

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ УПРАВЛЕНИЯ



Н.В. КУЗНЕЦОВ

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ

**ДЛЯ СЛУШАТЕЛЕЙ ИНСТИТУТА
ДЕЛОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ И БИЗНЕСА**

МОСКВА 2022

ОГЛАВЛЕНИЕ

1. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ: СУЩНОСТЬ, ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ	3
2. ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ИСТОЧНИКИ ДАННЫХ.....	5
3. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.....	8
4. КЛАССИФИКАТОРЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА	14
5. СИСТЕМА УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	20
6. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И ПОСТУПЛЕНИЙ	25
7. ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ	27
8. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ И ПЛАТЕЖЕЙ	35
9. КОНТРОЛЬНЫЙ ПРИМЕР	41

1. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ: СУЩНОСТЬ, ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ

Управленческий учет относительно молодая дисциплина. Оно берет свое начало из производственного учета себестоимости, основной задачей которого было получение данных о прямых и косвенных затратах, а также о прогнозируемой прибыли. Долгое время существовал именно производственный учет (cost accounting), и только в начале XX века начал зарождаться управленческий (management accounting). Как самостоятельный вид учета он сформировался в 60-е годы XX века, а в 1972 году Американской ассоциацией бухгалтеров была разработана первая программа по обучению управленческому учету.

В экономической литературе выделяют два подхода к трактовке понятия «управленческий учет»:

- американский подход – исчисление и учет себестоимости;
- европейский (и российский) подход – это учет для целей принятия управленческих решений (более широкая трактовка понятия).

Управленческий учет – это система идентификации, сбора, регистрации, обобщения, анализа и передачи внутренним пользователям информации для принятия ими различных управленческих решений.

Цель управленческого учета – обеспечение собственников, руководителей и менеджеров информацией, необходимой для принятия управленческих решений.

К задачам управленческого учета относят:

- формирование оперативной и полной информации о финансово-хозяйственной деятельности компании для принятия управленческих решений;
- оценка эффективности работы компании в целом, отдельных ее подразделений, сфер и направлений деятельности, операций и т.п.;
- выявление областей наибольшего риска и узких мест в деятельности компании;
- планирование и контроль деятельности компании, анализ и выявление причин отклонений от запланированных показателей;
- выявление резервов повышения эффективности работы компании.

Потребителем результатов управленческого учета являются все сотрудники компании, участвующие в управлении (принимающие управленческие решения). Это руководители различного рода (лица, отдающие распоряжения, при-

казы и указания) и сотрудники, не управляющие людьми, но управляющие активами (например, диспетчеры или сотрудники служб логистики, закупки/снабжения, сбыта и т.п.).

Поскольку управленческий учет – это внутренний учет, он регламентируется только внутренними нормативными актами компании.

Данные и результаты управленческого учета составляют коммерческую тайну и не сообщаются представителям каких-либо государственных или иных органов кроме тех случаев, которые специально оговорены законодательством.

Принципы управленческого учета:

- непрерывность деятельности компании (т.е. отсутствие у компании намерения самоликвидироваться, сократить масштабы производства, и т.п.);
- использование единых для планирования и учёта единиц измерения (что позволяет обеспечить связь между плановыми и фактическими показателями);
- преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления;
- полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учёта;
- периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы компании, установленные учётной политикой.

Совокупность перечисленных принципов обеспечивает действенность системы управленческого учёта.

Очевидно, что многие принципы ведения управленческого учета позаимствованы из бухгалтерского. Но важной отличительной особенностью современного управленческого учета является широкое использование экспертных оценок специалистов. Управленческий учет строится на основе требований, предъявляемых топменеджерами к информации, которая нужна для принятия управленческих решений. Ключевые различия между бухгалтерским и управленческим учетом приведены в таблице (см. таблицу 1):

Таблица 1 – Различие между бухгалтерским и управленческим учетом

	Бухгалтерский учет	Управленческий учет
Пользователи информации	В основном внешние	Исключительно внутренние пользователи
Цель ведения учета	Подготовка информации для внешних пользователей	Обеспечение менеджмента компании достоверной и оперативной информацией для принятия управленческих решений
Обязательность ведения учета	Ведение учета обязательно	Ведение учета не обязательно
Ответственность за отсутствие учета	В соответствии с законодательством	Прямой ответственности нет, но есть косвенная – неправильные управленческие решения могут привести к нарушению законодательства
Степень регулирования	Регулируется государственными нормативными актами	Регулируется внутренними документами компании
Периодичность представления отчетов	Годовая / квартальная / месячная	В зависимости от требований менеджмента
Степень открытости информации	Открыта для пользователей, в ряде случаев публична	Коммерческая тайна
Свобода выбора методов учета	Ограничена законодательством	Никаких ограничений
Система регистрации информации	Двойная запись	Любая полезная система
Объект учета	Компания в целом	Как компания в целом, так и отдельные подразделения, направления, операции и т.п.
Набор показателей	Определен точно	Определяется компанией самостоятельно
Измерители	Преимущественно денежные	Любые по требованию менеджмента компании
Степень точности	Точная объективная информация	Возможны приближенные и субъективные оценки

2. ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ИСТОЧНИКИ ДАННЫХ

В управленческом учете как используются данные всех других видов учета: оперативного, бухгалтерского, и статистического и т.п.

При этом в качестве источников информации как правило используются информационные системы компании (такая информационная система может быть одна или их может быть несколько, и они могут быть абсолютно разными, начиная от SAP и заканчивая MS Excel).

Кроме того, для целей управленческого учета значительный объем информации можно получить из открытых источников и специальных исследований (о ставке рефинансирования ЦБ, курсе доллара, уровне инфляции и т.п.).

Основные критерии, в соответствии с которыми должны выбираться источники информации:

- наличие достоверной и актуальной информации на момент запроса;
- наличие достаточной аналитики;
- сопоставимость данных для анализа изменений во времени (однообразность подходов к получению информации);
- удобство и скорость получения информации (минимизация или полное исключение ручного труда);
- возможность организации автоматического запроса в определенный период времени (либо с определенной периодичностью).

В идеале для того, чтобы необходимая информация была доступна оперативно («всегда под рукой»), необходимо организовать единое информационное пространство – хранилище данных, куда из разных источников будет собираться управленческая информация (система информационных баз).

С учетом того факта, что многие компании получают статус публичных или просто дорожат своей репутацией, постепенно сокращается объем «серых» операций, которые не отражаются в бухгалтерском учете. Однако стандарты учета не позволяют оперативно и достоверно отражать в информационной базе свершившуюся операцию, так как бухгалтер всегда вынужден требовать наличия должным образом оформленного первичного документа. В этих условиях финансовому директору часто приходится вести параллельный учет (и не всегда по принципам двойной записи).

По этой причине существует два основных метода организации управленческого учета – метод параллельного учета и метод трансформации.

Метод параллельного учета – каждая хозяйственная операция отражается дважды (в УУ и БУ), что может быть реализовано как в одной, так и в различных информационных системах.

Метод трансформации – в течение отчетного периода операции отражаются только в одной системе учета, в конце периода над массивом данных выполняется операция преобразования в другую систему (БУ -> УУ).

Преимущества и недостатки указанных методов приведены в таблице (см. таблицу 2).

Таблица 2 – Преимущества и недостатки методов управленческого учета

	Преимущества	Недостатки
Метод параллельного учета	Свобода реализации, оперативность предоставления информации,	Дополнительные затраты на ведение учета, необходимость сопоставления и выверки данных
Метод трансформации	Обеспечение сопоставимости (преемственности) данных, сокращение затрат на ведение учета	Невозможно формировать отчеты на произвольную дату, высокие требования к трансформационной модели

Стоит отметить, что на практике возможно комбинирование описанных методов на разных участках учета.

За организацию управленческого учета в компании как правило отвечает финансовый директор.

Для обеспечения эффективного и бесперебойного функционирования системы управленческого учета необходимо разработать нормативные документы, обеспечивающие единую методологическую платформу. Основным документ, регламентирующий систему управленческого учета на предприятии, – корпоративный стандарт, который включает две обязательные части: методологию и регламент.

Регламент управленческого учета в свою очередь, содержит следующие основные пункты:

- цели, задачи и принципы построения системы управленческого учета;
- основные понятия и методологический аппарат;
- описание финансовой структуры и центров финансовой ответственности;
- закрепление за должностными лицами зон ответственности;
- процедуры подготовки и обработки первичных документов;
- состав контролируемых показателей и алгоритм их определения по центрам финансовой ответственности;
- график документооборота управленческого учета;
- формы первичных и отчетных документов.

Методология управленческого учета (ее иногда называют «Управленческая учетная политика») устанавливает единые стандарты, принципы и правила, способы и методы ведения управленческого учета. В рамках методологии разрабатываются план счетов и модель учета (алгоритм отражения) хозяйственных операций. Примерное содержание методологии управленческого учета:

- учет доходов;
- учет расходов;
- отражение резервов;
- учет ТМЦ;
- порядок проведения инвентаризации активов;
- использование данных бухгалтерского учета и системы учетных регистров;
- общие методологические аспекты процедур управленческого учета.

3. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

По оценкам многих специалистов в настоящее время бюджетирование является наиболее эффективным методом управления, предусматривающим технологию составления скоординированного по всем подразделениям или функциям плана работы организации, базирующуюся на комплексном анализе прогнозов изменения внешних и внутренних параметров и получении посредством расчета экономических и финансовых индикаторов деятельности предприятия, а также механизмы оперативно-тактического управления, которые обеспечивают решение возникающих проблем и достижение заданных целей (объемов производства, прибыли, инвестиций).

Бюджетирование, как целостная скоординированная информационно обеспечивающая технология управления, через матрицу ответственности трансформирует цели компании в систему индивидуальных бизнес - заданий персонально для каждого менеджера и исполнителя.

