Дагестанский государственный университет народного хозяйства

Ибрагимова Аминат Хабибуллаевна

Учебное пособие
по дисциплине

«Бухгалтерский управленческий учет» (курс лекций)

для направления
«Экономика»

Махачкала – 2017

ББК 65.052я 73
УДК 657.1.(075.8)

Составитель: Ибрагимова Аминат Хабибуллаевна, к.э.н. доцент, кафедры «Бухучет-1», Дагестанский государственный университет народного хозяйства.
Внутренний рецензент: Махмудов Ахмаду Гаджидадаевич, кандидат экономических наук, декан факультета «Бухгалтерский учет и аудит», Дагестанский государственный университет народного хозяйства
Внешний рецензент: Шахбанов Рамазан Бахмудович, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет», Дагестанский государственный университет
Представитель работодателя: Гаркуша Светлана Куламовна - главный бухгалтер ООО «Рост»

Учебное пособие «Бухгалтерский управленческий учет» для направления «Экономика» **- Махачкала: ДГУНХ, 2017.- 95 с.**

Рекомендовано к утверждению и к изданию Учебно-методическим советом ДГУНХ
Проректор по учебной работе ДГУНХ, председатель Учебно-методического совета, доктор экономических наук, профессор Казаватова Н.Ю.
« 04» сентября 2017 г.

ОДОБРЕНО
Советом факультета «Бухучет и аудит»
Председатель Совета, к.э.н., Махмудов А.Г.
« 01» сентября 2017 г.

ОДОБРЕНО
кафедрой «Бухгалтерский учет - 1»
протокол № 1 от 30.08. 2017 г.
зав. кафедрой к.э.н., доц. Исаева Д.Г.
« 30» августа 2017 г.

Печатается по решению Учебно-методического совета Дагестанского государственного университет народного хозяйства.

Содержание

Аннотация……..……4
Тема 1. Сущность и назначение управленческого учета……6
Тема 2. Поведение, учет и классификация затрат …….17
Тема 3. Калькулирование……...29
Тема 4. Принятие управленческих решений……46
Тема 5. Бюджетирование и контроль затрат……58
Тема 6. Организация управленческого учета……73
Тема 7. Сегментарная отчетность организации……..80

Аннотация

Учебное пособие включает семь основных тем по управленческому учету. В сжатом, концентрированном виде представлены место и роль управленческого учета в современном производственном менеджменте, рассмотрены методы планирования и учета затрат, описаны методы управления за тратами, раскрыты возможности принятия оперативных и эффективных управленческих решений и др. Учебное пособие предназначено для студентов вузов, обучающихся по направлению "Бухгалтерский учет, анализ и аудит",

Переход российской экономики на рыночные отношения обусловил необходимость коренного изменения методологии бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, организации учета затрат и техники ведения учета.

Мировое сообщество уже давно преодолело проблемы становления управленческого учета, нацеленной на конечный результат деятельности предприятия. В дальнейшем можно было наблюдать постепенную интеграцию учета и прогнозирования, которые привели к применению в учете стандартов, смет и нормативов.

Усиливающиеся управленческие функции бухгалтерского учета обусловили сбор информации для целей оперативного и стратегического управления предприятием и принятия решений.

Современные предприятия имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения. Информация необходимая для оперативного управления предприятием, содержится в системе управленческого учета. Появление бухгалтерского управленческого учета как самостоятельной учетной дисциплины связано с Американской Ассоциацией Бухгалтеров, разработавшей в 1972 году программу получения диплома по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера - аналитика. Этот год ознаменовал официальное разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. Только в условиях рыночных отношений возможна объективная интеграция методов управления в единую систему бухгалтерского управленческого учета.

Теоретические основы любой дисциплины являются главным в образовательном процессе, базовыми знаниями, позволяющими определить основу предмета и методов изучаемой дисциплины. Таким образом, предмет «Бухучет и анализ» является основой всех аналитических дисциплин, изучаемых по специальности «Бухгалтерский учёт и аудит».

По каждой теме рассматриваемой дисциплины предусмотрен теоретический материал в форме лекций, практический – в форме ситуационных задач и тестовых заданий, помимо этого предлагаются задания для самостоятельной работы студентов в форме рефератов, тестов и практических заданий.

Данное учебное пособие составлено на базе

1. Отраслевых методических рекомендаций по учету и калькулированию себестоимости, в различных отраслях;
2. Положение о бухучете и отчетности в РФ, 29.07.1998 № 34н
3. Положение по бухучету «Учетная политика предприятия» (ПБУ1/2008).
4. Положение по бухучету «Сегментарная отчетность» (ПБУ12/2010).
5. Положение по бухучету «Расходы организации» (ПБУ10/99) и др.

Данное учебное пособие предназначено для студентов дневного и заочного обучения факультета «Бухгалтерский учёт и аудит»

Учебное пособие составлено согласно требованиям Федерального государственного образовательного стандарта по направлению подготовки «Экономика» профиль

«Бухгалтерский учёт, анализ и аудит» и требованиям Профессиональной образовательной программы специальности «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит».

На изучение дисциплины «Бухучет и анализ» предусмотрено 108 часов, в том числе 17 – на лекции, 17 – на практические занятия и 38 - на самостоятельное изучение, курсовая по данной дисциплине не предусмотрена, форма контроля – экзамен.

Учебное пособие по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет» составлен доцентом кафедры «Бухгалтерский учет -1» Ибрагимовой А.Х.

Учебное пособие обсуждено на заседании кафедры и рекомендовано к использованию.

Учебное пособие по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет» рекомендовано к изданию учебно-методическим советом Дагестанского государственного университете народного хозяйства (протокол № __ от _____ год)

Тема 1. «Сущность и содержание управленческого учета»

План

1.Управленческий учет в информационной системе предприятия
2.Сравнительная характеристика управленческого и финансового учета
3. Принципы управленческого учета
4. Функции управленческого учета
5. Системы управленческого учета
6. Составные части управленческого учета

1. Управленческий учет в информационной системе предприятия

Переход к рыночной экономике требует от организаций значительного увеличения объема: информации, возникающей как внутри предприятия, так и за его пределами. Со стороны внешних организаций также возникает определенный интерес либо к деятельности этого предприятия, либо к результатам его деятельности.

Увеличивается объем информации о спросе на выпускаемую продукцию, возможностях сбыта продукции при определенных условиях и требованиях, материально-техническом обеспечении производства этой продукции, об основном производстве, технической подготовке производства, о затратах на производство и эффективности выпуска определенных изделий и т.п.

Собственников предприятия, поставщиков, покупателей, кредиторов налоговые органы, акционеров интересует другая информация: об изменении доли собственного капитала, эффективности инвестиций, доходах и эффективности использования ресурсов и т.д.

Экономическая информация представляет собой такой вид информации, которая последовательно и полно отражает производственно-хозяйственную деятельность предприятия. Экономическая информация подразделяется на следующие виды: плановую, нормативно-справочную и учетную.

Плановая информация содержит данные для выбора действий, которые могут быть предприняты в будущем. Основное содержание планово-экономической информации составляет технико-экономическое и оперативно-производственное планирование. Планом может быть охвачена деятельность любого структурного подразделения и предприятия в целом.

Важной частью технико-экономического планирования является составление смет (бюджетов) для предприятия в целом на конкретный период времени (год). Главной целью сметы, которая ставится администрацией при разработке, - это координация отдельных планов структурных подразделений, обеспечение их согласованности.

