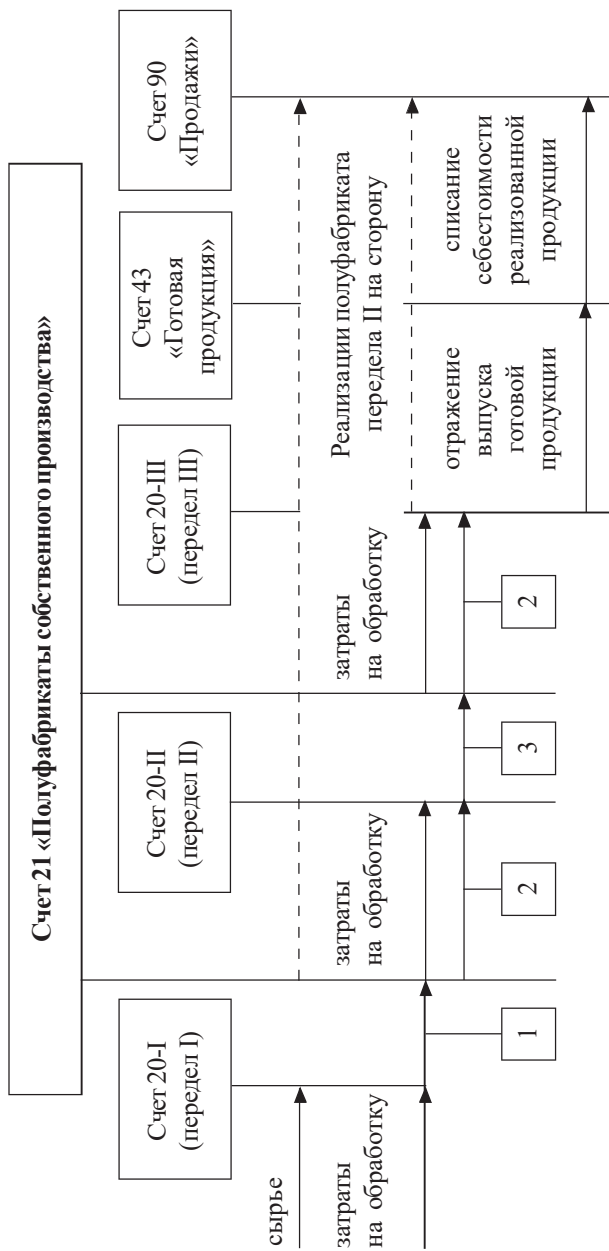
$$\begin{aligned} & \text{Себестоимость единицы продукта } i = \\ & = \frac{\left(\frac{\text{Затраты комплексного производства} \times \text{Рыночная стоимость продукта } i}{\text{Сумма стоимостей всех полученных продуктов}} \right)}{\text{Полученное количество продукта } i}. \end{aligned} \quad (8)$$

Попередельный метод, в свою очередь, также разделяется на *полуфабрикатный* и *бесполуфабрикатный* методы. Полуфабрикат,

в отличие от незавершенного производства, можно реализовать, следовательно, требуется калькулирование его себестоимости также и для целей ценообразования. Схемы данных методов представлены на рис. 18 и 19.



Рис. 18. Схема учета при использовании бесполуфабрикатного метода



1. Отражение себестоимости полуфабриката (после передела I).
2. Отпуск полуфабриката в производство.
3. Отражение себестоимости полуфабриката (после передела II).

Рис. 19. Схема учета при использовании полуфабрикатного метода

Схема полуфабрикатного метода предполагает исчисление себестоимости полуфабриката для двух целей. В случае использования полуфабриката для дальнейшего изготовления продукции затраты на его изготовление будут выступать в качестве затрат одного из переделов и далее включаться в себестоимость готового продукта. В случае реализации полуфабриката как самостоятельного товара его себестоимость непосредственно списывается на финансовые результаты.

4. *Классификация по алгоритмам калькулирования.* В качестве дополнительных методов к основным, указанным выше, можно выделить методы, связанные с различными алгоритмами калькулирования затрат, относимых на объекты калькулирования или калькуляционные единицы.

Процесс калькулирования предполагает:

- 1) разграничение затрат на производство между законченной и незаконченной продукцией, оценку затрат на незавершенное производство;
- 2) исчисление затрат на забракованную продукцию;
- 3) оценку отходов производства и побочной продукции;
- 4) исчисление суммы затрат (по каждой статье), относящихся к готовым изделиям, по каждому носителю затрат;
- 5) отнесение (распределение, суммирование) затрат, собранных на носители, на объект калькулирования;
- 6) исчисление себестоимости калькуляционной единицы продукции.

Оценка незавершенного производства связана с необходимостью разграничения затрат между продукцией, прошедшей весь производственный цикл, и незавершенным производством. Незавершенным производством чаще всего считается на конец определенного отчетного периода, установленного бухгалтерским или налоговым законодательством (месяц, квартал, год), но может быть обусловлено и особенностями технологического процесса с длительным сроком производственного цикла.

Незавершенное производство – продукция, не прошедшая к концу отчетного периода всех стадий обработки либо завершен-

ная в изготовлении, но не прошедшая установленную законодательством процедуру принятия по техническим, санитарным или другим параметрам сертификационных требований.

Затраты на завершённое или незавершённое производство определяются балансовым уравнением

$$\text{НЗП}_{\text{нач}} + \text{З}_{\text{отч}} = \text{С}_{\text{тов}} + \text{Бр} + \text{От} + \text{НЗП}_{\text{кон}}, \quad (9)$$

где $\text{НЗП}_{\text{нач}}$ – затраты в незавершённом производстве на начало периода; $\text{З}_{\text{отч}}$ – затраты отчетного периода; С – себестоимость товарной (готовой) продукции; Бр – затраты на забракованную продукцию; От – стоимость отходов производства; $\text{НЗП}_{\text{кон}}$ – затраты в незавершённом производстве на конец периода.

Возможны два варианта расчетов:

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

$$\text{С}_{\text{тов}} = \text{НЗП}_{\text{нач}} + \text{З}_{\text{отч}} - \text{НЗП}_{\text{кон}} - \text{Бр} - \text{От}. \quad (10)$$

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

$$\text{НЗП}_{\text{кон}} = \text{НЗП}_{\text{нач}} + \text{З}_{\text{отч}} - \text{С}_{\text{тов}} - \text{Бр} - \text{От}. \quad (11)$$

Достоверность и важность исчисления данных показателей связана с внешней финансовой отчетностью, в которой необходимо предоставлять информацию о себестоимости реализованной продукции и остатках незавершённого производства. Условия оценки незавершённого производства для внешней (бухгалтерской, налоговой, статистической) отчетности состоят в выборе адекватного варианта ее формирования, не противоречащего финансовым результатам конкретного отчетного периода, предусмотренного законодательством. Для целей внутренней отчетности обычно используются более короткие промежутки времени – смена, сутки, неделя, декада.

Существуют два направления оценки незавершённого производства:

- по фактической или нормативной себестоимости;
- по полной или ограниченной себестоимости.

При оценке незавершенного производства *по нормативной себестоимости* происходит повышение себестоимости готовой продукции, когда фактические затраты отчетного периода выше нормативных и наоборот. Следовательно, при нестабильных объемах незавершенного производства по периодам могут возникать значительные колебания как в натуральных, так и в стоимостных показателях затрат, относимых на готовую продукцию.

Оценка незавершенного производства *по фактической себестоимости* обеспечивает более равномерное формирование затрат, так как возможно проследить взаимосвязь расходов и выработки товарной продукции, отражающих результаты деятельности в отчетном периоде. Недостатком данного способа является то, что в случае фактического перерасхода ресурсов в данном отчетном периоде могут появиться искажения финансовых результатов следующих периодов, когда будет признан финансовый результат от реализации готовой продукции, изготовленной из остатков незавершенного производства. Исходя из этого оценка незавершенного производства по нормативным затратам является более предпочтительной. Поэтому выбор метода должен быть обоснован спецификой работы предприятия.

По полноте отнесения видов затрат на незавершенное производство возможны полная оценка, частичная или нулевая. Полнота отнесения затрат определяется несколькими факторами: типом производства (массовое, серийное, единичное), существенностью используемых производственных ресурсов (материалоемкое, капиталоемкое, трудоемкое), а также особенностями учетной политики.

Например, в единичном и мелкосерийном производствах организуется индивидуальный учет затрат по каждому заказу (партии), которые составляют затраты в незавершенное производство до полного выполнения заказа. В некоторых отраслях включают только затраты на сырье, а в других – затраты на материалы и часть затрат на обработку продукта. Встречаются также оценки по прямым статьям затрат или полностью по фактически произведенным затратам.

Основные подходы к количественной оценке незавершенного производства:

- инвентаризация по каждой технологической операции или рабочему месту;
- учет движения продукции в течение отчетного периода непосредственно в процессе производства.

Оценка затрат на брак продукции. Затраты на брак классифицируются на *окончательный и исправимый брак*. Они могут появляться на разных стадиях производства по различным причинам.

Затраты на забракованную продукцию исчисляются как прямые по отношению к каждому изделию или партии изделий. В массовом производстве если носитель затрат оказывается шире объекта калькулирования, дополнительно требуется провести косвенное распределение затрат, относящихся на забракованную и годную продукцию. В данном случае наиболее предпочтительно применение нормативного метода, который позволяет более точно выявить степень брака благодаря анализу отклонения фактических затрат от норм. В мелкосерийном и индивидуальном производстве потери от брака либо остаются в составе незавершенного производства, либо списываются непосредственно на финансовые результаты отчетного периода.

Затраты по исправимому браку учитываются либо в составе фактической себестоимости конкретных изделий, либо как отклонение фактических затрат от нормативных. Затраты по неисправимому (окончательному) браку списываются непосредственно на финансовые результаты.

Оценка отходов производства. Под отходами производства понимаются остатки сырья, материалов, тары и упаковки, которые в ходе технологического процесса полностью или частично утратили исходные потребительские свойства и не могут быть использованы повторно. Отходы подразделяются на возвратные, которые могут быть использованы для других целей или реализованы на сторону, и безвозвратные.

Оценка возвратных отходов ведется по стоимости возможного использования или реализации. Для целей калькулирования возвратные отходы обычно уменьшают себестоимость той продукции, на производство которой они были использованы.

Безвозвратные отходы оценке не подлежат и списываются на финансовый результат по фактическим потерям. При этом необходимо различать фактические потери в пределах норм естественной убыли, относимые к прямым затратам, и сверхнормативные потери, являющиеся прямыми убытками. Количественная оценка отходов достигается через инвентаризацию или путем проведения расчетов по действующим нормам на фактический объем производства. Стоимостная оценка дается либо по стоимости материалов, принятой в учетной политике для списания на затраты (методы фактической, средней себестоимости или ФИФО), либо с учетом дополнительных затрат на их утилизацию.

5. Классификация по организационным признакам и документальному оформлению. Методы организации учета затрат и перечень используемой для ведения учета первичной документации определяются особенностями технологического процесса и видами используемых производственных ресурсов.

Организация учета материальных затрат включает в себя:

- выявление номенклатуры затрат материальных ресурсов в соответствии с нормативами;
- определение соответствия фактических затрат нормативным и причин отклонения от норм;
- оценку стоимости потребленных материальных ресурсов;
- обоснованное распределение затрат материальных ресурсов по объектам учета и калькулирования;
- контроль за сохранностью материальных ресурсов в производстве.

Лимитирование отпуска предполагает использование лимитно-заборных карт и других документов, ограничивающих отпуск материальных ресурсов, в которых одновременно отражаются нормативные требования к отпуску сырья и фактический расход.

Для контроля использования материалов применяют следующие основные способы: учет использования партии материалов,

инвентарный, предварительный контроль (сигнальное документирование). В основе всех способов контроля находится сопоставление фактического расхода материалов с расходом по нормам на определенный фактический объем произведенной продукции.

Учет использования партии материалов. Определение нормативных расходов производится умножением количества фактически изготовленной продукции из партии исследуемых материалов на нормы используемых ресурсов. Выявленные отклонения контролируют расход сырья и материалов, а также дают возможность своевременно отслеживать образование производственных отходов или брака.

Инвентарный метод контроля состоит в периодической инвентаризации материалов на складах и непосредственно на рабочих местах, выявлении причин перерасхода и отклонений от установленных норм.

Метод предварительного контроля заключается в выявлении отклонений от норм при помощи документов, оформляемых до отпуска материалов в производство. Метод позволяет контролировать отклонения по количественным, качественным и ценовым характеристикам, своевременно корректируя плановые калькуляции. Кроме того, он может применяться в тех случаях, когда отсутствуют материальные ресурсы, предусмотренные технологическими или сертификационными требованиями, и требуется замена на аналоги.

Учет затрат на оплату труда. Включает учет нормативной и фактической численности работников, эффективности использования рабочего времени и учет выработки, которые организуются на предприятии в соответствии с характером технологического процесса и действующими формами и системами оплаты труда.

В основу всех систем оплаты труда, предусматривающих установление сдельных расценок на определенное количество выработанной продукции, положены принципы нормирования труда. Они предусматривают расчленение процесса производства на отдельные операции по технологическому и организационному принципам и проведение замеров времени выполнения каждой трудовой

операции или действия. В зависимости от нормативного времени выполнения каждого вида работ устанавливаются индивидуальные или коллективные (бригадные) нормы выработки продукции за рабочую смену, неделю, месяц и т. п.

Различают следующие основные способы учета выработки:

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

Учет выработки по конечной операции применяется обычно в сквозных или комплексных бригадах рабочих, где устанавливаются расценки, исходя из количества и качества окончательно изготовленной продукции. Способ не может применяться при наличии незавершенного производства.

Способ *приемки выработки на каждой производственной операции*, наоборот, основан на фактической приемке готовой продукции по отдельным этапам ее изготовления на каждом рабочем месте. Используется при производстве разнородных или редко повторяющихся изделий.

Согласно *инвентарному методу* заработная плата начисляется работнику индивидуально или всей бригаде с учетом остатков незавершенного производства. Может применяться на предприятиях с круглосуточным графиком работы, когда остатки незавершенного производства передаются бригадами посменно.

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

При учете выработки часто применяются накопительные документы, что обусловлено начислением заработной платы ежемесячно. Важным средством повышения достоверности данных учета и упрощения оформления и обработки информации является совмещение документов о выработке с документами по расходу сырья и материалов.

Методы учета материальных ресурсов и оплаты труда, включаемых в себестоимость, являются основополагающими, так как

эти два элемента занимают наибольший удельный вес в структуре затрат. *Методы учета амортизации и прочих расходов* зависят от отраслевых особенностей производства и регламентируются соответствующими отраслевыми нормативами.

2.3. Особенности использования нормативного метода калькулирования затрат

Нормативный метод учета и калькулирования затрат используется в производствах, где существуют нормы количественного и качественного расхода ресурсов, а также нормативных (учетных) цен на эти ресурсы. Применяется для планирования и контроля отклонений, а также при процессе ценообразования.

Особенности нормативного метода для реализации целей управленческого учета и контроллинга:

- наличие установленных предприятием или законодательством норм потребления ресурсов;
- наличие учетных цен на эти ресурсы;
- отражение фактических затрат с одновременным выявлением отклонений от норм;
- наличие системы текущего и оперативного учета отклонений по количественным и качественным признакам в местах их возникновения, выявления причин и виновников отклонений;
- наличие системы выявления необходимости корректировки норм при изменении внешних и внутренних условий, оказывающих влияние на деятельность предприятия;
- формирование системы внутренней отчетности и мониторинга затрат с детализацией выявленных отклонений по факторам и виновникам, а также разработка мер, способствующих предотвращению подобных отклонений в будущем;
- повышение эффективности планирования потребности в производственных ресурсах;
- совершенствование процесса ценообразования производимой продукции.

Организационные факторы использования нормативного метода:

- наличие методологической базы и организационно-технической инфраструктуры, позволяющих разрабатывать нормативы потребления различных производственных ресурсов, их учетную цену в расчете на выбранную единицу продукции;
- наличие регламента ведения учета и анализа отклонений;
- наличие системы документооборота и отчетности, отражающих нормативные и фактические показатели в их динамике;
- система обратной связи между плановыми и фактическими показателями с возможностью корректировки нормативов.

Нормы отражают потребности в материальных, трудовых и прочих ресурсах при определенном техническом, технологическом и организационном уровнях производства, следовательно, они не являются раз и навсегда заданной величиной и подлежат изменениям под влиянием различных факторов. К внешним факторам, влияющим на необходимость пересмотра норм, относятся ценовые изменения потребляемых ресурсов, инфляционные процессы, состояние рынка труда в регионе, научно-технический прогресс, финансовая и налоговая политика государства и глобальные экономические процессы. Внутренние факторы связаны с организационной структурой предприятия, его технической оснащенностью, занимаемой им нишей на рынке, уровнем квалификации рабочих и руководящего персонала.

Принято различать *плановые нормы* и учетные цены, то есть средние в течение определенного периода (года, квартала) и *текущие нормы* и учетные цены, действующие в данный момент, оперативного управления.

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

При разработке *норм расхода ресурсов* используют два основных подхода:

- разработку так называемых технически обоснованных норм на основании федеральных или отраслевых нормативных документов расчетным, экспертным и экспериментальным путем;

– использование норм от достигнутого, когда в качестве норм принимаются фактически сложившиеся на предприятии к настоящему моменту величины потребления производственных ресурсов.

Величина учетных цен может разрабатываться на основе фактических значений прошлых периодов (средневзвешенное, последнее значение) или устанавливаться на основе плановых, прогнозных значений, например с учетом инфляции.

Для определения учетной цены на материальные и энергетические ресурсы можно применять следующие способы:

– если на момент составления нормативной калькуляции фактическая цена соответствующих ресурсов уже известна на основании заключенных с поставщиками договоров, то учетные и фактические цены будут совпадать;

– определить учетную цену можно на основании фактических цен предыдущих отчетных периодов, или прогнозируемых цен будущих периодов с учетом инфляции, или рыночных цен;

– если существуют фактические цены, но для составления нормативных калькуляций более удобно использовать учетные цены для контроля за партиями идентичных ресурсов, имеющих незначительные ценовые отклонения.

Нормативные калькуляции составляются для реализации двух основных управленческих функций – планирования и контроля. На этапе планирования их основное назначение – создать бюджет доходов и расходов, формирующих финансовый результат и рентабельность выпуска определенных видов продукции, работ, услуг. Одновременно показатель нормативной себестоимости становится инструментом контроля, отражающим выполнение плановых показателей.

Для составления нормативных калькуляций необходимы:

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

– данные о тарифах на потребляемые производственные ресурсы;

– четко прописанный алгоритм (методика) расчета себестоимости конкретного вида продукции.

В нормативных калькуляциях сначала происходит формирование данных о нормах потребления ресурсов по каждому объекту калькулирования. Затем отражаются данные о ценах по видам ресурсов, так как каждый вид ресурсов может использоваться при производстве нескольких продуктов. В большинстве случаев данный процесс автоматизирован.

Выявление фактических величин затрат и анализ причин отклонений от норм зависят от вида производственных ресурсов и характера производства.

Как уже упоминалось в параграфе 2.2, основными элементами, подлежащими оценке, являются материальные затраты и затраты на оплату труда.

Для оценки фактических величин и отклонений материальных затрат используются следующие основные методы:

- сигнальное документирование – в случае внепланового изменения норм и превышения лимита потребления производственных ресурсов;

- партионно-раскройный метод – каждую партию материалов обрабатывают обособленно и по окончании обработки сразу устанавливают величину отклонений;

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

Для учета отклонений по затратам на оплату труда (учета выработки) возможно применение следующих методов (см. параграф 2.2):

- по конечной производственной операции;
- по каждой производственной операции;
- инвентарный;
- расчетный.

Для проведения контроля за фактическими затратами на предприятии также должны быть разработаны и утверждены:

- формы документов, используемых для отражения информации о фактическом потреблении производственных ресурсов;

- регламент порядка формирования и представления первичных отчетов;
- методика анализа зафиксированных отклонений;
- программные продукты, используемые для накопления и анализа информации;
- меры дисциплинарного воздействия на виновников отклонений;
- регламент действий, направленных на исправление возможных последствий возникших отклонений, восстановление нормального хода производственного процесса, предотвращение подобных случаев в будущем.

Итоговая отчетность может формироваться по различным показателям, например, по видам продукции, элементам или статьям затрат, по причинам отклонений или виновникам отклонений.

Факторный анализ отклонений предполагает разделение возникших отклонений по факторам (причинам), вызвавшим их появление.

Рассмотрим принцип факторного анализа на следующем примере.

В табл. 5 представлен пример расчета отклонений фактической прибыли от плановой.

На основании таблицы можно сделать только вывод о том, что фактическая прибыль существенно отклоняется от плановой, но невозможно выявить способствующие этому причины. В том числе необходимо понять, отклонение возникло за счет объемов реализации или под влиянием изменения цен. Второй вопрос, требующий уточнения: какая зависимость существует между тем, что объемы реализованной продукции имеют существенное отличие, а фактические величины переменных затрат, связанных напрямую с объемом выпуска, близки к плановым?

Для этой цели рассмотрим более детализированный отчет (табл. 6).

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

Т а б л и ц а 5

**Пример расчета показателей,
вызывающих отклонения фактической прибыли от плановой**

Наименования показателя	Значение показателя		
	Фактически	По плану	Отклонение
Объем продаж, ед.	10 000	12 000	2000
Выручка, тыс. руб.	720	840	120
Переменные затраты, тыс. руб.	546,6	552	5,4
Маржинальный доход, тыс. руб.	173,4	288	114,6
Постоянные затраты, тыс. руб.	172	176	4
<i>Прибыль, тыс. руб.</i>	1,4	112	110,6

Т а б л и ц а 6

**Пример расшифровки отклонений показателей, влияющих
на формирование прибыли, с использованием понятия «гибкий бюджет»**

Наименования показателя	Значение показателя				
	Факти- чески	Откло- нение	По гибкому бюджету	Откло- нение	По плану
Объем продаж, ед.	10 000	—	10 000	–2000	12 000
Выручка, тыс. руб.	720	+20	700	–140	840
Переменные затраты, тыс. руб.	546,6	+86,6	460	–92	552
Маржинальный доход, тыс. руб.	173,4	–66,6	240	–48	288
Постоянные затраты, тыс. руб.	172	–4	176	—	176
<i>Прибыль, тыс. руб.</i>	1,4	–62,6	64	–48	112

Для анализа выручки в нашем примере рассчитаем плановую цену единицы продукции: $840\,000 \text{ руб.} / 12\,000 \text{ шт.} = 70 \text{ руб.}$

Если фактическая цена была бы равна плановой, но изменилось количество реализованной продукции, то выручка бы составила: $70 \text{ руб.} \times 10\,000 \text{ шт.} = 700\,000 \text{ руб.}$ (графа 4 табл. 6). Но фактически она составила $720\,000 \text{ руб.}$, то есть была обеспечена более высокая цена реализации ($720\,000 \text{ руб.} / 10\,000 \text{ шт.} = 72 \text{ руб.}$).

Общее отклонение фактической выручки от плановой можно характеризовать как неблагоприятное, оно составило: $840 \text{ тыс. руб.} - 720 \text{ тыс. руб.} = 120 \text{ тыс. руб.}$ При этом общее отклонение состоит из двух составляющих:

1) планового значения и значения по гибкому бюджету, что является негативным следствием влияния количественного фактора:

$$700 \text{ тыс. руб.} - 840 \text{ тыс. руб.} = -140 \text{ тыс. руб.};$$

2) благоприятного отклонения от значения по гибкому бюджету и фактического значения:

$$720 \text{ тыс. руб.} - 700 \text{ тыс. руб.} = +20 \text{ тыс. руб.}$$

Проведенные расчеты проиллюстрированы на рис. 20.

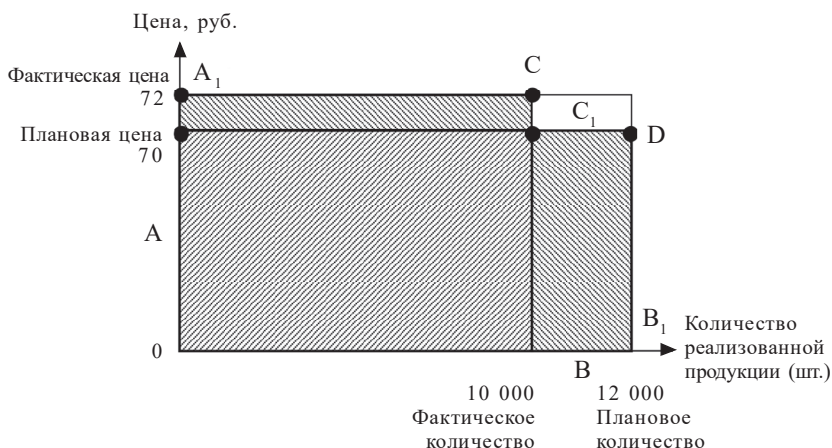


Рис. 20. Влияние факторов на величину выручки от реализации

Плановая величина выручки соответствует площади прямоугольника OADB1, фактическая величина – площади прямоугольника OA1CB. Тогда разница между плановой и фактической выручкой есть разница площадей данных прямоугольников.

Оба прямоугольника имеют общий элемент – прямоугольник OAC1B, площадь которого в результате проведенного вычитания сократится. Разница между плановой и фактической выручкой равна:

$$\begin{array}{l} \text{Площадь} \\ \text{прямоугольника} \\ \text{BC1DB1} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Площадь} \\ \text{прямоугольника} \\ \text{AA1CC1} \end{array} = \left\{ \begin{array}{l} = (12\,000 - 10\,000) \times \\ \times (70 - 10\,000) \times (72 - 70) = \\ = 140\,000 - 20\,000 = 120\,000 \text{ руб.} \end{array} \right\}. \quad (12)$$

Таким образом, площадь прямоугольника BC1DB1 соответствует отклонению между значением плановой выручки и значением выручки по гибкому бюджету, а площадь прямоугольника AA1CC1 – отклонению между гибким бюджетом и фактическим значением выручки.

Тогда в общем виде формулы будут выглядеть следующим образом:

$$\begin{array}{l} \text{Отклонение} \\ \text{от значения выручки} \\ \text{по гибкому бюджету} \\ \text{и планового значения} \\ \text{выручки (отклонение} \\ \text{по объему реализации)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{(Фактическое количество} \\ \text{реализованной} \\ \text{продукции минус} \\ \text{плановое количество} \\ \text{реализованной} \\ \text{продукции)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Плановая} \\ \text{цена} \end{array} \quad (13)$$

$$\begin{array}{l} \text{Отклонение} \\ \text{от значения выручки} \\ \text{по гибкому бюджету} \\ \text{и фактического} \\ \text{значения выручки} \\ \text{(отклонение} \\ \text{по цене реализации)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Фактическое} \\ \text{количество} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(Фактическая цена} \\ \text{реализации минус} \\ \text{плановая цена} \\ \text{реализации)} \end{array} \quad (14)$$

Тот же принцип используем для анализа переменных затрат.

По плану величина затрат на единицу равна: 552 000 руб. / 12 000 шт. = 46 руб.

С учетом фактически произведенного количества продукции переменные затраты должны были составить: 46 руб. × 10 000 шт. = 460 000 руб.

Отклонение между значением переменных затрат по гибкому бюджету и плановым значением составляет: 460 тыс. руб. – 552 тыс. руб. = –92 тыс. руб.

Соответственно отклонение между фактическим значением и значением по гибкому бюджету равно: 546,6 тыс. руб. – 460 тыс. руб. = 86,6 тыс. руб.

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

$$\begin{array}{l} \text{Отклонение от значения переменных затрат и значения выручки по гибкому бюджету и планового значения (отклонение по объему выработки и реализации)} \\ = \end{array} \begin{array}{l} \text{(Плановое количество реализованной продукции минус фактическое количество реализованной продукции)} \\ \times \end{array} \begin{array}{l} \text{Плановая величина переменных затрат на единицу} \end{array} \quad (15)$$

$$\begin{array}{l} \text{Отклонение переменных затрат и значения по гибкому бюджету и фактического значения (отклонение по цене реализации)} \\ = \end{array} \begin{array}{l} \text{Фактическое количество реализованной продукции} \\ \times \end{array} \begin{array}{l} \text{(Фактическая величина переменных затрат на единицу продукции минус плановая величина переменных затрат на единицу продукции)} \end{array} \quad (16)$$

Таким образом, предположения о перерасходе подтвердились. Чтобы выявить причины превышения величины переменных затрат, формируют следующий уровень отчетности (табл. 7).

Аналитика по уровню 3 построена по элементам затрат. Наибольший перерасход был допущен по статье «материалы». Чтобы выявить причины, необходимо проанализировать следующий уровень отчетности (табл. 8).

Т а б л и ц а 7

**Пример расшифровки факторов,
влияющих на отклонения фактической прибыли
от плановой по элементам затрат**

Наименования показателя	Значение показателя				
	Факти- чески	Откло- нение	По гибкому бюджету	Откло- нение	По плану
Объем продаж, ед.	10 000	—	10 000	–2000	12 000
Материалы, тыс. руб.	270	+70	200	–40	240
Оплата труда, тыс. руб.	171,6	+11,6	160	–32	192
Общепроизводственные расходы, тыс. руб.	32	+2	30	–6	36
Коммерческие расходы, тыс. руб.	73	+3	70	–14	84
<i>Всего</i>	546,6	+86,6	464	–92	552

Т а б л и ц а 8

**Пример анализа влияния материальных затрат
на отклонения фактической прибыли от плановой**

Наименования показателя	Значение показателя				
	Факти- чески	Откло- нение	По гибкому бюджету	Откло- нение	По плану
Объем продаж, ед.	10 000	—	10 000	–2000	12 000
Цена, руб/кг	54	+4	50	0	50
Норма расхода, кг/ед.	0,5	+0,1	0,4	0	0,4
Потреблено, кг	5000	+1000	4000	–800	4800
Величина затрат на величину, руб.	27	+7	20	0	20
Величина затрат на выпуск, руб.	270 000	+70 000	200 000	–40 000	240 000

С учетом фактически произведенного количества продукции плановый расход материалов должен был составить 4000 кг. По факту было израсходовано 5000 кг. Кроме того, плановая закупочная цена составляла 50 руб. за кг, по факту же – 54 руб. Отклонение образовалось за счет:

1) изменения количества произведенной и реализованной продукции:

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

2) изменения эффективности заготовления и использования материалов:

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

Это отклонение можно разбить на два фактора – фактор цен, определяющий эффективность заготовления материалов, и фактор норм, определяющий эффективность использования материалов. Проиллюстрируем методику расчета данных отклонений с помощью рис. 21.

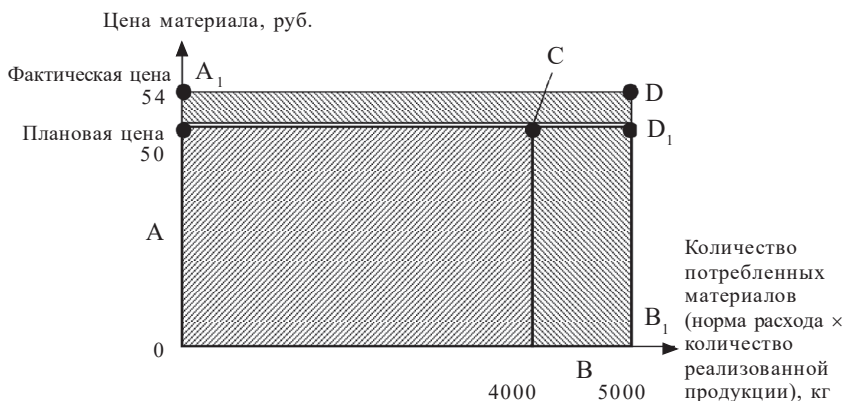


Рис. 21. Влияние факторов на величину затрат на материалы

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

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

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

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

$$\begin{aligned} & \text{Фактическое количество потребленных материалов} \times \\ & \times (\text{Фактическая цена материалов} - \text{Плановая цена материалов}). \end{aligned} \quad (17)$$

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

$$\begin{aligned} & (\text{Фактическое количество потребленных материалов} - \\ & - \text{количество материалов по гибкому бюджету}) \times \text{Плановая цена}. \end{aligned} \quad (18)$$

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

Отклонение по нормам потребления составит: $(5000 \text{ кг} - 4000 \text{ кг}) \times 50 \text{ руб/кг} = 50\,000$ руб.