В целях наиболее эффективного функционирования системы бюджетного планирования необходимо проработать организационные аспекты построения системы на предприятии. В этих целях бюджет следует рассматривать как систему организационного взаимодействия центров планирования (ЦП), центров финансовой ответственности (ЦФО) и центров затрат (ЦЗ), направленную на составление обоснованных бизнес-прогнозов по функциональным областям деятельности предприятия и дальнейшего получения на их основе бизнес-заданий посредством финансово-хозяйственного моделирования.

Бизнес-прогнозы представляют собой совокупность предполагаемых данных, отражающих особенности внешней и внутренней среды предприятия на будущий период.

Бизнес-прогнозы дифференцируются по направлениям прогнозирования: спрос, нормируемые затраты, налогообложение, инфляция и т.д. За каждый бизнес-прогноз отвечает конкретный центр планирования.

Разработка реалистичных бизнес-заданий зависит, прежде всего, от системного и четкого распределения функций бюджетного планирования между структурными подразделениями предприятия. В этих целях необходимо предусмотреть следующую организационно-управленческую модель бюджетного процесса на предприятии, которая обеспечивается внесением соответствующих изменений в должностные инструкции сотрудников, закрепляющих за ними перечень конкретных задач бюджетирования (см. рисунок 1).

Управление бюджетированием на предприятии начинается с назначения директора по бюджету: он отвечает за подготовительный процесс, стандартизацию проектных форм, сбор и сопоставление данных, проверку информации и предоставление отчетов. Директором по бюджету обычно назначается финансовый директор, он выступает в качестве штатного эксперта и координирует действия отделов.

Для управления бюджетным процессом на предприятии создается бюджетный комитет.

Бюджетный комитет – это составленная из руководителей верхнего звена консультативная группа, которая может включать и внешних консультантов. Это постоянно действующий орган, который занимается тщательной проверкой стратегических и финансовых планов, даёт рекомендации, разрешает разногласия и оперативно вносит коррективы в деятельность компании. Решения бюджетного комитета утверждаются Генеральным директором.

Для повышения эффективности организации работ в процессе бюджетирования на предприятии необходимо создать планово-бюджетный отдел. Основными задачами ПБО является руководство и организация работ по:

- бюджетному планированию;
- проведению системного анализа всех видов деятельности предприятия и его структурных подразделений;
- организации и методическому обеспечению разработки перспективных и краткосрочных прогнозов экономического развития предприятия в соответствии с потребностями рынка;
- проведению контроля за выполнением подразделениями предприятия планов-бюджетов;
- организации статистического учета по всем производственным и технико-экономическим показателям работы предприятия и сдачи отчетности в установленные сроки.

ПБО, в частности, выступает исполнительным органом, который реализует решения бюджетного комитета и организует мероприятия по их выполнению, работая с конкретными исполнителями, которые организационно подразделяются на Центры планирования, Центр финансовой ответственности и Центры затрат.

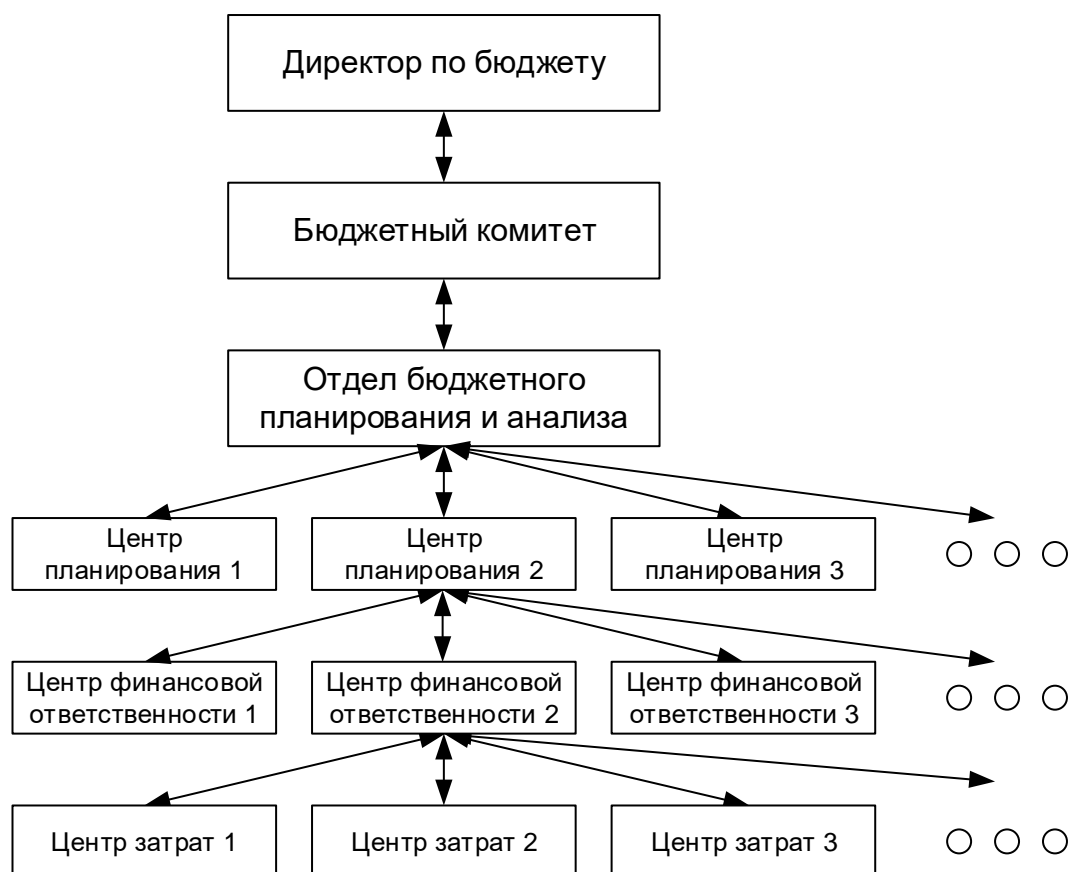


Рис. 1. Организационная структура бюджетирования

Центры планирования – структурные подразделения предприятия или должностные лица, имеющие исключительное право на определение основных тенденций работы предприятия посредством составления бизнес-прогнозов. Закрепление ЦП за конкретными бюджетными элементами происходит на этапе составления регламента бюджета предприятия.

Центр финансовой ответственности – структурные подразделения предприятия или должностные лица, в функциональные обязанности которых входит контроль за составлением прогноза деятельности предприятия, состоящего из совокупности бизнес-заданий, а также за движением материально-финансовых ресурсов по закрепленным за ними статьям на этапе фактической реализации запланированных мероприятий. Закрепление ЦФО за конкретными

бюджетными элементами происходит на этапе составления структуры бюджета предприятия.

Центры затрат – направления расходования материально-финансовых ресурсов предприятия.

В рамках организационной подготовки бюджетного процесса необходимо также разработать структуру и регламент бюджета предприятия.

Структура бюджета позволяет задавать желаемую иерархию бюджетных статей и сгруппировать в них бюджетные элементы. Структура бюджета используется для:

- распределения ответственности структурных подразделений предприятия за конкретные элементы – в этих целях статьи должны быть детализированы таким образом, чтобы каждое подразделение имело четко выделенные элементы (например, если два или более подразделения отвечают за один и тот же элемент в одной статье, то необходимо ввести этот элемент в статью несколько раз с разными ЦФО);
- формирования совокупных доходов и расходов предприятия – в связи с этим необходимо предусмотреть удобную для анализа иерархию статей, способную предоставить исчерпывающие ответы по поводу различных расчетных величин (например, разделить статью «Вспомогательные материалы» на подстатьи «Металл», «Инструмент», «Стройматериалы» и т.д., чтобы при анализе расчетных данных можно было легко найти причину полученного результата);
- формирования бюджета денежных средств предприятия – для корректного формирования обозначенной формы необходимо предусмотреть в структуре бюджета статьи, имеющие исключительное отношение к движению денег, такие как: «Кредитные ресурсы», «Погашение дебиторской задолженности прошлых лет», «Возмещение НДС», «Погашение кредиторской задолженности прошлых лет» и т.д.

Регламент бюджетного процесса необходим для организации работ по бюджетному планированию. В регламенте жестко распределяется ответственность центров планирования за конкретные элементы, определяются сроки выполнения заданий. В процессе составления плана необходимо отслеживать эффективность выполнения поставленных задач посредством сопоставления фактических действий сотрудников предприятия с регламентом бюджетного процесса.

Решив организационную задачу бюджетирования, руководство предприятия должно приступить к формированию методологии бюджетного планирования,

позволяющей с наибольшей точностью и в кратчайшие сроки получать несколько вариантов будущей деятельности предприятия в целях выбора наиболее оптимального.

По мнению автора, общий бюджет состоит из двух основных бюджетов — операционного и финансового.

Операционный бюджет показывает планируемые операции на предстоящий год для сегмента или отдельной функции предприятия. Операционный бюджет включает в себя такие бюджеты, как бюджет продаж (бюджет доходов), производственный бюджет (с детализацией в отдельных бюджетах по всем основным элементам производственных затрат), бюджет товарно-материальных запасов и бюджеты коммерческих и общих и административных расходов.

Финансовый бюджет — это план, в котором отражаются предполагаемые источники финансовых средств и направления их использования в будущем периоде. Финансовый бюджет включает в себя прогнозный отчет о прибылях и убытках, бюджет капитальных затрат, бюджет денежных средств предприятия и подготовленный на их основе прогнозный бухгалтерский баланс (см. рисунок 2).