В связи с тем, что конечным результатом деятельности предприятия в целом и. его обособленных, структурных подразделений являются готовая продукция или, продукция разной степени готовности либо виды, услуг, работ, для выпуска которых организовано данное предприятие или структурное подразделение, согласованность смет должна быть осуществлена, через объект планирования; продукт, издержки по производству этого продукта, его эффективность.

Оперативно-производственное планирование содержит плановые работы по уточнению, детализации и конкретизации показателей производственной программы по предприятию, отдельным подразделениям, рабочим местам на короткие периоды времени (от месяца до часа). Отличительной особенностью оперативно-производственного планирования как завершающего этапа всей системы планирования является то, что оно сочетает детальную разработку плана с экономическими нормативами предприятия и

непосредственно контролирует сбалансированностью выполнения производственной программы.

Разработка планов не гарантирует их исполнения. Каждый менеджер обязан наблюдать за ходом выполнения плана, вмешиваться при обнаружении каких-либо отклонений, при необходимости менять прежние планы, учитывая новые условия.

Определение понятия двух частей внутрипроизводственного планирования позволяет утверждать, что в рамках одного предприятия их цели и задачи совпадают. Основу обеих частей планирования должны составлять одни и те же показатели и экономические нормативы.

Нормативно-справочная информация является связующим звеном между остальными видами экономической информации. Состав нормативно-справочной информации определяется типом производства, номенклатурой и сложностью выпускаемых изделий, технологией и организацией производства, внутрипроизводственным разделением труда, уровнем развития внутренних, хозяйственных связей. Эти признаки являются основополагающими в применении методов технико-экономического и оперативно-производственного планирования, учета производства, методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Учетная информация, как и другие виды экономической информации, имеет общие черты, принципы и объекты с нормативно-справочным и планово-экономическим видами. Учетная информационная система имеет следующие стадии: сбор, изменение первичных данных, регистрация, передача в вычислительные центры или аппарат управления для обработки, обработка данных для оперативного управления, накапливание и группировка данных по потокам и определенным принципам, формирование сводной информации и производство расчетов, используемых в аналитическом и синтетическом учете, составление внутренней и внешней отчетности.

В процессе деятельности на предприятии возникает большой объем оперативной информации. Например, мастеру необходимо знать, на каком участке или в какой бригаде произошли сбои производства, сколько продукции выпущено цехом, сколько обработано деталей на его производственном участке, сколько начислено заработной платы, а каждому работающему интересно знать, сколько заработной платы начислено ему.

Заведующий складом должен знать о наличии складских запасов; не только сумму, но и количество по каждому наименованию для того, чтобы вовремя заказать новую партию и т.п.

Первичная информация обеспечивает исходными данными финансовый и управленческий учет.

Финансовый учет готовит информацию для внутренних и внешних пользователей, используя при этом общие для всех предприятий правила ведения.

Большой объем первичной информации не позволяет менеджерам полностью осмыслить, проанализировать и использовать в своей работе. Менеджеры должны использовать краткие обзоры и другую сгруппированную информацию для выполнения своих обязанностей. Учетная информация, специально подготовленная для руководителей разных уровней управления, называется управленческой учетной информацией.

Управленческий учет использует оперативную (первичную) информацию независимо от ее количественного измерения, например, отзывы покупателей о качестве продукции. Однако большая часть первичной информации не удовлетворяет запросам руководителей. Так, главного конструктора не занимают вопросы о том, сколько заработал сегодня или неделю назад какой-либо рабочий механического цеха. Он заинтересован в итоговых данных: полностью или нет, удовлетворена его заявка на материалы, какая сумма выделена бюджетом предприятия на работы, связанные с изменением конструкции изделия или освоением новых продуктов.

2. Сравнительная характеристика управленческого и финансового учета

Взаимодействие управленческого и бухгалтерского учета достигается на основе преемственности и комплексного использования первичной информации, единства норм и нормативов. Оба вида учета играли и играют регулирующую роль и несут в себе элементы такой системы, которая предусматривает прямые и обратные связи при выполнении функций наблюдения, измерения различных характеристик производства или его отдельных частей, обработки информации по данным первичной документации.

Существующая система документооборота сложна и громоздка вследствие наличия значительного числа различных форм документов, многоэтапности документооборота, различий в построении аналогичных по содержанию форм, повторений отдельных показателей в разных документах. Кроме того, существует значительное число содержащих только одну строку документов, полностью дублирующих Документы, имеющие несколько строк. Так, к лимитному разрешению на отпуск материалов в производство (плановые документы) выписывается ежемесячно от 11000 до 15000 требований на отпуск материальных ценностей. Отмечаются двух- и трехкратные возвращения к одной и той же информации. Можно привести примеры обработки банковских документов и документов по реализации товаров на ИВЦ, оперативному учету выполнения обязательств по поставкам в финансовом отделе, аналитическому учету реализованной продукции в бухгалтерии и т.п. Учет сдачи готовой продукции на склады готовой продукции (СГП) выполняют на самом складе, в отделе сбыта, бухгалтерии, производственном отделе, плановом отделе и на ВЦ. Реквизиты, на основании которых начисляется заработная плата, обрабатываются в отделе кадров, отделе труда и заработной платы, цехе, производственном отделе, бухгалтерии и на ВЦ.

Одной из основных причин такого положения является автономность сбора информации для каждого вида учета в зависимости от их задач и оперативности Информации и автономность обработки экономической информации в подразделениях предприятия. К тому же каждый отдельный документ, отражающий какую-либо одну сторону Хозяйственного явления, имеет связь с другими формами документов. Это проявляется в том, что на основе первичного документа формируются данные в накопительных, группировочных и сводных документах. При этом документы бухгалтерской отчетности выполняют информационную и контролирующую роль по отношению к тому или иному экономическому показателю. По данным анализа объема информации и маршрутов движения документов определено свыше 18 тыс. показателей, причем каждый показатель встречается в среднем в трех-четырех документах.

В зависимости от мест возникновения и движения отчетная информация проходит следующие уровни управления: нулевой, первый, последующие. Нулевой уровень включает возникновение первичной учетной документации и отчеты основных и вспомогательных цехов. Первый уровень состоит из документации следующих отделов: финансового (ФО), материально-технического снабжения (ОМТС), сбыта (ОС), внешней кооперации (ОВК), складского хозяйства (СК). Последующие уровни объединяют и формируют отчетную сводную документацию в функциональных подразделениях заводоуправления - отдела кадров (ОК), отдела труда и заработной платы (ОТиЗ), отдела технического обучения (ОТО), отдела главного технолога (ОГТ), отдела главного конструктора (ОГК), отдела главного механика (ОГМ) и др. Последний этап заключается в обобщении сводной информации из структурных подразделений и преобразовании ее в результирующую отчетную документацию отделами: производственно-диспетчерским (ПДО), планово-экономическим (ПЭО) и бухгалтерией.

Движение отчетной информации по уровням управления показывает наличие между ними прямых и обратных связей, комплексность информации, содержащейся в первичной

документации о ресурсах предприятия и их преобразовании в процессе производства, движение по технологическим стадиям производства, комбинированный характер информации, так как сгруппированная отчетная информация в большинстве случаев содержит сведения планового (лимитного) характера.