В общем виде (для любого вида ресурсов) перечень факторов отклонений и формулы их расчета представлены на рис. 22.

Возможный вариант отражения данной ситуации в системе счетов бухгалтерского учета можно отразить следующим образом.

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

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

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

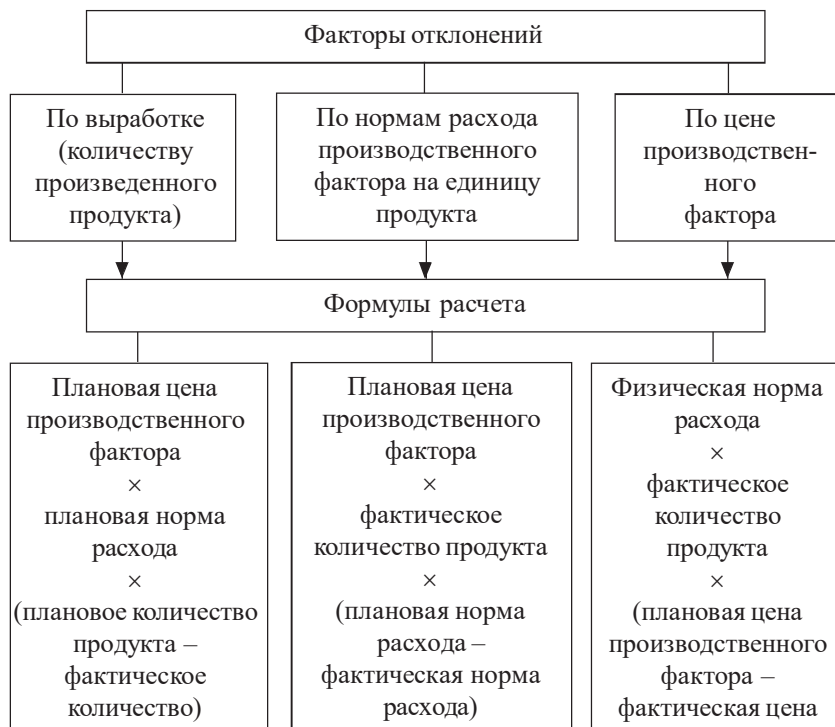


Рис. 22. Пример определения алгоритма расчета отклонений по факторам

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

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

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

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

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

Применение счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» при наличии на предприятии нормативной (плановой) себестоимости является элементом его учетной политики, то есть носит рекомендательный характер⁵.

Кроме проведения анализа отклонений, выявления их причин и принятия соответствующих управленческих решений возможно также изменение самих норм.

Порядок пересмотра и изменения норм. Необходимость пересмотра норм возникает по причинам сомнения в изначальной их правильности, изменения организационно-технических и технологических параметров производства, автоматизации производственных процессов и соответствующего изменения квалификации персонала.

При пересмотре норм расхода материальных ресурсов руководствуются отраслевыми стандартами, технологическими картами, требованиями к качеству продукции. Показатели, формирующие затраты на оплату труда, основаны на проведении нормирования труда, расчета норм времени и выработки при определенных оптимальных условиях организации трудового процесса во взаимо-

⁵ См.: Николаева С. А. Учетная политика организации на 2002 год: Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка. 7-е изд., перераб. и доп. М. : Аналитика-Пресс, 2002. 363 с.

действии с нормами обслуживания оборудования. В случае любых изменений в технологической цепочке «оборудование – технология – работник» необходимо производить пересмотр норм в комплексном формате.

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

Плановое изменение норм может быть вызвано проведением организационно-технических мероприятий (замена оборудования, переход на другой вид сырья, на новую технологию, повышение квалификации персонала) или выявленным несоответствием норм текущей производственной обстановке.

Внеплановое изменение норм может быть связано с отсутствием необходимого вида материалов или работников необходимой квалификации, с поломкой оборудования. Такое изменение носит временный характер до устранения вызвавших его причин.

При изменении норм требуется обоснование необходимости такого изменения, определение ответственных лиц, определение форм используемых документов и перечень работников, которые должны быть проинформированы о внесенных изменениях.

В целом особенность нормативного метода заключается в его аналитичности по всем направлениям управленческой деятельности. На основании приведенной в настоящем разделе информации можно определить формулу формирования фактической себестоимости продукции следующим образом:

$$\begin{aligned} & \text{Фактическая себестоимость} = \\ & = \text{нормативная себестоимость} \pm (\text{плюс-минус}) \text{отклонения} \\ & \text{от норм} \pm (\text{плюс-минус}) \text{изменение норм.} \end{aligned}$$

Фактическая себестоимость, отражаемая в том числе и на счетах финансового учета для формирования внешней отчетности организаций с использованием счета 40 «Выпуск продукции», при использовании нормативного метода складывается из следующих показателей: нормативной себестоимости, рассчитанной по нормам

расхода ресурсов; учетных цен, скорректированных с учетом изменений норм, вызванных объективными или планируемыми причинами, и с учетом непланируемых отклонений.

Таким образом, использование нормативного метода является существенным инструментом управленческой деятельности в области планирования, контроля и оперативного реагирования на изменения.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение понятию «затраты».
2. Дайте определение понятию «расходы».
3. В чем состоит разница между затратами и расходами?
4. Дайте характеристику классификации затрат по характеру и условиям осуществления деятельности.
5. Дайте характеристику классификации затрат по отношению к отчетному периоду.
6. Дайте характеристику классификации затрат по участию в формировании финансового результата от основного вида деятельности.
7. Дайте характеристику классификации затрат по экономическим элементам.
8. Дайте характеристику классификации затрат по статьям затрат.
9. Дайте характеристику классификации затрат по способу отнесения на себестоимость.
10. Дайте характеристику классификации затрат по отношению к уровню деловой активности.
11. Дайте характеристику классификации затрат по отношению к технологическому процессу.
12. Дайте характеристику классификации затрат по отношению к центру ответственности.
13. Дайте характеристику классификации затрат по значимости для принятия управленческих решений.
14. Дайте характеристику классификации затрат по составу.
15. Дайте характеристику классификации затрат по возможности планирования и регулирования.
16. Дайте характеристику классификации затрат по целесообразности расходов.

17. Дайте характеристику классификации затрат по периодичности возникновения.
18. Дайте характеристику классификации затрат по отношению к нормированию.
19. Дайте характеристику классификации затрат в соответствии со счетами финансового учета.
20. Что такое отложенные расходы?
21. Что понимается под понятием «управленческие расходы»?
22. Что понимается под понятием «себестоимость» на промышленных и торговых предприятиях?
23. Что включают в себя коммерческие расходы?
24. Что такое экономический элемент затрат?
25. Что такое статья затрат?
26. Приведите определение и примеры условно-переменных затрат.
27. Приведите определение и примеры прогрессивных, регрессивных и пропорциональных затрат.
28. Дайте характеристику бесполезных затрат.
29. Что такое метод линейной аппроксимации?
30. Приведите примеры релевантных затрат.
31. Что такое калькулирование?
32. Дайте определение понятию «объект калькулирования». Приведите примеры.
33. Дайте определение понятию «калькуляционная единица». Приведите примеры.
34. Охарактеризуйте место возникновения затрат.
35. Что такое носитель затрат?
36. Какие существуют виды калькуляций?
37. Назовите общие принципы калькулирования себестоимости продукции.
38. Дайте общую характеристику основных классификаций методов учета и калькулирования затрат.
39. Дайте характеристику классификации методов учета и калькулирования затрат по степени оперативности учета.
40. Дайте характеристику классификации методов учета и калькулирования затрат по полноте включения затрат в себестоимость.
41. Дайте характеристику классификации методов учета и калькулирования затрат по объектам учета и калькулирования.
42. Дайте характеристику классификации методов учета и калькулирования затрат.

43. Дайте характеристику классификации методов учета и калькулирования затрат по алгоритмам калькулирования.

44. Дайте характеристику классификации методов учета и калькулирования затрат по организационным признакам и документальному оформлению.

45. Сформулируйте схему распределения косвенных затрат.

46. Что может быть базой распределения? Приведите примеры.

47. Опишите сущность позаказного метода.

48. Опишите сущность попередельного метода.

49. Дайте характеристику простого (одноступенчатого) попередельного метода.

50. Дайте характеристику многоступенчатого попередельного метода.

51. Охарактеризуйте метод эквивалентных коэффициентов.

52. В чем заключается метод исключения?

53. В чем заключается метод распределения?

54. Опишите сущность полуфабрикатного и бесполуфабрикатного методов калькулирования себестоимости.

55. Опишите схему учета затрат при использовании бесполуфабрикатного метода.

56. Опишите схему учета затрат при использовании полуфабрикатного метода.

57. Опишите процесс калькулирования себестоимости по основным этапам.

58. Как осуществляется оценка незавершенного производства при калькулировании себестоимости?

59. Какие подходы существуют к количественной оценке незавершенного производства?

60. Как производится оценка затрат на брак продукции?

61. Как осуществляется оценка отходов производства при калькулировании себестоимости?

62. Как осуществляется оценка возвратных отходов при калькулировании себестоимости?

63. Как осуществляется оценка безвозвратных отходов при калькулировании себестоимости?

64. Какие этапы включает в себя организация учета материальных затрат?

65. В чем заключается инвентарный метод контроля материалов?

66. В чем заключается метод предварительного контроля материалов?

67. Охарактеризуйте особенности основных способов учета выработки.
68. В чем заключается нормативный метод учета затрат?
69. В чем заключаются организационные предпосылки применения нормативного метода?
70. В чем заключаются различия плановых и текущих норм?
71. Какие два основных подхода используют при разработке норм расхода ресурсов?
72. Как определяется величина учетных цен?
73. Для чего составляется нормативная калькуляция?
74. Что необходимо для составления нормативных калькуляций?
75. В чем заключаются процедуры нормативного метода?
76. Для какой цели применяется факторный анализ отклонений?
77. В чем заключается процедура факторного анализа отклонений?
78. Как отражается использование нормативного метода на счетах бухгалтерского учета?
79. Что такое гибкий бюджет?
80. Чем обусловлена необходимость проведения ревизии норм?
81. Опишите элементы регламента проведения ревизии норм.
82. Чем может быть вызвано плановое изменение норм?
83. Чем может быть вызвано внеплановое изменение норм?
84. Что такое калькулирование и в чем заключаются его основные принципы?
85. Что такое незавершенное производство и какие существуют способы его оценки?
86. Опишите виды калькуляций.
87. Дайте общую характеристику основных методов калькулирования.
88. В чем заключаются принципы распределения косвенных затрат?

Практические задания

Задание 1. Одно из подразделений предприятия производит из смолы промышленный клей в тубиках, используя для этого два вида материалов – порошок и химикаты. Все производственные накладные расходы цеха являются постоянными. Будучи помощником главного бухгалтера-аналитика, вы отвечаете за подготовку месячного отчета о доходах. Ниже приведены данные о сметных и фактических расходах анализируемого подразделения за март.

Сметные данные за март

Сметные объемы производства и реализации – 10 000 тюбиков.

Нормативные издержки на каждый тюбик

1. Основные материалы:

– порошок – 10 кг по 100 руб. за 1 кг;

– химикаты – 5 кг по 500 руб. за 1 кг.

2. Заработная плата – 0,5 ч по 350 руб. за час.

3. Производственные накладные расходы списываются по норме 200 % от заработной платы основных производственных рабочих.

Сметную цену реализации рассчитывают таким образом, чтобы получить 20 % прибыли от цены реализации.

Фактические затраты за март

Произведено 9500 тюбиков клея. Фактическая цена реализации превысила сметную на 10 %.

Потреблено основных материалов:

– порошка – 96 000 кг по 120 руб. за кг;

– химикатов – 48 000 кг по 470 руб. за кг.

Фактическая заработная плата производственных рабочих рассчитывалась исходя из 4600 час по 320 руб. за час труда.

Производственные накладные расходы составили 290 000 руб.

Требуется:

1) подготовить для руководства отчет о доходах цеха в марте:

а) исходя из калькулирования полной себестоимости;

б) калькулирования себестоимости по системе «директ-костинг»;

2) согласовать сметную прибыль с фактической, для чего рассчитать:

а) отклонение фактической выручки от реализации продукции от сметной;

б) отклонения фактических затрат по основным материалам, основной заработной плате, накладным расходам от сметных;

3) подготовить схему учетных записей на бухгалтерских счетах.

Задание 2. Спорткомплексом оказываются три вида услуг:

– занятия в тренажерном зале;

– аренда большого игрового зала;

– занятия шейпингом.

Разовое занятие в тренажерном зале стоит 550 руб.; аренда одного часа большого игрового зала – 3000 руб., разовое занятие шейпингом – 440 руб. Данные о расходах спорткомплекса, распределенных по видам оказываемых услуг, приведены в следующей таблице (руб.):

Статья затрат	Вид услуг			Итого
	Тренажерный зал	Большой игровой зал	Шейпинг	
Переменные расходы, всего	19 909	98 835	6189	124 933
В том числе:				
– затраты на электроэнергию	9924	76 533	2951	89 408
– заработная плата тренерского состава с начислениями	8620	11 711	2832	23 163
– общепроизводственные расходы	1365	10 591	406	12 362
Постоянные расходы, всего	–	–	–	462 729
В том числе:				
– амортизация основных средств				210 492
– заработная плата ИТР с начислениями				102 990
– содержание и ремонт здания				140 000
– прочие общехозяйственные расходы				9247

Одновременно в тренажерном зале могут заниматься 10 человек, в шейпинг-зале – 16 человек. Большой игровой зал занимает команда игроков. Стоимость этой услуги зависит от количества арендованных часов, а не от размера команды.

Несмотря на то что спорткомплекс функционирует ежедневно с 9 до 23 часов, существуют ограничения по предоставлению различных залов населению и юридическим лицам за плату. Общее количество предоставляемых часов по трем залам – 23, при этом каждый зал должен эксплуатироваться не менее 4 часов в сутки.

Требуется:

- 1) спланировать оптимальную загрузку спорткомплекса;
- 2) рассчитать ожидаемую прибыль и маржинальный доход, совокупный и полученный, от оказания каждого вида услуг.

Администрация спорткомплекса стремится увеличить выручку от реализации услуг в тренажерном зале. Рассматриваются два альтернативных варианта:

1) проведение рекламной кампании стоимостью 3000 руб. Предполагается последующий рост числа посетителей на 15 %;

2) снижение цены за занятие в тренажерном зале с 550 до 450 руб., что, по предварительным оценкам, приведет к двукратному увеличению числа посетителей.

Определить:

1) целесообразны ли эти мероприятия?

2) если да, то какое из них наиболее выгодно?

Задание 3. Составить плановую калькуляцию себестоимости единицы изделий на основе следующих данных. Вместо значения N подставить свой номер варианта.

1. Предприятие выпускает три вида продукции в количестве, шт.: А – $(860 + N)$; Б – $(2010 + N)$; В – $(524 + N)$.

2. Расходы сырья и основных материалов по видам изделий планируются на основе следующих норм расходов и средневзвешенных цен:

Основные виды сырья и материалов	Единица измерения		Норма расхода		Средне- взвешенная цена в плановом году, руб.
	продукции	нормы расхода	в отчетном году	в плановом году	

1. Горячекатаный прокат

Изделие А	шт.	кг	538,715	538,5	$3620 + 2 \times N$
Изделие Б	шт.	кг	331,433	330,6	$2860 + 2 \times N$
Изделие В	шт.	кг	733,442	720	$2050 + 2 \times N$

2. Пиломатериалы

Изделие А	шт.	м ³	0,0422	0,0422	$1660 + 2 \times N$
-----------	-----	----------------	--------	--------	---------------------

3. Лакокрасочные материалы

Изделие А	шт.	кг	6,886	6,8	1620
Изделие Б	шт.	кг	7,572	7,5	$2250 + 2 \times N$
Изделие В	шт.	кг	5,544	5,5	2630

Возвратные отходы определены в размере 3 % от стоимости сырья и материалов.

3. Нормы трудоемкости и прямой тарифной заработной платы:

Вид продукции	Трудоемкость единицы продукции, нормо-час	Сдельная расценка, руб/нормо-час
Изделие А	232	$21,5 + 2 \times N$
Изделие Б	90,6	$20,6 + 2 \times N$
Изделие В	286,4	$18,2 + 2 \times N$

Надбавки, доплаты и премии из фонда заработной платы составляют 33 % тарифной оплаты труда, а дополнительная заработная плата – 8 % от общего фонда, включая надбавки, доплаты и премии. Страховые взносы составляют 30 % от фонда оплаты труда.

4. Другие прямые производственные затраты составили в расчете на одно изделие, руб.:

№ п/п	Виды затрат	Изделие		
		А	Б	В
1	Прочие основные материалы	2430	4842	3740
2	Комплекующие изделия и полуфабрикаты	22 700	15 260	26 140
3	Топливо на технологические нужды	1410	1440	1110
4	Энергия на технологические нужды	3100	2660	2820
5	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	12 230	12 020	13 063
6	Прочие производственные расходы	500	750	600

5. Косвенные расходы планируются в следующих суммах, тыс. руб.:

- расходы на подготовку и освоение производства – $51\,600 + N \times 2$;
- общепроизводственные расходы – $606\,550 + N \times 20$;
- общехозяйственные расходы – $65\,280 + N \times 20$;
- коммерческие расходы – $414\,300 + N \times 20$;
- брак не планируется.

6. Распределение косвенных расходов по ассортиментным группам привести по следующей базе:

- общехозяйственные расходы, общепроизводственные расходы распределить пропорционально удельному весу ассортиментных групп в сумме затрат на основную заработную плату производственных рабочих;
- расходы на подготовку и освоение производства на отдельные группы продукции – пропорционально сумме прямых расходов;
- коммерческие расходы распределить по удельному весу изделий в составе производственной себестоимости.

7. На основе калькуляции полной себестоимости изделий предложить для покупателя возможные варианты цен на изделия, если их рентабельность в отчетном периоде составляла, %: А – 29; Б – 33; В – 27.

Задание 4. Предприятие производит и реализует в месяц 5000 единиц продукции по цене 2500 руб. за штуку. Переменные затраты на единицу продукции – 1400 руб., постоянные затраты предприятия 2 млн руб.

1. Определить запас финансовой прочности и уровень операционного рычага. Сделать вывод о рассчитанных показателях.

2. По мнению специалистов предприятия, для повышения уровня конкурентоспособности необходимо изменить комплектацию продукции, что приведет к увеличению переменных затрат на 15 %, но при этом спрос на продукцию при той же цене может быть увеличен на 40 %. Следует оценить целесообразность повышения уровня конкурентоспособности.

3. По мнению менеджеров отдела сбыта, если снизить цену реализации на 18 %, то это может привести к увеличению объема на 45 %. Следует оценить целесообразность снижения цен на продукцию.

Задание 5. Рассчитать прибыль от продаж продукции и безубыточный объем производства, используя методы директ-костинга в двух вариантах: вся произведенная продукция предприятия была реализована в отчетном периоде времени; половину продукции реализовали, а другая половина осталась на складе.

Исходные данные для расчета (тыс. руб.)

1. Материалы – 8000.
 2. Зарплата основных рабочих со страховыми выплатами – 8000.
 3. РСЭО и ОПР, всего – 2500, в том числе переменные – 1800.
 4. ОХР (управленческие) – 18 000.
 5. Коммерческие расходы, всего 7000, в том числе переменные – 50.
- Итого затрат на производство и реализацию продукции: ОПРЕДЕЛИТЬ.

Будем считать, что все общехозяйственные (управленческие расходы) являются постоянными. Предположим, что выручка от реализации продукции в отчетном периоде составила 450 000 тыс. руб. Если вся произведенная продукция была в отчетном периоде продана, то прибыль от продаж будет одинаковой, независимо от метода распределения затрат: **ВЫРУЧКА – СЕБЕСТОИМОСТЬ**.

Задание 6. В отчетный период было реализовано 3000 ед. продукции. Фактические затраты текущего периода на производство составили 3400 тыс. руб., затраты незавершенного производства на начало периода – 700 тыс. руб., на конец периода – 800 тыс. руб., стоимость побочной продукции – 250 тыс. руб.

Определить себестоимость реализованной продукции.

Задание 7. Предприятие произвело за период 400 тыс. ед. продукции А. Прямые материальные затраты составили 200 тыс. руб., прямые трудовые затраты – 180 тыс. руб., общепроизводственные затраты – 90 тыс. руб.

Определить производственную себестоимость единицы продукции.

Задание 8. Предприятие произвело за отчетный период 400 ед. продукции, а реализовало 380 ед. При этом производственная себестоимость составила 500 тыс. руб., издержки по управлению и сбыту – 150 тыс. руб. Определить себестоимость продукции.

Задание 9. Производственный процесс состоит из трех этапов, на каждом из которых присутствуют затраты на обработку. По окончании каждого этапа часть полученного продукта идет на дальнейшую переработку. По окончании третьего этапа образуется готовый продукт.

Определить себестоимость продуктов после каждого этапа.

Наименование показателя	1-й этап	2-й этап	3-й этап
Затраты на сырье и материалы, тыс. руб.	3000		
Затраты на обработку на данном этапе, тыс. руб.	1000	1200	1300
Количество продукта, образуемого в процессе этапа, усл. ед.	400	320	200
Количество продукта, идущего на переработку на следующем этапе, усл. ед.	320	200	

Задание 10. Бюджетом организации, занимающейся оказанием услуг по ремонту квартир, на год предусмотрены следующие статьи расходов:

- прямые затраты на заработную плату – 240 тыс. руб.;
- накладные расходы – 260 тыс. руб.

В феврале организация выполнила ремонтные работы для клиента, прямые материальные и трудовые затраты составили по договору соответственно 200 и 70 тыс. руб.

Определить стоимость договора.

3. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

3.1. Теоретико-методологические принципы бюджетирования

Бюджет представляет собой план определенного направления функционирования предприятия (снабжение, производство, продажа и др.) или деятельности предприятия как единого хозяйственного комплекса, содержащий стоимостные показатели. Разделение планов на собственно планы и бюджеты достаточно условно, так как планы могут составляться в натуральных или стоимостных измерителях, но чаще всего присутствуют и те и другие. В табл. 9 приведены основные классификации бюджетов, используемые при планировании.

Т а б л и ц а 9

Общая характеристика основных классификаций бюджетов

№ п/п	Классификационный признак	Виды бюджетов
1	По периоду планирования	Оперативный (текущий). Тактический (среднесрочный). Стратегический (долгосрочный)
2	По видам бюджетов (планов)	Продажи. Производство (материальные затраты, оплата труда, общепроизводственные, общехозяйственные, коммерческие затраты). Доходы и расходы. Инвестиции. Денежные средства. Прогнозные балансы

№ п/п	Классификационный признак	Виды бюджетов
3	По роли планов в формировании информационных поток	Основные. Вспомогательные. Генеральные
4	По объемам планирования	Планы отдельных структурных подразделений (центров ответственности). Консолидированные (в целом по предприятию)
5	По объектам планирования	Операционные (хозяйственная деятельность). Финансовые
6	По отношению к отчетному периоду	Непрерывные (скользящие) планы. Планы определенного периода
7	По возможности выбора альтернативных вариантов	Статические. Гибкие

1. *Классификация бюджетов по периоду планирования.* При планировании осуществляется постановка целей в виде количественных и качественных показателей, которых необходимо достигнуть за тот или иной период. ***По периодичности планирования*** принято выделять следующие виды бюджетов:

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

2. *Классификация бюджетов по видам бюджетов (планов).* На рис. 23 представлены ***виды бюджетов и последовательность их составления.***

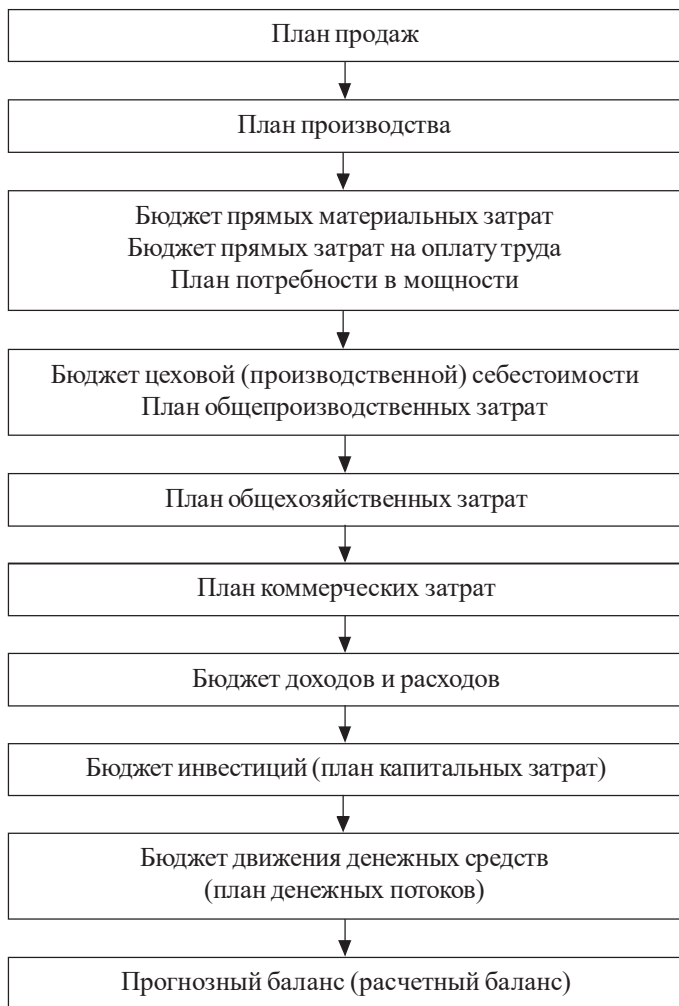


Рис. 23. Виды бюджетов и последовательность их составления

Бюджет реализации (план продаж) показывает объем продаж по видам продуктов в натуральных и стоимостных показателях на протяжении бюджетного периода. Данный вид бюджета рассматривается в первую очередь, так как имеет непосредственное

отношение к внешним факторам деятельности предприятия – рыночным отношениям с потенциальными или реальными покупателями. К направлениям маркетинговых исследований, представляющим составлению бюджета продаж, можно отнести:

- нишу, занимаемую предприятием на рынке;
- количество и поведение конкурентов;
- эластичность спроса (зависимость от уровня цен);
- региональный уровень спроса на производимую продукцию;
- сезонный характер потребности в продукции;
- платежеспособность покупателей;
- общую экономическую ситуацию.

Внутренние факторы определяют ограничения, связанные с возможностями самого предприятия, в том числе:

- уровень технологий и соответствующего им оборудования;
- наличие работников соответствующей квалификации;
- возможности проектирования новых продуктов;
- наличие необходимых материальных и энергетических ресурсов;
- уровень цен на их приобретение.

На практике возможны два варианта формирования плана продаж, которые зависят от постоянства договорных отношений с заказчиками и покупателями.

Первый, наименее затратный, используется, когда при подготовке плана на определенный период уже имеется сформированный пакет заказов или подписаны договоры с покупателями. В этом случае в плане отражается уже имеющаяся информация.

Но чаще всего бюджет продаж приходится прогнозировать на основании фактических данных прошлых периодов или тенденций, выявленных по динамике рынка. При прогнозировании продаж используются такие инструменты, как математические методы (средних квадратов, трендовый анализ) или экспертная оценка специалистов.

План производства определяет виды и количество продукции, которое должно быть выпущено в предстоящем бюджетном (плановом) периоде.

Количественные показатели готовой продукции планируются в соответствии с принятыми отраслевыми особенностями, например, с учетом переходящих остатков незавершенного производства или остатков нереализованной продукции на складах.

Чтобы учесть наличие переходящих запасов, используют *балансовое уравнение*:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Запасы} & & \text{Поступление} & & \text{Выбытие} & & \text{Запасы} \\ \text{на начало} & + & \text{запасов} & = & \text{запасов} & + & \text{на конец} \\ \text{периода} & & \text{в течение периода} & & \text{в течение периода} & & \text{периода} \end{array} \quad (19)$$

Применительно к плану производства балансовое уравнение примет следующий вид:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Выпуск} & & \text{Количество} & & \text{Запас готовой} & & \text{Запасы готовой} \\ \text{готовой} & = & \text{реализуемой} & + & \text{продукции} & - & \text{продукции} \\ \text{продукции} & & \text{продукции} & & \text{на конец периода} & & \text{на начало периода} \end{array} \quad (20)$$

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

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Запуск} & = & \text{Выпуск готовой} & + & \text{НЗП на конец} & - & \text{НЗП на начало} \\ \text{продукции} & & \text{продукции} & & \text{периода} & & \text{периода} \end{array} \quad (21)$$

Далее на основе количественных данных о выпуске продукции составляется группа планов, отражающих потребности в необходимых для этого ресурсах.

Бюджет прямых материальных затрат в предстоящем бюджетном периоде содержит информацию о затратах сырья, материалов, полуфабрикатов в натуральном и стоимостном выражении (исходя из учетных цен) по видам продукции и в целом по предприятию.

При расчете потребности в материальных ресурсах должны учитываться переходящие запасы, то есть используется рассмотренное выше балансовое уравнение:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Количество} & & \text{Производственная} & & \text{Запасы} & & \text{Запасы} \\ \text{заготавливаемых} & = & \text{потребность} & + & \text{материальных} & - & \text{материальных} \\ \text{материальных} & & \text{в материальных} & & \text{ресурсов} & & \text{ресурсов} \\ \text{ресурсов} & & \text{ресурсах} & & \text{на конец} & & \text{на начало} \\ & & & & \text{периода} & & \text{периода} \end{array} \quad (22)$$

Бюджет затрат на оплату труда отражает потребность в основном производственном персонале и затраты на оплату его труда в предстоящем периоде. При этом должны учитываться как выплаты непосредственно по сдельным расценкам на изготовление продукции по нормам времени или нормам выработки, так и связанные с ними прочие выплаты (районные коэффициенты, надбавки за условия труда, социальные начисления).

План потребности в мощностях отражает необходимый для выполнения плана фонд рабочего времени оборудования и затраты, связанные с содержанием данного оборудования. Определяется чаще всего в машино-часах работы каждой единицы оборудования и в стоимостных показателях.

План общепроизводственных затрат отражает затраты на содержание производственной инфраструктуры по статьям затрат по каждому обособленному подразделению, в том числе:

- оплата труда и затраты административно-управленческого аппарата цеха или отдела, вспомогательных служб и производств;
- оплата труда ремонтных рабочих, уборщиков производственных помещений, лаборантов и прочих работников, обслуживающих основное производство (если данные службы относятся к цеху или подразделению);
- амортизация оборудования, зданий, транспортных средств, хозяйственного инвентаря общецехового назначения;
- материальные, энергетические и прочие затраты на обслуживание и ремонт основных средств общецехового назначения;
- затраты на внутрицеховое перемещение сырья и материалов;
- затраты на охрану, санитарную обработку, технику безопасности и другие аналогичные затраты подразделения.

Бюджет цеховой (производственной) себестоимости содержит обобщенную информацию о себестоимости видов продукции в предстоящем бюджетном периоде (табл. 10).

План общехозяйственных затрат отражает затраты на содержание административно-управленческого аппарата и обеспечивающей инфраструктуры предприятия в целом.

Бюджет цеховой (производственной) себестоимости

Статья затрат	Затраты по видам продуктов, руб.						Всего
	Продукт 1		Продукт 2		Продукт <i>n</i>		
	на единицу	на выпуск	на единицу	на выпуск	на единицу	на выпуск	
Прямые затраты на материалы							
Прямые затраты на оплату труда							
Обще-производственные затраты							
Производственная себестоимость, всего							

В сметы общехозяйственных затрат обычно включаются:

- заработная плата аппарата управления предприятия в целом, а также вспомогательного и обслуживающего персонала общехозяйственного назначения;
- командировочные расходы, доставка работников к удаленным рабочим местам;
- амортизация оборудования и зданий общехозяйственного назначения, коммунальные платежи, которые невозможно отнести к затратам отдельных подразделений;
- затраты на технику безопасности, охрану труда, которые невозможно отнести к затратам отдельных подразделений;
- затраты на обучение, повышение квалификации, набор и подготовку кадров;
- услуги сторонних организаций, связанные с управлением и обслуживанием предприятия в целом.