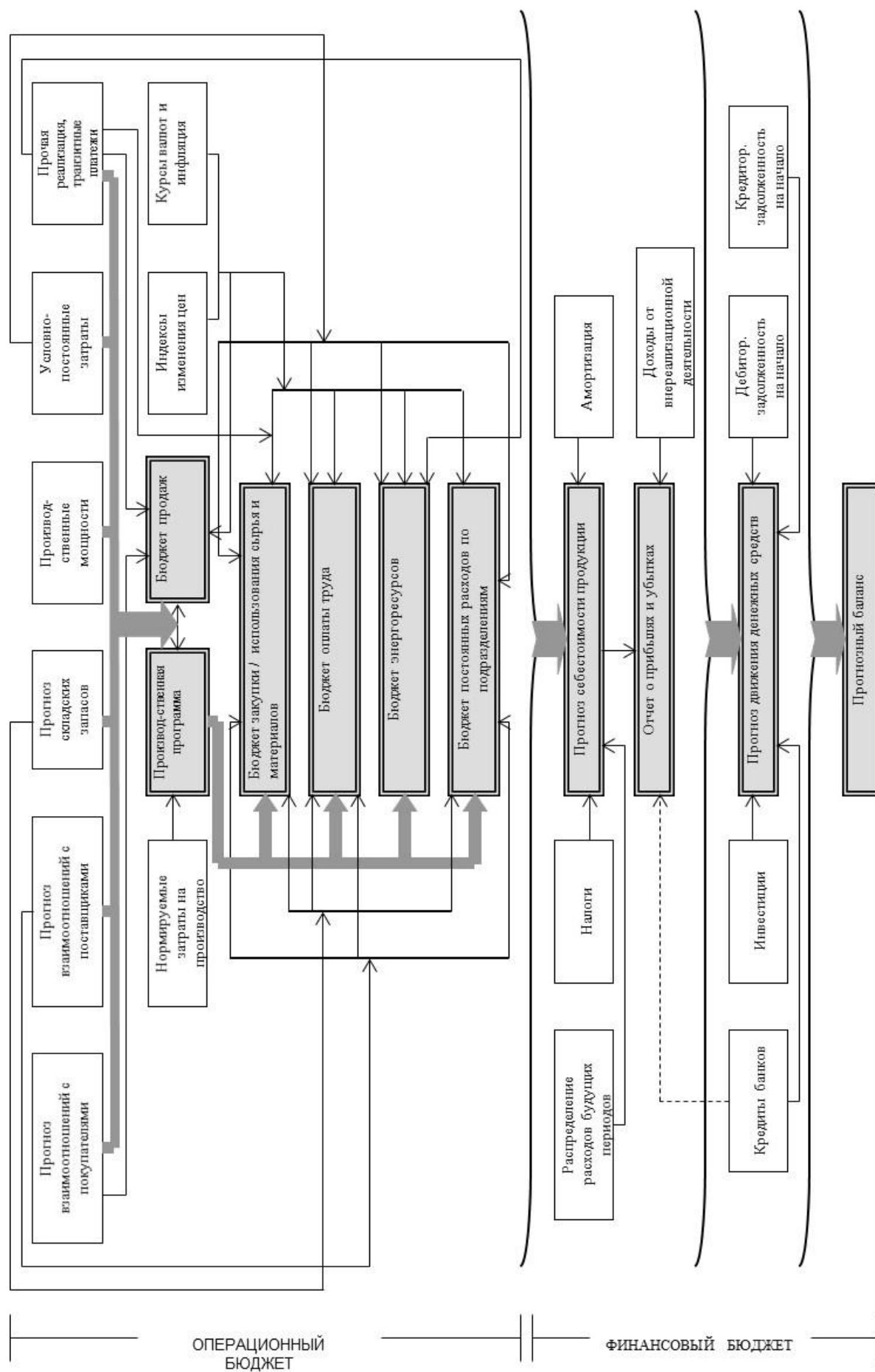


Рис. 2. Общая схема бюджетного процесса компании

4. КЛАССИФИКАТОРЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Финансовый классификатор

Для обеспечения целостности и логической взаимосвязи информации, циркулирующей в различных контурах системы управления, необходимо, чтобы формирование планов и отчетов всех уровней производилось на основе единого финансового классификатора. Финансовый классификатор компании должен учитывать специфику ее деятельности, по этой причине классификаторы различных компаний могут существенно различаться между собой. В основе формирования классификатора должны лежать следующие три принципа: принцип существенности, принцип иерархии и принцип единства.

Принцип существенности состоит в том, что на каждом уровне системы максимально детализируются наиболее значимые с точки зрения управления компанией статьи, менее значимые статьи представляются укрупненно. Так, например, для большинства тепловых генерирующих компаний, затраты на топливо составляют порядка 80% прямых переменных затрат, следовательно, они должны формироваться с максимально подробной детализацией (например, по видам и маркам топлива, основным поставщикам и т.п.), тогда как остальные прямые затраты могут формироваться укрупненно (например, одной статьей).

Принцип иерархии состоит в том, что статьи классификатора нижестоящего уровня формируются путем детализации статей классификатора вышестоящего уровня. Так, классификатор, лежащий в основе стратегического управления, формируется в наиболее укрупненном виде, классификатор тактического управления более детализирован (статьи, используемые для формирования стратегии, раскрываются в годовых планах компании до составляющих их элементов), а классификатор оперативного управления является самым подробным (детализация по структурным подразделениям, контрагентам и т.п.).

Например, на уровне стратегического управления планирование оплаты труда может производиться в целом по компании, на уровне годового плана целесообразно распределить общую величину фонда оплаты труда на ее составляющие: заработная плата, премиальные выплаты, отчисления от оплаты труда, налоги и т.п., а на уровне оперативного управления показатели заработной платы распределяются по структурным подразделениям или даже персонально по сотрудникам. Для электросетевых компаний, имеющих существенные ограничения на потери электроэнергии при ее транспортировке, на уровне стратегии возможно их агрегированное планирование в виде двух статей «По-

тери электроэнергии при транспортировке» и «Расход электроэнергии на хозяйственные нужды». На уровне годового плана величину потерь электроэнергии целесообразно разбить по уровням напряжения. На уровне оперативного управления потери электроэнергии по видам напряжения целесообразно распределить по производственным участкам (подстанциям).

Принцип единства состоит в том, что финансовый классификатор должен быть единым для всех структурных подразделений компании, а при холдинговой структуре – единым для всех ее филиалов. При этом при формировании классификатора важно учитывать информационные потребности не только высшего управления или акционеров, но также и менеджеров более низких уровней.

Использование данных принципов позволяет на основе единого набора данных формировать планы и отчеты для руководителей различных уровней – от агрегированных резюме («на одну страницу») для акционеров и топ-менеджеров до максимально подробных аналитических отчетов для линейных менеджеров. На рисунке (см. рисунок 3) приведен пример построения иерархического классификатора компании.

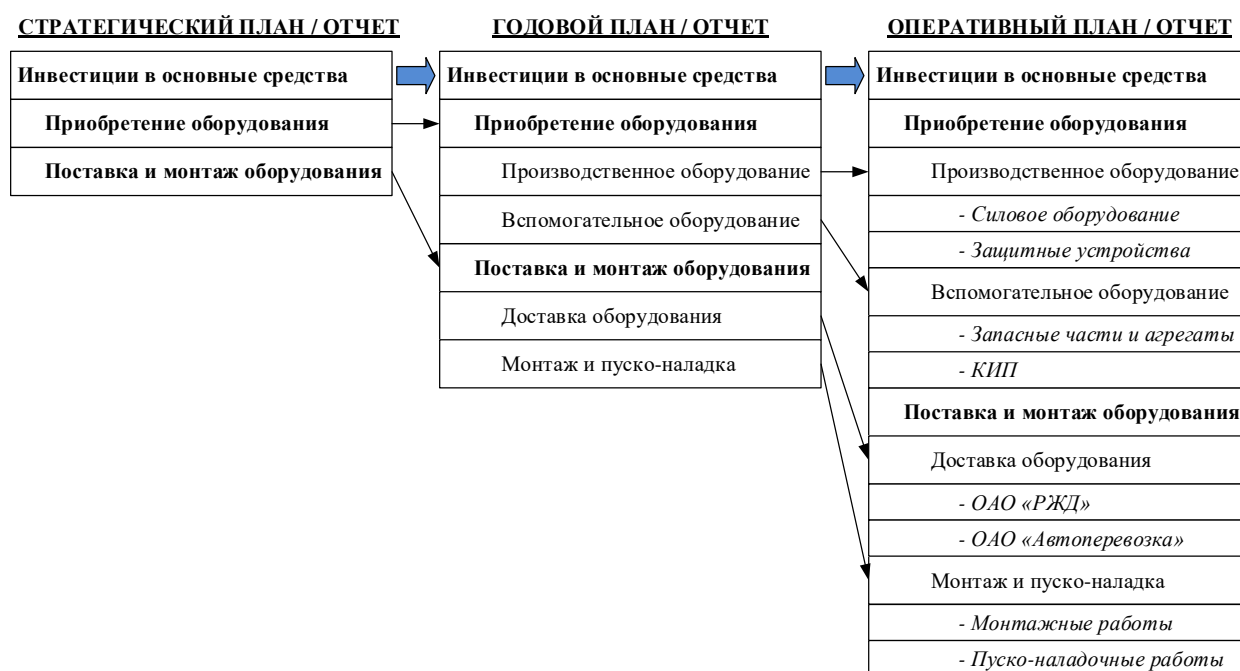


Рис. 3. Пример построения иерархического классификатора компании

Так, статья «Приобретение оборудования» стратегического плана на уровне тактического управления декомпозируется на две подстатьи: «Производственное оборудование» и «Вспомогательное оборудование», каждая из которых, в

свою очередь, при формировании оперативного плана раскладывается на составляющие элементы. Формирование отчетов о деятельности компании осуществляется в обратном порядке – сумма по элементам оперативного отчета формирует годовой отчет компании, а агрегирование показателей годового отчета – отчет об исполнении стратегии.

Отметим, что каждый нижестоящий уровень управления базируется на данных, поступающих от вышестоящих уровней. В связи с этим необходимо учесть, что при недостаточном уровне развития более высоких уровней управления (стратегического и тактического), система оперативного управления не получит необходимые данные для принятия менеджерами обоснованных решений. Таким образом, система управления электроэнергетической компанией должна формироваться и развиваться гармонично, без выделения какого-либо одного контура в качестве превалирующего.