Современное предприятие со своей сложной структурой производства выступает в экономике динамичным объектом хозяйства и представляет законченную систему с определенными внутренними и внешними целями. Они определяют состав и содержание информации, которая формируется и обрабатывается на предприятии.

Степень регламентации. Ведение финансового учета является обязательным для каждого предприятия. Ведение управленческого учета зависит от воли руководства.

Точность информации. Требования к точности в управленческом учете ослаблены в сторону ускорения получения информации. В то время как финансовый учет базируется на точности информации.

Масштабы информации. Финансовые отчеты обобщают информацию о деятельности всего предприятия. Управленческий учет может быть ограничен рамками подразделений предприятия.

Цель учета – основополагающий признак отличительной характеристики. Назначение финансового учета – составление финансовой отчетности. Управленческий учет обеспечивает сбор и обработку информации в целях планирования, управления и контроля

Пользователи информации определяют основное содержание каждого вида учета. Потребители финансовой информации – акционеры, кредиторы, налоговые органы. Запросы большинства внешних пользователей характеризуются однотипностью. А лица пользующиеся данными управленческого учета, известны, и на их специфические запросы будет ориентирована система этого вида учета.

Формы выражения информации. Конечным продуктом финансового учета являются финансовые документы, которые составляются в денежном выражении. Управленческий учет скорее является средством, чем продуктом.

Теория управленческого учета на первый план выдвигает вопросы организации учета издержек, а также исчисления себестоимости готовой продукции и незавершенного производства. Это прежде всего вызвано практикой управления производством и новыми требованиями к информации о затратах на производство, эффективности использования производственных ресурсов, рациональности выпуска продуктов.

Управление это процесс планирования, организации, мотивации и контроля, необходимый для обеспечения деятельности предприятия в соответствии с его целями. Для выполнения функций управления на предприятиях создается аппарат управления, состоящий из совокупности работников, руководящих деятельностью предприятия или иной производственной единицы.

На крупных предприятиях аппарат управления создается в соответствии с функциями управления, на небольших по размеру предприятиях выполняется несколько функций одним структурным подразделением (отделом, сектором) или отдельными исполнителями. Наряду с подразделениями управления часть аппарата сосредоточивается в цехах. Соотношение численности работников, занятых управлением предприятием и цехами, зависит от многочисленных факторов, рассматриваемых подробно в дисциплине "Менеджмент".

3. Принципы управленческого учета

Управление хозяйственной деятельностью является сложным и комплексным процессом. Система учета, отвечающая требованиям управления, также сложна и состоит из множества процедур, К тому же состав элементов системы управленческого учета может

меняться в зависимости от целей управления. Между тем любая система учета организованная на конкретном предприятии, отвечает общепринятым принципам.

К принципам управленческого учета относятся: непрерывность деятельности предприятия; использование единых для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения; оценивание результатов деятельности подразделений предприятия; преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления; формирование показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями управления; применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью; полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета; периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учетной политикой. Совокупность перечисленных принципов обеспечивает действенность системы управленческого, учета, но не унифицирует учетный процесс. Непрерывность деятельности предприятия, которая выражается отсутствием намерений самоликвидироваться и сократить масштабы производства; означает, что предприятие будет развиваться в будущем. Этот принцип нацеливает бухгалтеров на создание информационного обслуживания решений долгосрочных проблем; анализ конкурентоспособности производства продукции, поставок сырья и материалов, изменения ассортимента и освоение новых продуктов, инвестиций и т.д.

Использование единых планово-учетных единиц измерения в планировании и учете производства обеспечивает между ними прямую и обратную связь.

Планово-учетные единицы раскрывают сущность систем оперативно-производственного планирования на разных его уровнях; с их помощью возникает реальная возможность для разработки методологии системы учета, основанной на тесной взаимосвязи показателей управленческого учета производства и бухгалтерского учета затрат, определения результатов хозяйствования отдельных структурных подразделений.

На разных уровнях оперативно-производственного планирования планово-учетные единицы или более укрупнены, или, напротив, детализированы. В основе детализации заложен принцип перехода от более крупных единиц на уровне предприятия (изделие, производственный заказ; серия изделий, наименование и т.д.) к более мелким на уровне цеха, участка, бригады (деталь; операция; комплекс операций, машинокомплект, узловой комплект, бригадный комплект и др.).

Следует отметить, что планово-учетные единицы управленческого учета производства и единицы измерения готовой продукции, сданной на склад, применяемые в бухгалтерском учете, идентичны. Через них прослеживается связь управленческого и финансового учета выполненных заказов. При этом возможна любая группировка данных в том или ином виде учета по объектам управления, будь то группировка по видам продукции, производственным заказам или структурным подразделениям. Кроме того, на уровне предприятия планово-учетные единицы совпадают с объектами калькулирования или являются их частью. На уровне структурных подразделений планово-учетные единицы могут быть использованы при выборе объектов учета затрат

Оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятия - один из основополагающих принципов построения системы управленческого учета. При всем различии организационных форм на предприятиях управленческий учет должен быть связан с оперативно - производственным и технико-экономическим планированием. В совокупности с системой планирования и контроля управленческий учет представляет собой механизм хозяйствования цеха, участка, бригады. Оценка результатов деятельности предусматривает определение тенденций и перспектив каждого подразделения в формировании прибыли предприятия от производства до реализации продукта.

Хозяйственный механизм предприятия должен быть приспособлен к нуждам оперативного управления подразделениями и внутри них.

Соблюдение в процессе сбора, обработки и транспортирования первичных данных принципа преемственности и многократного использования упрощает систему учета и делает ее эффективной (меньше затрат - больше значимости в решении поставленной менеджером перед бухгалтером-аналитиком цели). При оперативном управлении информация управленческого учета подкрепляется и иногда дополняется бухгалтерскими данными. В свою очередь данные финансового учета детализируются, дополняются информацией, поступающей от управленческого учета. Иногда его называют принципом комплексности. Сущность принципа заключается в разовой фиксации данных в первичных документах или производственных расчетах и многократного их использования при всех видах управленческой деятельности без повторной фиксации, регистрации или расчетов.

Данный принцип позволяет создать на предприятии рациональную и экономическую систему учета сообразно его размерам и масштабам производственной деятельности. Его реализация означает, что из минимального количества данных получают максимально необходимое для управленческих решений количество информации.

4. Функции управленческого учета

Понимание сущности управленческого учета позволяет выявить зависимость функций, выполняемых этим видом учета, от функций управления. Функции управления обычно состоят из: планирования, контроля, оценки, непосредственно организационной работы, внутренних информационных связей и стимулирования.

Планирование - процесс описания вариантов действий, которые могут быть осуществлены в будущем. Он включает: постановку цели; формулировку задач; изыскание путей решения задач для достижения поставленной цели; выбор вариантов альтернативных действий. На этой стадии руководитель должен иметь информацию о смете и предполагаемых источниках ее исполнения. Хорошо составленные планы бывают настолько гибкими, что позволяют руководителю их изменять при определенных производственных ситуациях.

Планы могут быть краткосрочными и долгосрочными. Перспективный план представляет собой предположение администрации в отношении развития предприятия на 3-5 лет. Он предусматривает комплекс мер, которые должна провести администрация в настоящее или в ближайшее время. Таким образом, решают вопросы инвестиций в основные фонды, производственные запасы, в создание и освоение новой продукции, так как изменение ассортимента выпускаемой продукции страхует предприятие от риска снижения прибыли.