План коммерческих затрат отражает затраты, связанные с реализацией продукции в предстоящем бюджетном периоде;

носит также комплексный характер, включая в себя элементы материальных ресурсов, оплату труда, амортизацию, услуги сторонних организаций, а также расходы на рекламу. Коммерческие затраты могут выступать как прямыми, так и косвенными по отношению к конкретным видам продукции. Прямые коммерческие затраты чаще всего связаны с транспортировкой продукции к покупателям, а косвенные – со складскими работами и функционированием маркетинговых служб. Соответственно этот вид бюджета должен быть классифицирован не только по видам реализуемой продукции, но и по принципам калькулирования и распределения косвенных затрат.

Бюджет доходов и расходов (план прибылей и убытков) отражает величину доходов и расходов по предприятию в целом, или по отдельным центрам ответственности, или по разнонаправленным видам деятельности. Финансовый результат, как разница между доходами и расходами, отражается в данном случае также по плановым показателям.

Доходная часть бюджета формируется на основании планируемой выручки от реализации в целом по предприятию и по отдельным номенклатурным позициям вырабатываемого ассортимента.

Расходная часть формируется на основании смет и калькуляций производственной себестоимости соответствующих групп готовой к реализации продукции, плана общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих затрат, включая принципы их отнесения на себестоимость.

Бюджет инвестиций (план капитальных затрат) отражает инвестиции, которые предприятию необходимо осуществить в предстоящем бюджетном периоде с указанием их размера и направления использования. К направлениям расходования инвестиций могут относиться:

- капитальные вложения на строительство или ремонт производственных зданий и сооружений;
- затраты на приобретение оборудования и доведение его до состояния, пригодного к использованию;

– капитальные вложения в научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки;

– затраты на разработку и внедрение новых технологий или видов продукции.

При этом, кроме общих показателей инвестиций, планирование необходимо осуществлять с подразделением на работы, которые оно может производить собственными силами, и на услуги сторонних организаций.

Бюджет движения денежных средств (план денежных потоков) отражает прогнозируемое поступление и выбытие денежных средств на основании заключенных договоров с контрагентами и платежей, осуществляемых по определенным фиксированным датам и отчетным периодам (налоги, заработная плата). Основная цель этого бюджета – обеспечить сбалансированность притоков и оттоков денежных средств, а также контроль за возникновением и погашением дебиторской и кредиторской задолженностей.

По сравнению с бюджетом доходов и расходов, где в качестве финансового результата может вместо прибыли возникать убыток (отрицательная прибыль) определенного отчетного периода, в бюджете движения денежных средств такая ситуация возникнуть не может, так как денежные средства не могут иметь отрицательных значений. Еще одним немаловажным допущением, связанным с управлением денежными потоками, является соблюдение баланса дебиторской и кредиторской задолженностей. Для покрытия кредиторской задолженности, особенно по плановым ежемесячным платежам, необходимо наличие либо денежных средств, либо краткосрочной дебиторской задолженности, погашение которой приведет к притоку денежных средств. В случае отсутствия такого платежного баланса у предприятия возникает просроченная кредиторская задолженность с вытекающими из этого штрафными санкциями.

При составлении бюджета движения денежных средств используется информация из рассмотренных выше бюджетов.

Информация о поступлении денежных средств от реализации должна быть сопоставима с планом продаж. При этом необходимо учитывать, что большинство предприятий отражают реализацию по методу начисления. Сам факт возникновения выручки от продажи продукции зависит от условий договора с покупателями, где оговаривается момент перехода права собственности на продаваемые товары от продавца к покупателю, независимо от поступления денежных средств. Получение предоплаты также не является выручкой. Соответственно если факт продажи фиксируется в одном отчетном периоде, а факт оплаты – в другом, то суммы бюджетов денежных средств и бюджетов продаж не совпадают.

Информация об оттоках денежных средств должна сопоставляться с бюджетами различных видов затрат, но их совпадение в одних и тех же отчетных периодах еще менее прогнозируемое, чем планирование поступающих сумм. Это обусловлено тем, что разнообразие договорных отношений с поставщиками намного больше, чем с покупателями, а также наличием таких обязательных платежей, как налоги, заработная плата, социальные выплаты. Кроме того, затраты, связанные с инвестициями, приобретением основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, и соответствующие им единовременные платежи не сопоставимы во времени с амортизационными отчислениями, которые будут далее включаться в бюджет расходов на протяжении нескольких лет.

В табл. 11 приведено примерное содержание бюджета денежных потоков.

Статьи бюджета денежных потоков могут разрабатываться предприятием самостоятельно или за его основу может быть взята форма Отчета о движении денежных средств, входящая в состав годовой бухгалтерской отчетности, утвержденная приказом Министерства финансов РФ¹. При этом необходимо отметить, что

¹ См.: Приказ Минфина РФ от 02.02.2011 г. № 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Отчет о движении денежных средств” (ПБУ 23/2011)» (с изменениями и дополнениями) // «КонсультантПлюс»: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112417/ (дата обращения: 15.05.2023).

Примерное содержание бюджета движения денежных средств

Источник поступлений и направления выплат	Сумма за период
<i>Сальдо на начало периода</i>	
Поступления, всего	
В том числе:	
– выручка от реализации по основной деятельности	
– погашение дебиторской задолженности	
– полученные авансы	
– выручка от прочей реализации	
– бюджетное и целевое финансирование	
– кредиты и займы	
– дивиденды и проценты к получению	
– штрафы и пени к получению	
Выплаты, всего	
В том числе:	
– оплата материальных затрат	
– коммунальные платежи (энергоносители)	
– оплата труда	
– выплаты социального характера	
– затраты на ремонт и обслуживание машин и оборудования	
– капитальные вложения и инвестиции (по видам вложений)	
– услуги сторонних организаций	
– расчеты с бюджетом	
– выплаты по кредитам и займам	
– штрафы и пени к уплате	
– авансы выплаченные	
– прочие выплаты	
<i>Конечное сальдо</i>	

в нормативных документах предусмотрено отражение притоков и оттоков денежных средств по трем направлениям деятельности – текущей, инвестиционной и финансовой.

Прогнозный баланс (расчетный баланс), составляемый на конец предстоящего бюджетного периода, отражает прогнозные показатели активов и пассивов, основанных на исходных данных начала бюджетного периода и планируемых изменений.

3. *Классификация по роли планов в формировании информационных потоков.* Предусматривает разделение бюджетов на **основные** и **вспомогательные** планы. Рассмотренные выше виды планов относят к основным. Вспомогательные планы призваны обеспечить составление основных.

Например, для составления Бюджета движения денежных средств, относящегося к категории основных, могут быть подготовлены вспомогательные планы – График поступления денежных средств от реализации и График налоговых выплат.

Совокупность основных планов, составленных для предприятия в целом, называют **генеральным бюджетом (мастер-бюджетом)**.

4. *Классификация бюджетов по объектам планирования.* Выделяют **планы отдельных структурных единиц** (отдельных подразделений и направлений деятельности) и **консолидированные планы** для предприятия в целом.

5. *Классификация по объектам планирования.* Среди основных бюджетов выделяют операционные планы (бюджеты текущей деятельности) и финансовые планы.

К **операционным планам** относят:

- бюджет реализации;
- план производства;
- бюджеты затрат.

К **финансовым планам** относят:

- бюджет доходов и расходов;
- бюджет инвестиций;
- бюджет движения денежных средств;
- прогнозный баланс.

6. *Классификация по отношению к отчетному периоду.* Выделяют **непрерывные (скользящие)** планы. Особенность их состоит в том, что по окончании очередного планового периода (месяца, квартала) к плану прибавляется новый. Таким образом обеспечивается неизменность планового горизонта. В противоположность им **план на определенный период** (текущий или стратегический) фиксирует только заранее утвержденный временной промежуток.

7. *Классификация по возможности выбора альтернативных вариантов.* Выделяют статические и гибкие планы. **Статические планы** – планы, составленные для определенного сложившегося уровня деловой активности, **гибкие планы** – планы для оценки нескольких альтернативных вариантов. Гибкие планы могут составляться как несколько статических планов, рассчитанных на разные уровни производства и реализации, либо основываться на конкретном фактическом плане с использованием прогнозных показателей по отдельным видам ресурсов.

При формировании бюджетов для отдельных подразделений создаются **центры ответственности**. Такими подразделениями (структурными единицами) могут выступать цеха, отделы, филиалы и дочерние предприятия в рамках холдингов. Закрепление основных и вспомогательных планов (бюджетов) за определенными центрами ответственности зависит от совокупности показателей, отражающих характер деятельности структурной единицы, называемый ее **статусом**. В зависимости от статуса чаще всего принято выделять:

- центры расходов;
- центры доходов;
- центры прибыли;
- центры инвестиций.

Центры расходов концентрируются на подробном бюджетировании различного рода затрат и их взаимосвязи с планом производства продукции, центры доходов – на планах продаж и расходах, связанных с реализацией продукции.

Отчетность об исполнении планов (бюджетов). Второй целью бюджетирования, помимо всестороннего планирования

финансовых и хозяйственных процессов, осуществляемых на предприятии, являются мониторинг и контроль за фактической реализацией планов, оперативное выявление возникающих отклонений, анализ причин, которые привели к появлению отклонений, и разработка мер по предотвращению влияния негативных факторов в будущем.

Основные принципы, которые заложены в основу контрольных мероприятий по исполнению планов (бюджетов):

- взаимосвязь текущего (оперативного) и итогового контроля;
- взаимосвязь контрольных мер, охватывающих предприятие в целом и отдельные центры ответственности;
- закрепление контрольных функций и отдельных форм отчетности за ответственными лицами;
- выявление причин и лиц, виновных в отклонениях от плана, а при отсутствии виновных по объективным причинам – определение возможностей для возмещения потерь либо минимизации подобных рисков в будущем;
- сочетание персональной и коллективной ответственности работников, осуществляющих реализацию плановых показателей;
- рациональный формат внутренней отчетности всех уровней, эффективность документооборота и степени автоматизации учетных процессов.

Взаимосвязь текущего и итогового контроля означает, что контроль должен непрерывно осуществляться в течение всего планового периода, что позволяет оперативно реагировать на возникающие отклонения. Итоговый контроль направлен в большей степени на внесение необходимых корректировок планов в долгосрочной перспективе в качестве обратной связи.

В табл. 12 приведен пример возможного варианта Отчета об исполнении плана продаж». Такой отчет составляется ежемесячно и отражает фактическое и плановое значение выручки от реализации, возникшее между ними отклонение за период и с начала квартала нарастающим итогом.

Отчетность об исполнении планов содержит результаты деятельности отдельных структурных единиц или направлений бизнеса

Пример формы отчета об исполнении плана продаж

Наименование продукта	Выручка факти- ческая за месяц	Выручка факти- ческая с начала месяца	Выручка плановая за месяц	Выручка плановая с начала квартала	Откло- нение за месяц	Откло- нение с начала месяца
Продукт 1						
Продукт 2						
.....						
Продукт <i>n</i>						

в установленной иерархии центров ответственности, а также сводный (консолидированный) отчет по предприятию в целом. Это позволяет проводить факторный анализ влияния каждого структурного подразделения на обобщенные финансовые результаты.

В отчетности наряду с величиной возникших отклонений содержится информация о причинах их возникновения и виновных лицах. Степень ответственности должна находиться в прямой зависимости от возможности влияния данного лица (группы лиц) на результаты деятельности. Поэтому необходимо уделять особое внимание соответствующим пунктам трудовых договоров, заключаемых с работниками, несущими материальную, финансовую или другие виды ответственности. При выявлении виновных желательно разделять регулируемые и нерегулируемые (подконтрольные и неподконтрольные) показатели отклонений.

Принцип рациональности применительно к функциям мониторинга и контроля предполагает, что количество контролируемых документов или форм отчетности (включая объем информации и уровень наглядности ее предоставления) должно быть достаточным для того, чтобы сделать на их основании необходимые выводы, но не слишком громоздким и трудоемким:

– контрольные показатели должны распределяться по ответственным работникам в соответствии с их квалификацией и долж-

ностными обязанностями, а не выглядеть как дополнительная нагрузка к основным функциям, которые они выполняют непосредственно на рабочем месте;

- количество контрольных показателей, форм отчетности или оформляемых документов должно быть оптимальным, чтобы обеспечить адекватный контроль, но не делать его чересчур трудоемким;

- закрепление контрольных показателей за конкретными лицами должно быть обоснованным, то есть соответствовать его должностным обязанностям и быть связанным с теми факторами, на которые оно способно оказать влияние.

Для оптимальности, необходимости и достаточности отчетной документации ее составляют в виде таблиц или графиков по стандартной форме, утвержденной руководством предприятия, а в текстовом формате излагаются только выявленные отклонения с описанием их причин и виновников.

3.2. Организационные аспекты бюджетирования в системе управленческого учета и контроллинга

Как было рассмотрено ранее, основными факторами, влияющими на систему бюджетирования предприятия, являются компетенции работников, осуществляющих функционирование центров ответственности, и организационная структура, позволяющая эффективно выполнять контрольно-аналитические процедуры. Поэтому организационные аспекты бюджетирования играют не менее значительную роль, чем методологические.

Основные организационные инструменты управленческого учета и контроллинга сложились еще при плановой экономике СССР, в их основу был положен нормативный метод калькулирования и учета затрат. Принципиальное различие заключается в том, что основные плановые показатели и по производству, и по продажам в советские времена устанавливались «сверху» – на отраслевом

или федеральном уровне. В современных же условиях руководство предприятия должно ориентироваться на конкурентную среду и самостоятельно оценивать риски неправильно организованного планирования и контроля за исполнением плановых показателей.

Рассматривая организационные вопросы бюджетирования, можно выделить два основных направления:

- постановку (организацию) управленческого учета и контроллинга на вновь открывающемся предприятии;
- реорганизацию существующей системы управленческого учета и контроллинга с целью повышения эффективности его деятельности.

В первом случае происходит разработка основных положений в зависимости от планирования производственно-технологического процесса, выбора методов калькулирования себестоимости и подбора персонала соответствующей квалификации.

Во втором случае требуется провести *предварительный анализ существующей системы* и оценить необходимость внесения тех или иных изменений. В том числе проанализировать:

- учетную политику в части актуальности избранных ранее методов и способов управленческого, финансового и налогового учета и вариантов их корректировки в существующих условиях;
- структуру существующих подсистем финансового и оперативного учета, уровень квалификации персонала и методов его работы;
- принятые на предприятии требования к организации документооборота и состояние программных продуктов, которые его обеспечивают;
- логику системы передачи информации от производственных участков в финансовые отделы;
- используемую систему контроля за выполнением управленческих решений при индивидуальной или коллективной ответственности;
- эффективность существующей системы внутреннего контроля и бюджетирования в целом.

«На основе результатов проведенного анализа создается *организационно-методологическая модель управленческого учета*, которая включает в себя три составляющие – методологическую, организационную и техническую.

Методологическая составляющая определяет, какими объектами и на основании каких принципов предполагается управлять.

Организационная составляющая формирует перечень субъектов управления, их роль в системе управленческого учета и контроля.

Техническая составляющая определяет перечень необходимых инструментов функционирования системы управленческого учета и контроля»².

Среди мероприятий по формированию организационно-методологической модели можно отметить:

- разработку единой системы показателей для информационного обеспечения управления предприятием;
- выделение центров ответственности и центров финансовой отчетности;
- разработку квалификационных требований и системы стимулирования труда персонала, осуществляющего учетно-контрольные функции, набор соответствующих кадров;
- выделение объектов учета, утверждение учетных регистров и форм внутренней отчетности, критериев оценки и регламентов учета хозяйственных операций, составление учетной политики;
- выделение калькуляционных единиц и объектов калькулирования, выбор методов калькулирования;
- распределение полномочий между работниками финансовых структур и производственных подразделений по формированию показателей, выступающих едиными информационными источниками для финансового, налогового и управленческого учета;
- выбор программных продуктов, удовлетворяющих требованиям ведения различных уровней учета и контроля;

² Учет и анализ в управлении бизнесом : учеб. пособие / Н. Н. Илышева, Л. В. Юрьева, Е. Р. Синянская, О. В. Савостина. С. 31–43.

- разработку процедур анализа контрольных показателей и регламентов принятия соответствующих решений;
- закрепление во внутренних нормативных документах и корпоративных стандартах обозначенных выше методов, процедур и степени ответственности работников.

В ходе реализации указанных мероприятий достигается цель комплексного отражения информации о состоянии и результатах деятельности предприятия, позволяющего всесторонне оценить каждый из факторов и принять оперативное решение при наличии незапланированных отклонений. Кроме того, появляется возможность сравнивать между собой показатели по отдельным видам продукции, по географическим или операционным сегментам, выявлять более рентабельные и перспективные направления или варианты управленческих решений.

Выделение центров ответственности, наделение их определенным функционалом планирования, контроля и подотчетности повышает управленческую прозрачность предприятия. На небольших предприятиях иерархия степени ответственности складывается между руководителями подразделений, директором (наемным работником) и собственниками. В более крупных компаниях в каждом подразделении могут создаваться несколько функциональных отделов по технологическому, логистическому или территориальному признакам.

Каждый центр ответственности имеет определенные параметры, характеризующие результаты его деятельности, например, качество продукции, ее себестоимость, объемы выпущенной либо реализованной продукции в натуральном или стоимостном выражении. Главным критерием выделения центров ответственности, учитывая всю специфику работы предприятия, является фактор, по которому оценивается конечный результат деятельности подразделения. Центры затрат – производственные цеха, эффективно расходующие ресурсы; центры продаж – коммерческие подразделения, показатели которых зависят от объемов реализации.

В организационном плане необходимо закрепить во внутренних нормативных документах принципы выделения центров ответ-

ственности, функциональные обязанности входящих в них работников и иерархию ответственности, методы документирования выполняемых операций, продукты, используемые для автоматизации сбора информации и формы внутренней отчетности.

Формирование механизма взаимодействия финансового, налогового и управленческого учета – одна из сложнейших проблем, решаемых при создании организационно-методологической модели. Возможно применение различных вариантов.

Первый вариант основан на использовании счетов учета расходов и доходов финансового учета в качестве основных и взаимосвязи с ними контрольных счетов производственной (управленческой) бухгалтерии, что создает единую интегрированную систему сбора и передачи учетной информации.

Во втором варианте (вариант автономии) используются парные контрольные счета одного и того же наименования («счета-экраны») для финансового и производственного назначения.

Третий вариант – создание самостоятельной системы управленческого учета с автономной от финансового учета системой регистров, обусловленной спецификой технологических и трудовых процессов предприятия. При этом может возникать определенное дублирование информации и повышается трудоемкость учетных работ, но данный вариант повышает возможности аналитичности данных для выявления причин отклонений и предотвращения рисков повторения негативных ситуаций.

При выборе любого из вариантов, даже при использовании разных планов счетов, необходимо применение единого программного обеспечения, которое способно трансформировать информацию, получаемую от различных центров ответственности по формам и регламентам, разработанным на предприятии, в стандартные отчетные документы финансового и налогового учета. Любой факт хозяйственной деятельности должен быть отражен в обеих подсистемах учета, но при этом используются различные алгоритмы обработки информации. Это позволит устранить дублирование ввода данных в разные подсистемы и сократит трудоемкость учетного процесса, не нанося ущерба аналитичности информации для ме-

менеджеров, осуществляющих управленческий учет, и работников бухгалтерии.

Разработка форм внутренней управленческой отчетности и регламентов ее составления и предоставления является также одним из наиболее значимых факторов.

Для создания на предприятии системы внутренней отчетности сначала определяется перечень информации, необходимой менеджерам различных центров ответственности, затем форма и степень оперативности ее предоставления. Среди принципов формирования и предоставления внутренних отчетов можно выделить следующие:

- отчет должен быть адресным и конкретным, содержать оперативную и систематизированную информацию;
- отчет должен предоставляться в утвержденной табличной форме с текстовыми пояснениями;
- отчетность должна предоставляться в установленные сроки;
- составление отчета требует определенных компетентностных характеристик менеджеров, поэтому необходимо организовать постоянно действующую или периодическую систему повышения квалификации персонала;
- затраты на подготовку внутренней отчетности не должны превышать экономического эффекта от ее использования;
- отчет должен содержать сравнительные показатели по отчетным периодам, а также по плановым и фактическим данным;
- если в компетенции менеджера входит обязанность не только собирать информацию, но и выявлять существенные отклонения, то в отчете должна содержаться информация о причинах этих отклонений.

В табл. 13 представлен пример формы Информационной карты, отражающей потребности в информации структурных единиц предприятия.

Помимо бланков форм необходимо разработать регламент их составления, передачи и обработки, сроки предоставления, утвердить ответственных лиц.

Пример формы Информационной карты

Структурная единица	Тип данных (количественные/ стоимостные)	Перечень информации	Периодичность составления
Цеха основного производства	Количественные/ стоимостные	Выпуск готовой продукции	Ежемесячно
	Количественные/ стоимостные	Незавершенное производство	Ежемесячно
	Количественные/ стоимостные	Использование материалов	Ежесуточно/ ежесменно
	Количественные	Использование рабочего времени	Ежесуточно/ ежесменно
	
Вспомогательные цеха и службы			
Отдел снабжения			
Отдел сбыта			
Планово-экономический отдел			
.....			

Пример формы отчета по зонам реализации приведен в табл. 14. Используя такой отчет для анализа, можно оценить уровень прибыли как по продуктам, так и по вкладам в прибыль от каждой зоны реализации.

Среди принципов, используемых при составлении отчетности, необходимо выделить иерархический принцип (принцип много-ступенчатой отчетности по уровням управления). В самом общем виде этот принцип схематично изображен на рис. 24 (на примере холдинга и предприятия).

Пример формы отчета о вкладе продуктов по зонам реализации

№ п/п	Наименование показателя	Итого		Зоны реализации					
				Восток		Центр		Запад	
		ден. ед.	%	ден. ед.	%	ден. ед.	%	ден. ед.	%
1	Выручка от реализации В том числе: – Продукт 1 – Продукт 2								
2	Переменная себестоимость реализованной продукции В том числе: – Продукт 1 – Продукт 2								
3	Маржинальный доход до вычета затрат по реализации В том числе: – Продукт 1 (= 1.1 – 2.1) – Продукт 2 (= 1.2 – 2.2)								
4	Расходы по реализации переменные В том числе: – Продукт 1 – Продукт 2								
5	Полумаржа I В том числе: – Продукт 1 (= 3.1 – 4.1)								

Окончание табл. 14

№ п/п	Наименование показателя	Итого		Зоны реализации					
				Восток		Центр		Запад	
		ден. ед.	%	ден. ед.	%	ден. ед.	%	ден. ед.	%
	– Продукт 2 (= 3.2 – 4.2)								
6	Постоянные специфические расходы по зонам реализации В том числе: – на содержа- ние агентства – реклама								
7	Вклад зоны (полумаржа II) (=5 – 6)								
8	Общие (нераспре- деленные) постоянные расходы В том числе: – исследова- тельская работа и разработки – администра- тивные расходы								
9	Чистый доход (=7 – 8)								

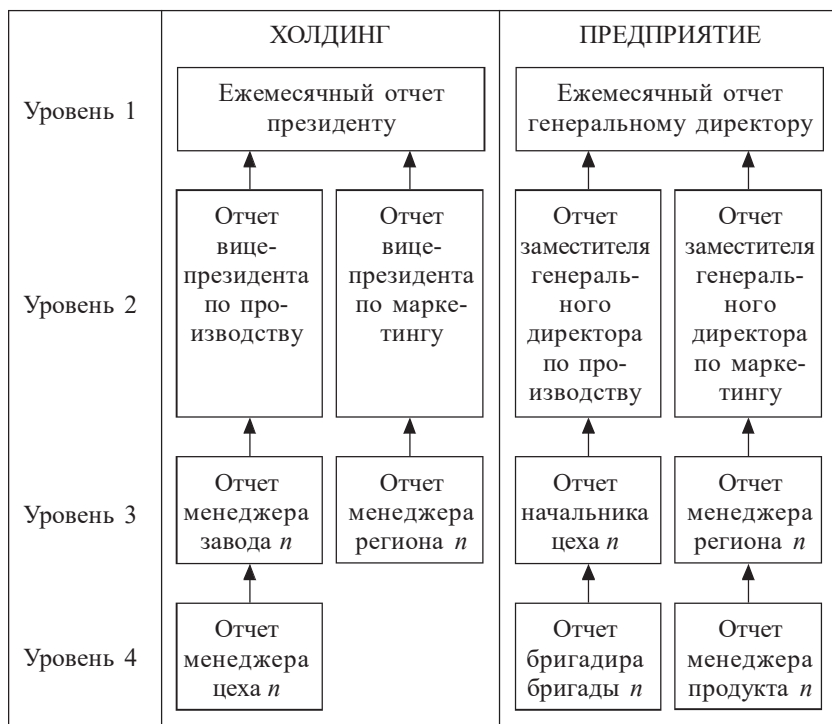


Рис. 24. Схема предоставления внутренней отчетности

Реализация иерархического принципа предполагает, что чем выше уровень руководства, которому отчет предоставляется, тем меньше должна быть детализация имеющейся в нем информации.

Вариант формы «иерархического» отчета представлен в табл. 15. На предприятии выделены три уровня управления: участки, цеха и предприятие в целом, в результате образуется многоступенчатая схема отчетности.

Разработка процедур принятия решений на основе информации управленческого учета и бюджетирования характеризуется определенным набором регламентов:

- определяется поле альтернатив, то есть разрабатывается несколько вариантов возможного решения ситуации;

**Пример структуры отчетов центров ответственности
по уровням управления**

Наименование показателя	Затраты			
	По плану	Отклонение	Причина	Виновник
Уровень 4. Отчет начальника участка начальнику цеха				
Статья 1				
Статья 2				
.....				
Статья <i>n</i>				
<i>Всего</i>				
Уровень 3. Отчет начальника цеха				
Участок № 1				
Участок № 2				
Участок № 3				
<i>Всего прямые затраты</i>				
Общехозяйственные затраты				
В том числе:				
– Статья 1				
– Статья 2				
–				
– Статья <i>n</i>				
<i>Всего по цеху</i>				
Уровень 2. Основное производство. Отчет заместителя директора по производству				
Цех № 4				
Цех № 11				
Цех № 18				
<i>Всего по основному производству</i>				
Общепроизводственные затраты				

Наименование показателя	Затраты			
	По плану	Отклонение	Причина	Виновник

Уровень 1. Предприятие.

Отчет директора предприятия головной организации

По основному производству				
По обслуживающему производству				
Общехозяйственные				
Коммерческие				
Прочие				
<i>Всего по предприятию</i>				

– анализируются параметры решений, то есть внешних и внутренних условий, которые могут влиять на реализацию альтернативных вариантов;

– формулируются целевые установки, на достижение которых должно быть направлено принимаемое альтернативное решение;

– определяются факторы, которые содействуют достижению поставленных целей.

Например, в результате появления нового конкурента с аналогичными продуктами произошло снижение занимаемой доли рынка. При этом возникает целевая установка в двух вариантах:

1) *отвоевать у конкурента хотя бы часть рынка*. Факторами этой цели могут быть следующие:

– условия, предлагаемые покупателю, должны быть не хуже условий, предлагаемых конкурентом;

– эффективная реклама;

2) *полностью вытеснить конкурента с рынка*. Факторы цели:

– условия, предлагаемые покупателю, должны быть лучше условий, предлагаемых конкурентом;

– эффективная реклама.

В случае выбора второго варианта главным фактором цели будет обеспечение более привлекательных условий для покупателей, таких как гибкая оплата, послепродажное обслуживание, но наиболее очевидным будет вопрос ценообразования.

Возможная цена реализации в данной ситуации ограничивается сверху ценой конкурента, а с другой стороны – планируемым маржинальным доходом. Таким образом, альтернативное решение находится в диапазоне «прямые переменные затраты на единицу <—> цена конкурента» (рис. 25).

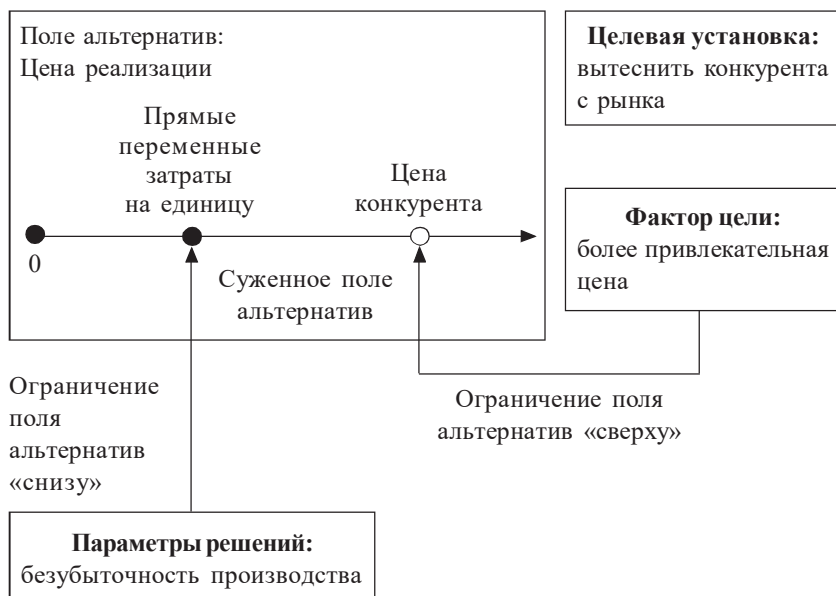


Рис. 25. Реквизиты принятия решения
в ситуации «появление конкурента»

Принятие решений по выбору из альтернативных вариантов на основании информации, агрегированной с помощью модели управленческого учета, может осуществляться также и в других ситуациях. Среди наиболее распространенных можно выделить:

- выбор ассортимента производимой продукции (работ, услуг), наиболее полно отвечающего стратегическим целям;

– ценообразование, обеспечивающее конкурентные преимущества на рынке;

– трансфертное ценообразование в рамках одного предприятия при обмене между подразделениями различными видами ресурсов и полуфабрикатов;

– выбор варианта в альтернативе «покупать или производить самим» в отношении полуфабрикатов, комплектующих и услуг вспомогательного характера;

– сопоставление влияния финансовых и нефинансовых факторов (качество материалов, уровень загрузки оборудования, использование фондов рабочего времени и др.) на величину затрат;

– оценка целесообразности снижения цен при возникновении непредвиденных или форс-мажорных обстоятельств;

– определение вклада подразделений предприятия в общие результаты деятельности для разработки системы премирования;

– выбор наиболее эффективных и прибыльных сегментов деятельности и оценка целесообразности ликвидации, направлений, не приносящих ожидаемых результатов;

– выбор вариантов капитальных вложений в реконструкцию или модернизацию оборудования, обновление технологий.

Рассмотрим разработку регламентов действий центров ответственности и их закрепление в соответствующих внутренних нормативных документах (корпоративных стандартах).

К документам, стандартизирующим объекты управления, относятся действующие на предприятии классификаторы:

– мест возникновения затрат и центров ответственности;

– элементов и статей затрат;

– носителей затрат.

Документы, регламентирующие практическое применение организационно-методологической модели, можно разделить на следующие группы:

– регламент ведения учета затрат;

– регламент процедуры планирования;

– регламент калькулирования себестоимости;

– порядок и инструменты реализации функции контроля;

- регламент принятия решений;
- функциональные обязанности работников служб предприятия (включая материальную ответственность) в рамках системы управленческого учета и контроллинга.

Документы, регламентирующие деятельность центров ответственности, должны содержать:

- контрольные показатели, которые применяются для оценки деятельности каждого работника и центра ответственности в целом;
- алгоритм формирования нормативных величин для установления контрольных показателей;
- порядок определения фактических величин контрольных показателей (наблюдение, измерение, перенос данных, расчет, распределение);
- критерии оценки деятельности центров ответственности.