Финансовый классификатор деятельности компании должен использоваться для закрепления персональной ответственности менеджеров за результаты, достигаемые в процессе деятельности. С этой целью за каждой статьей и элементом классификатора должно быть закреплено подразделение, ответственное за формирование планов и контроль расходования ресурсов по данному направлению. Такой подход формирует у менеджеров качественно новый уровень отношения к управлению компанией. У них появляется четкий ориентир в деятельности, причем не в виде «спущенных сверху» контрольных показателей, а в виде осознания своей роли, ответственности и полномочий в компании, через которое они приходят к восприятию целей бизнеса как своих личных.

Классификатор затрат

В классическом учете используется деление затрат по экономическим элементам, но, исходя из потребностей эффективного управления, компании все чаще переходят к управлению функциональными группами расходов. Поэтому для обеспечения качественного учета, планирования и анализа необходимо разработать классификатор статей затрат. Он должен быть уникальным, то есть учитывать особенности бизнеса и уровень профессиональной зрелости топменеджеров, которые этим бизнесом управляют.

Степень детализации классификатора зависит от многих факторов, в том числе от:

- уровня существенности расходов (как в процентном отношении к общей сумме затрат, так и в абсолютном выражении в рамках годового бюджета);

- наличия зависимых затрат, которые рассчитываются на основе значений других статей;
- распределения ответственности – закрепления расходных статей за должностными лицами;
- возможностей нормирования затрат и выставления ограничений сверху;
- субъективного желания первого лица компании выделять затраты или платежи по определенной статье;
- пожеланий руководителей подразделений контролировать определенные виды затрат;
- возможностей выделения в первичном учете расходов по определенной статье и т.д.

Для обеспечения качественного учета, планирования и анализа классификатор затрат должен быть разработан с учетом всех особенностей деятельности компании.

При разработке классификатора следует учитывать и возможности менеджеров управлять расходами. В этих условиях одно из основных требований – сопоставимость плановых и фактических показателей. Под сопоставимостью понимается то, что фактические доходы и расходы отражаются по той же самой статье, что и в процессе планирования. Поэтому необходимо обязательное участие курирующего менеджера в процессе выбора статьи бюджета по каждому первичному документу. При таком подходе бухгалтер, проводя операцию в учете, будет выбирать ту статью, которая указана в документе, а при последующем план-фактном анализе исполнения бюджета менеджер сможет принимать обоснованные управленческие решения.

Обобщенно классификацию затрат предприятия применительно для управленческого учета можно представить в следующем виде.

По экономическим элементам:

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

По статьям:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций и предприятий;

- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды производственных рабочих;
- расходы на содержание и эксплуатацию производственного оборудования;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- потери от брака;
- общепроизводственные расходы;
- прочие производственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- коммерческие расходы.

Классификатор центров финансовой ответственности

Центры финансовой ответственности (ЦФО) – структурные подразделения предприятия или должностные лица, осуществляющие определенный набор хозяйственных операций, способные оказывать непосредственное воздействие на результаты этих операций, и, соответственно, отвечающие за эти результаты.

Вид ЦФО – определяется в зависимости от его функциональной деятельности и тех управленческих рычагов, которыми он обладает. Виды ЦФО представлены в таблице (см. таблицу 3).

Таблица 3 – Виды ЦФО компании

Наименование	Признак	Пример
Центр планирования (ЦП)	Имеет исключительное право на определение основных параметров работы предприятия по закрепленным направлениям деятельности	Планово-экономический отдел, производственно-технический отдел
Центр финансового учета (ЦФУ)	Ведет учет установленных для него показателей доходов и/или расходов, но не отвечает за их величину	Бухгалтерия, отдел финансового контроля
Центр дохода (ЦД)	Отвечает за доход, которое оно приносит предприятию своей деятельностью	Департамент или отдел продаж предприятия не имеющий право вести самостоятельную ценовую политику
Центр затрат (ЦЗ)	Отвечает только за понесенные затраты	Большинство подразделений предприятия
Центр маржинального дохода (ЦМД)	Отвечает за маржинальный доход (разница между выручкой и прямыми затратами) в рамках своей деятельности	Департамент или отдел продаж предприятия имеющий право вести самостоятельную ценовую политику
Центр прибыли (ЦПР)	Отвечает за величину заработанной прибыли в рамках своей деятельности	Предприятие, входящее в группу компаний

	(разница между выручкой и общими затратами)	
Центр инвестиций (ЦИ)	Имеет право распоряжаться внеоборотными активами предприятия (осуществлять инвестиции и дезинвестиции) и отвечающее за величину ROI (отдача от инвестиций)	Управляющая компания в группе компаний

Классификатор мест возникновения затрат

Для того чтобы эффективно управлять затратами, финансовому директору необходимо понимать, где они возникают. Ответ на этот вопрос дает система организации планирования и учета по местам возникновения затрат (МВЗ), которая позволяет собирать информацию о расходах в разрезе функциональных подразделений компании (филиалов, дирекций, департаментов, отделов, цехов, бригад, участков и т.д.). Часто отдельные МВЗ выделяют для аккумуляции информации по инвестиционным и другим проектам.

МВЗ могут совпадать с функциональными подразделениями, выделенными в организационной структуре компании, но могут быть специально укрупнены или, наоборот, детализированы.

МВЗ могут быть реальные и виртуальные.

Реальное МВЗ – это структурное подразделение компании, в котором присутствуют объекты учета. Виртуальное МВЗ – это искусственно созданное МВЗ для аккумуляции отдельных видов расходов, которые не относятся в полном объеме к конкретному МВЗ, а подлежат распределению на другие МВЗ на основании утвержденной методики (например, расходы на аренду офисного помещения).

Набор реальных и виртуальных МВЗ формирует финансовую структуру компании в части управления затратами.

В целях управленческого учета формирование плана и фактическое отражение расходов необходимо выстраивать на согласованных принципах. Рассмотрим некоторые из них:

- Затраты должны учитываться по месту их возникновения. Например, за поставку канцелярских товаров отвечает отдел материально-технического обеспечения, а фактическое потребление происходит в различных отделах, поэтому и учитывать их нужно по месту потребления (то есть возникновения) затрат. Основная задача, которая решается при таком подходе, это расчет полных расходов на выполнение функций. Такую информацию важно иметь под рукой для принятия управленческих решений, например,

что выгоднее – содержать отдел внутри компании или приобретать эти услуги на стороне (например, перевод бухгалтерии или ИТ на аутсорсинг).

- Если расходы в рамках одной статьи относятся к нескольким МВЗ, то их общая сумма распределяется на основании первичных документов или отчетов подразделений.
- Если разного рода расходы должны быть разнесены по одинаковой методике на другие МВЗ (например, по численности сотрудников), то такие затраты собираются в течение отчетного периода и в конце периода распределяются пропорционально установленной базе.

5. СИСТЕМА УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Система управленческой отчетности – один из важнейших элементов управленческого учета, позволяющий руководителям объективно оценивать достижение запланированных результатов, а также анализировать причины отклонений. Информация о финансово-хозяйственной деятельности необходима на всех этапах производственного процесса, а также для принятия текущих управленческих решений и реализации внутрипроизводственных планов, годового бюджета, долгосрочной стратегии.

Каждая организация самостоятельно разрабатывает формы отчетности, исходя из отраслевой специфики, особенностей бизнеса и требований внутренних пользователей. Тем не менее основные формы схожи с главными бухгалтерскими отчетами. Но управленческая отчетность более детализирована и содержит подробную информацию по номенклатуре, цехам, подразделениям и центрам учета.

Основные управленческие отчеты (баланс, отчет о доходах и расходах, отчет о движении денежных средств) содержат всю самую важную финансово-экономическую информацию, однако часто руководителям требуются дополнительные отчеты, в которых представляются данные в определенном аналитическом разрезе:

- Отчет о продажах. Раскрывает продажи в различных аналитических разрезах. Кроме того, регулярный ABC-анализ иллюстрирует ценность каждого клиента для предприятия.
- Отчет о произведенной продукции. Содержит данные о произведенной продукции и выполнении планов производства по номенклатуре за отчетный период.

- Отчет о себестоимости реализованной продукции. Представляет собой анализ используемых в процессе производства материальных и трудовых ресурсов и прочих затрат.
- Отчет по незавершенному производству. Включает данные по сырью, материалам, полуфабрикатам, находящимся в незавершенном производстве, неукomплектованным изделиям или не прошедшим приемочных испытаний.
- Отчет о закупках. Позволяет проанализировать текущее состояние закупок, ритмичность поставок, детализацию по поставщикам и условиям договоров.
- Отчет о запасах сырья и готовой продукции. Содержит информацию об уровне запасов сырья, материалов, комплектующих и готовой продукции, их пригодность для производства или продажи и минимально необходимый уровень, основанный на статистике и производственных потребностях.
- Отчет о дебиторской задолженности. Позволяет проанализировать структуру задолженности клиентов и качество долга в разрезе сроков (текущая, просроченная, сомнительная, безнадежная дебиторская задолженность).
- Отчет о кредиторской задолженности. Отражает задолженность перед поставщиками за поставленную продукцию, оказанные услуги и полученные авансы покупателей.

Отчеты могут формироваться как по компании в целом, так и по подразделениям и центрам финансовой ответственности.

Степень детализации каждое предприятие определяет самостоятельно.

Управленческая отчетность формируется в двух вариантах: плановая и фактическая. Это позволяет проводить факторный и функционально-стоимостный анализ в текущем периоде, нарастающим итогом и в динамике.