Контроль - проверка осуществления планов со стороны руководителя, менеджера, состоит из определения состояния объекта; сопоставления фактических результатов с плановыми; пересмотра планов, если становится ясным, что они не могут быть выполнены; выявления отклонений от запланированного и регулирования. Контроль настолько тесно связан с планированием, что в обычной работе не проводят границу между ними. Любое управленческое решение основывается на оценке деятельности, где управленческое планирование и система контроля полностью взаимодействуют.

На этой стадии управления руководитель имеет информацию в виде отчетов исполнителей, в которых собрано количественное измерение фактического состояния объекта. Часто в отчете сравниваются фактические и бюджетные данные, выявляются отклонения. Это позволяет руководителю концентрировать внимание на негативных процессах и выявлять проблемы, требующие решения в будущем, например, пересмотр обязательств по поставке продукции некоторым покупателям.

Оценка - понимается как заключительный процесс анализа всей системы принятия решений. В этом случае определяется, была ли достигнута поставленная цель (обратная связь), и выясняются причины отклонений: недостатки планирования; неоптимальный набор действий, который привел к увеличению количества оперативных решений; несоответствие системы контроля требованиям управления; выбор неверной цели.

Организационная работа состоит в создании организационной структуры предприятия, предназначенной для практической реализации поставленных целей - отделов, бюро, групп, подразделений и т.п.; распределении обязанностей между исполнителями; координации действий исполнителей на основе внутренних информационных связей, объединяющих разные уровни управления; установлении коммуникационных каналов связи с использованием линейных и нелинейных отношений.

Функционирование системы управленческого учета определяется организационной структурой предприятия. Производственная бухгалтерия предстает как система внутренней отчетности структурных подразделений. Учет затрат на производство строится по центрам ответственности, что дает информацию руководству предприятия об эффективности специализации, подчиненности, разделения полномочий в достижении цели.

Стимулирование - это средство мотивации участников производственного процесса, побуждающее уяснить цели и задачи предприятия и принимать решения, соответствующие этим целям. В этом качестве выступают сметы и исполнительские отчеты об их выполнении.

Сметы содержат сбалансированные плановые показатели и ориентируют менеджеров на выполнение конечной цели предприятия. Исполнительские отчеты мотивируют обоснованность корректировки фактических результатов по отношению к запланированным и стимулируют персонал предприятия к принятию мер по устранению отклонений либо к выявлению потенциальных проблем в будущем. Внутренняя отчетность создает основу для повышения эффективности системы контроля и регулирования, осуществляемой менеджерами.

Внутренняя информационная связь - это обмен информацией и отчетностью. Он позволяет скоординировать действия различных структурных подразделений для выполнения конечной цели; конкретизирует задачи каждого подразделения на предстоящий бюджетный период; определяет условия, в которых будет действовать каждый руководитель подразделения, и требования (потребности и ограничения) к нему смежных производственных подразделений. Исполнительные отчеты предоставляют любому менеджеру данные для анализа и оценки своих действий, разработки мероприятий по устранению действий, которые привели к снижению эффективности управления.

Функции управления и информация, обеспечивающая их действенность, позволяют сформулировать функции управленческого учета:

• обеспечение информацией руководителей всех уровней управления, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений;

• формирование информации, которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и различными структурными подразделениями одного уровня;

• оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений и предприятия в достижении цели;

• перспективное планирование и координация развития предприятия в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.

5. Системы управленческого учета

Производственные мощности предприятий и фактические объемы производства определяют применение систем управленческого учета.

Система управленческого учета характеризуется объемом информации, поставленными перед ней целями, критериями и средствами достижения целей, составом элементов и их взаимодействием.

Признаками классификации являются: широта охвата информацией, степень взаимосвязи финансового и управленческого учета, оперативность затрат на производство, полнота включения затрат в себестоимость продукции.

По широте охвата информацией видов деятельности, организационной структуры предприятия, продукции различают полные системы, состоящие из совокупности систематического и проблемного учета, и системы с целевым набором их составных частей.

Систематический учет затрат - есть финансовый учет затрат на производство с его регламентацией по составу затрат, способам регистрации, идентификации и группировки, представления в отчетности. Элементами систематического учета являются:

1) измерение и оценка затрат по приобретению и использованию производственных ресурсов;

2) контроль процессов снабжения, производства, реализации в натуральных измерителях;

3) группировка затрат по статьям расхода и элементам, по местам возникновения, по видам продукции, работ и услуг, сюда же относится порядок включения затрат в себестоимость;

4) внутренняя и внешняя отчетность, удовлетворяющая своих пользователей по срокам, содержанию и частоте представления.

Проблемный учет формирует информацию об экономической, технологической, конструкторской и организационной подготовке производства; о ценах и реализации продукции; об управлении производственными запасами и рационализации расхода производственных ресурсов.

Задачи проблемного учета решаются с помощью методов программирования, нормирования, планирования, прогноза, системного экономического анализа, контроля и регулирования на основе фактических данных производственного учета и статистики.

Содержание понятия "проблемный учет" показывает, что данные этого учета используются для решения будущих экономических и производственных проблем предприятия.

Данные проблемного учета используются для:

- планирования и прогнозирования затрат и доходов, нормирования и составления смет (бюджетов);
- анализа расходов и отклонений от нормативов (стандартов) и анализа доходности производства продуктов;
- оценки деятельности структурных подразделений и предприятия по критерию величины затрат и доходов, получаемых в процессе производства и сбыта;
- принятия многовариантных управленческих решений на ближайшую и дальнюю перспективу в области производства и сбыта, кооперирования, импорта и экспорта, ассортимента продукции и др.;
- разработки моделей управления запасами и затратами, которые бы обеспечивали оптимизацию затрат и доходов.

По степени взаимосвязи между финансовым (систематический учет затрат и доходов) и управленческим учетом в практике зарубежных стран применяют две системы: монистическую и автономную.

Монистическая - интегрированная система, объединяющая систематический и проблемный учет на основе прямой и обратной связи на счетах бухгалтерского учета. Систематический учет путем отражения на счетах бухгалтерского учета производственных издержек, готовой продукции и ее реализации дает возможность оценить деятельность предприятия, его финансовое положение. Дополняя финансовую информацию данными внутренней отчетности, администрация может оценить рациональность организации производства на любом его участке. Из оперативных сведений и отчетности материально-ответственных лиц определяются положительные и отрицательные отклонения от действующих стандартов. Тем самым создаются предпосылки организации действующей системы контроля за издержками и доходами.

Думается, что предприятия небольших по объему производства размеров или выпускающие однородную по своему составу продукцию будут применять интегрированную систему учета.

Автономная система - обособленное создание систематического и проблемного учета. Связь между финансовым и управленческим учетом осуществляется с помощью так называемых парных контрольных счетов одного и того же наименования.

По оперативности затрат системы разделяют: на систему учета фактических (прошлых, исторических) затрат и систему учета стандартных (нормированных) затрат. Оперативность затрат - один из критериев действенности системы, ориентированной на увеличение эффективности.

Система учета фактических (прошлых) затрат состоит в формировании информации для расчета себестоимости реализованной продукции и прибыли, для определения фактической себестоимости и дохода от реализации единицы готовой продукции конкретного наименования.

Система учета стандартных затрат включает: разработку стандартов на затраты по приобретению и использованию материалов, основных фондов, на затраты труда, накладных расходов; составление калькуляций себестоимости по нормативным затратам и учет фактических затрат с выделением отклонений от нормативов и смет.