Внутрикорпоративные документы организационного характера, которые используются для формирования центров ответственности, не должны противоречить трудовому законодательству по отношению к должностным обязанностям и квалификационным требованиям работников. С другой стороны, нормативные положения, регламентирующие деятельность структурных подразделений и центров ответственности, всецело зависят от целей и задач, поставленных в рамках управленческого учета и контроллинга.

3.3. Аналитические возможности применения системы «директ-костинг» в бюджетировании

В параграфах 2.1 и 2.2 настоящего учебного пособия приведены классификации затрат и методов калькулирования себестоимости продукции. Рассмотрим более подробно систему «директ-костинг», которая позволяет повысить эффективность аналитической работы при составлении бюджетов и оценке их выполнения.

В основу данной системы положена классификация затрат в соответствии с деловой активностью предприятия на постоянные и переменные.

Величина переменных затрат зависит от уровня деловой активности в пропорциональной зависимости (пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные и регрессивные). То есть при изменении объемов производства эти виды затрат также подвержены изменениям. К ним относятся основные и вспомогательные материалы, оплата труда производственных рабочих (чаще всего по сдельным расценкам), энергоносители для производственных целей, расходы, связанные с приобретением и обслуживанием оборудования.

Величина постоянных затрат не зависит от объемов производства и продаж, часто они характеризуются как затраты периода. К ним относятся расходы, связанные с управленческой деятельностью, обслуживанием предприятия в целом, расходы общехозяйственного и общепроизводственного назначения.

Традиционно применяемая на российских предприятиях система «стандарт-кост» основана на том, что в себестоимость продукции и услуг включаются прямые и косвенные (переменные и постоянные) затраты. При этом возникает необходимость распределения косвенных расходов по видам продукции или направлениям деятельности пропорционально определенным показателям из состава прямых затрат или общей сумме прямых затрат на продукт.

Применение системы «стандарт-кост» связано с дополнительной трудоемкостью калькулирования себестоимости, так как необходимо определить базовые показатели для распределения, регулярно осуществлять расчеты и проводить мониторинг факторов, влияющих на необходимость корректировки базовых ставок распределения постоянных затрат. Но, с другой стороны, система «стандарт-кост» не входит в противоречие с налоговым законодательством РФ, где при формировании налогооблагаемой прибыли предусмотрено отражение расходов пропорционально полученным доходам. Поэтому многие предприятия, несмотря на значительные технические неудобства данной системы, продолжают ее использовать.

В противоположность системе «стандарт-кост» (формирование полной себестоимости) система «директ-костинг» (сокращенная

себестоимость) предполагает, что в себестоимость включаются только переменные расходы, а постоянные учитываются обособленно и списываются непосредственно на финансовый результат. Как было отмечено, данная система не нашла широкого применения в практике финансового учета из-за определенных расхождений с нормативными требованиями Налогового кодекса по налогу на прибыль. Но она обладает определенными преимуществами для целей управленческого учета, в том числе благодаря возможности ее применения для анализа информации и принятия на его основе управленческих решений.

Анализ зависимости «затраты–объем–прибыль» (анализ безубыточности, CVP-анализ) – анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки, объема производства и прибыли. Данная взаимосвязь формирует основную модель финансовой деятельности, благодаря чему повышается эффективность краткосрочного планирования и инструментов оценки альтернативных вариантов.

С помощью анализа зависимости «затраты – объем – прибыль» определяется точка равновесного объема продаж, в которой выручка от реализации совпадает с величиной суммарных затрат.

Для данной цели используются графические методы и аналитические расчеты. Для проведения графического анализа в прямоугольной системе координат строится график зависимости затрат и выручки от количества единиц выпущенной продукции (рис. 26).

По вертикали откладываются данные о затратах и выручке, а по горизонтали – количество единиц продукции (уровень деловой активности).

В точке критического объема производства (*в точке безубыточности*) нет прибыли и нет убытка. Справа от нее – область (зона) прибыли. Для каждого значения (количества единиц продукции) нетто-прибыль определяется как разность между величиной маржинального дохода и постоянных затрат. Слева от критической точки находится область (зона) убытков, образуемая в результате превышения величины постоянных расходов над величиной маржинального дохода.

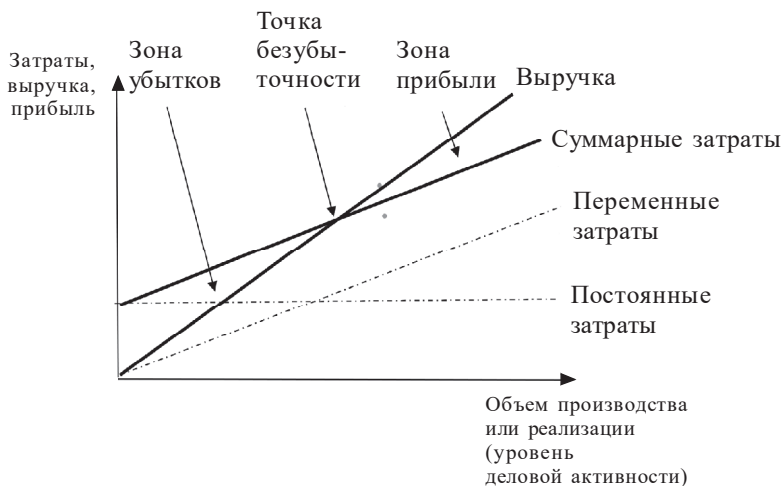


Рис. 26. Графический анализ взаимосвязи
«затраты – объем – прибыль»

Допущения, используемые при построении графиков взаимосвязи «затраты – объем – прибыль»:

- 1) цены реализации остаются неизменными, благодаря чему зависимость «выручка – объем производства/реализации» является пропорциональной;
- 2) цены на потребленные производственные ресурсы и нормы их потребления на единицу продукции также фиксированы, соответственно зависимость «переменные затраты – объем производства/реализации» является пропорциональной;
- 3) постоянные затраты являются таковыми в рассматриваемом диапазоне деловой активности;
- 4) объем производства равен объему реализации.

Ценность графика взаимосвязи «затраты – объем – прибыль» заключается в том, что он является простым и наглядным средством представления аналитических расчетов, что позволяет менеджерам оценить возможность достижения или превышения безубыточного объема производства.

Для анализа зависимости «затраты – объем – прибыль» используется формула

$$P = \sum Z_{\text{пер}} + Z_{\text{пост}} + \text{Пр}, \quad (23)$$

где P – реализация в стоимостном выражении (выручка); $\sum Z_{\text{пер}}$ – суммарные переменные затраты; $Z_{\text{пост}}$ – постоянные затраты; Пр – прибыль.

Критическую точку (точку безубыточности) можно представить также путем перехода к натуральным единицам измерения. Для этого введем дополнительные обозначения:

q – объем реализации в натуральном выражении;

$q_{\text{крит}}$ – критический объем продаж в натуральных единицах;

p – цена единицы продукции;

$Z_{\text{пер}}$ – переменные затраты на единицу продукции.

Таким образом, формула имеет следующий вид:

$$P = p \cdot q; \quad \sum Z_{\text{пер}} = Z_{\text{пер}} \cdot q. \quad (24)$$

В точке безубыточности прибыль равна нулю. То есть формула (24) примет вид

$$p \cdot q = Z_{\text{пер}} \cdot q_{\text{крит}} + Z_{\text{пост}}. \quad (24.1)$$

Преобразуя предыдущую формулу, получаем

$$q_{\text{крит}} = Z_{\text{пост}} / (p - Z_{\text{пер}}). \quad (25)$$

Продолжая аналитические расчеты, можно вычислить критический уровень постоянных затрат, для расчета которого используется исходная формула выручки при нулевой прибыли:

$$P = Z_{\text{пост}} + \sum Z_{\text{пер}}, \quad (26)$$

откуда

$$Z_{\text{пост. крит}} = P - \sum Z_{\text{пер}} = pq - \sum Z_{\text{пер}} \cdot q = qx(p - Z_{\text{пер}}), \quad (27)$$

критическую продажную цену, для чего используется формула

$$\text{Крит. } p = Z_{\text{пост}} / q + Z_{\text{пер}}. \quad (28)$$

Уровень минимального маржинального дохода – **маржинальный доход (МД)** – это финансовый показатель, представляющий собой

разницу между выручкой от реализации (продажи) и величиной переменных затрат, связанных с суммой продаж (или минимальный уровень рентабельности как отношение маржинального дохода к выручке), если известны величина постоянных расходов и ожидаемая величина выручки:

$$\text{МД в \% к выручке} = Z_{\text{пост}} / P \times 100 \%. \quad (29)$$

Логическим продолжением процесса нахождения точки безубыточности является планирование прибыли. Для определения объема реализации, при котором возможно получение необходимой прибыли, используется формула

$$q_{\text{план}} = (Z_{\text{пост}} + \text{Пр}_{\text{план}}) / (p - Z_{\text{пер}}), \quad (30)$$

где $\text{Пр}_{\text{план}}$ – необходимая предприятию прибыль.

Формула (30) используется в случаях, когда невозможно сопоставить натуральные единицы измерения по разным видам продукции или видам деятельности, поэтому могут быть использованы стоимостные показатели. В этом случае рассчитывается не точка безубыточности, а величина выручки, которую необходимо получить для покрытия затрат. Делается допущение, что все продукты имеют средний уровень маржинального дохода – $\text{МД}_{\text{ср}}$ (в % к выручке). Исходя из этого определяют критический уровень выручки:

$$P_{\text{крит}} = Z_{\text{пост.}} / \text{МД}_{\text{ср}} (\text{в \% к выручке}) \times 100 \%. \quad (31)$$

Переменные затраты меняются с изменением степени загрузки производственных мощностей, но в расчете на единицу продукции они являются постоянными. Постоянные затраты в сумме не меняются при изменении уровня деловой активности, но в расчете на единицу продукции они зависят от объема производства. Однако большинство затрат относятся к полупеременным (смешанным), некоторые из них в большей степени, другие – в меньшей зависят от объема производства, и между этими затратами и объемами производства существует корреляционная зависимость, проявляющаяся слабо.

Калькулирование себестоимости по переменным затратам можно изобразить схематично (рис. 27).



Рис. 27. Схема калькулирования себестоимости по переменным затратам

Схема отчета о доходах (рис. 28) обязательно содержит два финансовых показателя – маржинальный доход (маржинальная прибыль, брутто-прибыль) и прибыль (нетто-прибыль).

№ п/п	Наименование показателя	Изделия				
		A	B	C	D	E
1	Выручка от реализации	×	×	×	×	×
2	(–) Переменные затраты	×	×	×	×	×
3	(=) Маржинальная прибыль	×	×	×	×	×
4	(–) Постоянные затраты	}				
5	(=) Прибыль	×				

Рис. 28. Схема отчета о доходах

Маржинальная прибыль (маржинальный доход, маржинальное покрытие, сумма покрытия) – превышение выручки от реализации над величиной переменных затрат. Демонстрирует способность предприятия получать достаточные доходы для покрытия постоянных расходов с целью получения стабильной прибыли.

Разновидности системы «директ-костинг»:

1) *классический директ-костинг* – калькулирование по прямым (основным) затратам, которые в то же время являются переменными;

2) *система учета переменных затрат* – калькулирование по переменным затратам, в которые входят прямые расходы и переменные косвенные расходы;

3) *система учета затрат в зависимости от использования производственных мощностей* – калькуляция всех переменных расходов и части постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственной мощности;

4) *себестоимость калькулируется на основе только производственных расходов, связанных с изготовлением продукции*, даже если они носят косвенный характер.

Несмотря на различия представленных подходов, основным признаком системы является калькулирование не полной, а частичной (сокращенной) себестоимости, по которой оцениваются как готовая продукция, так и полуфабрикаты и остатки незавершенного производства. Постоянные (косвенные) расходы при этом не распределяются по видам продукции, а полностью списывают на финансовые результаты отчетного периода.

К преимуществам системы «директ-костинг» относятся:

- простота и объективность калькулирования, так как не требуется проведение расчетов по распределению постоянных затрат, основанных на выборе разных по результативности баз распределения;
- возможность сравнения себестоимости в различные периоды по переменным затратам, абсолютной и относительной марже;
- отсутствие влияния на себестоимость конкретных видов продукции при изменении постоянных затрат организационно-управленческого характера и вспомогательных производств;

- возможность выявлять изменения маржинального дохода (суммы покрытия) или изделия с большей рентабельностью;
- проведение эффективной ценовой политики в комбинации с объемами выпуска продукции;
- возможность проведения анализа в условиях влияния ограничивающих факторов.

Недостатки системы «директ-костинг»:

- трудности в разделении затрат на постоянные и переменные в случае наличия смешанных расходов, обладающих признаками и той и другой классификации;
- необходимость получения дополнительной информации о величине полных издержек при использовании директ-костинга для процесса ценообразования;
- использование системы «директ-костинг» не предусмотрено в налоговом законодательстве и в нормативных документах по формированию Отчета о финансовых результатах.

Для преодоления последнего из указанных недостатков рассмотрим, каким образом происходит калькулирование затрат, отражаемых в управленческом учете, на счетах финансового учета (рис. 29).

В нормативных документах по бухгалтерскому финансовому учету для учета прямых затрат предусмотрены счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства», для учета косвенных затрат – счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». В обычной ситуации (система «стандарт-кост»), в том числе для целей выполнения требований Налогового кодекса, затраты, собираемые в составе общепроизводственных и общехозяйственных, в конце отчетного периода подлежат распределению и включаются в определенной доле в себестоимость каждого вида продукции на субсчетах счетов 20 и 23. Если применяется директ-костинг, то суммы со счетов 25 и 26 не распределяются, а полностью списываются в дебет счета 90 «Продажи» в конце отчетного периода, то есть на уменьшение финансового результата.

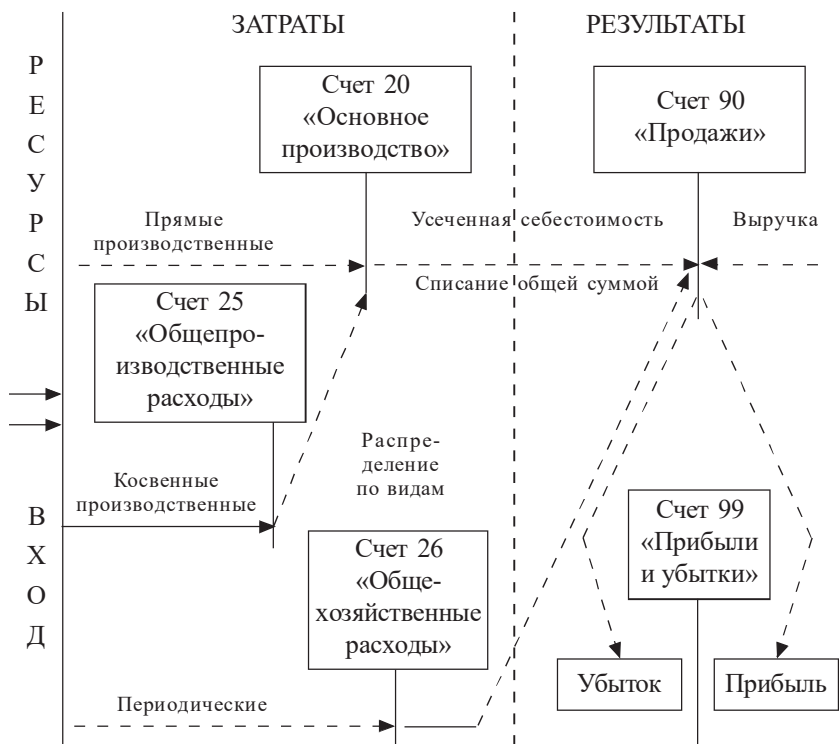


Рис. 29. Реализация системы «директ-костинг» в системе счетов бухгалтерского учета

При равномерной работе предприятия, когда вся выработанная продукция реализуется в том же отчетном периоде, существенного различия в применении двух указанных методов не возникает. Если продукция реализуется не полностью или из-за сезонного характера производства в определенные месяцы выручка не бывает, а постоянные затраты сохраняются, финансовый результат, исчисленный по методу «директ-костинг», может оказаться отрицательным (убытком). Наличие убытков по этой причине противоречит требованиям налогового законодательства, где указано на пропорциональность и соразмерность отражения расходов и соответствующих им доходов при налогообложении прибыли.

Далее рассмотрим аналитические возможности системы «директ-костинг», которые включают в себя следующее:

1. Планирование объемов выпускаемой продукции с оптимизацией ассортимента, в том числе при наличии ограничивающего фактора. Для данной цели используется метод гибкого бюджетирования. Вариативность заключается в осуществлении расчетов по каждому ассортименту при разной загрузке производственных мощностей и выборе наиболее рентабельного из них благодаря выявлению маржинальной прибыли на единицу ограничивающего фактора.

Помимо выявления наиболее прибыльных видов продукции влияние изменения переменных затрат на величину маржинальной прибыли может использоваться при обосновании целесообразности принятия дополнительных заказов или выбора производства альтернативного ассортимента на одних и тех же производственных мощностях.

Ограничивающим (лимитирующим) фактором, влияющим на маржинальную прибыль, могут выступать предельная мощность или уровень загрузки оборудования, фонд рабочего времени или уровень требуемой квалификации персонала и связанные с ним показатели нормирования труда, отсутствие необходимого сырья (материалов) при невозможности его замены аналогами, площади производственных помещений.

2. Гибкий подход к ценообразованию, когда расчет оптимальной цены ориентирован на получение желаемой маржинальной прибыли либо рассчитанной на основании переменных затрат маржинальной себестоимости.

3. Проведение анализа альтернативного использования ресурсов позволяет обосновать выбор наиболее подходящего варианта оценки «цена – качество» или решить вопрос, покупать или производить самим полуфабрикаты и комплектующие изделия. Предлагаемая цена поставки покупных изделий сравнивается с переменными затратами на их производство с учетом использования высвобожденного оборудования.

4. Выбор оптимального варианта инвестиций осуществляется аналогично альтернативным ресурсам. В качестве анализируемых

инвестиционных проектов могут выступать капитальные вложения в строительство или приобретение оборудования, внедрение новых технологий или переход на выпуск новых видов продукции, а также инвестиции в человеческий капитал.

5. Оценка целесообразности и возможных последствий ликвидации неприбыльных видов деятельности, продуктов, подразделений.

6. Разработка единой системы критериев оценки эффективности деятельности структурных подразделений, производственных бригад, управленческого персонала, центров ответственности. Благодаря унифицированному подходу появляется возможность сопоставимости финансовых и производственных отчетных показателей с системой оплаты и стимулирования труда.

В целом, если сравнивать влияние применения систем «стандарт-кост» или «директ-костинг» на результаты деятельности организации, помимо указанной выше взаимосвязи учета полной себестоимости с требованиями российского налогового законодательства, можно отметить значительную разницу в формировании прибыли. Особенно ярко это проявляется в производствах, связанных с сезонным характером работ, требующих либо накопления запасов для их реализации в будущих периодах, либо с временным отсутствием доходов при наличии постоянных затрат.

Основной причиной этого является методика признания постоянных затрат расходами определенного отчетного периода. В случае отсутствия запасов незавершенного производства и не реализованной продукции применение обеих систем дает одинаковый результат, так как все постоянные затраты подлежат списанию в отчетном периоде. Но у большинства предприятий наличие остатков запасов – естественный результат производственной и сбытовой деятельности, что делает невозможным применение директ-костинга для составления финансовой и налоговой отчетности. В данном случае он может использоваться только в управленческом учете в качестве аналитического инструмента и для целей планирования, что не снижает его значимости в общей системе контроллинга.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение бюджета.
2. Перечислите виды бюджетов по периодам планирования.
3. Перечислите виды бюджетов по видам планов.
4. Перечислите виды бюджетов по объемам и по объектам планирования.
5. Какие компоненты включаются в бюджет продаж?
6. Для какой цели составляется бюджет прямых материальных затрат?
7. Для какой цели составляется бюджет затрат на оплату труда?
8. Для какой цели рассчитывается потребность в производственных мощностях?
9. Что включается в бюджет общепроизводственных расходов?
10. Что включается в бюджет общехозяйственных расходов?
11. Что включается в бюджет коммерческих расходов?
12. Для каких целей составляется бюджет движения денежных средств?
13. Что такое прогнозный баланс и как он используется при бюджетировании?
14. Дайте характеристику центров ответственности.
15. Перечислите виды центров ответственности.
16. Перечислите принципы контроля исполнения бюджета.
17. Какие функции выполняют центры ответственности по доходам?
18. Какие функции выполняют центры ответственности по расходам?
19. Какие функции выполняют центры ответственности по прибыли?
20. Какие функции выполняют центры ответственности по инвестициям?
21. В чем заключается процедура постановки управленческого учета и контроллинга на предприятии?
22. В чем заключается процедура реорганизации управленческого учета и контроллинга на предприятии?
23. Что необходимо проанализировать при оценке организации управленческого учета и контроллинга на предприятии?
24. Какие составляющие входят в организационно-методологическую модель управленческого учета?
25. Какие мероприятия выделяются при формировании организационно-методологической модели управленческого учета?
26. Перечислите принципы формирования и предоставления внутренней управленческой отчетности.
27. В чем заключается разработка процедур принятия решений на основании внутренней отчетности?

28. По каким направлениям принимаются решения выбора из альтернативных вариантов?

29. Перечислите документы, описывающие регламент действий центров ответственности.

30. Что представляет собой система «стандарт-кост»?

31. Что представляет собой система «директ-костинг»?

32. В чем заключаются преимущества директ-костинга?

33. В чем заключаются недостатки директ-костинга?

34. Что характеризует точка безубыточности?

35. Как выглядит график определения точки безубыточности?

36. По какой формуле рассчитывается точка безубыточности?

37. Для какой цели проводится анализ зависимости «затраты–объем–прибыль»?

38. Что такое маржинальный доход?

39. Что такое маржинальная прибыль?

40. Каким образом применение системы «стандарт-кост» отражается на счетах бухгалтерского учета?

41. Каким образом применение системы «директ-костинг» отражается на счетах бухгалтерского учета?

42. В чем заключаются аналитические возможности применения системы «директ-костинг»?

43. В чем заключается несоответствие системы «директ-костинг» и налогового законодательства в отношении налога на прибыль?

44. Перечислите виды бюджетов в зависимости от роли планов в формировании информационных потоков.

45. Перечислите виды бюджетов в зависимости от объемов планирования.

46. Перечислите виды бюджетов в зависимости от объектов планирования.

47. Перечислите виды бюджетов по отношению к отчетному периоду.

48. Перечислите виды бюджетов по отношению к уровню деловой активности.

49. Охарактеризуйте оперативное планирование.

50. Охарактеризуйте тактическое планирование.

51. Охарактеризуйте стратегическое планирование.

52. Охарактеризуйте виды бюджетов и последовательность их составления.

53. Охарактеризуйте бюджет реализации.

54. Перечислите внутренние факторы, которые определяют ограничения при формировании бюджетов.

55. Охарактеризуйте два варианта формирования плана продаж.

56. Охарактеризуйте план производства.

57. Охарактеризуйте балансовое уравнение.

58. Охарактеризуйте бюджет цеховой (производственной) себестоимости.

59. Перечислите статьи сметы общехозяйственных затрат.

60. Охарактеризуйте план коммерческих затрат.

61. Охарактеризуйте бюджет доходов и расходов.

62. Охарактеризуйте доходную часть бюджета доходов и расходов.

63. Охарактеризуйте расходную часть бюджета доходов и расходов.

64. Охарактеризуйте бюджет инвестиций.

65. Перечислите направления расходования инвестиций.

66. Почему происходит разделение бюджетов на основные и вспомогательные планы?

67. Охарактеризуйте планы отдельных структурных единиц.

68. Охарактеризуйте консолидированные планы.

69. Охарактеризуйте генеральный бюджет.

70. Охарактеризуйте операционные планы.

71. Охарактеризуйте финансовые планы.

72. Охарактеризуйте непрерывные (скользящие) планы.

73. Охарактеризуйте статический план.

74. Охарактеризуйте гибкий план.

75. Охарактеризуйте центры ответственности.

76. Перечислите центры ответственности в зависимости от статуса.

77. Перечислите основные принципы, заложенные в основу контроля исполнения планов (бюджетов).

78. Выделите два основных направления организационных вопросов бюджетирования.

79. Перечислите мероприятия предварительного анализа существующей системы бюджетирования.

80. Охарактеризуйте методологическую составляющую организационно-методологической модели управленческого учета.

81. Охарактеризуйте организационную составляющую организационно-методологической модели управленческого учета.

82. Охарактеризуйте техническую составляющую организационно-методологической модели управленческого учета.

83. Охарактеризуйте «вход» центра ответственности.

84. Охарактеризуйте «выход» центра ответственности.
85. Какие показатели при формировании отчетов, использующих показатель маржинальной прибыли, могут анализироваться?
86. Перечислите процедуры принятия решений на основе информации управленческого учета и бюджетирования.
87. Перечислите классификаторы стандартизации объектов управления.
88. Что должны содержать документы, регламентирующие деятельность центров ответственности?
89. Опишите систему калькулирования себестоимости по переменным затратам.
90. Перечислите разновидности системы «директ-костинг».

Практические задания

Задание 1. Проанализировать остатки нереализованной продукции, оценить резервы возможного увеличения реализации по следующим данным:

Анализ остатков нереализованной продукции

Наименование показателя	Остатки нереализованной продукции		Динамика остатков
	Прошлый год	Отчетный год	
Остатки нереализованной продукции, всего, тыс. руб.	12 180	10 800	
В том числе:			
– готовая продукция на складе	2400	2000	
– товары отгруженные, срок оплаты которых не наступил		1300	1700
– товары отгруженные, не оплаченные в срок		2880	3200
– товары на ответственном хранении у покупателей		5600	3400

Задание 2. Составить баланс производства и реализации продукции за два периода. Выявить факторы изменения составляющих баланса, сбалансировать отклонения.

Баланс производства и реализации продукции

Наименование показателя	Сумма, тыс. руб.	
	Прошлый год	Отчетный год
Выпуск товарной продукции из производства		
Остатки готовой продукции на складе предприятия		
Остатки продукции отгруженной, но не оплаченной		
Реализованная продукция		

Задание 3. Рассчитать и проанализировать резервы роста реализованной продукции, если выявлены резервы по использованию производственных ресурсов и их влияние на выпуск продукции и остатки нереализованной продукции.

Свод резервов роста реализованной продукции

№ п/п	Вид резерва	Сумма, тыс. руб.
1	Изменения объема производства товарной продукции:	
	– за счет лучшего использования средств труда	2200
	– за счет лучшего использования предметов труда	1600
	– за счет лучшего использования трудовых ресурсов	2000
	Комплектный резерв производства товарной продукции	
2	Резерв за счет устранения брака	200
3	Изменения объема реализованной продукции за счет ликвидации сверхнормативных остатков нереализованной продукции	3500
<i>Общий резерв роста объема реализованной продукции, итого</i>		

Задание 4. Проанализировать смету затрат на производство по элементам по двум предприятиям, определить структуру затрат, охарактеризовать тип производства.

Анализ по элементам затрат

№ п/п	Экономические элементы затрат	Предприятие А		Предприятие Б	
		Сумма затрат, тыс. руб.	Струк- тура, %	Сумма затрат, тыс. руб.	Струк- тура, %
1	Материальные затраты	26 670		48 655	
2	Затраты на оплату труда	50 489		93 284	
3	Отчисления на социальные нужды	15 006		30 150	
4	Амортизация основных фондов	2300		8600	
5	Прочие затраты	16 985		28 022	

Задание 5. Провести анализ затрат на 1 руб. товарной продукции по факторам двумя методами – приемом цепных подстановок и индексным приемом.

Принять за основу расчетную формулу

$$h = \frac{\sum qc}{\sum qp},$$

где h – затраты на 1 руб. товарной продукции; q – товарный выпуск продукции (тыс. руб.); c – себестоимость единицы продукции (тыс. руб.); p – оптовая цена единицы продукции (тыс. руб.).

Определить влияние факторов на величину затрат на 1 руб. товарной продукции:

- 1) изменения объема и структуры выпуска;
- 2) себестоимости отдельных изделий;
- 3) оптовых цен по отдельным изделиям.

**Расчетная таблица для анализа затрат
на 1 руб. товарной продукции**

Вид про- дукции	Выпуск, шт.		Оптовая цена единицы, тыс. руб.		Себе- стоимость единицы продукции, тыс. руб.		Стоимость выпуска в оптовых ценах, тыс. руб.			Себестоимость выпуска, тыс. руб.		
	По плану	Фактически	В плановом периоде	Фактически	По плану	Фактически	По плану	При факти- ческом объеме и пла- новой цене	Фактически	По плану	При факти- ческом объеме и пла- новой себе- стои- мости	Фактически
A	35	36	6,8	7,0	5,4	5,4						
B	28	30	7,2	7,0	6,0	6,4						
C	15	18	5,4	5,8	5,0	5,9						
<i>Итого</i>	—	—	—	—	—	—						

Задание 6. Провести анализ прямых затрат в целом и по факторам.

Анализ прямых затрат

№ п/п	Вид прямых затрат	Прошлый год	Отчетный год			Отклонения			
			По плану	По плану, пересчи- танному на факти- ческий выпуск	Фактически	От прошлого года	от плана		
							Всего	В том числе за счет	
								объема	затрат
1	Материальные затраты, тыс. руб.	160	160		170	10	10	7	3
2	Трудовые затраты, тыс. руб.	2106	2106		3062	956	956	249	707

Окончание таблицы

№ п/п	Вид прямых затрат	Промышленный год	Отчетный год			Отклонения			
			По плану	По плану, пересчи- танному на факти- ческий выпуск	Фактически	От прошлого года	от плана		
							Всего	В том числе за счет	
								объема	затрат
3	Всего прямых затрат, тыс. руб.	5734	5734		6768	1034	1034		1034
4	Полная себе- стоимость товарной продукции, тыс. руб.	8000	8000		10 000	2000			2000
5	Объем товарной продукции в оптовых ценах, тыс. руб.	10 000	10 000		12 000	2000			2000
6	Уровень прямых затрат в себе- стоимости продукции	57,34%			56,4 %	-0,94%			
7	Прямые затраты в расчете на 1 руб. продукции, коп.	75	75		77	+2			

Задание 7. Провести анализ расходов по содержанию и эксплуатации оборудования (РСЭО), для чего выделить в их составе условно-постоянную и условно-переменную части. Провести сравнение фактических затрат с плановыми с целью выявления абсолютного отклонения и фактических затрат с плановыми, скорректированными с учетом выполнения плана по продукции и долевого участия постоянной и переменной части в составе РСЭО.

Схема расчета относительного отклонения (*):

фактический расход – [(план по статье × удельный вес переменной части × процент выполнения плана по объему продукции) + (план по статье × удельный вес постоянной части)].

Анализ РСЭО

№ п/п	Статья РСЭО	Удельный вес расходов, в %		РСЭО				
				За отчетный год		По пере- счи- тан- ному плану	Отклонение	
		Услов- но- посто- янные расходы	Услов- но- пере- менные расходы	по плану	по факту		абсо- лют- ное	отно- ситель- ное
	1	2	3	4	5	6 (*)	7 = = 5 – 4	8 = = 5 – 6
1	Амортизация оборудования	100	–	1200	1200			
2	Эксплуатация оборудования	40	60	554	586			
3	Ремонт оборудования	50	50	500	588			
4	Внутри- заводское перемещение грузов		100	604	684			
<i>Всего</i>		–	–	–	–			

Указать резервы снижения себестоимости за счет РСЭО.

Задание 8. Провести анализ маржинального дохода, определить точку безубыточности, критический объем продаж и запас финансовой прочности. Сформулировать выводы по анализу.