Система управленческой отчетности позволяет:

- планировать и контролировать основные финансовые показатели по направлениям деятельности предприятия и его структурным подразделениям;
- планировать и анализировать доходы и расходы по направлениям деятельности, проектам, источникам финансирования, заказчикам и другим параметрам;
- прогнозировать и анализировать денежные потоки и потребности в финансовых ресурсах;

- прогнозировать и анализировать изменения финансового состояния в результате принятия управленческих решений; прогнозировать и анализировать финансовые результаты;
- планировать и контролировать приобретение и реализацию основных средств, инвестиционные проекты;
- планировать и контролировать динамику задолженности и собственных средств;
- контролировать исполнение бюджетного плана, анализировать план-фактные отклонения и готовить отчетность по фактическому исполнению бюджета.

Основными критериями эффективной системы управленческой отчетности являются полнота информации, точность, последовательность и своевременность предоставления данных.

Основные управленческие отчеты

Отчет о движении денежных средств (ОДДС). Содержит информацию о поступлении и расходовании денежных средств в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия. Показывает, рационально ли использует предприятие финансовые ресурсы и не тратит ли больше, чем зарабатывает. Основные функциональные задачи, решаемые с помощью данного отчета: управление платежеспособностью и ликвидностью в краткосрочной перспективе, выработка кредитной политики, управление собственным оборотным капиталом и повышение эффективности использования денежных средств. Поэтому следует анализировать оперативный ОДДС с учетом состояния дебиторской и кредиторской задолженности. ОДДС формируется ежедневно. По результатам его анализа принимаются решения: при недостаточности ресурсов привлекаются краткосрочные овердрафты, при наличии остатков на расчетных счетах они размещаются на депозиты или овернайтты для получения дополнительного дохода от финансовой деятельности.

Отчет о доходах и расходах (ОДР). Характеризует финансовые результаты деятельности компании за отчетный период и содержит данные о доходах, расходах и финансовых результатах. С помощью ОДР осуществляется планирование доходов и расходов, управление затратами, анализ и выработка предложений, направленных на повышение эффективности деятельности предприятия, максимизацию показателей рентабельности.

Управленческий баланс. Это инструмент управления активами и экономическим потенциалом компании. Управленческий баланс имеет структуру, аналогичную бухгалтерскому, однако отличается от него тем, что в большей степени раскрывает экономическую сущность управленческих решений.

График представления управленческой отчетности

Отчеты для оперативного управления готовятся на регулярной основе: ежедневно, еженедельно, ежемесячно, ежеквартально.

Ежедневные отчеты. Фактически это экспресс-анализ состояния дел в бизнесе. На создание таких отчетов не должно уходить более получаса, а на их прочтение – более 15 минут. Цель таких отчетов – мониторинг состояния дел, поиск отклонений, немедленное реагирование и принятие мер.

Еженедельные отчеты. Необходимы для оценки промежуточных итогов отчетного периода. В основном это показатели выручки нарастающим итогом, поступлений платежей, дебиторской задолженности, изменений запасов.

Ежемесячные отчеты. Формируются для подведения итогов и финансовых результатов за месяц. Используются для анализа план-фактных отклонений, факторного и функционально-стоимостного анализа, позволяют вовремя спрогнозировать результаты квартала и оптимизировать налогообложение.

Ежеквартальные отчеты. Для руководителей и собственников бизнеса обычно готовится управленческий отчет за квартал. График представления оперативных управленческих отчетов должен быть утвержден локальным нормативным документом или же должен стать частью положения по управленческому учету.

Консолидированная управленческая отчетность

Средний бизнес чаще всего представлен в виде холдингов и групп компаний. Для управления ими собственникам и топ-менеджменту необходима консолидированная управленческая отчетность. Она включает все основные финансовые отчеты.

Чтобы сформировать консолидированную отчетность, нужно постатейно сложить плановые или фактические данные предприятий, исключив внутригрупповые операции.

Для этого потребуется разработать единую политику управленческого учета для всех подразделений группы, разграничить ответственность за формирова-

ние планов и отчетов между подразделениями холдинга и управляющей компанией, а также определить состав дополнительных показателей, позволяющих сделать необходимые корректировки при консолидации.

Инициатором сбора данных и консолидации отчетов различных бизнесов, как правило, выступает управляющая компания.

Консолидированная отчетность обычно формируется по следующей схеме:

- определяется периметр консолидации, то есть группа компаний, отчетность которых консолидируется;
- составляется финансовая отчетность компаний, входящих в холдинг (группу);
- составляется сводная отчетность холдинга (группы) путем постатейного суммирования.

Далее отчетность корректируется путем исключения следующих внутренних операций:

- внутригрупповые обороты (реализация товаров, продукции и услуг, продажа или сдача в аренду основных средств, предоставление займов и пр.);
- внутригрупповые остатки (суммы взаимной задолженности между предприятиями холдинга);
- прибыли и убытки от внутригрупповых операций, признаваемые как нерализованная прибыль.

Необходимо отметить, что консолидированная отчетность всегда приветствуется внешними пользователями: кредитными учреждениями, лизинговыми и факторинговыми компаниями, фондами и стратегическими инвесторами. Это облегчает понимание сущности бизнеса и юридической структуры некоторых сделок, снижает риски, повышает прозрачность и доверие к вам как партнерам.

Практическое задание

Холдинг «АВС» состоит из двух компаний «Предприятие 1» и «Предприятие 2». В отчетном году Предприятие 1 поставило Предприятию 2 продукции на 200 тыс.руб. Сформировать консолидированный отчет о финансовых результатах группы.

Отчет о финансовых результатах «Предприятие 1»	
Выручка	1 000
Затраты	400

Отчет о финансовых результатах «Предприятие 2»	
Выручка	1 500
Затраты	700

Прибыль	600
---------	-----

Прибыль	800
---------	-----

Консолидированный отчет о финансовых результатах Холдинга «АВС»				
	<i>Предприятие 1</i>	<i>Предприятие 2</i>	<i>Корректировка</i>	<i>Итог</i>
Выручка				
Затраты				
Прибыль				

6. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И ПОСТУПЛЕНИЙ

Основной целью любого коммерческого предприятия является получение прибыли. В рыночной экономике, доход всегда выступает в виде определенной суммы денег. Доход – это «денежная оценка результатов деятельности компании». Она отражает экономическую результативность хозяйственной деятельности. Результат деятельности компании, являющийся основой ее самообеспечения и даже дальнейшего функционирования, определяется как разница между полученными доходами и произведенными расходами. Вот почему руководству компании важно понимать:

- из чего и как складываются доходы и расходы;
- по каким направлениям деятельности результат прибыльный, а какие являются убыточными в общем потоке доходов и расходов;
- как можно увеличить доходы и оптимизировать расходы для достижения наилучшего показателя прибыли;

Исходя из этих задач строится управленческий учет доходов и поступлений на конкретном предприятии.

В бухгалтерском учете доходы разделяются на «Доходы от обычных видов деятельности» (выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг) и «Прочие доходы» (все иные доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности).

Для обобщения доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности организации, и определения финансового результата используется счет 90 – «Продажи», к которому открывается ряд субсчетов:

- 90.1 – «Доходы, принимаемые для целей налогообложения»;
- 90.2 – «Доходы, не принимаемые для целей налогообложения»;

- 90.3 – «Расходы, не принимаемые для целей налогообложения»;
- 90.4 – «Расходы, принимаемые для целей налогообложения»;
- 90.9 – «Прибыль/убыток от продаж».

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах предназначен счет 91 – «Прочие доходы и расходы», к которому открывается ряд субсчетов:

- 91.1 – «Прочие доходы, принимаемые для целей налогообложения»;
- 91.2 – «Прочие доходы, не принимаемые для целей налогообложения»;
- 91.3 – «Прочие расходы, не принимаемые для целей налогообложения»;
- 91.4 – «Прочие расходы, принимаемые для целей налогообложения»;
- 91.9 – «Сальдо прочих доходов и расходов».

Опорным моментом в построении управленческого учета доходов и поступлений является разработка такого классификатора, который позволит в дальнейшем быстро получать аналитическую информацию в различных разрезах. Например по:

- направлениям деятельности компании;
- видам выручки / поступлений (основным, инвестиционным, финансовым);
- принципу формирования (выручка от продаж, прочие доходы, и т.д.);
- периодам (прошлые, текущий, плановые);
- и т.д.

Практическое задание

Компания «АВС» занимается поставкой и настройкой офисных мини-АТС (компания не является плательщиком НДС). В феврале месяце компанией было реализовано две однотипных АТС двум различным контрагентам по цене 100 000 руб. за единицу и одна АТС другого типа третьему контрагенту по цене 120 000 руб. Кроме того, одному из этих контрагентов компания оказала услуги по монтажу и настройке поставленного оборудования на сумму 30 000 руб.

По состоянию на 01.03 журнал учета хозяйственных операций содержал следующие проводки:

Дата	Дт	Кт	Контрагент	Сумма, руб.	Документ-основание
01.02.2018	51	62	Покупатель 3	90 000	Банковская выписка
01.02.2018	62	90.1	Покупатель 1	100 000	Товарная накладная № 291
02.02.2018	62	90.1	Покупатель 2	100 000	Товарная накладная № 292
05.02.2018	51	62	Покупатель 1	110 000	Банковская выписка
07.02.2018	62	90.1	Покупатель 2	30 000	Акт выполненных работ № 26
10.02.2018	51	62	Покупатель 2	130 000	Банковская выписка

15.02.2018	62	90.1	Покупатель 3	120 000	Товарная накладная № 299
------------	----	------	--------------	---------	--------------------------

1. Рассчитайте выручку, поступления денежных средств, а также дебиторскую и кредиторскую задолженность по контрагентам и по компании в целом.

	Выручка	Поступление	ДЗ	КЗ
Покупатель 1				
Покупатель 2				
Покупатель 3				
ИТОГО				

2. Предложите классификатор выручки и поступлений компании.

7. ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

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

По способу отнесения на себестоимость различают затраты:

- прямые – затраты, которые в момент их возникновения можно непосредственно отнести на носитель затрат;
- косвенные – затраты, которые не могут быть отнесены в момент возникновения прямо на носитель затрат.