В мировой практике такая система называется "стандарт - кост". Она ориентирована на оперативность контроля за ходом формирования себестоимости и при возникшей необходимости регулирование ее процесса.

Полнота включения затрат в себестоимость - один из признаков классификации систем учета, применяемый в практике. Существует система учета полных затрат и система учета частичных затрат - две системы, отвечающие в управленческом учете различным целям.

Система учета полных затрат представлена традиционным учетом затрат на производство и калькулированием себестоимости. Основной группировкой затрат является их деление на прямые (относимые прямо на объект калькулирования) и косвенные (распределяемые между объектами калькулирования пропорционально какой-либо базе).

Под системой частичных затрат понимается подход, когда производится подбор отдельных элементов затрат, которые носят прямой характер и включаются в себестоимость отдельных видов продукции. Затраты при этой системе зависят от объемов производства и потому их называют переменными. Калькуляция ограниченных затрат включает только производственные расходы, связанные с выпуском калькулируемого продукта.

Часть затрат, которые носят косвенный характер, имеет отношение ко всей продукции. Такого рода затраты возмещаются из общей суммы выручки. В зарубежной практике этот вариант учета называется "директ-костинг".

6. Составные части управленческого учета

Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета обращает внимание на общий объект - производственные ресурсы предприятия. Функционируя в процессе производства, составные части производственных ресурсов не остаются статичными. Они совершают кругооборот, видоизменяются, превращаются в продукт, постоянно находятся в движении, изнашиваются и претерпевают другие изменения.

Предприятия в условиях переходного к рынку периода нуждаются в аналитической информации, характеризующей использование производственных ресурсов, целесообразность инвестирования в них, доходности инвестиций. Эти задачи могут быть решены в управленческом учете, свидетельство тому - существующая практика экономически развитых стран.

Производственные ресурсы на всех этапах кругообращения средств в производстве - снабженческо-заготовительная деятельность, производство и сбыт - находит отражение в системном бухгалтерском учете. Однако это отражение специфично, оно касается больше не динамики ресурсов, а их наличия и состояния. Например, учет материальных ресурсов на складах предприятия, поступление от поставщиков и выдача в производство, остатки материалов в цехах, цеховых кладовых и т.д.

Ответственность за сохранность материальных ресурсов и основных фондов установлена только для материально ответственных лиц. За эффективность использования производственных ресурсов ответственности не предусматривается. Между тем производственные ресурсы используются в различных структурных подразделениях, выполняющих определенные операции в разных сферах деятельности предприятия. При этом каждому из них соответствует система показателей, которыми характеризуется эффективность.

Финансовый учет формирует обобщенную информацию о материальных, трудовых и финансовых затратах на производство по предприятию в целом, по видам или группам продукции, по заказам. Учет затрат по центрам ответственности пока в России не налажен. В системном бухгалтерском учете руководители подразделений не обеспечены оперативной и текущей информацией об издержках по местам возникновения затрат и показателях эффективности своей деятельности, о затратах своих подразделений по однородным элементам и статьям расхода, о соблюдении ими каких-либо предельных размеров расхода. Значительным недостатком современного производственного учета остается проблема определения реального вклада каждого подразделения в общие результаты деятельности предприятия.

Информированность руководителей является главнейшим фактором повышения эффективности всей системы управления - от низких уровней до верхних.

В современных условиях возможны самостоятельные решения по организации и ведению управленческого учета. Отсутствие регламентирующих постановку учета для внутренних нужд документов, наличие организационной и вычислительной техники позволяют реорганизовать производственный учет в управленческий.

При разработке системы управленческого учета ее основополагающим признаком должен выступать учет затрат по сферам деятельности в неразрывной связи с определением эффективности каждой сферы. Такой подход к организации управленческого учета допускает выделение в качестве его составных частей:

- снабженческо-заготовительную деятельность;
- производственную деятельность;
- учет затрат на производство и себестоимость продукции;
- учет финансово-сбытовой деятельности;
- управленческий учет организационной деятельности;
- контроллинг.

Снабженческо-заготовительная деятельность в системе управленческого учета должна занимать первоначальное положение, так как это первый передел производства. В ней должны найти отражение следующие направления деятельности: расширение оптовых закупок, увеличение объема производства отдельных изделий, выбор метода закупки (производить самостоятельно или закупать у поставщика), эффективность инвестирования в оборотные средства предприятия и капитальные вложения его снабженческо-заготовительных подразделений.

С этой целью собирается и обобщается информация о затратах по видам работ и складам, о ценах на приобретение материалов, себестоимости изготовления полуфабрикатов, оценке выданных в производство материальных ресурсов. Особая роль отводится составлению смет затрат по процессам - приобретение, погрузка и разгрузка, сортировка и оценка качества, хранение, обеспечение рабочих мест и контроль за их исполнением.

Результативная итоговая информация о снабженческо-заготовительной деятельности используется для расчета критической точки объема снабжения.

Управленческий учет производственной деятельности - центральное звено системы управленческого учета. Здесь сгруппирована информация о затратах по целям, функциям и их поведению. Значительное место в производственном учете отводится нормированию издержек - материальных, трудовых и накладных, а также способам отражения фактических и нормативных затрат. При этом производственный учет организуется как единый процесс учета затрат и калькулирования.

Каждое предприятие в зависимости от особенностей технологии, техники, организации производства и труда, сложности и номенклатуры выпускаемой продукции может выбирать свою модель организации учета производства с применением соответствующих методов. На этом участке учета определяется себестоимость продуктов для различных целей управления.

С помощью учета финансово-сбытовой деятельности собирается, обрабатывается и формируется информация об ассортименте выпуска продукции, его выгодности, составе покупателей, рыночных тенденциях, расходах на рекламу, маркетинг, упаковку, о сроках и качестве хранения на складах готовой продукции. Составляются сметы затрат по отделам и сегментам финансово-сбытовой деятельности и контролируется их исполнение. На этом участке учета определяется наиболее выгодный для производства продукт, факторы, влияющие на размер материального дохода как от всего объема производства, так и отдельных продуктов.

Руководителям представляется информация для принятия решений, позволяющих максимизировать прибыль в краткосрочном периоде.

Управленческий учет организационной деятельности необходим для удовлетворения требований менеджеров разных уровней управления в информации о собственных затратах, принципах формирования трансфертных цен, об оптимальном уровне специализации и разделении труда на предприятии, правильности выбора размеров подразделений, обоснованности по отношению к производственным подразделениям применения принципа "затраты - объем переработки сырья -прибыль".

Здесь составляют и контролируют исполнение смет расходов по организационной деятельности, проводят учетно-аналитические расчеты: критической точки объема производства, переменных и постоянных расходов, общей себестоимости, трансфертных цен, прибыли. Этот участок учета формирует сводную информацию по центрам затрат, ответственности и рентабельности.

Контроллинг - система управления процессом реализации конечной цели предприятия. Это понятие очень широкое. В литературе встречаются различные определения сущности контроллинга. Здесь использованы определения понятия и его сущности, сформулированные доктором экономических наук В. Б. Ивашкевичем.