Анализ маржинального дохода

№ п/п	Наименование показателя	Отчетный период, тыс. руб.	Предыдущий период, тыс. руб.	Изменение, тыс. руб.	Темп изменения, %
1	Выручка-нетто от продаж				
2	Переменные расходы в себестоимости проданной продукции (стр. 020 ф. № 2)				
3	Маржинальный доход (стр. 1–2)				
4	Уровень маржинального дохода, % ((стр. 3/стр. 1) × 100)				
5	Постоянные расходы в себестоимости (стр. 030 + стр. 040 ф. № 2)				
6	Критический объем продаж (точка безубыточности) ((стр. 5/стр. 4) × 100), тыс. руб.				
7	Запас финансовой прочности ((стр. 5/стр. 4)/стр. 1) × 100 %				
8	Планируемая прибыль (стр. 3–5)				

Задание 9. К производству планируется три вида продукции. Объем машино-часов ограничен имеющимися производственными мощностями и составляет 2350 машино-часов в год. В предстоящем году цены

и затраты на продукцию остаются прежними, но ассортимент меняется в соответствии со спросом. Общая сумма постоянных расходов на год составляет 5000 тыс. руб., необходимо сформировать оптимальный ассортимент в целях получения наибольшей прибыли. Определить маржинальный доход и прибыль в целом по планируемой продукции.

Анализ показателей по видам продукции

Наименование показателя	А	Б	С
Цена единицы продукции	24	30	32
Удельные переменные затраты, тыс. руб.	12	15	18
Планируемое количество машино-часов на изделие	4	3	7
Ожидаемый спрос, шт.	200	400	600
Маржинальная ставка по изделию, тыс. руб.			
Маржинальный доход на 1 машино-час			
Ранжировка изделий по выгодности			
Производство продукции в натуральном выражении, шт.			
Необходимое количество машино-часов для этого объема выпуска продукции, всего 2350 машино-часов			
Общая сумма маржинального дохода, тыс. руб.			
Общая сумма постоянных расходов, тыс. руб.			
Прибыль, тыс. руб.			

Задание 10. Составить бюджет продаж. Проанализировать ассортимент продукции из таблицы по вариантам 1, 2 и 3. Выбрать тот вариант, при котором возможно получение наибольшей прибыли. Выбор обосновать расчетами показателей эффективности. При этом учесть, что общая сумма постоянных расходов одинакова для всех вариантов. Варианты отличаются структурой выпуска и количеством выпускаемой продукции. Определить маржинальный доход по каждому варианту.

Анализ ассортимента по вариантам

Наименование изделия	Цена	Удельные переменные затраты	Доля продукции в объеме продаж, %		
			Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3
А	80	60	20	30	15
Б	140	80	30	25	20
В	120	100	10	20	35
Г	200	120	40	25	30
Выручка от продаж, тыс. руб.			8832	6398	7274

Задание 11. Провести анализ внереализационных доходов и расходов. Определить их сальдо. Оценить значение факторов, повлиявших на их динамику. Отметить отрицательные тенденции, указать возможные пути их устранения.

Анализ внереализационных доходов и расходов

Наименование показателя	Предыдущий период		Отчетный период		Изменения	
	тыс. руб.	удельный вес, %	тыс. руб.	удельный вес, %	тыс. руб.	удельный вес, %
Внереализационные доходы		100 %		100 %		
В том числе:						
– штрафы, пени, полученные неустойки						
– прибыль прошлых лет						
– курсовые разницы						
Внереализационные расходы		100 %		100 %		
В том числе:						
– штрафы, пени, уплаченные неустойки						
– убытки прошлых лет						
– курсовые разницы						
Сальдо внереализационных доходов и расходов						

Задание 12. Дать оценку платежеспособности предприятия. Составить платежный баланс, используя в качестве средства платежа мобильные активы.

Платежный баланс

Платежные средства (мобильные активы)	Начало года	Конец года	Изменение за год	Срочные платежи первоочередной срочности	Начало года	Конец года	Изменение за год
Денежные средства				Первоочередные расчеты с кредиторами (стр. 621, 624, 625, 628)			
Товары отгруженные				Авансы покупателей и заказчиков (полученные)			
Готовая продукция				Краткосрочные ссуды банка			
Товары для реализации				Задолженность финансовым органам налоговой системы			
Итого				Итого			
Превышение обязательств над платежными средствами				Превышение платежей средств над обязательствами			
Баланс				Баланс			

Рассчитать коэффициент ликвидности по срочным платежам (платежные средства: срочные платежи > 1).

Задание 13. Организация выпускает три вида краски – А, В и С, доля которых в общем выпуске составляет 25, 30 и 45 %. Коэффициент соотношения переменных затрат и цены равен по изделию А – 0,6 %, по В – 0,65 %, по изделию С – 0,8 %. Общая сумма постоянных затрат в год – 190 тыс. руб.

Определить:

- критический объем продаж;
- объем продаж для получения прибыли 160 тыс. руб.

Как изменится величина этих показателей, если общая сумма постоянных расходов:

- увеличится;
- уменьшится?

Сделать анализ полученных показателей.

4. ВОПРОСЫ ЭФФЕКТИВНОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА

4.1. Организационно-методические модели функционирования центров ответственности

Организационно-методические модели функционирования систем управленческого учета и контроллинга основываются на формировании центров ответственности и сегментов деятельности.

Центры ответственности подразделяются на центры затрат (расходов, издержек), центры доходов (реализации, выручки), центры прибыли, инвестиций по другим финансово-экономическим признакам, специфическим для каждого предприятия.

Сегменты деятельности чаще всего связаны с организационной структурой предприятия (цеха, отделы, подразделения, филиалы) или с созданием и реализацией определенных продуктов, работ, услуг. В крупных организациях встречается выделение географических сегментов при выпуске однородной или идентичной продукции в различных регионах. Наиболее сложная структура встречается при производстве продукции для собственного потребления, например, в животноводстве – выращивание кормовых культур.

Работа **центров затрат** является наиболее зависимой в методологическом плане от технико-технологических условий производства по каждому виду изделий или организационных структур. Если предприятие выпускает ограниченный ассортимент изделий, то достаточно одного центра, осуществляющего общий контроль в аналитическом плане по видам продукции или по цехам (бригадам, отделениям). В случае сложного по технологии производственного цикла с наличием незавершенного производства,

полуфабрикатов собственного изготовления, вспомогательных и обслуживающих подразделений, лимитированием запасов создавать центры затрат целесообразно в соответствии с технологической цепочкой (для материалоемких производств) либо параллельно с иерархией, обозначенной в Положении об оплате труда (для зарплатоемких производств). Естественно, что при наличии независимых обособленных подразделений или географических сегментов центры издержек должны формироваться в каждом из них.

Вопросы координации деятельности центров затрат, выделенных на предприятии по тому или иному признаку, являются довольно сложным механизмом как с организационной точки зрения, так и в плане создания единых критериев сбора и обработки получаемой от них информации. Например, при выпуске разнородных видов продукции невозможно ее сопоставление в натуральных единицах измерения, а стоимостные показатели не дают необходимой детализации по каждому элементу или статье затрат. Для этого приходится использовать условно-натуральные измерители, плановые (учетные) цены и другие оценочные показатели, затрудняющие объективность анализируемой информации. Также работу центров затрат могут усложнять такие методы калькулирования, как поперечный, полуфабрикатный, или поэтапное выполнение работ длительного характера, когда требуется не просто учет затрат, а привязка их к определенным отчетным периодам.

Непосредственно сами затраты, за контроль над которыми несут ответственность центры, классифицируются по видам затрат или по методам калькулирования, изложенным в главе 2 данного учебного пособия.

Центры доходов на промышленных предприятиях «создаются в подразделениях, связанных с реализацией готовой продукции покупателям или складской деятельностью по предпродажной подготовке, в организациях, оказывающих услуги, – в отделах, регулирующих договорные отношения с заказчиками. В торговле чаще всего за это отвечают руководители высшего звена, так как торговая деятельность не разделяется на производство и реализацию

как отдельные учетные операции. Работники таких центров несут ответственность за контроль доходов от продаж своих подразделений или рыночных сегментов. Издержки на содержание самих этих центров являются минимальными по сравнению с объемами доходов, которые они контролируют»¹.

Доходы, подконтрольные данному центру ответственности, зависят от объема и характера операций, а также от классифицируемых видов выручки. Пример классификации выручки центра доходов представлен на рис. 30.

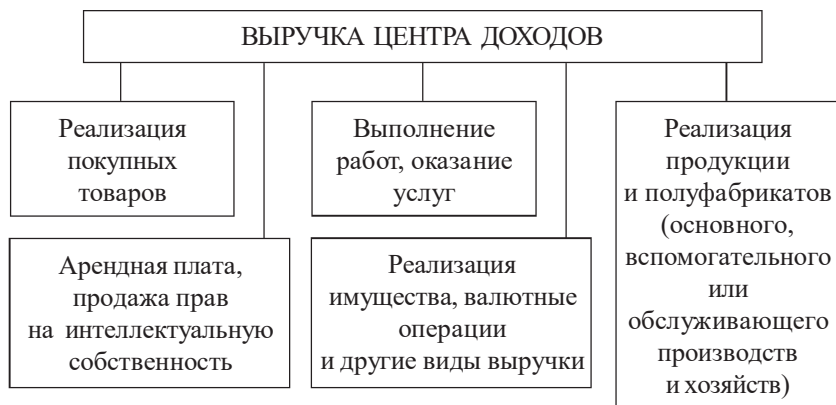


Рис. 30. Пример классификации выручки, отражаемой в центрах доходов

Выручка, отражаемая по центрам ответственности для целей контроллинга понимается шире, чем в финансовом учете и отчетности, так как охватывает и внешние, и внутренние процессы, а также включает в себя продажи, не только связанные с основным видом деятельности, но и прочие доходы единовременного или непостоянного характера.

В контрольно-аналитических целях для осуществления оперативного управления выручка от продажи должна более детально раскрываться по таким направлениям, как ассортимент реализуе-

¹ Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов. 8-е изд., доп. и перераб. М. : ИКФ Омега-Л : Высш. фин. образование, 2010. 570 с.

мой продукции или товаров, виды деятельности, сектора рынка, договорные отношения с покупателями, объект выполненных работ.

Бюджет центра ответственности «представляет собой совокупность планируемых доходов и расходов в их взаимосвязи по отчетным периодам, а также информацию об активах и обязательствах. Он используется для планирования, мониторинга и оценки эффективности деятельности каждого центра ответственности или предприятия в целом (генеральный бюджет). Бюджет центра доходов содержит информацию о доходах и об активах в части имеющихся резервов для продажи и получения дохода»².

Плановый бюджет центра доходов составляется на год с разбивкой по месяцам и кварталам, в том числе по каждому периоду отдельно и с нарастающим итогом с начала календарного года. При составлении краткосрочных бюджетов в них вносятся корректировки относительно показателей годового бюджета в связи с возникающими изменениями внешнего характера на рынке или внутреннего характера в хозяйственной деятельности самого предприятия.

Вариант бюджета центра доходов представлен в табл. 16.

Т а б л и ц а 16

Пример формы бюджета центра доходов

№ п/п	Наименование показателя	Сумма, тыс. руб.			
		на квар- тал	в том числе по месяцам		
			I	II	III
1	Выручка от продажи продукции, в том числе по видам и секторам рынка				
2	Выручка от сдачи работ, в том числе по объектам				
3	Арендная плата и роялти, в том числе по договорам				
<i>Всего по центру доходов</i>					

² Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект.

Бюджет ресурсов центра доходов направлен на контроль за поступлением, наличием и использованием ресурсов (в натуральных и стоимостных показателях), предназначенных для операций по реализации и получения соответствующего дохода. Пример такого бюджета представлен в табл. 17.

Т а б л и ц а 17

Пример формы бюджета ресурсов центра доходов

№ п/п	Наименование показателя	Сумма, тыс. руб.			
		на квар- тал	в том числе по месяцам		
			I	II	III
1	Выпуск продукции в натуральном выражении по видам				
2	Продажа продукции в натуральном выражении по видам				
3	Остаток продукции на складе в натуральном выражении по видам				
<i>Выручка от продажи (всего), в том числе по видам</i>					

Центры прибыли являются более сложными по структуре и по возлагаемым на них функциям подразделениями по сравнению с центрами доходов. «Они контролируют совокупность всех элементов, от которых зависят показатели, формирующие прибыль, – объемы продаж, договорную политику работы с покупателями и поставщиками, цены реализации и цены приобретения, переменные и постоянные затраты. Результаты их деятельности оцениваются по показателям прибыли, отражаемым в формах финансовой отчетности»³.

Центры прибыли организационно обычно состоят из нескольких центров ответственности за затраты (расходы), одного или

³ Шеремет А. Д. Управленческий учет : учеб. пособие / под ред. А. Д. Шеремета. М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 512 с.

нескольких центров доходов. Им подконтрольны внутренние центры ответственности, регистрирующие информацию о внутренних процессах между производством и продажей, связанные с циклами закупки, хранения запасов, обслуживания производственных цехов, контроля качества и сертификации готовой продукции. Центры ответственности за прибыль функционируют в филиалах или крупных обособленных подразделениях.

Плановыми показателями прибыли в центрах ответственности могут выступать операционная прибыль, маржинальный доход, условная прибыль на один рубль прямых материальных издержек или один рубль, израсходованный на оплату труда производственного персонала.

Операционная прибыль является аналогом прибыли до налогообложения, которая предусмотрена нормативными документами по финансовому учету в Отчете о финансовых результатах. Она рассчитывается как прибыль от продаж, увеличенная на сумму прочих доходов и уменьшенная на сумму прочих расходов без учета форс-мажорных обстоятельств.

Маржинальный доход (прибыль) – это разность между доходом от продаж и переменными расходами, аналогично валовой прибыли в финансовом учете. Если сумма маржинального дохода превышает постоянные расходы, то формируется прибыль от продаж. В данном случае в расчете не участвуют прочие расходы и доходы. Показатель используется для внутреннего планирования и бюджетирования. Он позволяет выполнять прогнозные расчеты в плановых периодах, а также устанавливать контрольные показатели для центров ответственности.

Сумма прибыли на один рубль стоимости прямых издержек на ресурсы – аналитический показатель, характеризующий в наибольшей степени эффективность задействованных ресурсов.

Бюджет центра прибыли представляет собой комплекс из трех бюджетов – доходов, издержек и прибыли. Пример планового бюджета прибыли на квартал с разбивкой по месяцам приведен в табл. 18.

Пример формы бюджета центра прибыли

№ п/п	Наименование показателя	Сумма, тыс. руб.			
		на квар- тал	в том числе по месяцам		
			I	II	III
1	Выручка от продажи				
2	Прямые издержки производства: – материальные – на оплату труда – прямые накладные расходы				
3	Изменение остатков готовой продукции				
4	Переменные коммерческие издержки				
5	Маржинальный доход (1–2+3–4)				

Плановые статьи 1, 2, 4 заполняются на основании бюджета доходов и сметы издержек, составляемых по центру прибыли.

Преимущество применения метода маржинального дохода в управленческом учете и контроллинге заключается в возможности анализа альтернативных вариантов планирования производства и продаж, в том числе:

- расчета точки безубыточности производства и суммы покрытия постоянных издержек из выручки от продаж;
- планирования ассортимента выпускаемой продукции с учетом лимитирующих факторов производственного и рыночного характера;
- принятия решений по схеме «производить или покупать» для отдельных компонентов производственного цикла, включая полуфабрикаты, комплектующие детали, запасные части к оборудованию и транспортным средствам;
- планирования и контроля процесса ценообразования.

Например, чтобы проанализировать, что выгоднее, покупать или производить комплектующие компоненты определенного изделия, необходимо сопоставить прямые расходы и долю постоянных расходов, которые несет предприятие. Расчет производится следующим образом (табл. 19).

Т а б л и ц а 19

Пример расчета отклонений от цен покупок

Вид расходов	Фактические расходы, руб.	Предполагаемая цена покупки от поставщика, руб.	Расходы при неизбежных постоянных расходах, руб.	Отклонения от предполагаемой цены, руб.	
				фактических расходов	предполагаемых расходов
Переменные	15 000		15 000		
Постоянные	6000		3000		
<i>Итого</i>	21 000	19 500	18 000	–1500	–3000

Постоянные расходы, которые объективно обусловлены производственным процессом, это общехозяйственные расходы, наиболее существенной частью которых являются заработная плата управленческого аппарата и амортизация оборудования. Частично они могут сокращаться пропорционально сокращению объемов производства (в примере – 3000 руб. на единицу продукции). Если сопоставить предложенную поставщиками цену с фактическими расходами, то экономия составит 1500 руб., следовательно, комплектующие детали выгоднее покупать, чем производить. Но если не учитывать обоснованную часть постоянных расходов, оставив только неизбежные, то отклонение составляет 3000 руб., что показывает обратный эффект.

В качестве еще одного примера приведем *планирование ассортимента при лимитирующих факторах*. В параграфе 3.3 в качестве ограничивающих (лимитирующих) факторов указывались:

– предельная производственная мощность или уровень загрузки оборудования;

- проблемы с обеспечением необходимыми материальными ресурсами;
- производственные площади, позволяющие вырабатывать необходимые объемы продукции;
- финансовые и инвестиционные ограничения;
- недостаточная квалификация персонала для производства продукции определенного качества;
- временные ограничения по срокам выполнения заказов или по фондам рабочего времени, не противоречащим Трудовому кодексу.

Планирование при наличии лимитирующих факторов определяется лучшим соотношением маржинального дохода на единицу лимитирующего фактора, а не самого изделия. В данном примере это 1 квадратный метр производственной площади (табл. 20).

Т а б л и ц а 20

**Пример расчета маржинального дохода
на единицу лимитирующего фактора**

Наименование показателя	Продукт 1	Продукт 2	Продукт 3
Продажная цена на единицу продукта	45 000	60 000	90 000
Переменные расходы на единицу продукта	32 000	36 000	68 000
Маржинальный доход на единицу продукта	13 000	24 000	22 000
Использование производственной площади на единицу выпускаемой продукции, м ²	3	6	6
Маржинальный доход на единицу площади	4330	4000	3670

Как видно из таблицы, самый высокий маржинальный доход на единицу продукта у продукта 2, но при этом маржинальный доход на единицу лимитирующего фактора (производственной площади) выше у продукта 1.

На основании метода маржинального дохода можно прогнозировать:

- изменение прибыли при разных объемах продаж и постоянных рыночных ценах;
- необходимые объемы реализации продукции для получения планируемой величины прибыли;
- динамику прибыли и объемов продаж под влиянием изменения переменных и постоянных расходов, а также под влиянием внешних и внутренних факторов;
- возможную реакцию потребителей и конкурентов на предлагаемую цену.

Рассмотрим организационно-методические аспекты управленческого учета и контроллинга применительно к центрам инвестиций.

Центр инвестиций контролирует инвестиции, активы и обязательства, доходы и издержки в их совокупности. Результаты его деятельности определяются нормой прибыли относительно инвестиций в активы, включаемые в его зону ответственности. Центром инвестиций может быть обособленное подразделение, обладающее правами самостоятельного юридического лица, а также владеющее имуществом, автономным от имущества головной организации. Другим критерием выделения такого центра может быть осуществление подразделением полного цикла производственно-хозяйственной деятельности при условии независимой от головной организации ответственности за свои обязательства.

Центр инвестиций осуществляет контроль за капитальными вложениями, использованием активов, а также несет полную ответственность за структуру и оценку своих собственных текущих расходов. Он обладает определенными оборотными и инвестиционными финансовыми ресурсами и контролирует динамику движения денежных средств. Информация о результатах деятельности центра инвестиций обобщается в формах финансовой отчетности с существенно расширенной аналитической дифференциацией ключевых показателей и статей для конкретизации ответственности⁴.

⁴ См.: Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Классический управленческий учет : учеб. для вузов. М. : Изд-во «Эдиториал УРСС», 2014. 400 с.

Для сравнительной оценки деятельности центров инвестиций используют показатель рентабельности активов.

Рентабельность активов в общем виде рассчитывается по формуле

$$PA = П/А, \quad (32)$$

где $П$ – прибыль; $А$ – активы.

Для оценки в конкретных центрах инвестиций эта формула совершенствуется за счет применения различных показателей стоимости активов и суммы прибыли.

Формы показателей активов, применяемых для вычисления показателей их рентабельности, представлены на рис. 31.

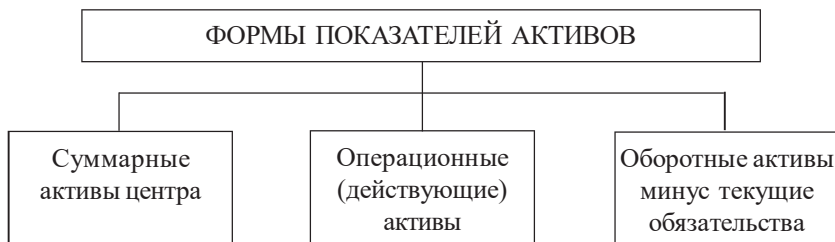


Рис. 31. Пример классификации показателей учета активов

«Показатель прибыли в формуле рентабельности активов принимается в форме операционной или валовой прибыли (маржинального дохода). Также применяют показатель остаточной прибыли, представляющий собой величину прибыли центра инвестиций, превышающую нормативный минимум рентабельности активов, утвержденный руководством организации. Во всех случаях используется средняя стоимость активов за период, что вызывает неоднозначность формирования стоимости активов для расчета их рентабельности. Наиболее распространенные способы оценки – по первоначальной или по остаточной стоимости»⁵.

⁵ Приказ Минфина России от 15.11.2019 г. № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 “Запасы”» // «Консультант-Плюс»: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/ (дата обращения: 15.05.2023).

Показатель остаточной прибыли рассчитывается по формуле

$$\begin{aligned} & \text{Остаточная прибыль} = \\ & = \text{Операционная прибыль} - (\text{Активы} \times \text{Норматив РА}). \end{aligned} \quad (33)$$

Модификация показателя рентабельности активов применяется тогда, когда классический показатель не дает объективных результатов деятельности центра инвестиций. Формулу расчета рентабельности активов можно записать в расширенном виде:

$$РА = \Pi/A = (\Pi/B) \cdot (B/A), \quad (34)$$

где B – нетто-выручка от продаж.

В данной формуле с экономической точки зрения отражается произведение двух качественно различных сомножителей: рентабельность продажи (Π/B) и оборачиваемость активов (B/A). Каждый из них можно применить для оценки деятельности центра инвестиций.

Сводные бюджеты инвестиций составляются на основе суммирования смет и бюджетов всех центров ответственности или структурных подразделений (рис. 32).

Бюджет движения денежных средств составляется на календарный год и конкретизируется данными ежемесячных и ежеквартальных оборотов по всем счетам учета денежных средств. Кроме того, в нем содержится дополнительная расшифровка направления денежных потоков по видам продукции, работ, услуг, группам договоров с поставщиками, покупателями, по центрам ответственности, секторам рынка, по трудовым и социальным выплатам, налогам. Данный бюджет позволяет контролировать сбалансированность денежных потоков и своевременность погашения задолженностей различного типа.

«Общий бюджет капитальных вложений формируется путем обобщения показателей проектов, в том числе подразделяется на работы, выполняемые собственными силами и сторонними подрядными организациями. Кроме того, дифференциация может осуществляться по продолжительности выполнения работ или отдельных этапов, по срокам их окупаемости и другим более подроб-

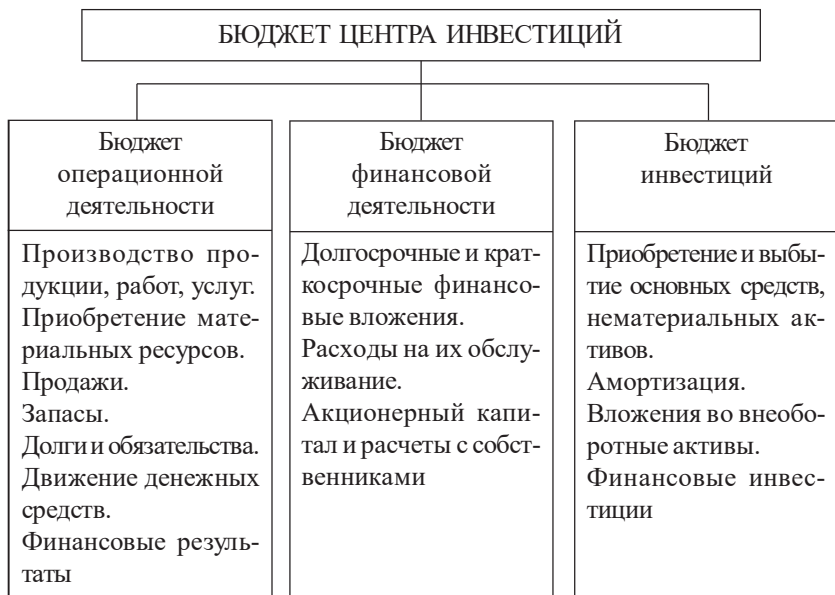


Рис. 32. Пример содержания бюджетов центра инвестиций⁶

ным признакам, обусловленным спецификой самих инвестиций или договоров с контрагентами»⁷.

Бюджеты капитальных вложений по центрам инвестиций составляются для контроля расходов на проектирование, капитальное строительство, замену или реконструкцию оборудования, приобретение или создание нематериальных активов. Бюджет составляется отдельно по каждому проекту с аналитикой показателей по таким видам работ, как НИОКР, строительно-монтажные работы, приобретение активов, или классифицируется по признакам нового строительства, модернизации, реконструкции объектов (рис. 33).

⁶ См.: Юрьева Л. В., Долженкова Е. В. Развитие учетно-аналитического инструментария управления коммерческими организациями.

⁷ Латышева К. В., Юрьева Л. В. Трансфертное ценообразование как механизм оптимизации хозяйственной деятельности компаний // Учетно-аналитические инструменты исследования экономики региона : сб. материалов III Международ. науч.-практ. конф. Махачкала, 2020. С. 315–318.



Рис. 33. Пример структуры бюджета капитальных вложений⁸

Процесс бюджетирования капитальных вложений (рис. 34) может состоять из нескольких организационно-расчетных процедур:

- определения потенциальных проектов капитальных вложений;
- калькулирования затрат, связанных с осуществлением проектов;
- оценки предложенных проектов на основе строительной и технико-экономической экспертизы;
- переоценки ранее принятых проектов, включаемых в бюджет;
- составления бюджета капитальных вложений.

Бюджетирование капитальных вложений заключается в разработке текущих и стратегических планов и доведении этой информации до центров инвестиций и ответственных исполнителей. В отличие от формирования финансовых результатов капитальные вложения связаны с длительными сроками осуществления инвестиций, а также получения доходов в будущих периодах. В процессе бюджетирования капитальных вложений определяется круг инвесторов, производится предварительный сметный расчет необхо-

⁸ См.: Юрьева Л. В., Латышева К. В. Сущность анализа сопоставимости в трансфертном ценообразовании // Экономика и предпринимательство. 2020. № 12 (125). С. 909–912.

димых ресурсов или бизнес-план, предоставляемый инвесторам, составляется и согласовывается график выполнения работ, который должен быть сопоставим с графиком поступления инвестиций.



Рис. 34. Пример процесса составления бюджета капитальных вложений⁹

Предварительные показатели затрат на строительство или капитальные ремонты (реконструкция, модернизация, техническое перевооружение производства) формируются на основе локальных, объектных и сводных смет. Информация, поступающая в центры инвестиций на основании смет, должна конкретизироваться как по этапам выполнения работ, коррелирующих с финансовыми отчетными периодами, так и по элементам затрат. Идентификация элементов осуществляется по каждому подрячному и субподрячному договору.

Потребность в финансовых средствах необходимо детализировать и по краткосрочным периодам, и в соответствии со стратегическим планом, учитывая значительные сроки окупаемости инвестиций. Следовательно, возникает потребность не только в текущем, но и в стратегическом планировании источников их финансирования. Стратегическое планирование объекта ведется на уровне всей

⁹ См.: Юрьева Л. В., Долженкова Е. В. Рискоориентированная концепция адаптации промышленных предприятий к условиям цифровой экономики : моногр. / УрФУ ; Нижнетагил. технол. ин-т (филиал). Нижний Тагил : НТИ (филиал) УрФУ, 2019. 100 с.

организации в целом (табл. 21). «Поскольку источники финансирования практически всегда являются ограничивающим фактором капиталовложений, в бюджете финансирования необходимо определять объекты, обеспеченные и не обеспеченные финансированием в плановом периоде, с обоснованием источников восполнения дефицита инвестиционных ресурсов или перспективных решений по дальнейшему проведению работ на объектах»¹⁰.

Т а б л и ц а 21

Макет бюджета капитальных вложений

Объект	Общая стоимость объекта по смете	Остаток незавершенных работ на начало периода	Плановый объем работ на период	В том числе по месяцам				Объем незавершенных работ на конец периода
				январь	февраль	март	и т. д.	
Новое строительство (пообъектно)								
Реконструкция (пообъектно)								
Модернизация (пообъектно)								
Приобретение и монтаж оборудования								
Приобретение и создание нематериальных активов								
Прочие вложения во внеоборотные активы								
<i>Итого</i>								

¹⁰ Латышева К. В., Юрьева Л. В. Особенности применения методов трансфертного ценообразования // Учет и контроль. 2019. № 10 (48). С. 43–54.

Объект	Общая стои- мость объекта по смете	Остаток незавер- шенных работ на начало периода	Плано- вый объем работ на пери- од	В том числе по месяцам				Объем незавер- шенных работ на конец периода
				январь	февраль	март	и т. д.	
В том числе: – собственными силами – сторонними организациями								

Генеральный бюджет организации представляет собой план-прогноз объема и результатов деятельности организации.

Разрабатывается как самостоятельный документ либо является сводом локальных бюджетов центров. В состав генерального бюджета входит как сводный бюджет доходов, расходов и финансовых результатов, так и их расшифровка по составным частям или сегментам (рис. 35).

Бюджет финансирования капитальных вложений является наиболее сложным элементом бюджетирования в рамках контроллинга. Источниками капитальных вложений выступают средства, представленные в табл. 22.

Далее рассмотрим **трансфертное ценообразование** как элемент управленческого учета и контроллинга.

«**Трансфертные цены** – расчетно-условные внутренние цены на продукцию и услуги одного подразделения (центра), передаваемые другому подразделению (центру) той же организации. Как правило, трансфертные цены применяются в крупных организациях с самостоятельными подразделениями, имеющими статус центров прибыли или центров инвестиций. Довольно редко в систему трансфертных цен включают центры затрат»¹¹.

¹¹ Латышева К. В., Юрьева Л. В. Особенности применения методов трансфертного ценообразования. С. 43–54.

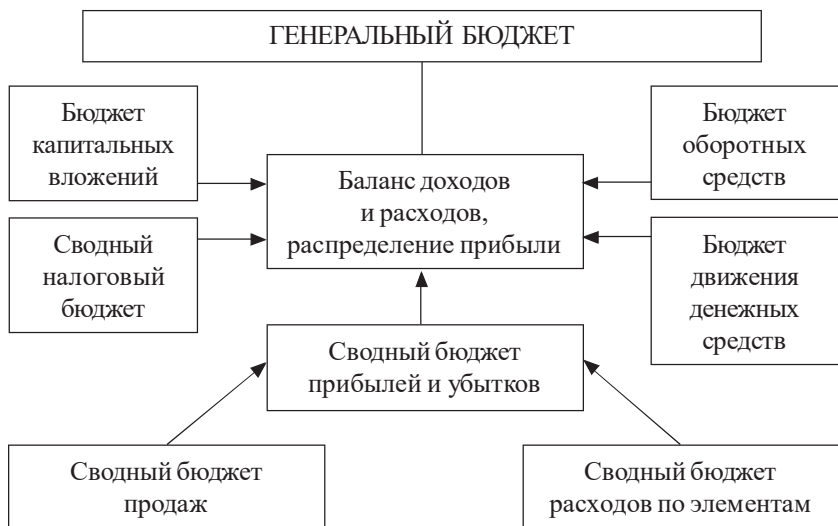


Рис. 35. Пример модели формирования генерального бюджета организации¹²

Т а б л и ц а 22

Макет бюджета финансирования капитальных вложений

Источник финансирования	Показатели в денежном выражении								
	На начало периода	Поступ- ления за период	Общий объем ресурсов	На фи- нансиро- вание плановых капи- тальных вложений	В том числе по месяцам				Остаток на конец периода
					январь	февраль	март	и т. д.	
Уставный капитал									
Нераспре- деленная прибыль									

¹² Латышева К. В., Юрьева Л. В. Особенности применения методов трансфертного ценообразования.