По степени зависимости величины затрат от уровня деловой активности компании различают затраты:

- переменные – затраты, величина которых зависит от уровня деловой активности компании (пропорциональные, прогрессивные, регрессивные);

- постоянные – затраты, величина которых не зависит от уровня деловой активности компании (неизбежные затраты);
- смешанные (полупеременные / полупостоянные) затраты – затраты, которые имеют одновременно переменные и постоянные компоненты.

В системе управленческого учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости (в зависимости от того, какая управляющая задача решается). Например:

- Цеховая себестоимость – включает прямые затраты и общие производственные расходы, характеризующие затраты цеха на изготовление продукции.
- Производственная себестоимость – состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов, она свидетельствует о затратах компании, связанных с выпуском продукции.
- Полная себестоимость – производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов. Этот показатель интегрирует общие затраты компании, связанные как с производством, так и с реализацией продукции. Такой подход противоречит МСФО, в соответствии с которым в производственную себестоимость должны включаться лишь производственные издержки.

Методология «Директ-Костинг»

Дословный перевод термина *direkt-costing* – учет прямых затрат – предполагает формирование ограниченной себестоимости с включением в нее прямых затрат.

В этой методологии переменные затраты распределяются по готовым изделиям, постоянные же целиком относятся на результаты того отчетного периода, в котором они возникли. Из общей суммы выручки продукции предприятия вычитаются переменные затраты на производство и реализацию данной продукции. Получается некоторый промежуточный результат, называемый маржинальной прибылью (прибыль - брутто, маржинальный доход).

В системе простого «Директ-костинга» существует две модели формирования маржинальной прибыли: французский (одноступенчатый) и американский (двухступенчатый).

Французская модель:

Выручка – Переменные затрат = Маржинальная прибыль – Постоянные затраты = Прибыль.

Американская модель:

Выручка — Переменные затраты на производство = Производственная маржинальная прибыль — Переменные затраты на реализацию продукции = Торговая маржинальная прибыль — Постоянные затраты = Прибыль.

На базе системы учета затрат «Директ-Костинга» проводится анализ соотношения «Затраты – Объем – Прибыль» (анализ безубыточности), являющийся мощным информационным инструментом при принятии управленческих решений (см. рисунок 4).

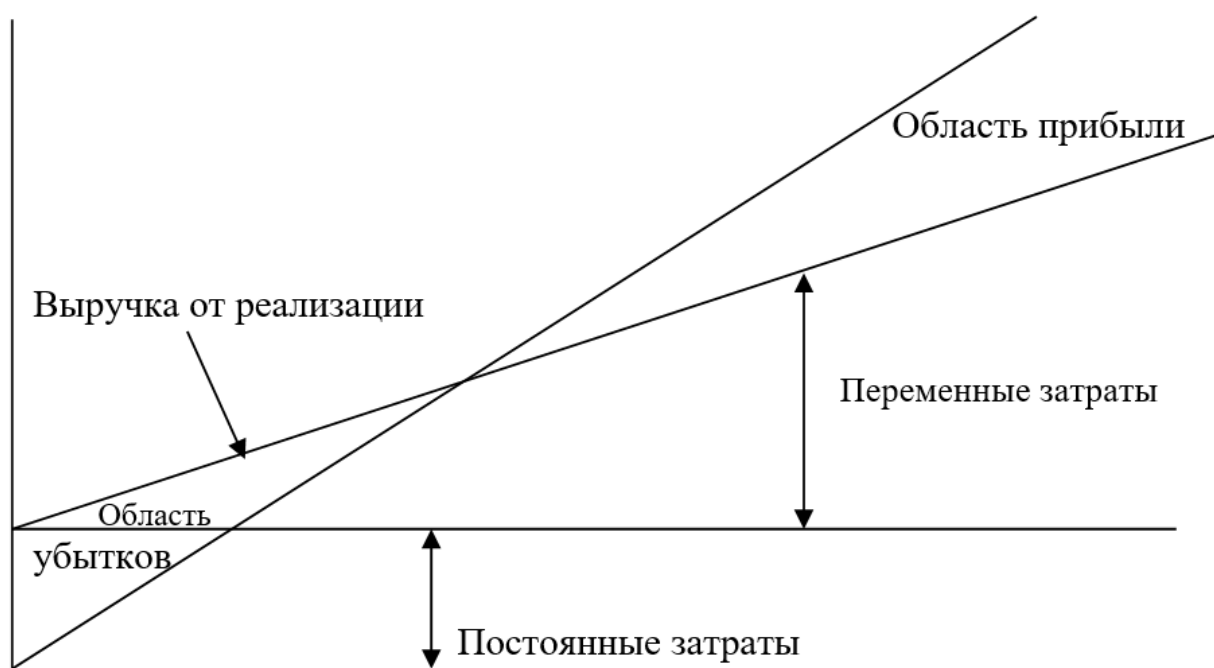


Рис. 4. Анализ «Затраты – Объем – Прибыль»

В качестве недостатка методологии «Директ-Костинга», можно отметить, что условность разделения общих затрат на постоянную и переменную компоненты может привести к существенному искажению информации для принятия управленческих решений.

Методология «Стандарт-Костинг»

«Стандарт-Костинг» (нормативный метод учета затрат) – это методология учета затрат, при котором учет готовой продукции, готовая продукция оценивается не исходя из фактической себестоимости, а исходя из предварительно

рассчитанной нормативной себестоимости. По этой себестоимости и производится списание продукции при ее выбытии. В конце отчетного месяца выявляется фактическая себестоимость, и возникающая разница списывается соответственно в дебет или кредит счета учета продаж.

Методология «Стандарт-Костинг» может быть представлена при помощи следующего алгоритма:

- 1. Выручка от продажи продукции.
- 2. Стандартная себестоимость продукции.
- 3. Стандартная валовая прибыль ($ПЗ = П.1 - П.2$).
- 4. Отклонения от стандартов.
- 5. Фактическая прибыль ($П.5 = П.3 - П.4$).

В основу методологии «Стандарт-Костинг» положены следующие принципы:

- предварительное нормирование затрат по элементам и статьям затрат;
- составление нормативных калькуляций на изделие и его составные части;
- раздельный учет нормативных затрат и отклонений;
- анализ отклонений;
- уточнение калькуляций при изменении норм.

Нормативные затраты базируются на ожидаемых затратах ресурсов, необходимых для производства продукции. Нормы расхода ресурсов устанавливаются в расчете на одно изделие. По общепроизводственным расходам, которые состоят из нескольких разнородных статей, нормы разрабатываются на определенный период в денежной оценке и в расчете на запланированный объем производства.

Калькулирование себестоимости

Калькулирование – система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования измеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Если запасов готовой продукции у компании нет, используется простая одноступенчатая калькуляция – себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных затрат за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции.

Если компания имеет запасы нерезализованной продукции, то применяется метод двухступенчатой калькуляции. При котором расчет себестоимости единицы ведется по следующему алгоритму:

- определяются производственные затраты всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество выпущенной продукции рассчитывается производственная себестоимость единицы продукции;
- производится осреднение себестоимости продукции с учетом складского остатка (в соответствии с принятой учетной политикой);
- сумма управленческих и сбытовых затрат делится на количество реализованной за отчетный период продукции;
- определяется полная себестоимость единицы продукции.

Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции:

- попроцесный метод;
- попередельный метод;
- позаказный метод.

Попроцесный метод калькулирования применяется в добывающих отраслях промышленности, которые характеризуются массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции, единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства, а выпущенная продукция является одновременно объектом учета затрат и объектом калькулирования (например, в угольной, горнорудной, газовой, нефтяной, торфяной, лесозаготовительной, энергетике и других отраслях).

Попередельное калькулирование используется в отраслях промышленности с комплексным использованием сырья, где производственный процесс характеризуется наличием отдельных стадий технологического цикла с самостоятельной технологией производства, называемых переделом (к таким отраслям относятся: текстильная, черная металлургия, химическая, нефтеперерабатывающая, цементная, целлюлозно-бумажная, хлопчатобумажная и др.). Передел – это часть технологического процесса, заканчивающаяся получением полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. Прямые затраты отражаются в текущем учете не по видам продукции, а по переделам, либо стадиям производства. Объектом калькулирования является вид или группа продукции каждого передела, т.е. не только готового продукта, но и полуфабрикатов. Полуфабрикаты, полученные в одном переделе, служат исходным материалом в следующем переделе. Полуфабрикаты собственной выработки передаются из передела в передел по фактической себестоимости.

Позаказный метод калькулирования используется на предприятиях при изготовлении уникального, либо выполняемого по специальному заказу изделия (работ, услуг). Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ. Учет издержек по отдельным заказам начинается с открытия заказа. Бухгалтерия для учета затрат по заказам для каждого заказа открывает отдельную карточку (ведомость). Косвенные расходы (амортизация, арендная плата, затраты на освещение, отопление и т.п.) распределяют между отдельными заказами в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения.

Отметим, что распределение и перераспределение затрат – это трудоемкие расчеты, что создает определенную условность. Многообразие способов распределения вызывает не только проблемы выбора способов из альтернативных вариантов, но и решение вопросов:

- Нужна ли данной компании фактическая себестоимость того или иного объекта?
- Насколько точную себестоимость надо получить?

Практическое задание

1. Компания желает получить в следующем году прибыль 10 000 руб. Переменные затраты составляют 50 руб. за единицу продукции; постоянные затраты – 20 000 руб. в год; цена реализации продукции – 90 руб. за единицу. Каков должен быть объем производства, чтобы получить заданный объем прибыли?