Контроллинг выступает в виде регулятора деятельности и не только предприятия, но и бизнеса, и потому выполняет специфичные функции:

• информационную. Формируется информация, обеспечивающая методологию принятия решений и их координацию;

• управляющую. Нормативные, плановые и фактические данные, отклонения, выявленные по предприятию и его структурным подразделениям, используются в целях координации методов, способов и задач достижения конечной цели предприятия;

• контрольную, т. е. контроль экономичности работы предприятия и его подразделений.

Функции контроллинга позволяют выявить его отличия от управленческого учета и ревизии.

Все составные части управленческого учета взаимосвязаны, перечень информации, формирующийся в них, характеризует уровень организованности и совершенствования управленческого учета на предприятии и системы управления в целом.

Тема 2. «Поведение, учет и классификация затрат»

План

1. Понятие затрат, их общая классификация
2. Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли
3. Классификация производственных затрат для принятия решений и планирования
4. Классификация затрат в целях осуществления процесса контроля и регулирования
5. Объекты учета затрат и объекты калькулирования
6. Учет и распределение накладных расходов

1. Понятие затрат, их общая классификация

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) называют издержками производства. В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин «затраты на производство». Часто в экономической литературе термин «затраты» отождествляется с понятием «расходы». Однако их более внимательное изучение этих категорий свидетельствует об их серьезном различии. В ПБУ 10/99 «Расходы организации» и ПБУ 9/99 «Доходы организации», вступивших в силу с 1 января 2000 г., впервые определены для целей бухгалтерского учета понятия «доходы» и «расходы». При этом под расходами понимается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов

(денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)». Расходы включают такие статьи, как затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), на оплату труда управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери. Предметом управленческого учета являются текущие издержки организации. В п. 9 ПБУ 10/99 по сути изложен механизм перехода от расходов организации к себестоимости единицы продукции. Определено, что для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость произведенной продукции, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности:

- признанных в отчетном году и в предыдущие отчетные периоды;
- переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода. Данный подход называется соответствием расходов и доходов. Понятие «издержки» из числа рассмотренных является наиболее обобщающим показателем. Издержки – денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью. Тогда затраты можно определить как издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей и услуг. Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для определения себестоимости единицы продукции.

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации. Эта группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

По видам затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

Экономически обоснованная классификация производственных затрат является основой организации учета производственной деятельности.

Нормативными документами по планированию и учету себестоимости продукции в промышленности, а также в учебниках по финансовому учету предусмотрены следующие группировки затрат на производство:

- по составу - одноэлементные и комплексные;
- по видам - элементы расходов и статьи калькуляции;
- по назначению - основные и накладные;
- по отношению к объему производства - постоянные и переменные
- по способу отнесения на себестоимость отдельных изделий - прямые и косвенные;
- по характеру затрат - производственные и внепроизводственные;
- по степени охвата планом - планируемые и непланируемые.

Сгруппированные таким образом издержки производства характеризуют определенную функцию в системе калькулирования продукции.

Прежде всего в учете накапливается информация о трех категориях затрат: расходах на рабочую силу, материалах, накладных расходах. Затем обобщенные расходы распределяются по направлениям учета:

1) для определения себестоимости изготовленной продукции и полученной прибыли

2) для принятия управленческих решений
3) для осуществления процесса контроля и регулирования.

Финансово-сбытовая деятельность сопровождается затратами. Сюда входят затраты:

1) связанные со сбытом продукции
2) комиссионные сборы
3) на сбор и распространение текущей маркетинговой информации
4) рекламные расходы
5) представительские расходы и др.

Расходы по рекламе - затраты на рекламную деятельность; стоимость рекламных обращений, включающая расходы по охвату лиц, частоте появления рекламы; стоимость конкретных носителей рекламы; стоимость средств стимулирования сбыта - образцы, купоны, упаковки по льготной цене, зачетные талоны и премии; участие в выставках, ярмарках, организация и участие в профессиональных встречах, экспозициях, демонстрациях товаров и др.

Представительские расходы,, связанные с коммерческой деятельностью, состоят из расходов на проведение официальных приемов представителей других предприятий и организаций (включая иностранных), прибывших для переговоров по осуществлению мероприятии, связанных с установлением и поддержанием взаимовыгодного сотрудничества; посещение культурно-зрелищных мероприятий; буфетное обслуживание во время переговоров и мероприятий культурной программы; оплата услуг лиц для переговоров, не состоящих в штате; транспортное обеспечение во время мероприятий.

В состав других расходов входят затраты на содержание финансово-сбытового отдела - заработная плата работников с начислениями, командировочные, почтовые, телефонные расходы и др.; содержание торговых представительств - заработная плата с начислениями сотрудников, аренда помещений, телефаксные и другие расходы; расходы по сертификации продукции; износ нематериальных активов - торговых знаков, марок и т.п.; другие расходы,

Классификация этих расходов определена теми же признаками, что и расходы по производственной деятельности. В то же время специфика финансово-сбытовой деятельности выдвигает в качестве основного признака классификацию затрат для принятия решений и планирования. Затраты в этом случае подразделяют на релевантные (принимаемые в расчет) и иррелевантные. Такое деление затрат необходимо для принятия решений о цене реализации, расформировании сегментов рынка, об увеличении объемов продаж.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. К основным задачам управленческого учета относят:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;
- принятие управленческого решения и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат. Так, для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли затраты классифицируют на:

- входящие и истекшие;
- прямые и косвенные;
- основные и накладные;
- входящие в себестоимость продукции (производственные) и внепроизводственные (периодические, или затраты периода);

- одноэлементные и комплексные;

Для принятия решения и планирования различают:

- постоянные, переменные, условно-постоянные (условно-переменные) затраты;
- затраты, принимаемы и не принимаемые в расчет при оценках;
- безвозвратные затраты;
- вмененные затраты;
- предельные и приростные затраты;
- планируемые и не планируемые.

Для осуществления функций контроля и регулирования различают регулируемые и нерегулируемые затраты. Особое внимание здесь обращается на корректировку затрат с учетом фактически достигнутого объема производства, т.е. составлению гибких смет.

2. Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли

Предприятия, работающие в условиях рыночной экономики, не могут ограничиться только финансовым учетом затрат по элементам, предусмотренным Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ и услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Реорганизация работы бухгалтерских подразделений, по всей видимости, будет происходить путем выделения из финансовой бухгалтерии группы лиц, занимающихся учетом по методу «затраты – выпуск». С этих позиций группировка затрат является важным элементом производственного учета. Независимо от того, какое направление учета будет выбрано или какая система будет использована, классификация должна отвечать перечисленным принципам. Как правило, принципам классификации соответствует номенклатура статей калькуляции.

Группировки по составу и назначению затрат содержат сокращенную номенклатуру калькуляционных статей, что позволяет концентрировать внимание администрации на основных и накладных расходах. Основными называют затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом (расход сырья, материалов на технологические нужды, оплата труда основных производственных рабочих, расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования и др.). К накладным относятся: расходы по обслуживанию и управлению производством, управлению предприятием и др. они вызываются функциями управления, которые по своему назначению и роли отличаются от производственных функций. В состав накладных расходов в управленческом учете обычно включают довольно широкий перечень затрат, руководствуясь степенью трудоемкости учета и обоснованности в распределении по продуктам. Это - комплексные расходы, состоящие из нескольких экономически неоднородных затрат.

В зависимости от способов отнесения на себестоимость отдельных видов продуктов, затраты подразделяют на прямые и косвенные.