Источник финансирования	Показатели в денежном выражении								
	На начало периода	Поступ- ления за период	Общий объем ресурсов	На фи- нансиро- вание плановых капи- тальных вложений	В том числе по месяцам				Остаток на конец периода
					январь	февраль	март	и т. д.	
Долгосрочные кредиты, в том числе по договорам									
Бюджетные средства									
Средства из целевых источников, в том числе по видам									

Продукция (услуги), которая полностью потребляется внутри данной организации, передается от производящих их подразделений другим цехам или отделениям по трансфертным ценам. Данные цены действуют только внутри предприятия, то есть экономически нейтральны, применяются лишь в планово-контрольных целях и не оказывают влияния на финансовый результат, отражающий только факты внешних продаж покупателям. Сложность заключается в установлении оптимальных справедливых цен, по которым составляется внутренняя отчетность, так как на основании данных расценок могут устанавливаться определенные показатели для начисления сдельной оплаты труда работников подразделений.

Кроме того, параллельно с внутренним потреблением продукция может реализовываться и на внешнем рынке, что создает необходимость сравнения трансфертной цены и рыночной стоимости. И наоборот, при наличии необходимой продукции на внешнем

рынке по более низкой цене у подразделения пропадает экономическая заинтересованность в ее заказе у других подразделений этого же предприятия.

Методы определения трансфертных цен:

1. *Трансфертные цены рассчитываются на основании действующих рыночных цен.* Такая ситуация возникает, когда у подразделения, выпускающего продукцию или оказывающего услуги, имеются одновременно и внутренние, и внешние заказчики. Использование рыночных цен в качестве трансфертных может применяться в центрах прибыли, где контрольным показателем выступает реально полученная прибыль.

Однако у формирования трансфертных цен на рыночной основе существует ограничение, связанное с регулярным наличием аналогичной продукции на внешнем рынке или существованием устойчивых рыночных цен или с ограниченными полномочиями подразделения по самостоятельному выходу на внешнюю деятельность.

2. *В основу расчета трансфертных цен закладываются затраты, включаемые в себестоимость продукции.* При этом могут использоваться только переменные или переменные и часть постоянных затрат, относящихся к деятельности конкретного подразделения, а не предприятия в целом. Также применяется метод «себестоимость плюс», когда к себестоимости добавляют определенную норму прибыли в процентах от затрат.

Общая формула, используемая при расчетах трансфертных цен:

$$\begin{aligned} \text{Трансфертная цена} = & \text{Переменные затраты} \\ & \text{на единицу продукта} + \text{Маржинальный доход,} \\ & \text{потерянный на единицу продукта.} \end{aligned} \quad (35)$$

Трансфертная цена должна быть равна сумме удельных переменных издержек на трансфертные продукты (услуги) и удельного маржинального дохода, который теряется передающим подразделением в результате отказа от продажи на сторону.

Недостатком данного метода является сложность определения удельного маржинального дохода на длительный период, так как в качестве базы для его распределения используются рыночные цены, не обладающие устойчивостью во времени.

Использование полной себестоимости как основы трансфертной цены предполагает, что в качестве базовой величины должна фигурировать не фактическая, а полная нормативная себестоимость.

Метод «себестоимость плюс» применяется тогда, когда трансфертная цена включает в себя некоторое превышение себестоимости; наиболее целесообразно использовать в расчетах себестоимость на уровне нормативных издержек.

3. *Договорные трансфертные цены* применяются на предприятиях, где существует относительная самостоятельность обособленных подразделений по географическим, юридическим или экономическим признакам. Внутрихозяйственные расчеты на договорных началах чаще всего могут возникать либо по технологическим цепочкам производственных процессов, либо по оказанию услуг специализированными сегментами (ремонтные работы, внутривозовской транспорт, лаборатории, охрана труда и техника безопасности, охрана и др.). Кроме того, такой принцип формирования цены может применяться при отсутствии сложившегося рынка промежуточных продуктов или их аналогов.

Обоснование договорных трансфертных цен проводят с применением указанной выше общей формулы. В качестве базы расчета используется конъюнктурная рыночная цена. В соглашениях между подразделениями могут быть использованы и другие измерители издержек, не имеющие жесткой взаимосвязи с себестоимостью или рыночными ценами.

4.2. Интеграция финансового и управленческого учета инновационных процессов

«В настоящее время происходит изменение критериев экономической эффективности с результативного использования комплекса доступных ресурсов на реализацию инновационных процессов как фактора, определяющего устойчивую динамику развития предприятия. Предметом современной инноватики выступают

создание, освоение, распространение и коммерциализация интеллектуальных продуктов. Инновация представляет собой изменение в существующем массиве знаний, влекущее за собой изменения в действующей технологии и организации деятельности и приносящее экономическую выгоду тем предприятиям, которые эти изменения реализуют»¹³.

Определение «инновации» опирается на следующие основные положения:

- изменение уже имеющегося продукта или процесса;
- создание нечто принципиально нового;
- получение нового знания или иного результата от подачи информации потребителям, результаты научно-исследовательских разработок;
- получение определенного коммерческого эффекта.

Внедрение инноваций выдвигает особые требования к организации процессов во всех сферах деятельности коммерческого предприятия, в том числе системы финансового и управленческого учета.

Повышение информативности данных, предоставляемых учетно-аналитическими процессами, значительно расширяет возможности менеджмента в использовании инноваций на предприятиях. Вопросы учета инновационной деятельности, в том числе интеллектуальной собственности, нематериальных активов и НИОКР, в нормативных документах еще недостаточно освещены. Это связано, во-первых, со сложностью идентификации объектов нематериальных активов, результатов научно-исследовательских разработок, авторских прав. В последние годы, в связи со стремительным ростом технической оснащенности всех сфер хозяйственной деятельности, в эту группу добавилось программное обеспечение и его техническое сопровождение. Спорным вопросом являются критерии отнесения их к нематериальным активам, либо к объектам интеллектуальной собственности, либо к результатам НИОКР, либо к текущим расходам, включаемым в общеустановленном

¹³ Ильина А. В., Ильшева Н. Н. Управленческий учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2016. 180 с.

порядке в себестоимость продукции, коммерческие или управленческие расходы.

Во-вторых, отсутствует четко сформулированное определение инноваций как специфического объекта бухгалтерского и налогового учета в нормативных документах, что снижает интерес инвесторов к инновационной сфере. В силу этого информация управленческого учета, в отличие от финансового, дает руководству предприятия больше возможностей при разработке самостоятельных подходов к оценке данных объектов.

Для обеспечения реализации своих функций система управленческого учета инноваций должна состоять из следующих подсистем:

- планирования (бюджетирования);
- учета фактических показателей;
- экономического анализа.

Финансовый учет аналогичных процессов представляет собой систему сбора, регистрации и обобщения информации об уже свершившихся фактах хозяйственной деятельности предприятия. Взаимосвязь данных финансового и управленческого учета в отношении инновационной деятельности может быть обеспечена только за счет объединения учета фактической финансовой информации со стороны управленческого учета и процессов аналитической и синтетической систематизации со стороны финансового учета.

В то же время финансовый учет инноваций обладает некоторыми недостатками:

- недостаточно четко определены на нормативном уровне объекты учета и сформулированы методы их оценки;
- запаздывает отражение в бухгалтерском учете отдельных операций в силу их привязки к определенным отчетным периодам;
- необходимо внесение дополнительной информации в первичные документы по аналитическим признакам, нужным только для целей управленческого учета.

Основная цель интеграции учета инновационных процессов – создание единого информационного пространства, позволяющего объединить данные сводной финансовой и производственной

отчетности, поступающие из различных служб и структурных подразделений. Это связано с организацией аналитических счетов финансового учета и их корреспонденцией таким образом, чтобы обеспечить требуемой информацией управленческий учет.

Дополнительными требованиями управленческого учета к стандартным бухгалтерским операциям по учету инноваций могут быть:

- требования к более высокой детализации статей затрат при калькулировании себестоимости;
- требования к более высокой точности в распределении косвенных расходов, в том числе расходов отчетных периодов, связанных с НИОКР длительного срока выполнения;
- формирование перечня мест возникновения затрат исходя из распределения сфер ответственности;
- потребность в обособленном определении себестоимости бизнес-процессов, связанных с развитием инноваций¹⁴.

Аналитика такой системы должна быть достаточной:

- для сопоставления фактических показателей с планируемыми, то есть согласовываться с подсистемой планирования (бюджетирования);
- проведения анализа и принятия управленческих решений, то есть отвечать принятым в компании методам управления и анализа.

Для реализации указанных требований необходимо организовать процесс передачи первичных документов из подразделений в бухгалтерию для ввода в программу с требуемым уровнем детализации. Это позволит регистрировать каждую операцию один раз таким образом, чтобы удовлетворять требованиям систем и финансового, и управленческого учета. Инновационная сфера сама по себе характеризуется весьма высокой степенью неопределенности, что сказывается на корректности ее управленческого учета, который не выдвигает жестких требований характеру документирования процесса.

¹⁴ См.: Юрьева Л. В., Долженкова Е. В. Инновационная привлекательность промышленных предприятий в условиях новой экономики : моногр. / УрФУ ; Нижнетагил. технол. ин-т (филиал). Нижний Тагил : НТИ (филиал) УрФУ, 2017. 290 с.

При необходимости введения корректировок (чаще всего при стоимостной оценке или для отнесения к определенному отчетному периоду) целесообразно вносить изменения в систему управленческого учета как более гибкого инструмента.

Учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР) осуществляется на основании следующих нормативных документов.

Согласно Федеральному закону «О науке и научно-технической политике» от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ к научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам относятся¹⁵:

- научно-исследовательская деятельность, направленная на получение и применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач, в том числе фундаментальные и прикладные научные исследования;
- научно-техническая деятельность, направленная на решение технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, обеспечение функционирования науки, техники и производства как единой системы;
- экспериментальные разработки, направленные на сохранение жизни и здоровья человека, создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование.

Основными нормативными документами, регулирующими финансовый и налоговый учет НИОКР и их результатов, являются ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» и глава 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций». В свою очередь, ПБУ 14 и 17 были разработаны с учетом правил и требований, определенных МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

¹⁵ См.: Федеральный закон «О науке и государственной научно-технической политике» от 23.08.1996 г. № 127-ФЗ (с изменениями и дополнениями) // Сборник основных федеральных законов РФ : [сайт]. URL: <https://fzrf.su/zakon/o-nauke-i-nauchno-tekhnicheskoj-politike-127-fz/> (дата обращения: 15.05.2023).

Международный стандарт МСФО 38 рассматривает порядок учета нематериальных активов, но применяется, помимо прочего, к затратам на рекламу, обучение, начальным затратам, затратам на исследования и разработки.

Целью исследований и разработок является получение новых знаний. Несмотря на то что эта деятельность может привести к созданию актива, имеющего физическую форму (например, прототип), материальный элемент этого актива является вторичным по отношению к его нематериальному компоненту, то есть заключенным в активе знаниям.

Разработка – применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Исследования – оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

Для целей управленческого учета и контроллинга принципиальное значение имеют критерии признания объектов учета, которые зачастую связаны с фактором неопределенности.

Затраты в соответствии с МСФО 38 – это затраты на исследования и разработки, которые:

- относятся к незавершенному проекту исследований и разработок, приобретенному отдельно или в рамках сделки по объединению бизнеса и признанному в качестве нематериального актива, и возникают после приобретения такого проекта;
- признаются в качестве расходов в момент возникновения, если это затраты на исследования;
- признаются в качестве расходов в момент возникновения, если это затраты на разработку, которые не удовлетворяют критериям признания в качестве нематериального актива и увеличивают балансовую стоимость приобретенного незавершенного проекта исследований и разработок.

В некоторых случаях затраты осуществляются с целью создания будущих экономических выгод, однако они не приводят к созданию нематериального актива. Такие затраты часто называются затратами, способствующими формированию внутреннего гудвилла. Внутренне созданный гудвилл не подлежит признанию в качестве актива, поскольку он не является идентифицируемым ресурсом (то есть не является отделяемым и не возникает из договорных или иных юридических прав), который контролируется предприятием и может быть надежно оценен по себестоимости.

Для оценки того, удовлетворяет ли критериям признания самостоятельно созданный *нематериальный актив* (далее НМА), процесс создания актива подразделяется на две стадии – стадию исследований и стадию разработки. Если предприятие не может идентифицировать эти стадии в рамках внутреннего проекта, затраты учитываются как исследовательские.

На стадии исследований в рамках внутреннего проекта не может быть продемонстрировано наличие нематериального актива, следовательно, соответствующие затраты признаются в качестве расходов в момент их возникновения.

Примерами исследовательской деятельности являются:

- деятельность, направленная на получение новых знаний;
- поиск, оценка и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний;
- поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;
- формулирование, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

Стадия разработки подлежит признанию только тогда, когда предприятие может продемонстрировать все перечисленное ниже:

- техническую осуществимость завершения создания НМА так, чтобы его можно было использовать или продать;
- намерение и способность завершить создание НМА и использовать или продать его;

- возможность определить, каким образом НМА будет создавать вероятные будущие экономические выгоды;
- наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки, использования или продажи НМА;
- способность надежно оценить затраты, относящиеся к НМА;
- наличие рынка для реализации или полезность использования НМА для внутренних целей.

Примерами деятельности по разработке являются:

- проектирование, конструирование и тестирование прототипов и моделей перед началом производства или использования;
- проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, предполагающих новую технологию;
- проектирование, строительство и эксплуатация опытной установки, масштаб которой не является экономически целесообразным для коммерческого производства;
- проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернатив новым или усовершенствованным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

В себестоимость самостоятельно созданного НМА включаются все прямые затраты, необходимые для создания, производства и подготовки этого актива к использованию в соответствии с намерениями руководства.

Примерами прямых затрат являются:

- затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании НМА;
- затраты на вознаграждение работникам, возникающие в связи с созданием данного актива;
- выплаты, необходимые для регистрации юридического права;
- амортизация патентов и лицензий, использованных для создания нематериального актива.

Российские стандарты, основанные на положениях МСФО 38, также подразделяют процесс создания НМА и процесс его использования в хозяйственной деятельности организации.

Нормы ПБУ 14/07 распространяются только на результаты НИОКР, которые оформлены по российскому законодательству

в качестве объектов интеллектуальной собственности и приняты к учету в качестве нематериальных активов. Нормы ПБУ 17/02, несмотря на то что основными признаками НИОКР являются их научность и новизна, действуют только в случае, если по каким-либо причинам результат работ не оформляется документом, защищающим авторские права. Это связано с тем, что, с одной стороны, разработки, защищенные авторским правом, могут быть объектами основных средств, нематериальных активов, готовой продукцией или товаром, для продажи. С другой стороны, отказ от защиты авторских прав на результаты НИОКР может означать только их сравнительную несущественность. То есть НИОКР, порядок учета которых регулируется ПБУ 17/02, фактически являются разработками, находящимися на уровне рационализаторских предложений, в то время как изобретения подлежат правовой охране.

Еще одним сложным моментом в применении правил, установленных ПБУ 17/02, является квалификация указанных расходов как расходов по обычным видам деятельности и расходов капитального характера, что может быть связано с отраслевыми особенностями, конкретными условиями деятельности организации, спецификой производственного процесса.

Один и тот же вид расходов для одной организации может быть расходом по обычным видам деятельности, а для другой – инвестициями во внеоборотные активы. Например, затраты на разработку и освоение нового вида продукции, не предназначенной для массового и серийного производства, должны признаваться расходами по обычным видам деятельности. А если продукция предназначена для массового и серийного производства, такие затраты будут относиться к расходам капитального характера, то есть включаться в состав инвестиций во внеоборотные активы.

Поэтому пунктом 4 ПБУ 17/02 установлено, что данное Положение не применяется в отношении расходов на освоение природных ресурсов, расходов на работы подготовительного характера в добывающих отраслях. Данный вид затрат списывается на себестоимость не единовременно, а в течение нескольких месяцев или кварталов, для чего в финансовом учете предусмотрен счет 97

«Расходы будущих периодов». Также ПБУ 17/02 не применяется в отношении затрат на подготовку и освоение производства, новых организаций, цехов, агрегатов (пусковые расходы); затрат на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства; затрат, связанных с совершенствованием технологии и организации производства, улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса.

Это ограничение означает, что НИОКР должны проводиться по отдельным заказам с оформлением специальной сметной и отчетной документации.

С 2023 г. применительно к затратам на НИОКР действуют также положения нового ФСБУ 26/2020¹⁶, где указано, что при создании объекта нематериальных активов в результате выполнения НИОКР фактические затраты на создание такого объекта признаются капитальными вложениями при соблюдении одновременно следующих условий:

- осуществимо завершение создания объекта нематериальных активов и доведение его до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях;
- у организации имеется намерение завершить создание объекта и имеется возможность использовать объект нематериальных активов;
- понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (в частности, имеется рынок сбыта продукции, производимой с использованием создаваемого объекта, либо рынок сбыта самого объекта нематериальных активов);
- у организации имеются необходимые и достаточные материальные, финансовые и другие ресурсы для завершения создания и использования объекта нематериальных активов (например,

¹⁶ См.: ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (в ред. Приказа Минфина России от 30.05.2022 № 87н). URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133538-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_262020_kapitalnye_vlozheniya (дата обращения: 15.05.2023).

бизнес-планы, показывающие требуемые технические, финансовые и прочие ресурсы и способность организации обеспечить наличие таких ресурсов);

- определена сумма затрат, необходимых для создания объекта нематериальных активов и доведения его до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях.

Между российскими и международными стандартами, регулирующими учет затрат на НИОКР, существуют тесная связь и единообразные методы их оценки и регулирования. Но в международных стандартах придается более весомое значение дальнейшему использованию полученных результатов в качестве нематериальных активов организации. Например, более подробно, чем в российских стандартах, рассматриваются классификации затрат, относящихся к исследованиям и разработкам, так как их признание зависит от разных способов получения будущих выгод или от процедуры оформления прав собственности на результаты интеллектуальной деятельности.

Результаты, полученные после проведения НИОКР, могут учитываться в зависимости от их дальнейшего использования.

Первый вариант. Если результаты НИОКР подлежат по законодательству правовой охране и оформлены необходимым образом, то они учитываются в качестве НМА в соответствии с ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов».

По первому варианту для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации;

- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права организации на результат интеллектуальной деятельности), а также име-

ются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (контроль над объектом);

- возможно выделение или отделение (идентификация) объекта от других активов;

- объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- фактическая первоначальная стоимость объекта может быть достоверно определена;

- у объекта отсутствует материально-вещественная форма.

Инвентарным объектом нематериальных активов в данном случае признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке.

Стоимость нематериальных активов погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования, который организация определяет самостоятельно. Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды. Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом или из ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.

Определение ежемесячной суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу производится одним из следующих способов: линейным, способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива.

Второй вариант. НИОКР, по которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке и по которым получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства, учитываются в качестве вложений во внеоборотные активы в соответствии с ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

По второму варианту в соответствии с пунктом 7 ПБУ 17/02 расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т. п.);
- использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.

В случае невыполнения хотя бы одного из вышеуказанных условий расходы организации, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, признаются прочими расходами отчетного периода.

Инвентарным объектом является совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

Результаты расходов на НИОКР, принятые к учету в качестве внеоборотных активов, подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации.

Списание расходов производится одним из следующих способов: линейным или пропорционально объему продукции (работ, услуг). Списание линейным способом осуществляется равномерно в течение принятого срока. При способе списания пропорционально объему продукции (работ, услуг) определение суммы расходов, подлежащей списанию в отчетном периоде, производится исходя из количественного показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения общей суммы расходов по конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе и всего предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок применения результатов конкретной работы.

Срок списания расходов по НИОКР определяется организацией самостоятельно, исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет. Срок полезного использования не может превышать срок деятельности организации.

В течение отчетного года списание расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам на расходы по обычным видам деятельности осуществляется равномерно в размере $1/12$ годовой суммы независимо от применяемого способа списания расходов.

Третий вариант. Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, которые не дали положительного результата, признаются прочими расходами отчетного периода.

По третьему варианту затраты на НИОКР, не давшие положительного результата, списываются на прочие расходы, то есть, не распределяясь, сразу уменьшают финансовый результат отчетного периода. Если после проведения научных исследований был получен и продемонстрирован их результат, однако внедрение разработок в производство было отложено, то результаты НИОКР равномерно списываются на финансовые результаты в течение двух лет либо признаются не давшими положительного результата и списываются на расходы в течение трех лет также равными частями.

В финансовой отчетности организации должна отражаться информация:

- о сумме расходов, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы по видам работ;
- о сумме расходов по НИОКР, не списанных на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы;
- о сумме расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

Требования налогового законодательства в отношении НИОКР еще более жестко ограничивают свободу предприятия в их признании.

Так, в соответствии со статьей 262 Налогового кодекса расходами на научные исследования и опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), к созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления, в том числе:

- суммы амортизации и расходы на оплату труда работников, осуществляющих НИОКР за период, в который они использовались исключительно для данных целей;
- материальные расходы, непосредственно связанные с НИОКР;
- другие расходы, непосредственно связанные с выполнением указанных исследований и разработок, в сумме не более 75 процентов от суммы расходов на оплату труда;

– стоимость работ по договорам на НИОКР для налогоплательщика, выступающего в качестве заказчика данных исследований и разработок.

Если работники осуществляли одновременно НИОКР и другую деятельность, то соответствующие суммы расходов на оплату их труда требуется разделять пропорционально потраченному на каждый вид работ времени.

Налогоплательщик вправе включать расходы на НИОКР в состав прочих расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором завершены такие исследования или отдельные этапы работ. Если в результате произведенных расходов возникают права, признаваемые нематериальными активами, они по выбору налогоплательщика либо подлежат амортизации, либо учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет, равномерно списываясь на финансовые результаты по отчетным периодам. Специальных налоговых льгот при проведении НИОКР Налоговым кодексом не предусмотрено.

Таким образом, несмотря на общие подходы, наблюдается определенное различие в требованиях учета расходов на НИОКР. Если в бухгалтерском учете принимаются все экономически целесообразные расходы, непосредственно связанные с ведением исследований и разработок, то в налоговом учете они ограничены суммой не более 75 процентов от суммы расходов на оплату труда. Также для целей налогообложения требуются пропорциональное разделение заработной платы работников, если они одновременно с НИОКР выполняли другие функции и служебные обязанности, и равномерное списание затрат по отчетным периодам.

Основными документами, обосновывающими экономическую сущность затрат на НИОКР, являются договор на их выполнение и прилагаемая к нему смета расходов, в которой содержится подробная классификация необходимых затрат, рассчитываются накладные (косвенные) расходы и планируемая прибыль. Если договор носит долгосрочный характер, то сумма сметы также может быть увеличена с учетом планируемого за период коэффициента инфляции.

Требования финансового и налогового учета в отношении идентификации затрат и их списания на финансовые результаты накладывают определенные ограничения в свободе их отражения и в управленческом учете.

Существует неопределенность, за счет каких источников должно осуществляться проведение НИОКР, освоение новых производств и внедрение технико-технологических инноваций – за счет прибыли или должны включаться в себестоимость продукции. Если в рамках управленческого учета данный вопрос решается в пределах ответственности центра инвестиций, то для отражения расходов при составлении финансовой, а особенно налоговой отчетности невозможно снижать налогооблагаемую прибыль сверх установленных нормативов.

С организационной точки зрения если на предприятии существуют научно-исследовательские подразделения, то чаще всего они имеют статус обслуживающих производств, то есть расходы на их содержание не могут относиться на себестоимость, а должны распределяться в составе косвенных расходов.

Признаки, по которым происходит это распределение, должны, с одной стороны, удовлетворять требованиям Налогового кодекса, с другой стороны, соответствовать задачам управленческого учета и контроллинга. «Кроме того, следует соотносить удельный вес новых продуктов и проектов в НИОКР с вероятностью их успеха и длительностью периода. Что может быть реализовано при разработке концепции капитализации затрат в составе нематериальных активов, расходов будущих периодов или их прямого включения в себестоимость через основные затраты либо накладные расходы»¹⁷.

В практическом плане данная дилемма выражается в том, какой счет необходимо применять для отражения затрат на НИОКР и какой принцип списания на финансовые результаты соответственно должен при этом использоваться. В плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности для данной цели предусмотрен счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,

¹⁷ Ильина А. В., Ильшева Н. Н. Управленческий учет.

где отражаются обслуживающие подразделения и научно-исследовательские и конструкторские предприятия. При этом в Международных стандартах финансовой отчетности рекомендуется затраты на НИОКР учитывать в составе общехозяйственных расходов, что аргументируется тем, что это приведет к рациональному отражению внедрения инноваций в производство продуктов.

Признание интеллектуальной собственности в качестве объекта активов, «помимо юридических вопросов оформления права на данную собственность, требует ее оценки и отражения в бухгалтерской отчетности. Существует ряд объективных трудностей в оценке интеллектуальной собственности как нематериального актива, однако от этого зависит правильность оценки чистых активов, рентабельности. Остается достаточно много нерешенных вопросов, связанных с идентификацией, капитализацией интеллектуальной собственности, использованием принципа платности, неопределенности дохода и т. п.»¹⁸.

Одной из основных проблем оценки интеллектуальной собственности является капитализация доходов и расходов, то есть признание их как активов. Сложность заключается в определении перечня доходов и расходов: какие из них подлежат капитализации и резервированию, а какие влияют на финансовый результат.

Для формирования бухгалтерской модели учета интеллектуальной собственности на счетах 04 «Нематериальные активы» и 08 «Вложения во внеоборотные активы», 97 «Расходы будущих периодов» необходимо ввести соответствующие субсчета по договорам НИОКР, по создаваемым программным продуктам, по технологическим инновациям.

Модель учета интеллектуальной собственности должна включать четыре блока: бухгалтерскую характеристику интеллектуальных объектов, механизмы бухгалтерского агрегирования интеллектуальной собственности, учетные признаки объектов, синтетический и аналитический учет объектов интеллектуальной собственности.

¹⁸ Ильина А. В., Ильшева Н. Н. Управленческий учет.

В указанных блоках должна прослеживаться четкая взаимосвязь между формированием на счетах 08 «Вложения во внеоборотные активы» и 97 «Расходы будущих периодов» себестоимости объектов интеллектуальной собственности, правильной их постановкой на учет на счете 04 «Нематериальные активы» и дальнейшем их списанием на финансовые результаты со счета 05 «Амортизация нематериальных активов». При этом в управленческом учете данные процессы должны отражаться сначала как инвестиции, затем как затраты с идентификацией по источникам доходов, коррелирующих с соответствующими расходами.

Амортизация нематериальных активов может осуществляться несколькими способами, но в отношении интеллектуальной собственности вопрос определения срока полезного использования и правомерности списания в расходы остается дискуссионным. Чтобы списание стоимости нематериальных активов не противоречило налоговому законодательству, необходимо выполнение двух условий: длительного периода использования и наличия соответствующего дохода. С этой целью в управленческом учете целесообразно разработать критерии эффективности использования интеллектуальной собственности, которые затем могут быть закреплены в учетной политике для целей налогообложения.

Система управленческого учета инноваций должна соответствовать следующим критериям:

- форма представления информации должна быть наглядной и удобной для ее дальнейшего использования;
- должны быть созданы оптимальные условия для учета расходов на осуществление инновационных процессов и оценку их результатов;
- необходимо определить риск внедрения инноваций и осуществлять контроль его уровня;
- должны быть приняты оптимальные оперативные, тактические и стратегические решения как на этапах разработки инноваций и демонстрации их результатов, так и при дальнейшем использовании в процессе производства или управления (включая вопросы определения срока их отражения и целесообразности списания);

- необходим контроль эффективности внедрения инновационных процессов и получения планируемых доходов от инвестиций;
- результаты инноваций и планируемых доходов от их внедрения следует представлять в необходимом аналитическом разрезе.

Для оценки эффективности внедрения инноваций используются *категории внутреннего и внешнего сегментов рынка*. Внутренние сегменты деятельности предприятия включают в себя развитие инновационных технологий, изделий, автоматизацию и реструктуризацию. Внешние сегменты связаны с географическими зонами реализации, типами покупателей, торговыми брендами, маркетинговыми исследованиями. Организация учета соответствующих сегментов должна быть организована как по отдельным инновационным продуктам, так и по их совокупному влиянию на процесс бюджетирования¹⁹.

В основу системы управленческого учета и контроллинга *по внешним сегментам рынка* могут быть положены управленческие счета, разделенные на две группы:

- счета для калькулирования себестоимости по сегментам рынка;
- счета продаж по сегментам деятельности.

В качестве сегментов рынка для обеих групп можно выделять географические зоны реализации инновационных товаров, типы или категории покупателей, инфраструктуру населенных пунктов, уровень технической грамотности или платежеспособности потребителей такой продукции. В модели должны содержаться счета для учета результатов по внешним сегментам рынка, коррелирующие со счетами затрат и продаж, что позволит выявлять финансовые результаты отдельно по каждому внешнему сегменту.

Система управленческого учета и контроллинга *по внутренним сегментам деятельности* должна контролировать процессы определения результатов реализации инновационных продуктов и услуг и внедрения инноваций по соответствующим центрам

¹⁹ См.: Юрева Л. В., Долженкова Е. В., Казакова М. А. Управленческий учет затрат на промышленных предприятиях в условиях инновационной экономики : моногр. М. : Русайнс, 2017. 290 с.

ответственности. Счета, предлагаемые для учета этих сегментов, также могут быть разбиты на две группы:

- счета для калькулирования себестоимости;
- счета продаж.

Обе группы внутри дополнительно делятся на сегменты, предназначенные для учета наличия инновационных продуктов, их реализации и определения результатов, и на сегменты, представленные центрами прибыли, доходов и себестоимости.

Управленческий учет и контроллинг инновационных процессов и результатов их использования на основании данных, формируемых в области финансового и налогового учета по соответствующим нормативам, призван решать свои конкретные задачи. Прежде всего это связано со стратегическим и долгосрочным планированием, так как результаты внедрения инноваций носят долгосрочный характер, что повышает экономические риски. В силу этого интеграция различных учетных систем дает положительный результат при выборе альтернативных управленческих решений.

4.3. Система обратной связи и внутренней отчетности как инструменты управленческого учета и контроллинга

Обратная связь как инструмент управленческого учета и контроллинга представляет собой процесс информирования руководителей разных уровней о выполнении оперативных, среднесрочных и стратегических плановых показателей. Данная информация, как правило, проходит через систему внутренней управленческой отчетности, которая является неотъемлемой частью более общей системы внутреннего контроля организации.

Руководитель, получающий информацию для ее детального анализа в условиях дефицита времени, заинтересован в том, чтобы все данные поступали в предварительно обработанном и систематизированном виде. Поэтому в функции различных центров

ответственности входит в том числе и обязанность предоставлять вышестоящему руководству отчетность в унифицированной форме с определенным алгоритмом ее интерпретации. При этом руководитель должен также оценивать и эффективность работы сотрудников центров ответственности, что достигается через систему обратной связи.

Существенной задачей обратной связи являются также своевременность предоставления информации о возникающих отклонениях от ожидаемых результатов и выявление причин. Это позволяет оперативно реагировать на возникающие изменения, снижая риски получения более значительных потерь, если информация об отклонениях поступит позднее.

Составление внутренней управленческой отчетности по утвержденным на предприятии нормативам является показателем квалификации менеджеров и одновременно дисциплинирующим фактором, так как это повышает степень ответственности не просто за сбор информации, но и за результаты ее обобщения и интерпретации.

При плохо организованной системе обратной связи и внутренней отчетности могут возникать следующие проблемы (недостатки), снижающие эффективность работы менеджеров центров ответственности:

- ограничение возможности менеджеров действовать с перспективой в случае, если обратная связь направлена только на проведение ревизий и выявление недостатков;
- нарушение адресности информации определенным должностным лицам, которые не обладают необходимыми полномочиями по принятию решений;
- информация не носит конфиденциальный характер;
- в отчетности содержится ненужная информация либо информация, не имеющая отношения к определенному подразделению или виду деятельности;
- недостаточная квалификация работников, особенно работающих с программными продуктами, приводящая к несвоевременности предоставления отчетности и сомнению в достоверности отраженных в ней данных.