2. В ателье выполняются два заказа – пошив 10 шуб. «Модель 1» и 5 шуб «Модель 2». Прямые затраты на заказ «Модель 1» составили: закупка меха – 800 000 руб., раскрой меха – 14 000 руб. пошив – 35 000 руб. Кроме ателье понесло следующие общие затраты: амортизационные отчисления – 20 000 руб., зар-

плата руководства (с отчислениями) – 200 000 руб. В качестве базы распределения косвенных затрат принят объем выпуска продукции (в штуках). Определить себестоимость одной шубы «Модель 1», используя позаказный метод калькулирования.

3. ООО «Торговля» включает в себя три магазина, общую транспортно-экспедиторскую группу и дирекцию. Имеется информация, характеризующая деятельность этих МВЗ.

МВЗ	Численность персонала, чел.	Текущие за траты, руб.	Выручка, руб.
Магазин 1	44	72 000	91800
Магазин 2	36	64 800	90 280
Магазин 3	28	86 400	118 965
Транспортно-экспедиторская группа	12	28 410	
Дирекция	8	16 000	
ИТОГО	128	251 610	301 045

Оцените эффективность деятельности отдельных магазинов, учитывая, что расходы транспортно-экспедиторской группы распределяются пропорционально выручки, а расходы дирекции распределяются пропорционально численности персонала.

4. ООО «Хлеб» выпускает хлебобулочные изделия двух типов. Косвенные расходы в апреле составили 260 000 руб. (заработная плата инженерно-технических работников; аренда производственного помещения; амортизация основных средств; расходы на электроэнергию, освещение, отопление и т.п.).

Продукция	Выручка от реализации, руб.	Прямые затраты, руб.	Время работы оборудования, маш-ч.
Черный хлеб	660 000	125 000	100
Белый хлеб	165 000	20 000	20

Распределить косвенные расходы между видами изделий, используя три различные базы распределения: пропорционально выручке, пропорционально прямым затратам, пропорционально времени работы оборудования. Рассчитать рентабельность производства продукта, сделать вывод о влиянии базы распределения косвенных расходов.

Продукция	Выручка от реализации, руб.	Прямые затраты, руб.	Косвенные затраты, руб.	Итого затрат, руб.	Прибыль, руб.	Рентабельность, %
Распределение косвенных пропорционально выручке						
Черный хлеб	660 000	125 000				
Белый хлеб	165 000	20 000				
Распределение косвенных пропорционально прямым затратам						
Черный хлеб	660 000	125 000				
Белый хлеб	165 000	20 000				
Распределение косвенных пропорционально времени работы оборудования						
Черный хлеб	660 000	125 000				
Белый хлеб	165 000	20 000				

8. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ И ПЛАТЕЖЕЙ

Исходя из правил бухгалтерского учета все доходы должны соотноситься с затратами на их получение (расходами). С точки зрения техники учета, это выражается в том, что затраты должны накапливаться на счетах «Материалы», «Амортизация основных средств», «Расчеты по оплате труда» и т.д., затем на счетах «Основное производство», «Готовая продукция» и не списываться на счета реализации до тех пор, пока продукция, товары, услуги, с которыми они связаны, не будут реализованы, поскольку лишь в момент реализации организация будет признавать свои расходы.

Без управленческого учета и анализа затрат невозможно эффективное управление производством.

Затратные счета, используемые для управленческого учета:

- 20 – «Основное производство»;
- 21 – «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 23 – «Вспомогательное производство»;
- 25 – «Общепроизводственные расходы»;
- 26 – «Общехозяйственные расходы (управленческие расходы)»;
- 44 – «Расходы на продажу (коммерческие расходы)».

Процесс формирования себестоимости продаж упрощенно показан на рисунке (см. рисунок 5).



Рис. 5. Формирование себестоимости продаж на основании данных по затратным счетам

По признаку принадлежности к отчетным периодам различают затраты:

- затраты данного (текущего) отчетного периода, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами;
- затраты данного (текущего) отчетного периода, не связанные с получением текущих доходов (расходы периода);
- отложенные затраты – затраты, связанные с хозяйственными операциями по использованию ресурсов организации, осуществляемые в данном отчетном периоде с целью получения возможных доходов в будущем (например, капитальные вложения, расходы будущих периодов).

С точки зрения формирования себестоимости продукции (работ, услуг) план счетов предусматривает два варианта учета затрат на производство: традиционный и маржинальный. Однако в зависимости от способа учета выпущенной продукции, сданных работ и оказанных услуг каждая из указанных схем может

быть осуществлена в двух вариантах: с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и без использования этого счета. Таким образом, можно говорить о принципиальной возможности использования четырех вариантов построения учета затрат на производство.

Традиционный вариант учета предусматривает подразделение затрат на прямые и косвенные и подсчет полной себестоимости продукции, работ, услуг. При этом варианте все прямые и косвенные расходы в конечном итоге отражаются на счете 20 «Основное производство». Прямые расходы списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. Расходы вспомогательных производств относятся на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Косвенные расходы переносятся на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», потери от брака – со счета 28 «Брак в производстве».

Суммы фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг переносятся с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Следует обратить внимание на то, что сумма накопленных за месяц общехозяйственных расходов при данном варианте в полном объеме списывается со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Традиционный вариант учета получил в новом плане счетов дальнейшее развитие. В системный учет введена специальная синтетическая позиция, позволяющая контролировать выпуск из производства готовой продукции и формирование издержек производства. Речь идет о счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Согласно инструкции по применению плана счетов этот счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости.

Следует сразу же оговориться, что применение счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» не является обязательным. Он используется «по желанию» или по мере необходимости. Основное условие включения его в схему синтетического учета — наличие и использование в практике нормативной себестоимости продукции (стандарт-кост, нормативный учет).

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) ведется по обычной схеме, рассмотренной выше. Однако в течение месяца фактически выпущенная и сданная на склад готовая продукция, оцененная по нормативной (плановой) себестоимости, отражается по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция». Сданные заказчикам работы и оказанные услуги регистрируются по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи».

По окончании месяца выявившаяся на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции, сданных работ и оказанных услуг перечисляется с этих счетов в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В результате на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» формируется информация о выпущенной из производства продукции, сданных работах и оказанных услугах в двух оценках: по дебету – фактическая производственная себестоимость, по кредиту – нормативная (плановая) себестоимость.

На 1-е число месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой). Результатом такого сопоставления может быть экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, или перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой). Сумма отклонения переносится со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на счет 90 «Продажи»: экономия сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи», а перерасход списывается с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной записью.

Таким образом, ежемесячно счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается, и сальдо на отчетную дату не имеет. Аналитический учет по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» организуется, как правило, по видам выпускаемой продукции или по структурным подразделениям организации. В целях управления в конкретной организации могут потребоваться иные аспекты группировки информации на данном счете.

Следующий вариант учета затрат на производство предусматривает разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные, подсчет сокращенной (частичной) производственной себестоимости и списание условно-постоянных затрат на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Общий подход к организации данного варианта учета заключается в следующем. Как мы отмечали, условно-переменные расходы связаны непосредственно с производственным процессом и находятся в прямой зависимости от объемов выпускаемой продукции. В общем виде они включают прямые материальные затраты (сырье, материалы, топливо и энергию на технологические цели, работы и услуги сторонних организаций и т. п.), прямые трудовые расходы (оплата труда, обязательные отчисления на социальное страхование и обеспечение), производственные косвенные расходы. Последний вид расходов можно с некоторой долей условности сравнить с общепроизводственными расходами, которые обычно относятся на счет 25 «Общепроизводственные расходы».

В отличие от условно-переменных, условно-постоянные расходы не зависят от объемов производства. Они представляют собой совокупность расходов на управление, хозяйственное обслуживание производства, сбыт продукции. За редким исключением к условно-постоянным расходам можно отнести те затраты, которые при традиционном варианте учета затрат на производство регистрируются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Прямые условно-переменные расходы собираются в бухгалтерском учете на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Косвенные условно-переменные расходы предварительно накапливаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а затем ежемесячно переносятся на счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Условно-постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», а в части сбытовых расходов – на счете 44 «Расходы на продажу». В организациях, имеющих незначительный объем сбытовых расходов, могут оказаться целесообразными отказ от использования счета 44 «Расходы на продажу» и организация учета этих затрат на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Суммы фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Условно-постоянные расходы, собранные на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу», в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции (работ, услуг) за данный период: по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу».

Описанный вариант, так же, как и традиционная схема учета затрат на производство, может быть реализован с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». При этом записи в части учета условно-переменных расходов делаются по аналогии с описанными выше.

Практическое задание

1. В феврале месяце компания «АВС» закупала сырье у двух поставщиков. По состоянию на 01.03 журнал учета хозяйственных операций содержал следующие проводки:

Дата	Дт	Кт	Контрагент	Сумма, руб.	Документ-основание
01.02.2018	10	60.01	Поставщик 1	90 000	Товарная накладная № 291
01.02.2018	60.01	51	Поставщик 1	80 000	Платёжное поручение/ Банковская выписка
02.02.2018	10	60.01	Поставщик 1	30 000	Товарная накладная № 292
05.02.2018	60.01	51	Поставщик 2	80 000	Платёжное поручение/ Банковская выписка
07.02.2018	60.01	51	Поставщик 2	50 000	Платёжное поручение/ Банковская выписка
15.02.2018	10	60.01	Поставщик 2	110 000	Товарная накладная № 297

Рассчитайте объем закупки, платежа денежных средств, а также дебиторскую и кредиторскую задолженность по контрагентам и по компании в целом.

	Выручка	Поступление	ДЗ	КЗ
Поставщик 1				
Поставщик 2				
ИТОГО				

2. В феврале месяце компания «АВС» произвела 100 кг продукции. При этом было использовано два типа сырья «Сырье 1» на сумму 3 000 руб. и «Сырье 2» на сумму 1 500 руб. Кроме того вспомогательное производство компании понесло расходов на сумму 500 руб. По состоянию на 01.03 журнал учета хозяйственных операций содержал следующие проводки:

Дата	Дт	Кт	Статья	Сумма, руб.	Документ-основание
05.02.2018	20	10	Сырье 1	3 000	Акт на списание №34
07.02.2018	20	10	Сырье 2	1 500	Акт на списание №37
12.02.2018	23	70	Зар.плата вспомогательных рабочих	500	Ведомость на заработную плату № 2
25.02.2018	43	20	Готовая продукция оприходована на склад	???	Приходная накладная №4

Рассчитайте стоимость оприходования готовой продукции на склад.