Прямыми считают затраты которые связаны с производством конкретных видов продуктов и могут быть прямо включены в их себестоимость (по данным накопительных ведомостей, составленных по первичным документам). Это прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 20.

Под косвенными понимают расходы, которые носят общий для производства нескольких видов продукции характер и включаются в их себестоимость косвенным путем (общепроизводственные расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, управленческие расходы и др.) с помощью методов распределения (ставок, процентов, коэффициентов и баз распределения и др.).

Косвенные расходы подразделяются на две группы:

- общепроизводственные (производственные) расходы. Это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством. Информация о них накапливается на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

- общехозяйственные (непроизводственные) расходы осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью и учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что в пределах масштабной базы они остаются неизменными. Изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия – объемом продаж.

Под масштабной базой в управленческом учете понимается определенный интервал объема производства (продаж), в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют какую-либо четко выраженную тенденцию.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные - косвенных, но они не являются тождественными. Группировка затрат на прямые и косвенные необходима при организации раздельных систем учета полных и частичных затрат на производство.

Важной при калькулировании и оценке готовой продукции является группировка затрат на входящие и истекшие. Входящие - это приобретенные и имеющиеся в наличии ресурсы, которые, как ожидается, должны принести доход в будущем. К истекшим относятся израсходованные ресурсы, которые принесли доход в настоящем и потеряли способность приносить доход в будущем. Например, затраты на материалы, находящиеся в цехах или цеховых кладовых. Такие затраты считаются входящими и показываются в балансе в составе производственных запасов. Затраты на материалы, вошедшие в состав себестоимости реализованной продукции, будут истекшими.

В себестоимость продукции включаются затраты, связанные с производством готовой продукции и незавершенным производством до момента реализации.

В соответствии с Международными стандартами для оценки запасов произведенной продукции только производственные затраты должны включаться в себестоимость продукции.

На промышленных предприятиях производственные расходы полностью включают в себестоимость продукции, а часть непроизводственных относят на финансовые результаты. Первые – это материализованные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать. Они состоят из трех элементов: - прямые материальные затраты; прямые затраты на оплату труда; общепроизводственные затраты. Они представляют в оценке запасов потенциальные прибыли. А внепроизводственные не относятся к стоимости какого-либо продукта, и не могут быть к ней добавлены. Например, недостача материалов сверх норм естественной убыли, обнаруженная на складах предприятия, по возмещению которой отказано судом. В управленческом учете данные затраты иногда называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода. Периодические затраты представлены издержками непроизводственного характера, не связанными непосредственно с производственным процессом. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Первые предполагают расходы связанные с осуществлением продаж и поставок продукции, вторые – расходы по управлению предприятием.

Непроизводственные затраты характеризуются тем, что в результате затрат не будет выпущена продукция, и они имеют другой временной цикл списания.

Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые. По этому принципу построена классификация по экономическим элементам.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Наиболее ярким примером являются цеховые (общепроизводственные) расходы, в которые входят практически все элементы. Затраты необходимо детализировать в зависимости от экономической целесообразности и желания руководства. Когда доля затрат относительно мала, его выделение не имеет смысла. Например, на предприятиях с высокой степенью автоматизации зарплата с начислениями составляет в структуре себестоимости менее 5%. На таких предприятиях, как правило, не выделяют прямую зарплату, а объединяют ее с расходами по обслуживанию и управлению производством в отдельную статью, называемую «добавленные затраты».

Цель рассмотренной классификации заключается в накоплении информации по двум основным направлениям:

- по отдельному продукту - оценка стоимости запаса;
- по центрам ответственности - контроль за уровнем затрат

3. Классификация производственных затрат для принятия решений и планирования

Для принятия решений и планирования необходима соответствующая информация об издержках. Процесс принятия решений формирует требования к информации и определяет порядок использования элементов метода управленческого учета: группировку и обобщение затрат, прогнозирование, моделирование, внедрение и анализ.

Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых доходах и расходах.

Важным моментом выбора классификации затрат является их группировка на переменные и постоянные. Постоянными называются затраты, абсолютная величина которых не зависит от изменения объема выпуска продукции (расходы на содержание зданий, амортизация, заработная плата работников управления и др.). Постоянные расходы на единицу продукции уменьшаются (увеличиваются) при увеличении (уменьшении) объема производства.