Концептуальная структура управленческого учета и контроллинга имеет пять основных элементов (областей), которые обеспечивают систему внутреннего контроля и управления. Это минимальное число областей, требующих повседневного контроля управляющих, по которым необходима достаточная информация обратной связи. К ним относятся виды контроля, приведенные на рис. 36.

Контроль допущений. Прогнозирование целей и способов их достижения неизбежно подразумевает наличие допущений, при которых потребуются корректировка запланированных показателей. Часто бывают ситуации, когда можно сформулировать суть допущения, но невозможно заранее знать его суммовое выражение. Наиболее ярким примером здесь может служить допущение возможного уровня инфляции при составлении долгосрочных планов, которые необходимо корректировать по фактическим инфляционным показателям. Поэтому основное требование к контролю допущений заключается в их четкой формулировке и необходимости провести предварительный анализ оценки возможных будущих изменений на основании ретроспективных данных.

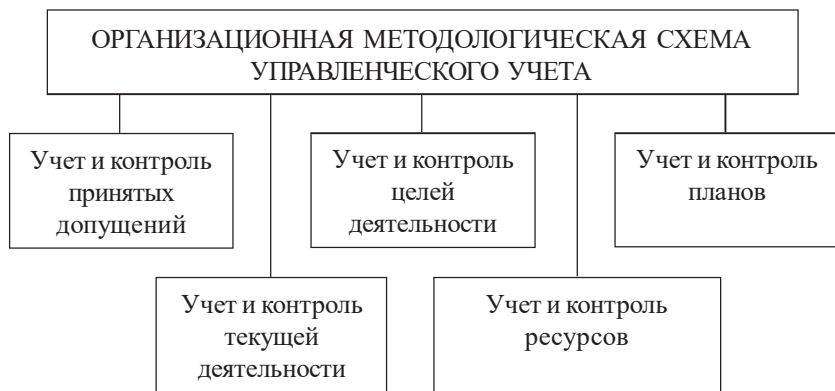


Рис. 36. Пример схемы учета и контроля для внутреннего управления

Несмотря на то что точный уровень инфляции в перспективе предсказать трудно, можно проанализировать, например, ежемесяч-

ную тенденцию за последний календарный год. Тогда планируемые показатели будут иметь экономически обоснованные значения.

Контроль целей предполагает установление таких целей, которые четко сформулированы и поддаются измерению либо расчетному обоснованию.

Наиболее эффективная организация обратной связи всегда приспособлена к индивидуальным целям руководителей различных уровней, а также к общей стратегической цели всей организации (философии фирмы). Поэтому цели должны иметь конкретную формулировку, иметь возможность количественного выражения и поддаваться мониторингу. Система обратной связи должна по своим организационным и информационным параметрам быть приспособлена к этим целям.

Процедура приспособления обратной связи представлена на рис. 37.

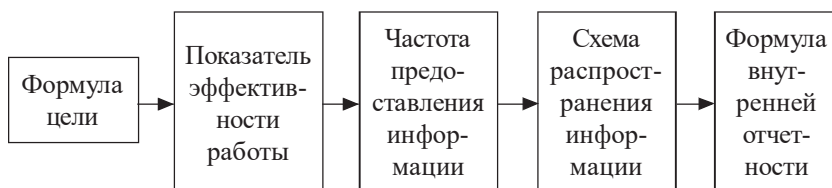


Рис. 37. Пример процедуры формирования обратной связи

Информация обратной связи в рамках управленческого учета и контроллинга может быть использована и для предоставления руководителям более высокого уровня, но главный упор делается на потребности управленческого персонала центров ответственности.

Контроль планов состоит из двух самостоятельных этапов:

- преобразования установленных целей в плановые задания;
- контроля фактических параметров и отклонений от плановых заданий.

Все планы, которые составляются руководителями различных структурных подразделений, должны быть разбиты на этапы, соответствующие сформулированным целям. Кроме того, необходимо обосновать значимость каждого этапа и установить оптималь-

ные сроки его выполнения, включая возможность одновременного осуществления нескольких этапов вместо их последовательного завершения. Все планы подразделений должны утверждаться вышестоящим руководством.

Контроль ресурсов (материальных, энергетических, трудовых и проч.) осуществляется на основании сметных расчетов и калькуляций путем сопоставления плановых и фактических расходов, в том числе норм расходов, предусмотренных отраслевыми стандартами, либо внутрифирменных норм, устанавливаемых руководством предприятия.

Помимо основной цели, выявления отклонений расхода ресурсов от плановых (нормативных) показателей и вызвавших эти отклонения причин, а также виновных лиц, данный вид контроля именно для целей обратной связи служит обоснованием для пересмотра норм. Большинство норм расхода ресурсов обусловлены техническими, технологическими и организационно-структурными факторами, которые со временем изменяются, соответственно требуется периодический их пересмотр. Кроме того, на нормы влияют и внешние факторы – ценовые изменения, налогообложение, изменение логистических связей поставок. Благодаря системе обратной связи выявляется актуальность пересчета норм и методов их изменений.

Контроль текущей деятельности в рамках управленческого учета и контроллинга обеспечивается информацией о ежедневной деятельности предприятия, которая не охватывается планированием целей и ресурсов. Установление приоритетных направлений работы в планируемом периоде может осуществляться, например, через систему нормативов (нормы времени, нормы выработки) в натуральных или стоимостных измерителях.

Иерархия обратной связи в рамках управленческого учета и контроллинга выстраивается таким образом, что оперативные управленческие решения принимаются на низовых уровнях по максимуму предоставляемых данных. К высшим уровням управления объем информации сокращается, а ответственность (значимость) принимаемых решений увеличивается, как показано на рис. 38.

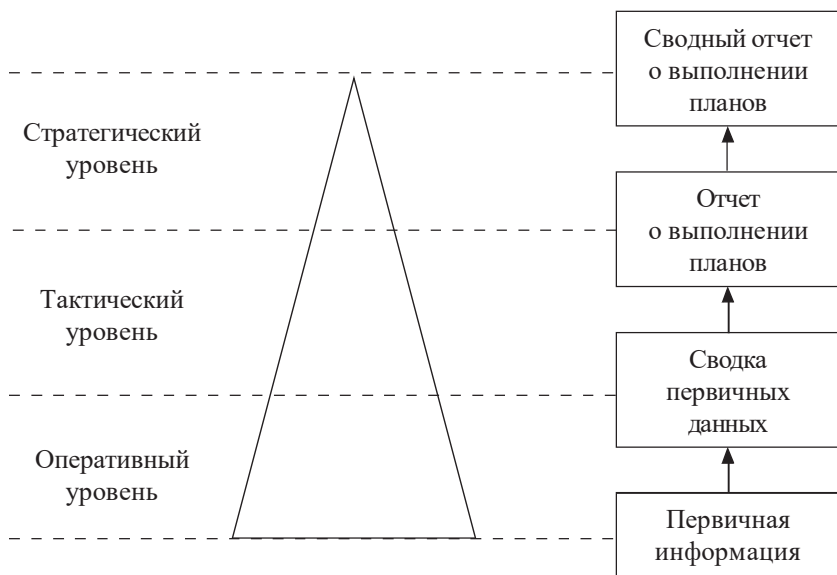


Рис. 38. Характеристика многоуровневой обратной связи в рамках управленческого учета и контроллинга²⁰

Внутренняя отчетность – это совокупность информации, упорядоченной в соответствии с поставленными целями и по утвержденным алгоритмам, которая предоставляется руководству экономического субъекта. Она должна включать отчет о выполнении плановых показателей с детализацией отклонений от целей, смет и калькуляций.

К внутренней отчетности предъявляется ряд *формальных требований*:

- целесообразность – информация, обобщаемая во внутренних отчетах, должна отвечать цели, ради которой она была подготовлена;

- объективность и точность – внутренние отчеты не должны содержать субъективного мнения и предвзятых оценок, степень

²⁰ См.: Юрьева Л. В. Система конкурентно-сбалансированных показателей для управленческого анализа в условиях инновационной экономики // Российские регионы в фокусе перемен : сб. докл. XI Международ. конф. : в 2 т. 2016. С. 841–854.

погрешности в отчетах не должна мешать принятию обоснованных решений;

- оперативность представления отчетности – отчетность должна представляться к сроку, когда она является необходимой для принятия решений;

- краткость – в отчетности не должно быть излишней, избыточной информации;

- сопоставимость – возможность использовать отчетную информацию для работы разных центров ответственности, а также осуществлять контроль плановых и сметных показателей;

- адресность – внутренняя отчетность должна предназначаться ответственному руководителю и другим заинтересованным лицам, но при условии соблюдения конфиденциальности, установленной в организации;

- эффективность – издержки на составление внутренней отчетности должны быть сопоставлены с выгодами от полученной управленческой информации.

Кроме того, в организации должны быть разработаны и закреплены бланки и содержание форм отчетности, принципы и периодичность их предоставления и сохранения.

Специальные требования к внутренней отчетности в рамках управленческого учета и контроллинга:

- гибкая, но единообразная структура;

- понятность и обозримость информации;

- оптимальная частота представления;

- пригодность для анализа и оперативного контроля;

- в отчетных формах – отражение первичной аналитической информации по выявленным отклонениям от целей, норм.

Информация обратной связи, содержащаяся в отчетных документах, должна иметь унифицированную структуру и наглядную форму представления (таблицы, графики, текстовые пояснения), с которой ознакомлены все работники, участвующие в составлении и принятии отчетности. Вместе с тем отчетность должна иметь достаточную внутреннюю гибкость, обеспечивающую оператив-

ность реагирования на изменяющиеся потребности руководителей центров ответственности.

Гибкость и унификация внутренней управленческой информации в рамках управленческого учета и контроллинга обеспечивается тем, что отбор и группировка данных в требуемом для управленческих целей разного уровня контексте производится на основании единых первичных документов и с использованием единых программных продуктов.

Понятность и обозримость информации заключается в том, что каждая отчетная форма должна содержать только необходимую и достаточную информацию, которая требуется данному конкретному центру ответственности или менеджеру. Чрезмерная детализация отчетов и их перегруженность малозначительными показателями затрудняет как обработку данных, так и понимание сущности информации для принятия решений. И наоборот, излишняя краткость отчетов ограничивает достоверность аналитических расчетов и может вводить руководство в заблуждение.

В качестве примеров чрезмерной детализации отчетности можно привести указание количественных стоимостных показателей в рублях и копейках, что значительно загромождает аналитические таблицы. Более наглядно представлять ту же информацию в тысячах или миллионах рублей. Также при анализе отклонений от нормативных показателей целесообразно выделять только наиболее значимые отклонения свыше установленного предела, не отвлекая внимание руководства на несущественные детали.

«Оптимальная периодичность представления отчетности зависит от назначения содержащейся в ней информации, возможностей принятия соответствующих решений и других факторов, определяющих использование отчетов в управлении. Период представления внутренней отчетности может быть установлен постоянным (ежеквартально, ежемесячно, ежедневно) или представляться по мере возникновения отклонений. На первичных уровнях управления необходимы более частые и более детальные отчеты, с переходом на более высокие уровни отчетность должна содер-

жать более укрупненные агрегированные показатели и более длительные временные рамки. Важным элементом в принятии управленческих решений является время между получением отчета до выработки управляющих действий»²¹.

Существенное значение имеют доступность формы внутреннего отчета, расположение и подача соответствующей информации. Несмотря на индивидуальный подход в каждой коммерческой организации, можно выделить типичные классификационные признаки, характеризующие формы отчетности (рис. 39).

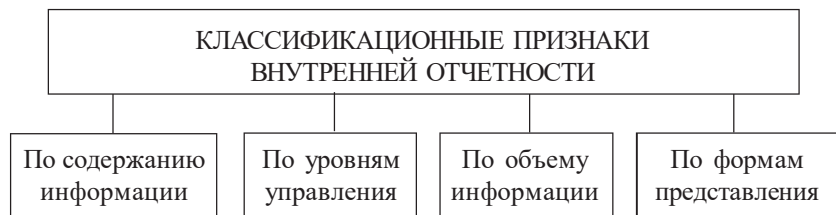


Рис. 39. Пример классификации внутренней отчетности²²

По содержанию информации для целей управленческого учета и контроллинга внутренние отчеты подразделяются на комплексные, тематические (по ключевым показателям), аналитические.

Комплексные итоговые отчеты обычно составляются за месяц, квартал, полугодие. Они содержат общую информацию об исполнении смет, выполнении планов использования ресурсов, о движении денежных средств, полученных доходах и других показателях для общей оценки и контроля за данный период.

Тематические отчеты по ключевым показателям представляются по наиболее важным контрольным показателям (объемы продаж в натуральном и стоимостном выражении, расход ресурсов),

²¹ Юрьева Л. В. Принципы организации системы управленческого анализа инновационной деятельности предприятия // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов : сб. науч. ст. / под общ. ред. Т. Г. Шешуковой. Пермь, 2016. С. 100–114.

²² См.: Юрьева Л. В., Долженкова Е. В., Казакова М. А. Управленческий учет затрат на промышленных предприятиях : учеб. пособие / науч. ред. Н. Н. Илышева. Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2015. 104 с.

а в случае возникновения отклонений – по объемам, стоимости и причинам отклонений (потери от брака, недопоставки материальных ценностей, простой рабочих или оборудования).

Аналитические отчеты составляются только по запросам руководителей и содержат более детальную по сравнению с типовыми отчетами информацию, в которой раскрываются причины и анализируются последствия влияния негативных факторов на результаты деятельности предприятия. Например, причины, влияющие на изменение рентабельности, на простой или незагруженность оборудования, на перерасход ресурсов и т. п.

По *уровням управления* различают оперативные отчеты, текущие и сводные отчеты.

Оперативные отчеты представляются на низовом уровне управления в центрах ответственности. Они содержат подробную информацию для принятия текущих решений по согласованию и выполнению производственных планов, использованию ресурсов на уровне подразделения. Составляются еженедельно и ежемесячно.

Текущие отчеты содержат агрегированную информацию, поступающую из подразделений менеджерам среднего уровня управления в центрах прибыли, центрах инвестиций. Составляются с периодичностью от ежемесячного до ежеквартального.

Сводные отчеты представляются для высшего управленческого персонала организации с еще большей степенью обобщения. По ним принимаются стратегические решения и осуществляются общий контроль деятельности и контроль управленческого персонала на среднем, иногда на нижнем уровне. Периодичность колеблется от ежемесячных до годовых отчетов.

По *объему информации* внутренние отчеты подразделяются на сводки, итоговые отчеты, общие (сводные) отчеты.

Сводка – это краткие сведения об отдельных показателях деятельности подразделения за короткий период, иногда за день, за неделю.

Итоговые отчеты составляются за месяц или другой отчетный период. Они обобщают информацию о контролируемых показателях данного центра ответственности.

Общие финансовые отчеты по организации в целом содержат информацию, соответствующую формам финансовой отчетности, приспособленным для целей внутреннего управления.

По формам представления внутренние отчеты составляются в табличной, графической или текстовой форме.

Табличная форма является наиболее приемлемой и для составителей, и для пользователей, так как большая часть внутренней отчетной информации выражается цифровыми показателями. Для пояснений к таблицам обычно прикладывается пояснительная записка.

Графическая форма наиболее наглядна, однако она не должна перегружаться цифровыми показателями, в силу чего бывает трудно на одном графике отобразить всю необходимую информацию и требуются дополнительные пояснения.

Текстовая форма подачи информации применяется при отсутствии цифровой информации либо когда ее объем незначителен.

Вышеуказанные требования к отчетности должны быть организационно обеспечены на уровне учетной политики, внутренних нормативных документов и должностных обязанностей менеджеров.

4.4. Роль единого стратегического учетно-управленческого механизма в повышении эффективности финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций

В данном параграфе рассмотрены характеристики единого разнородного стратегического учетно-управленческого механизма с точки зрения выделения задач различных уровней и признаков классификации информации для целей управленческого учета и контроллинга.

Стратегическое управление в коммерческих организациях состоит в последовательной адаптации к изменяющейся обстановке внешней среды, комплексном подходе к решению управлен-

ческих задач и организации системы управления коммерческими организациями в целом.

Поэтому стратегический учетно-управленческий механизм можно рассматривать как информационную систему для обеспечения процесса стратегического планирования на основе данных управленческого учета и контроллинга. Процесс достижения стратегической цели, принятие стратегических решений, исследование стратегических задач коммерческой организации осуществляется на основе функционирования единого стратегического учетно-управленческого механизма, представленного на рис. 40, который объединяет в себе несколько уровней знаний и методов.

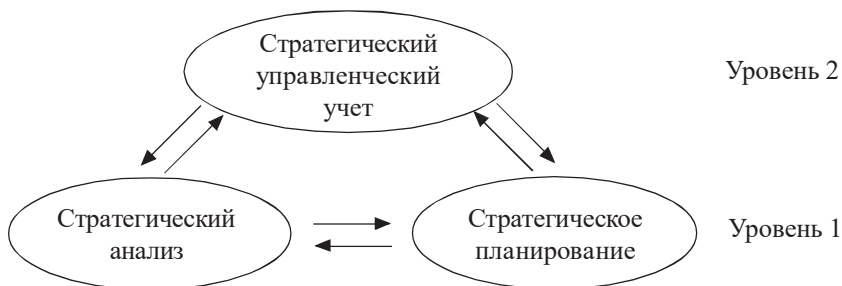


Рис. 40. Единый стратегический учетно-управленческий механизм коммерческой организации²³

Именно в нем закладываются методы и инструменты, способные осуществить формирование информационной инфраструктуры стратегического управленческого учета. Для идентификации категории стратегического конкурентного анализа рассмотрим структуру видов анализа финансово-экономической деятельности коммерческих организаций, представленную на рис. 41.

Современная быстроменяющаяся действительность формирует потребность дифференциации анализа на внутренний (управленческий) и внешний (финансовый).

²³ См.: Юрьева Л. В. Основы стратегического конкурентного анализа : учеб. пособие / [науч. ред. И. Н. Ильшева]. Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2014. 52 с.

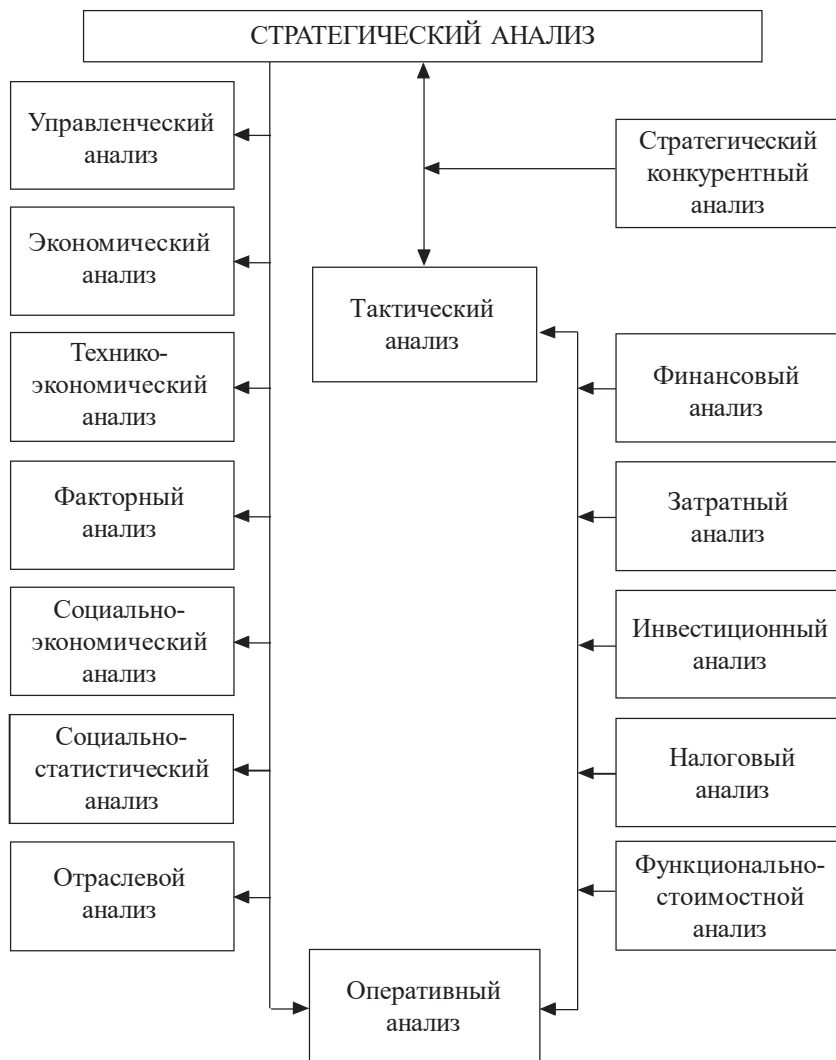


Рис. 41. Пример структуры видов анализа деятельности коммерческих организаций²⁴

²⁴ См.: Юрьева Л. В., Баженов О. В., Казакова М. А. Интегрированный управленческий учет и анализ инновационной деятельности промышленных предприятий : моногр. М. : ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М», 2013. 157 с.

Управленческий анализ деятельности коммерческих организаций – это составная часть стратегического управленческого учета и контроллинга, или информационно-аналитическое обеспечение руководства на основании учетных данных.

Внешний анализ – составная часть финансового учета, обеспечивающего внешних пользователей информацией о коммерческой организации и входящих в нее подразделениях, выступающих самостоятельными субъектами экономического анализа по данным бухгалтерской отчетности.

Анализ финансово-экономической деятельности является одним из главных элементов управления современной организацией и служит средством для выявления резервов, обоснования формирования стратегии деятельности в рамках управленческого учета и контроллинга.

Кроме того, анализ выполняет одну из функций управления и способствует формированию информационной инфраструктуры, отвечающей потребностям управляющей системы. Результаты экономического анализа необходимы различным внутренним и внешним пользователям для выработки наиболее рациональной системы управленческих решений.

Современные условия требуют создания такой системы информационных потоков, которая бы отвечала как внешним нормативным требованиям Министерства финансов РФ и налогового законодательства, так и внутренним потребностям оперативного управления, стратегического и текущего анализа.

Классификация видов анализа финансово-экономической деятельности коммерческой организации приведена в табл. 23.

По содержанию процесса управления различают стратегический, тактический и оперативный анализ.

Стратегический анализ проводится до осуществления хозяйственных операций для обоснования управленческих решений и прогнозирования деятельности коммерческой организации с целью предупреждения рисков. Стратегический анализ выявляет хозяйственные отношения между объектами рынка и обеспечивает разработку, обоснование стратегических бизнес-решений.

**Классификация видов анализа
финансово-экономической деятельности
коммерческих организаций²⁵**

№ п/п	Классификационный критерий	Вид анализа
1	По содержанию процесса управления	Стратегический
		Тактический
		Оперативный
2	В зависимости от временного фактора	Краткосрочный
		Долгосрочный
3	В зависимости от информационно-аналитического обеспечения	Внутренний (внутрихолдинговый)
		Внешний
4	По субъектам	Анализ, проводимый внутренними пользователями
		Анализ, проводимый внешними пользователями
5	По отдельным объектам управления	Функциональный
		Технический
		Отраслевой
		Экономический
		Социальный
		Инвестиционный
		Налоговый
		Статистический
		Управленческий

²⁵ См.: Стратегический управленческий учет для бизнеса / Л. В. Юрьева, Н. Н. Илышева, А. В. Караваева, А. В. Быстрова. М. : ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М», 2013. 336 с.

№ п/п	Классификационный критерий	Вид анализа
6	По составным частям деятельности	Финансовый
		Затратный
7	По времени проведения	Периодический
		Эпизодический
		Квартальный
		Месячный
		Ежедневный
		Сменный
8	По уровню управления	Управляющая компания
		Руководство предприятия
9	По функционально-взаимосвязанным объектам	Экономико-статистический
		Функционально-стоимостной
		Социально-экономический
		Технико-экономический
		Финансово-экономический
10	По методам изучаемых объектов	Выборочный
		Факторный
		Экспресс-анализ
		Экономико-математический
		Маржинальный
		Ситуационный
11	По элементам деятельности	Анализ трудовых ресурсов
		Анализ материальных ресурсов
		Ресурсный анализ
		Анализ основных средств
		Анализ нематериальных активов
		Анализ интеллектуальных активов

Тактический анализ – анализ осуществленной финансово-экономической деятельности коммерческой организации и центров ответственности, в него входящих, проводимый на основании данных бухгалтерской отчетности и системного бухгалтерского учета. Его целесообразно проводить для оценки выполнения краткосрочных заданий по ограниченному и периодически пересматриваемому кругу показателей и параметров в целях быстрого реагирования со стороны управленческого персонала.

Оперативный анализ рационально проводить не только сразу после совершения хозяйственных операций или изменения ситуации, но и увязывать между собой показатели финансовой и практической деятельности в рамках управленческого учета и контроллинга. В результате появляется возможность оперативно оценивать изменения относительно заданных параметров, выявлять недостатки и причины их возникновения, своевременно принимать корректирующие меры по их устранению.

В зависимости от информационно-аналитического обеспечения можно выделить внутренний (внутрихолдинговый) и внешний анализ.

Внутренний анализ осуществляется непосредственно в коммерческих организациях для управления хозяйственной деятельностью отдельных центров ответственности. Его результаты используются непосредственно для нужд текущего, финансового краткосрочного и долгосрочного управления хозяйственной деятельностью отдельных подразделений и центров ответственности. Его проведение способствует выполнению контрольной функции в управлении деятельностью каждой хозяйствующей единицы, входящей в коммерческую организацию.

Внешний анализ проводится на основании финансовой и статистической отчетности налоговыми и финансовыми органами, банками, инвесторами и т. д. Внешний финансовый анализ необходим также собственникам организаций для оценки доходности вложений капитала.

В зависимости от того, кто проводит, анализ принято классифицировать по субъектам:

- анализ, проводимый внутренними пользователями (руководители коммерческой организации и его структурных подразделений);
- анализ, проводимый внешними пользователями.

Экономический анализ изучает причины формирования и изменения результатов хозяйственной деятельности отдельных подразделений и коммерческих организаций в целом. Он рассматривает экономические процессы, протекающие в коммерческих организациях в результате деятельности отдельных его подразделений и центров ответственности.

Функциональный анализ стремится к обобщению рассмотрений и абстрактной формулировке аналитических задач, благодаря чему удастся вскрыть наиболее глубокие, фундаментальные структуры, лежащие в их основе, и обнаруживать внутреннее родство задач, относящихся к разным областям.

Технический анализ изучает причинно-следственные связи технических процессов, происходящих в производственных службах, и их влияние на производственную деятельность, которая зависит от обновления основных средств производственных подразделений отдельных подразделений коммерческих организаций, их оснащения новейшими технологиями и более совершенной техникой для поддержания и сохранения основных средств и материальных ресурсов.

Отраслевой анализ исследует причинно-следственные связи методов производства и их влияние на хозяйственную деятельность отдельных предприятий.

Социальный анализ изучает социально-экономическую систему предприятия, где наряду с производственной и экономической деятельностью протекают и социальные процессы.

Налоговый анализ связан с изучением соответствия отчетности требованиям Налогового кодекса РФ в целях соблюдения требований законодательства и оптимизации налоговых расходов.

Инвестиционный анализ направлен на выявление потребности в инвестициях и построение схемы финансовых потоков.

Статистический анализ служит дополнением финансового, поскольку его результаты дают более широкое представление о деятельности коммерческих организаций, так как статистические формы отчетности, наряду со стоимостными показателями, содержат количественные данные. Он нужен для комплексного изучения всех сторон хозяйственной деятельности предприятий.

Затратный анализ проводится для выявления размера затрат по статьям классификации расходов, их динамики и структуры.

Финансовый анализ предназначен для анализа источников и использования фондов денежных средств.

Применение данных видов анализа способствует рациональному использованию средств коммерческих организаций в условиях нестабильности экономики и финансовых рисков.

Стратегический конкурентный анализ в коммерческих организациях представляет собой системное исследование возможностей развития коммерческих организаций в целом и входящих в них подразделений, исходя из современной динамики текущей, финансовой и инвестиционной активности и изменения факторов внутренней и внешней бизнес-среды. Развитие методологии стратегического конкурентного анализа в настоящее время все больше определяется достижениями в области математики и техники в сфере развития информационных технологий.

«Ключевой составляющей стратегического конкурентного анализа в коммерческих организациях является перспективное исследование параметров хозяйственной деятельности подразделений с целью определения их возможных значений в будущем. Использование современных инструментальных средств стратегического конкурентного анализа в этой связи вполне оправданно происходит за счет роста сложности математического аппарата и увеличения информационной базы исследований. Однако в условиях неопределенности, неполноты, нечеткости знаний задача многократно усложняется»²⁶.

²⁶ Учет и анализ в управлении бизнесом : учеб. пособие / Л. В. Юрьева, Н. Н. Ильшева, Е. Р. Синянская, О. В. Савостина.

Важнейшим инструментальным средством для решения задач стратегического конкурентного анализа присущи следующие характеристики:

- многовариантность процессов принятия решений;
- возможности самообучения работников центров ответственности, генерация новых знаний, развитие человеческого капитала;
- развитие средств и методов процесса разработки решений и оценки последствий их принятия.

Различные методы стратегического конкурентного анализа коммерческих организаций обеспечивают *введение определенных этапов исследования*:

- наблюдение за формированием, изменением и развитием субъектов хозяйствования;
- систематизация, группировка и сравнение изучаемых явлений;
- детализация изучаемых процессов и явлений;
- описание механизма формирования изучаемых объектов.

Информационная база стратегического конкурентного анализа в коммерческих организациях охватывает все виды учетных и отчетных данных. Информация в системе аналитического обеспечения должна иметь высокую степень аналитичности, которая проявляется в полноте охвата необходимых для анализа сведений, степени обеспеченности информацией, универсальности, сопоставимости, достоверности, своевременности, достаточности информации.

Обработка и анализ информации всей системы аналитического обеспечения для целей управления требуют больших трудовых и временных затрат. В настоящее время с расширением информационной инфраструктуры и ускорением движения информационных потоков сделать стратегический конкурентный анализ в коммерческих организациях эффективным и оперативным позволит только использование автоматизированных информационных технологий.

В стратегическом конкурентном анализе в коммерческих организациях можно использовать три группы методов обработки информации:

- базовые статистические (или общенаучные);
- экономико-математические;
- эвристические.

«Первые оперируют относительно простым математическим аппаратом, носят универсальный общесистемный характер и включают методы сравнения, группировки, детализации, элементарные статистические преобразования, балансовые методы, факторный анализ и т. п. Экономико-математические методы в своей основе содержат сложные математические модели исследования операций и математической статистики, учитывающие экономический характер анализируемых процессов и систем.

Ввиду сложности экономических процессов и невозможности получения достаточных выборок, статистических и отчетных данных во многих аналитических процедурах приходится прибегать к эвристическим методам, представляющим третью группу по рассматриваемой классификации. Неопределенность исходной информации здесь становится явной и выражается в задании нечеткости оценок, производимых экспертом или группой экспертов. Все традиционно рассматриваемые эвристические методы исходят из независимости эксперта от анализируемого процесса или объекта. Задача устранения нечеткости предоставляемой экспертной информации зачастую сводится к статистическим методикам свертки полученных данных»²⁷.

В табл. 24 приведена *характеристика элементов единого стратегического учетно-управленческого механизма* коммерческих организаций с точки зрения выделения задач и признаков классификации информации. «Методика стратегического конкурентного анализа в коммерческих организациях формируется в зависимости от информационных запросов внутренних пользователей информации – руководства коммерческих организаций и менеджеров подразделений различного уровня. Основное содержание стратегического конкурентного анализа в коммерческих организациях заключается в исследовании данных управленческого учета и отчетности, бухгалтерского и налогового учета, данных стратегического управленческого учета. Стратегический конкурентный анализ в коммерческих организациях призван комплексно, системно, с помощью

²⁷ Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). С. 201.

единой системы сбалансированных показателей способствовать достижению целей тактического и стратегического характера»²⁸.

Схематично процесс включения данных стратегического конкурентного анализа в учетно-информационную модель коммерческих организаций представлен на рис. 42.

Разработка единого стратегического учетно-управленческого механизма создает реальную возможность четкой организации процесса управления коммерческой организацией в целом, отдельными подразделениями и центрами ответственности в рамках управленческого учета и контроллинга.