С учетом того, что на начало месяца на складе хранится 100 кг аналогичной продукции по цене 40 руб. за 1 кг., рассчитать среднюю цену готовой продукции по складу на конец месяца.

9. КОНТРОЛЬНЫЙ ПРИМЕР

Приобретение сырья и услуг

ООО «Милк» занимается фасовкой молока. Для выпуска молока в октябре было закуплено молока-сырья у ООО «Бор» 145 л. Расходы на приобретение составили 3 625 руб. Расходы на реализацию от ООО «Поставщик» (маркетинговые расходы, упаковка и т.п. составили 300 руб.). Аренда офиса от ООО «Арендодатель» составила 200 руб.

Составлены следующие проводки:

Дт	Кт	Содержание	Сумма, руб.	Документ-основание
10	60.01	Поступление товаров от ООО «Бор»	3 625	Товарная накладная, счёт-фактура
60.01	51	Перечисление оплаты ООО «Бор»	3 625	Платёжное поручение/ Банковская выписка
44	60.01	Оприходование услуг на реализацию ООО «Поставщик»	300	Акт выполненных работ, счёт-фактура
60.01	51	Перечисление оплаты ООО «Поставщик»	300	Платёжное поручение/ Банковская выписка

26	60.01	Оприходование услуг на реализацию ООО «Арендодатель»	200	Акт выполненных работ, счёт-фактура
60.01	51	Перечисление оплаты ООО «Арендодатель»	200	Платёжное поручение/ Банковская выписка

Учёт готовой продукции по фактической себестоимости и себестоимость реализации услуг

ООО «Милк» занимается фасовкой молока. В октябре всего было выпущено 145 л. молока, из которого 80 л. жирностью 1,5% и 65 л. жирностью 3%. Также вспомогательное производство (транспортный цех) оказало услуги по перевозке стороннему предприятию. Расходы основного производства составили 3 625 руб., а вспомогательного – 870 руб.

Составлены следующие проводки:

Дт	Кт	Содержание	Сумма, руб.	Документ-основание
20	10	Отражены расходы основного производства молока 1,5%	1 825	Акт на списание
20	10	Отражены расходы основного производства молока 3%	1 800	Акт на списание
23	70	Учтены расходы вспомогательного производства на заработную плату	870	Ведомость на заработную плату
70	50	Выплачена заработная плата вспомогательному персоналу через кассу	870	Расходный кассовый ордер
20	23	В себестоимости продукции учтены расходы вспомогательного производства (распределение затрат) 1,5%	435	Калькуляция себестоимости
20	23	В себестоимости продукции учтены расходы вспомогательного производства (распределение затрат) 3%	362	Калькуляция себестоимости
90.2	23	Списана себестоимость транспортных услуг	73	Калькуляция себестоимости

43	20	Партия молока оприходована на склад 1,5%	2 305	Приходная накладная
43	20	Партия молока оприходована на склад 3%	2 190	Приходная накладная

Продажа продукции и услуг

ООО «Милк» занимается фасовкой молока. В октябре было выпущено 145 л молока. Молоко было продано основному покупателю ООО «Магазин» на сумму 5 495 руб. Также вспомогательное производство (транспортный цех) оказало услуги по перевозке на сумму 500 рублей. Расходы на реализацию (маркетинговые расходы, упаковка и т.п. составили 300 руб.)

Составлены следующие проводки:

Дт	Кт	Содержание	Сумма, руб.	Документ-основание
62	90.1	Учтена выручка 1,5%	3 000	Товарная накладная
62	90.1	Учтена выручка 3%	2 495	Товарная накладная
62	90.1	Учтена выручка от транспортных услуг	500	Акт выполненных работ
51	62	Поступление оплаты (через банк)	5 495	Банковская выписка
50	62	Поступление оплаты (через кассу)	500	Приходный ордер
90.2	43	Себестоимость молока списана 1,5%	2 260	Калькуляция себестоимости
90.2	43	Себестоимость молока списана 3%	2 162	Калькуляция себестоимости
90.2	44	Расходы на реализацию списаны	300	Отчет о расходах
90.2	26	Общехозяйственные расходы списаны	200	Отчет о расходах
90.9	99	Отражена прибыль от продажи молока и транспортных услуг (5 995 – 4 495 – 300 – 200)	1 000	Оборотно-сальдовая ведомость

Таблица соответствия УУ и БУ

Дт	Кт	Содержание	Сумма, руб.	Статья БДР	МВЗ	Статья БДДС	ЦФО
10	60.01	Поступление товаров от ООО «Бор»	3 625	-	-	-	-
60.01	51	Перечисление оплаты ООО «Бор»	3 625	-	-	Сырье и материалы	Отдел закупок
44	60.01	Оприходование расходов на реализацию ООО «Поставщик»	300	Расходы на реализацию	Коммерческие расходы	-	-
60.01	51	Перечисление оплаты ООО «Поставщик»	300			Расходы на реализацию	Отдел закупок
26	60.01	Оприходование услуг на реализацию ООО «Арендодатель»	200	Расходы на аренду	Общехозяйственные расходы		
60.01	51	Перечисление оплаты ООО «Арендодатель»	200	-	-	Расходы на аренду	Хозяйственный отдел
20	10	Отражены расходы основного производства молока 1,5%	1 825	Сырье и материалы	1,5%	-	-
20	10	Отражены расходы основного производства молока 3%	1 800	Сырье и материалы	3%	-	-
23	70	Учтены расходы вспомогательного производства на заработную плату	870	Оплата труда вспомогательного персонала	Вспомогательное производство	-	-
70	50	Выплачена заработная плата вспомогательному персоналу через кассу	870	-	-	Оплата труда вспомогательного персонала	Отдел персонала
20	23	В себестоимости продукции учтены расходы вспом. производства (распределение затрат) 1,5%	435	-	-	-	-

20	23	В себестоимости продукции учтены расходы вспомогательного производства (распределение затрат) 3%	362	-	-	-	-
90.2	23	Списана себестоимость транспортных услуг	73	Услуги	Транспортные услуги	-	-
43	20	Партия молока оприходована на склад 1,5%	2 305	-	-	-	-
43	20	Партия молока оприходована на склад 3%	2 190	-	-	-	-
62	90.1	Учтена выручка 1,5%	3 000	1,5%	1,5%	-	-
62	90.1	Учтена выручка 3%	2 495	3%	3%	-	-
62	90.1	Учтена выручка от транспортных услуг	500	Услуги	Транспортные услуги	-	-
51	62	Поступление оплаты 1,5% (через банк)	3 000	-	-	1,5%	Отдел продаж
51	62	Поступление оплаты 3% (через банк)	2 495	-	-	3%	Отдел продаж
50	62	Поступление оплаты (через кассу)	500	-	-	Услуги	Цех вспомогательного производства
90.2	43	Себестоимость молока списана 1,5%	2 260	1,5%	1,5%	-	-
90.2	43	Себестоимость молока списана 3%	2 162	3%	3%	-	-
90.2	44	Расходы на реализацию списаны	300	Расходы на реализацию	Коммерческие расходы	-	--
90.9	99	Отражена прибыль от продажи молока и транспортных услуг (5 995 – 4 495 – 300)	1 200	-	-	-	-

Отчет о прибылях и убытках

Показатели	Сумма, план	Сумма, факт	Отклонение
Выручка от реализации	0	5 995	-5 995
1,50%		3 000	-3 000
3%		2 495	-2 495
Услуги		500	-500
Себестоимость проданных товаров, в т.ч.	0	4 495	-4 495
1,50%		2 260	-2 260
3%		2 162	-2 162
Услуги		73	-73
Валовая прибыль	0	1 500	-1 500
Управленческие расходы, в т.ч.		200	-200
Расходы на аренду		200	-200
Коммерческие расходы, в т.ч.		300	-300
Расходы на реализацию		300	-300
Прибыль (убыток от операционной деятельности)	0	1 000	-1 000
Прочие доходы		0	0
Прибыль до налога на прибыль	0	1 000	-1 000
Налог на прибыль	0	200	-200
Чистая прибыль за период	0	800	-800

БДР (производство)

Показатели	Сумма, план	Сумма, факт	Отклонение
Выручка от реализации	0	5 995	-5 995
1,50%		3 000	-3 000
3%		2 495	-2 495
Услуги		500	-500
Себестоимость проданных товаров, в т.ч.	0	4 495	-4 495
Сырье и материалы		3 625	-3 625
Оплата труда вспомогательного персонала		870	-870
Валовая прибыль		1 500	-1500
Управленческие расходы, в т.ч.		200	-200
Расходы на аренду		200	-200
Коммерческие расходы, в т.ч.		300	-300
Расходы на реализацию	0	300	-300
Прибыль (убыток от операционной деятельности)		1 000	-1000
Прочие доходы	0	0	0
Прибыль до налога на прибыль	0	1 000	-1000
Налог на прибыль	0	200	-200
Чистая прибыль за период	0	800	-800

БДДС

Показатели	Сумма, план	Сумма, факт	Отклонение
Поступление	0	5 995	-5 995
1,50%		3 000	-3 000
3%		2 495	-2 495
Услуги		500	-500
Выплаты	0	4 795	-4795
Сырье и материалы		3 625	-3625
Оплата труда вспомогательного персонала		870	-870
Расходы на аренду		200	-200
Расходы на реализацию		300	-300
Денежный поток	0	1 200	-1200

This image shows a full page of blank white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page, providing a template for writing or drawing. There are no margins, text, or other markings present.