Информационной базой стратегического конкурентного анализа в коммерческих организациях служит вся информация о деятельности отдельных центров ответственности. При проведении анализа предполагается использование всего накопленного инструментария, общих приемов и методов. Однако существуют некоторые аспекты, которые затрагивают отраслевые особенности коммерческих организаций.

Наличие у центров ответственности сбалансированной системы внутренней отчетности позволяет сформировать качественную систему аналитического обеспечения для принятия оптимальных управленческих решений.

Оценка отклонений относится к обязательным компонентам эффективной внутренней управленческой отчетности. Стандартно анализ отклонений производится по направлению «план–факт», однако для расширения информационной базы целесообразно сравнивать фактические данные по отчетным периодам, со среднеотраслевыми или рыночными аналогами. Отклонения выявляются по относительным (в процентах, коэффициентах) и абсолютным (в натуральном или денежном выражении) величинам. Отсутствие отклонений принимается за единицу (за сто), показатель меньше единицы характеризует степень отрицательного отклонения (по издержкам – уровень экономии).

²⁸ Управленческий анализ : учеб. для студентов, обучающихся в магистратуре по направлениям подготовки «Экономика» и «Менеджмент» / М. А. Вахрушина и др. М., 2021. С. 112. (Серия «Магистратура»).



Рис. 42. Учетно-информационная модель коммерческих организаций²⁹

²⁹ Учет и анализ в управлении бизнесом : учеб. пособие / Л. В. Юрьева, Н. Н. Ильшева, Е. Р. Синянская, О. В. Савостина.

**Характеристика элементов единого стратегического
учетно-управленческого механизма коммерческих организаций³⁰**

Элемент	Задачи	Признаки классификации информации
Стратегический управленческий учет	1. Сбор и учет информации о внутренней и внешней среде. 2. Анализ деятельности. 3. Формирование достоверной и полной информации о внешнем окружении. 4. Создание и пополнение информационной инфраструктуры стратегического управленческого учета	По месту возникновения. По стадии обработки информации. По стабильности. По функциям управления. В зависимости от этапа функционирования системы. По степени точности. По объективности отражения. По источнику получения. По периодичности получения. По способу получения
Стратегическое планирование	1. Прояснение возможной зоны для целеполагания отдельного подразделения, входящего в коммерческую организацию, ее обоснование и конкретизация. 2. Согласование целей всех уровней управления. 3. Обеспечение согласованности стратегий отдельных подразделений в процессе стратегического планирования. 4. Определение соответствия организационной структуры отдельных подразделений способности достигать стратегических целей.	По месту возникновения. По стадии обработки информации. В зависимости от уровня управления. По функциям управления. В зависимости от этапа функционирования системы. В зависимости от вида анализируемой среды. По вещественному признаку. По способу описания. По степени точности. В зависимости от характера использования. По продолжительности использования. По источнику получения.

³⁰ Управленческий учет : сб. задач. 2-е изд., испр. и доп. / М. А. Вахрушина и др. М., 2021. 280 с.

Элемент	Задачи	Признаки классификации информации
	5. Выбор инструментов стратегического планирования. 6. Разработка альтернативных вариантов стратегий и оценка альтернативных стратегий	По периодичности получения
Стратегический анализ	1. Выбор специальных для каждого уровня управления коммерческой организации показателей эффективности. 2. Мониторинг изменений подконтрольных показателей. 3. Разработка сценариев развития будущей ситуации в связи с выявленным изменением подконтрольных показателей. 4. Мониторинг процесса достижения коммерческих организаций поставленных целей. 5. Выявление потребности в изменении конкурентной стратегии коммерческих организаций, а также определение ключевых показателей	По месту возникновения. По стадии обработки информации. По способу отражения информации. По стоимости. По стабильности. По функциям управления. В зависимости от этапа функционирования системы. По вещественному признаку. По способу описания. По степени точности. В зависимости от характера использования. По объективности отражения. По целевому назначению. По продолжительности использования. По источнику получения. По периодичности получения. По способу получения

Также отклонения могут группироваться по степени их значимости, исключая несущественные показатели, ранжироваться от больших значений к меньшим. При целесообразности составления выборки, а не проверки всего массива удобно выбирать отклонения, превышающие установленную контрольную сумму или процент в положительную или отрицательную сторону.

Применение методов сопоставления одних показателей (содержащихся в отчете) с другими (например, среднеотраслевыми) позволяет вычислять относительные показатели и аналитические соотношения.

Аналитические соотношения подразделяются на несколько групп:

- соотношения, характеризующие качество использования активов и трудовых ресурсов;
- соотношения, позволяющие измерить и оценить рентабельность;
- соотношения, характеризующие ликвидность и финансовую устойчивость.

Наличие у центров ответственности системы внутренней отчетности позволяет сформировать качественную систему аналитического обеспечения для принятия оптимальных управленческих решений. С учетом специфики деятельности коммерческих организаций предлагается использовать представленный ниже перечень показателей, сгруппированных по направлениям анализа (табл. 25).

Т а б л и ц а 25

**Основные аналитические показатели,
применяемые для стратегического конкурентного анализа**

Наименование показателя	Основные характеристики коэффициентов или направления их использования	Порядок расчета
Оценка продаж с отложенной оплатой (продолжительность периода, в течение которого возмещаются средства, вложенные в расчеты с покупателями)	Коэффициент оборота дебиторской задолженности	Выручка от продаж за период/Дебиторская задолженность покупателей
	Число дней, на которые выделяются коммерческие кредиты или отложена оплата покупателей	Общая сумма дебиторской задолженности покупателей/Величина однодневной выручки

Продолжение табл. 25

Наименование показателя	Основные характеристики коэффициентов или направления их использования	Порядок расчета
Оборот товарно-материальных запасов (эффективность вложения средств в оборотные активы)	Коэффициент оборота запасов	Стоимость израсходованных материалов/Средняя стоимость их запасов
	Продолжительность одного оборота материальных запасов в днях	Средняя стоимость материальных запасов/Их однокдневный расход
	Коэффициент оборота товарных запасов в торговле	Стоимость проданных товаров по ценам их закупки/Средняя стоимость товарных запасов в течение года
Эффективность использования внеоборотных активов	Фондоотдача (может рассчитываться по первоначальной или остаточной стоимости)	Выручка от продажи/(основные средства + Нематериальные активы)
	Фондоемкость	(Основные средства + Нематериальные активы)/Выручка от продажи
Эффективность применения всех активов	Коэффициент эффективности применения всех активов (определяется по остаточной стоимости)	Выручка от продажи/Стоимость всех активов, закрепленных за данным подразделением
Производительность труда персонала	Коэффициент производительности труда (рассчитывается по всему персоналу в целом или по отдельным категориям, чаще всего по работникам основного производства)	Выручка от продажи/Средняя численность персонала
Рентабельность продаж	Рентабельность продаж (варианты величины прибыли,	Прибыль/Выручка от продаж

Наименование показателя	Основные характеристики коэффициентов или направления их использования	Порядок расчета
	используемой для расчета в зависимости от функций центра ответственности: общая сумма прибыли до налогообложения, чистая прибыль, маржинальный доход)	
Рентабельность издержек	Рентабельность издержек (прибыль аналогично предыдущему коэффициенту, в качестве издержек или себестоимость продажи или полные издержки с учетом управленческих и коммерческих расходов)	Прибыль/Издержки
Рентабельность активов	Рентабельность активов, характеризующая эффективность инвестиций. Учитывается стоимость активов, за которые несет ответственность закрепленный центр	Прибыль/Активы
Ликвидность (финансовая надежность организации, способность расплачиваться по обязательствам)	Коэффициент ликвидности (доля оборотных активов, формируемых за счет собственного капитала)	Оборотные активы/Текущие обязательства

Таким образом, построение эффективной системы стратегического конкурентного анализа возможно только с учетом ряда факторов, наиболее существенными из которых являются наличие и уровень развития управленческого учета и контроллинга.

Формирование необходимых информационных потоков осуществляется с учетом организационной структуры и наличия в ней центров ответственности, то есть организационных единиц или областей деятельности, где целесообразно накапливать информацию о текущих и авансированных затратах, расходах, доходах, ресурсах.

Роль стратегического конкурентного анализа в коммерческих организациях чрезвычайно высока как для внутренних, так и для внешних потребителей аналитической информации, поскольку он обеспечивает управляющую систему прогнозными данными для решения задач стратегического управления. Появляется практическая возможность управления факторами развития центров ответственности и получения в перспективе планируемого результата с нивелированием отрицательно влияющих факторов.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение понятия «центр доходов».
2. Дайте определение понятия «центр прибыли».
3. Из чего может состоять выручка центра доходов?
4. Что такое бюджет центра ответственности?
5. Как составляется плановый бюджет центра доходов?
6. Какую функцию выполняет бюджет доходов?
7. Перечислите плановые показатели прибыли в центрах ответственности.
8. Что такое операционная прибыль?
9. Что такое маржинальный доход?
10. Что можно определить на основе метода маржинального дохода?
11. Что такое центр инвестиций?
12. Какие показатели контролирует центр инвестиций?
13. Как определяется рентабельность активов?
14. Что такое остаточная прибыль?
15. Опишите модификацию показателя рентабельности активов?
16. Как формируется сводный бюджет инвестиций?
17. Что такое бюджет движения денежных средств?
18. Охарактеризуйте примерную структуру статей бюджета движения денежных средств.
19. Что такое бюджет капитальных вложений по центрам инвестиций?

20. Приведите пример структуры бюджета капитальных вложений.
21. Опишите процесс бюджетирования капитальных вложений.
22. Приведите пример процесса составления бюджета капитальных вложений.
23. Перечислите источники капитальных вложений.
24. Что такое генеральный бюджет организации?
25. Приведите пример бюджетной модели организации.
26. Сформируйте состав генерального бюджета.
27. Что такое трансфертные цены?
28. Опишите три основных метода определения трансфертных цен.
29. Чем ограничивается применение трансфертных цен на рыночной основе?
30. Как определяется трансфертная цена?
31. Перечислите принципы, которым необходимо следовать, когда рыночные цены применяются в качестве трансфертных.
32. Что такое инновации?
33. Для чего необходима интеграция бухгалтерского и управленческого учета?
34. Перечислите требования управленческого учета к стандартным бухгалтерским операциям.
35. В чем заключается интеграция бухгалтерского и управленческого учета инновационной деятельности?
36. Охарактеризуйте модель источников финансирования инновационных процессов.
37. Как осуществляется оценка интеллектуальной собственности?
38. Охарактеризуйте бухгалтерскую модель учета интеллектуальной собственности.
39. Назовите объекты интеллектуальной собственности.
40. Охарактеризуйте критерии системы управленческого учета инноваций.
41. Что такое обратная связь в управленческом учете и контроллинге?
42. Перечислите пользователей внутренней управленческой отчетности.
43. Перечислите возможные недостатки внутренней отчетности коммерческой организации.
44. Перечислите элементы схемы учета и контроля для внутреннего управления.
45. Сформируйте пример процедуры формирования обратной связи.

46. Перечислите этапы контроля планов в рамках управленческого учета и контроллинга.

47. Для чего осуществляется контроль ресурсов в рамках управленческого учета и контроллинга?

48. Дайте характеристику многоуровневой обратной связи в рамках управленческого учета и контроллинга.

49. Перечислите уровни обратной связи в рамках управленческого учета и контроллинга.

50. Что такое «внутренняя отчетность»?

51. Перечислите формальные требования к внутренней отчетности в рамках управленческого учета и контроллинга.

52. Охарактеризуйте «целесообразность» как требование к внутренней управленческой отчетности.

53. Охарактеризуйте объективность и точность как требования к внутренней управленческой отчетности.

54. Охарактеризуйте оперативность как требование к внутренней управленческой отчетности.

55. Охарактеризуйте краткость как требование к внутренней управленческой отчетности.

56. Охарактеризуйте сопоставимость как требование к внутренней управленческой отчетности.

57. Охарактеризуйте адресность как требование к внутренней управленческой отчетности.

58. Охарактеризуйте эффективность как требование к внутренней управленческой отчетности.

59. Что является целью внутренней отчетности?

60. Перечислите специальные требования к внутренней отчетности в рамках управленческого учета и контроллинга.

61. Поясните, что понимается под чрезмерной детализацией внутренней отчетности.

62. Перечислите классификационные признаки, характеризующие общие подходы к характеристике форм отчетности.

63. Как классифицируются отчеты по содержанию информации?

64. Как классифицируются отчеты по уровням управления?

65. Как классифицируются отчеты по объему информации?

66. Как классифицируются отчеты по формам представления?

67. Что такое комплексные итоговые отчеты?

68. Что такое тематические отчеты по ключевым показателям?

69. Что такое аналитические отчеты?

70. Что такое оперативные отчеты?
71. Что такое текущие отчеты?
72. Что такое сводные отчеты?
73. Что такое сводка?
74. Что такое итоговые отчеты?
75. Что такое общие финансовые отчеты?
76. Охарактеризуйте табличную форму внутренней отчетности.
77. Охарактеризуйте графическую форму внутренней отчетности.
78. Охарактеризуйте текстовую форму внутренней отчетности.
79. Что такое единый стратегический учетно-управленческий механизм коммерческой организации?
80. Перечислите виды анализа деятельности коммерческих организаций.
81. Опишите управленческий анализ деятельности.
82. Опишите внешний анализ.
83. Перечислите классификацию видов анализа деятельности коммерческих организаций по содержанию процесса управления.
84. Перечислите классификацию видов анализа деятельности коммерческих организаций в зависимости от информационно-аналитического обеспечения.
85. Перечислите классификацию видов анализа деятельности коммерческих организаций по содержанию процесса управления.
86. Перечислите классификацию видов анализа деятельности коммерческих организаций по содержанию процесса управления.
87. Опишите стратегический анализ.
88. Опишите тактический анализ.
89. Опишите оперативный анализ.
90. Опишите внутренний анализ.
91. Опишите внешний анализ.
92. Опишите внешний финансовый анализ.
93. Опишите экономический анализ.
94. Опишите функциональный анализ.
95. Опишите технический анализ.
96. Опишите отраслевой анализ.
97. Опишите социальный анализ.
98. Опишите налоговый анализ.
99. Опишите инвестиционный анализ.
100. Опишите статистический анализ.
101. Опишите затратный анализ.

102. Опишите финансовый анализ.
103. Опишите стратегический конкурентный анализ.
104. Опишите методы стратегического конкурентного анализа коммерческих организаций.
105. Перечислите элементы единого стратегического учетно-управленческого механизма коммерческих организаций.
106. Дайте характеристику стратегического управленческого учета.
107. Дайте характеристику стратегического планирования.
108. Дайте характеристику стратегического анализа.
109. Как определяется коэффициент оборота дебиторской задолженности?
110. Что показывает коэффициент оборота?
111. Как определяется коэффициент оборота?
112. Что показывает коэффициент оборота дебиторской задолженности?
113. Как определяется коэффициент фондоотдачи?
114. Что показывает коэффициент фондоотдачи?
115. Как определяется показатель фондоемкости?
116. Что показывает показатель фондоемкости?
117. Как определяется рентабельность продаж?
118. Что показывает рентабельность продаж?
119. Как определяется рентабельность издержек?
120. Что показывает рентабельность издержек?
121. Как определяется рентабельность активов?
122. Что показывает рентабельность активов?
123. Как определяется коэффициент ликвидности?
124. Что показывает коэффициент ликвидности?

Практические задания

Задание 1. Компания по производству промышленного оборудования имеет высокодецентрализованную систему управления. Начальники подразделений имеют полную свободу выбора внутреннего или внешнего покупателя. Подразделение В получало основные комплектующие от подразделения Д. Но когда поступило известие, что подразделение Д повысило цену до 220 долл., начальник подразделения В принял решение покупать комплектующие у стороннего поставщика за 200 долл.

Подразделение Д приобрело специализированное оборудование для производства преимущественно данного комплектующего. Руководитель подразделения Д объясняет повышение цены большими затратами на амортизацию и просит президента компании обязать менеджера подразделения В покупать у него полуфабрикаты по 220 тыс. руб. Он представил следующую информацию:

- передача полуфабрикатов В, ед. – 2000;
- переменные затраты Д на единицу, тыс. руб. – 190;
- постоянные затраты Д на единицу, тыс. руб. – 20.

Сделайте расчет, если предположить, что:

1) подразделение Д не имеет альтернативных возможностей использования мощностей. Выиграет ли компания, если В будет покупать на стороне комплектующие по 200 тыс. руб. за единицу?

2) оборудование подразделения Д не будет простаивать. Оно будет использоваться для выполнения других операций, что сэкономит 29 000 тыс. руб. Покупать ли подразделению В комплектующие на стороне?

3) менеджер Д не имеет альтернативных возможностей использования оборудования, и цена на внешнем рынке снизилась на 15 тыс. руб. Должен ли В покупать комплектующие на стороне?

Задание 2. Предприятие производит и выпускает 31 тыс. изделий по цене 40 руб. Производственные мощности загружены не полностью, имеется резерв увеличения производственной мощности на 9 тыс. изделий. Организация-покупатель предлагает заключить договор на покупку 5 тыс. изделий по цене со скидкой 25 %. Определить, какой вариант выгоден организации. Подтвердить расчетами.

Задание 3. Один из центров ответственности специализируется на производстве подшипников для электродвигателей, причем 50 % своей производственной мощности он использует для изготовления специальных подшипников по заказу сторонней организации.

В текущем году предполагается продать на сторону 2 млн подшипников по цене 15 руб. за штуку при переменных издержках на единицу в 5 руб. Остающиеся производственные мощности можно использовать для производства 800 000 подшипников, необходимых для внутренних потребностей организации в подразделении сборки электродвигателей. Это менее трудоемкая, более простая продукция.

Переменные издержки на выпуск одного подшипника составляют не более 2 руб.

Определить, какова должна быть договорная трансфертная цена, если центр по производству подшипников всю свою продукцию может продать на сторону, а устойчивого рынка данного типа подшипников нет.

Задание 4. Сумма выручки от продажи за год составляет 14 600 тыс. руб. Сумма дебиторской задолженности покупателей 1600 тыс. руб. Определить коэффициент оборота задолженности, однодневный оборот, число дней средней загрузки активов в дебиторской задолженности. Сформулировать выводы.

Задание 5. Имеются данные о движении товаров в течение отчетного квартала.

Остаток на начало квартала – 1044 тыс. руб.

Закуплено за квартал – 6032 тыс. руб.

Остаток на конец квартала – 1276 тыс. руб.

Определить:

- 1) среднюю стоимость товарных запасов;
- 2) коэффициент оборота товаров;
- 3) однодневный оборот товаров;
- 4) число дней средней загрузки активов в товарные запасы.

Задание 6. Выручка от продажи за год – 1750 тыс. руб. В том числе амортизация – 350 тыс. руб. Стоимость основных средств – 2230 тыс. руб. Стоимость нематериальных активов – 320 тыс. руб.

Определить коэффициент фондоотдачи, коэффициент возмещения.

Задание 7. Выручка от продажи продукции – 90 млн руб. Себестоимость проданной продукции 63 млн руб. Валовая прибыль (маржинальный доход) 27 млн руб. Управленческие и коммерческие расходы 19,5 млн руб. Общая прибыль до налогообложения 7,5 млн руб. Налог на прибыль 3,0 млн руб. Стоимость всех активов 45,0 млн руб. Стоимость всех обязательств 15,0 млн руб. Стоимость оборотных активов 16,5 млн руб.

Определить:

- 1) рентабельность продаж по общей прибыли, по чистой прибыли, по маржинальному доходу;
- 2) рентабельность издержек по маржинальному доходу, по общей прибыли, по чистой прибыли;
- 3) рентабельность всех активов, рентабельность чистых активов, рентабельность оборотных активов;
- 4) сформулировать общий вывод.

Задание 8. Вновь созданная организация представила основные показатели (в тыс. руб.):

- объем выручки от продажи (нетто-выручка) – 6000;
- издержки на выпущенную и проданную продукцию:
- материальные затраты – 1400;
- прямые расходы на оплату труда – 700;
- переменные общепроизводственные расходы – 1350;
- постоянные общепроизводственные расходы – 400;
- себестоимость проданной продукции – 3850.

Другие расходы:

- переменные расходы на продажу – 250;
- постоянные расходы на продажу – 300;
- управленческие и общехозяйственные расходы – 400;
- прибыль до налогообложения – 1200.

На предложение бухгалтера подготовить план-прогноз и смету издержек генеральный директор ответил, что второй год работы будет слишком отличаться от первого года: «Как новая компания, мы слишком заняты реальными текущими проблемами и пока не готовы тратить время на организацию управленческого учета».

В течение второго года работы произошли следующие события:

1. Объем проданной продукции сохранился, но в результате действий конкурента во втором полугодии пришлось снизить цены на 5 %, половина объема продукции была продана по сниженным ценам.

2. В результате внешних причин пришлось повысить ставки оплаты производственным рабочим на 12 %.

3. В середине второго года пришлось сменить поставщика основных материалов. В результате во второй половине второго года фирма покупала материалы по цене на 8 % дороже, чем в первые полтора года своей работы.

4. Переменные общепроизводственные расходы увеличились на 10 % из-за удорожания электроэнергии и смазочных материалов, а постоянные общепроизводственные расходы по той же причине увеличились на 50 тыс. руб.

5. Постоянные торговые издержки и общехозяйственные расходы увеличились на 6 %. Переменные торговые издержки остались без изменений. Необходимо подготовить отчет о доходах и расходах организации.

Если бы организация пыталась прогнозировать свою работу на второй год, то какие конкретные действия можно было бы предпринять для улучшения результатов ее деятельности?

Задание 9. Имеется следующий перечень издержек производственной организации:

1. Амортизация автомобиля директора.
 2. Издержки на рекламу и презентации.
 3. Затраты сырья и покупных полуфабрикатов.
 4. Издержки на отгрузку продукции.
 5. Издержки на содержание бухгалтерии.
 6. Зарботная плата высшего управленческого персонала.
 7. Командировочные расходы службы сбыта.
 8. Расходы на исследования и разработки.
 9. Зарботная плата персонала общезаводской лаборатории.
 10. Затраты вспомогательных производственных материалов.
 11. Оплата труда производственных рабочих.
 12. Оплата труда обслуживающего персонала цехов.
 13. Затраты запасных частей на ремонт оборудования.
 14. Издержки по хранению сырья на складах.
 15. Расходы по социальным налогам:
 - а) высшего управленческого персонала;
 - б) рабочих;
 - в) обслуживающего персонала;
 - г) работников отделов снабжения и сбыта.
 16. Содержание отдела кадров.
 17. Издержки на переобучение рабочих.
 18. Амортизация производственного оборудования.
 19. Издержки на упаковочные материалы.
 20. Издержки на электроэнергию и коммунальные услуги производственных подразделений.
 21. Зарботная плата начальника цеха.
 22. Командировочные расходы рабочих-монтажников (монтаж оборудования у заказчика).
 23. Зарботная плата товароведов и продавцов отдела сбыта.
 24. Аренда помещения заводоуправления.
 25. Оплата воды для технологических целей.
 26. Зарботная плата мастеров производственных участков.
 27. Оплата штрафа за нарушение сроков поставки продукции.
 28. Почтово-телеграфные и другие издержки связи.
 29. Издержки на обработку деталей на стороне.
- Необходимо:
- 1) классифицировать издержки и разнести их по статьям калькуляции;

2) по каждой названной статье издержек определить, как изменяется ее величина в зависимости от объема операций.

Задание 10. Данные отчетности организации за квартал, тыс. руб:

- прямые материальные затраты – 70 000;
- косвенные материальные затраты – 15 000;
- прямые издержки на оплату труда – 60 000;
- заработная плата производственного управленческого персонала – 30 000;
- прямые общепроизводственные расходы – 20 000;
- переменные издержки на оплату труда обслуживающего персонала – 3000;
- оплата электроэнергии и коммунальных услуг завода – 12 500;
- аренда складских помещений – 2500;
- издержки на топливо для технологических целей – 12 000;
- амортизация производственного оборудования – 15 000;
- амортизация производственных зданий и сооружений – 5000;
- другие общепроизводственные расходы – 10 000;
- итого производственных расходов – 255 000;
- издержки на упаковку продукции – 7500;
- оплата труда продавцов – 10 000;
- комиссионные за реализацию продукции – 7500;
- аренда торговых помещений – 5000;
- издержки на электроэнергию и коммунальные услуги для пункта проката – 500;
- издержки на рекламу и презентации – 9500;
- итого коммерческих расходов – 40 000;
- издержки на содержание управленческого персонала завода – 30 000;
- прочие общехозяйственные расходы – 20 000;
- итого общехозяйственных расходов – 50 000;
- общая сумма издержек – 345 000;
- нетто-выручка от продаж – 375 000;
- объем выпуска продукции (шт.) – 40 000;
- непроданная продукция в конце квартала (шт.) – 4000.

Необходимо:

- 1) составить калькуляцию себестоимости продукции в двух вариантах – по сокращенной себестоимости и по полной себестоимости;
- 2) для каждого варианта определить себестоимость проданной продукции и составить развернутые отчеты о прибыли от продажи продукции;
- 3) сравнить и объяснить полученные результаты.

Задание 11. Имеются данные о выходе на рынок с новой продукцией. Предполагаемая калькуляция себестоимости и маржинального дохода приведена на одно изделие:

- предполагаемая оптовая цена продажи 300 руб.;
- переменные издержки по расчету: на производство продукции 200 руб., на сбыт продукции 45 руб., маржинальный доход 67 руб.

Необходимо:

1) определить, сколько единиц продукции нужно продать, чтобы обеспечить безубыточную продажу, если постоянные расходы за период равны 650 000 руб.;

2) определить, сколько единиц продукции нужно продать, чтобы получить прибыль за период в размере 100 000 руб. при постоянных расходах подразделения в 800 000 руб.

Задание 12. Имеются следующие данные по центру ответственности за месяц:

- общая выработка (выпуск годных изделий) – 5000 шт.;
- материальные затраты:
 - а) закуплено материалов 10 000 кг по цене 14 руб., нормативная цена 13 руб.;
 - б) израсходовано на производство фактически 5400 кг, расход по нормативу 5500 кг;

– издержки на оплату труда производственных рабочих:

- а) фактические – 4000 ч по средней ставке 51 руб/ч;
 - б) норма на одно годное изделие 0,75 ч, норма оплаты труда 50 руб/ч.
- Необходимо:

- 1) определить сумму фактических и нормативных издержек за месяц;
- 2) сделать записи на счетах управленческого учета;
- 3) подсчитать сальдо на счетах и проанализировать причины отклонений за счет изменения количественной нормы и за счет изменения цен и тарифов.

Задание 13. Рассчитать критический объем продукции для инвестиционного проекта (строительство завода по производству автомобилей). Максимальный объем выпуска продукции в год в соответствии с производственными мощностями 3000 автомобилей. Цена автомобиля 2070 денежных единиц.

Переменные затраты на единицу продукции (денежных единиц):

- сырье и материалы – 200;
- прочие материалы – 100;

- заработная плата основных производственных рабочих с начислениями – 370;
- энергия на технологические цели – 500;
- обслуживание и ремонт – 100.

По первоначальной смете постоянные расходы на весь выпуск (денежных единиц):

- обслуживание и ремонт оборудования – 50 000;
- заводские накладные расходы – 80 000;
- административно-управленческие расходы – 170 000;
- затраты на сбыт – 100 000.

На сколько автомобилей изменится критический объем продаж, если общая сумма постоянных расходов будет увеличена на 16 000 денежных единиц?

Задание 14. В организации, производящей электролампы, один из центров ответственности специализируется на изготовлении электропатронов. Он продает всю свою продукцию на сторону по цене 0,5 руб. за штуку. Другой центр ответственности, собирающий электролампы, покупает такие электропатроны у другой организации по специальной цене 0,35 руб. за штуку.

Имеются следующие данные в текущем году:

- продано электропатронов – 200 000 шт.;
- продано электроламп – 100 000 шт.;
- цена одной электролампы – 25 руб.;
- переменные затраты на производство электропатронов – 0,2 руб./шт.;
- переменные затраты на производство электроламп – 0,35 руб./шт.;
- дополнительные переменные затраты на производство электроламп – 1 000 000 руб.

Предположим, что в следующем году у центра электропатронов сокращается их продажа на сторону на 50 %. Если центр электропатронов предложит свою продукцию для внутренних поставок по трансфертной цене 0,5 руб., то центр сборки электроламп от них откажется и продолжит покупать электропатроны на стороне. Центр производства электропатронов согласится передать остающиеся 100 000 шт. центру электроламп по 0,25 руб. за шт.

Определить:

- 1) показатели эффективности в текущем году;
- 2) показатели эффективности, характеризующие ситуацию в плановом году.

ИНФОРМАЦИОННЫЕ РЕСУРСЫ, РЕКОМЕНДУЕМЫЕ ДЛЯ ИЗУЧЕНИЯ

Коротков Э. М. Антикризисное управление : учебник для вузов / Э. М. Коротков. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 406 с. – ISBN 978-5-534-01066-4.

Васильева Л. С. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ, аудит» / Л. С. Васильева, Д. И. Ряховский, М. В. Петровская. – Москва : Эксмо, 2007. – 364 с. – ISBN 5-699-15577-5.

Васильева Л. С. Финансовый анализ : учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям / Л. С. Васильева, М. В. Петровская. – 3-е изд., стер. – Москва : КноРус, 2008. – 804 с. – ISBN 978-5-85971-995-2.

Вахрушина М. А. Управленческий анализ : учебник / И. Д. Демина, М. Сидорова ; под ред. М. А. Вахрушиной. – Москва : КНОРУС, 2021. – 164 с. – ISBN 978-5-406-07855-6.

Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений : учебник : пер. с англ. / К. Друри. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 655 с. – ISBN 5-238-00580-6.

Ильшев А. М. Стратегический конкурентный анализ в транзитивной экономике России / А. М. Ильшев, Н. Н. Ильшева, Т. С. Селевич. – Москва : Финансы и статистика, 2021. – 480 с. – ISBN 978-5-00184-013-8. – URL: <https://znanium.com/read?id=376524> (дата обращения: 01.08.2023).

Николаева О. Е. Классический управленческий учет : учебник для вузов / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – Москва : URSS, 2022. – 400 с. – ISBN 978-5-9519-3204-4.

Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В. Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 277 с. – ISBN 5-16-002733-5.

Соколов Я. В. Управленческий учет : учебник / Я. В. Соколов. – Санкт-Петербург : Магистр, 2011. – 720 с. – ISBN 978-5-9776-0177-1.

Учет и анализ в управлении бизнесом : учебное пособие / Н. Н. Ильшева, Л. В. Юрьева, Е. Р. Синянская, О. В. Савостина. – Екатеринбург : Издательство Уральского университета, 2020. – 159 с. – ISBN 978-5-7996-3043-0. – URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=699334> (дата обращения: 01.06.2023).

Юрьева Л. В. Стратегический управленческий учет для бизнеса : учебник / Л. В. Юрьева, Н. Н. Ильшева, А. В. Караваева, А. Н. Быстрова. – Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2022. – 336 с. – ISBN 978-5-16-005513-8.

Учебное издание

Юрьева Лариса Владимировна
Савостина Ольга Викторовна
Синянская Елена Рудольфовна

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И КОНТРОЛЛИНГ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Учебное пособие

Заведующий редакцией *М. А. Овечкина*
Редактор *Т. А. Федорова*
Корректор *Т. А. Федорова*
Компьютерная верстка *Г. Б. Головиной*

Подписано в печать 10.06.2024. Формат 60×84/16.

Бумага офсетная. Цифровая печать.

Уч.-изд. л. 12,7. Усл. печ. л. 14,88. Тираж 30 экз. Заказ 40.

Издательство Уральского университета.

Редакционно-издательский отдел ИПЦ УрФУ ЦСД

620083, Екатеринбург, ул. Тургенева, 4.

Тел.: +7 (343) 389-94-79, 350-43-28

E-mail: rio@urfu.ru

Отпечатано в Издательско-полиграфическом центре УрФУ ЦСД

620083, Екатеринбург, ул. Тургенева, 4.

Тел.: +7 (343) 358-93-06, 350-58-20, 350-90-13

<http://print.urfu.ru>