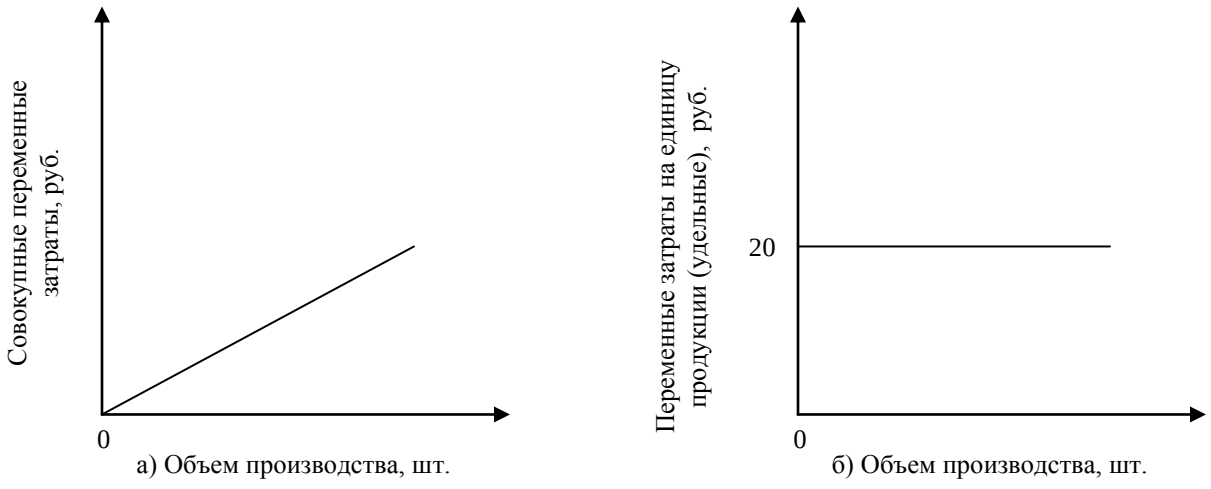

Рис. 1 Динамика совокупных (а) и удельных (б) переменных затрат

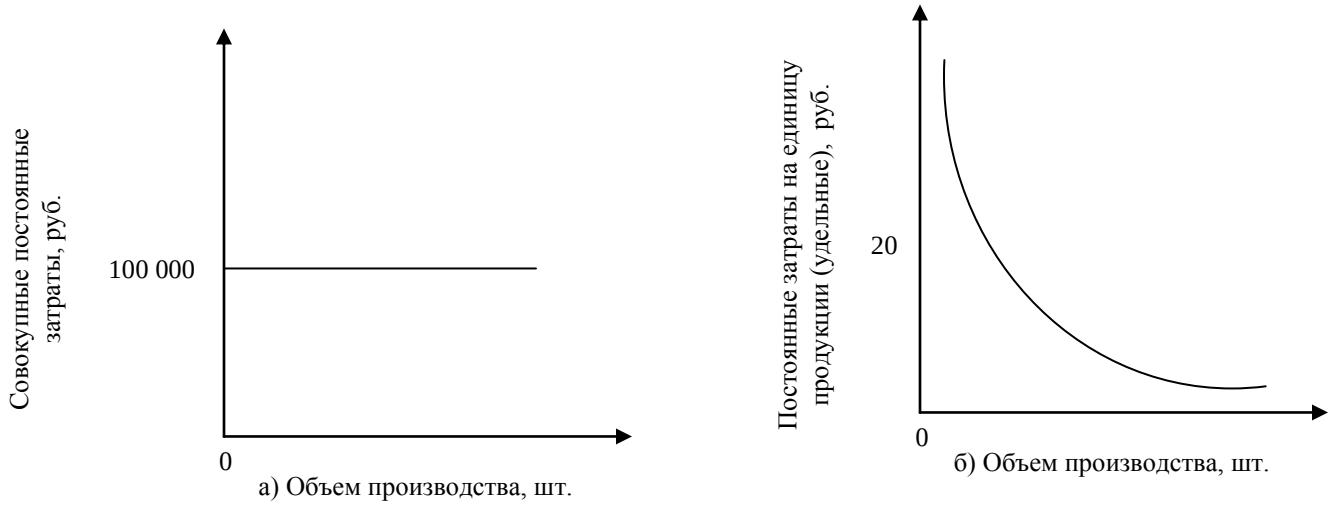

Рис 2. Динамика совокупных (а) и удельных (б) постоянных затрат

Они характеризуют динамику затрат в зависимости от колебаний объема производства, используются для составления смет на предстоящий период.

К переменным относят затраты, размер которых находится в прямой зависимости от уровня (объема) производственной деятельности (затраты на сырье и основные материалы, энергию для технологических целей, основную заработную плату производственных рабочих и пр.).

К непроизводственным переменным затратам можно отнести расходы на упаковку готовой продукции, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продажи. Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода называют постоянными производственными затратами (аренда производственных площадей, амортизация основных средств, производственного назначения).

Для описания поведения переменных затрат используется специальный показатель – коэффициент реагирования затрат (Крз). Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается пи формуле Крз= У/Х ,

где У – темпы роста затрат, %

Х – темпы роста деловой активности, %.

Нулевое значение коэффициента реагирования затрат свидетельствует о том, что мы имеем дело с постоянными затратами.

Разновидностью переменных затрат являются пропорциональные затраты. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия (коэффициент равен 1).

Другим видом переменных затрат являются дегрессивные затраты, темпы их роста отстают то темпов роста деловой активности (коэффициент больше 0 но меньше 1).

Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называют прогрессивными затратами (коэффициент больше 1).

Провести четкое разделение затрат на переменные и постоянные в учете практически невозможно, так как некоторые из них являются полупостоянными и полупеременными, например, соответственно затраты на содержание и эксплуатацию оборудования и др. В таких случаях их называют условно-постоянными или условно-переменными.

Деление затрат на постоянные и переменные важно в выборе системы учета и калькулирования, анализе и прогнозировании. Рассматриваемое деление лежит в основе расчетов критической точки объемов производства, анализе порогов рентабельности, конкурентоспособности, ассортимента продукции и, в конечном счете, для выбора экономической политики предприятия.

Вмененные - это расходы, которые учитываются при принятии решений, они возникают в случае ограниченности ресурсов. Вмененные затраты называют "воображаемыми", их добавляют при принятии решений, но реально в будущем их может и не быть. Они характеризуют возможности по использованию производственных ресурсов, которые либо потеряны, либо ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения, ресурсы не ограничены, вмененные затраты равны нулю.

Инкрементные (приростные) затраты и доходы являются дополнительными и возникают в случаях изготовления какой-то партии продукции дополнительно. К примеру, если в результате какого-решения увеличиваются постоянные затраты (выплачивается премия за ускоренное производство продукции), то эти затраты называют инкрементными. Если принятое решение о дополнительном выпуске не влечет за собой увеличения абсолютной суммы постоянных затрат, то инкрементные затраты равны нулю.

Маргинальные (предельные) затраты и доходы - это также дополнительные затраты и доходы, но в расчете не на весь выпуск, а единицу продукции. В этом и заключается их отличие от инкрементных затрат и доходов.

Безвозвратные затраты – это истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант не способен откорректировать. Другими словами, это произведенные заранее затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Они не учитываются при принятии решений.

Планируемые и непланируемые затраты. Планируемы – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции.

Непланируемые – затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции. При использовании метода учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости бухгалтер – аналитик имеет дело с непланируемыми затратами.

Процесс принятия решения управленческого решения предполагает сравнение между собой несколько альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Когда рассматривается большое количество альтернатив, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решения усложняется. Поэтому целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь те которые меняются от варианта к варианту. Затраты в этом случае подразделяют на релевантные (принимаемые в расчет) и иррелевантные. Такое деление затрат необходимо для принятия решений о цене реализации, расформировании сегментов рынка, об увеличении объемов продаж.

Практика показывает, что в разных ситуациях одни и те же затраты могут выступать как релевантные, так и иррелевантные. Например, закуплены материалы, которые оказались излишними. Эти материалы не могут быть израсходованы или проданы, поэтому независимо от принимаемого решения их стоимость будет одинакова, т. е. они являются иррелевантными затратами. В другой ситуации, когда материалы закупают для производства какого-либо изделия, анализируются их стоимость, номенклатура и т.д.-

затраты на материалы здесь являются релевантными. Материальные затраты в этом случае будут зависеть от принимаемого решения.

Следовательно, невозможно привести перечень релевантных затрат, он будет различен для каждого конкретного случая. Однако в каждой ситуации нужно руководствоваться принципом: релевантные издержки - это будущие издержки, которые изменяются в зависимости от выбранного варианта решения.

4. Классификация затрат в целях осуществления процесса контроля и регулирования

Затраты на производство есть не что иное, как расход производственных ресурсов предприятия по выпуску продукции. Управление затратами требует новых подходов к выбору группировки затрат, позволяющих организовать систему контроля и своевременно реагировать на негативные моменты роста затрат.

Под управлением затратами понимается комплексный процесс, охватывающий операции нормирования и планирования учета и анализа производственных расходов, контроль за процессом их формирования. Из этого определения можно сделать выводы об использовании двух подходов в контроле за затратами:

- сметный (бюджетный) метод контроля;
- нормативный учет затрат.

Здесь мы рассмотрим особенности классификации производственных затрат в системе контроля и регулирования.

В целях контроля и регулирования уровня затрат применяется их следующая классификация: регулируемые и нерегулируемые; эффективные и неэффективные; в пределах норм (сметы) и отклонений от норм; контролируемые и неконтролируемые.

Регулируемые - затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, величина которых зависит от степени их регулирования со стороны менеджера. В целом на предприятии все затраты регулируемы, но не все затраты могут регулироваться на низших уровнях управления. Например, администрация предприятия имеет право регулировать приобретение производственных запасов, нанимать людей на работу, организовывать отдельные производственные участки, цехи и т.д.

В то же время на такие затраты не влияет руководитель низшего звена управления. Затраты, на которые не влияет менеджер данного центра ответственности, называют нерегулируемыми со стороны этого менеджера. Так, мастер заготовительного участка не может влиять на затраты по оплате труда конструкторского отдела и т.п.

Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые предусмотрено в отчетах об исполнении сметы по центрам ответственности. Такое решение позволяет выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля за затратами подразделения предприятия.

Оценка управленческой деятельности строится и на классификации затрат на эффективные и неэффективные.

Эффективные - затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты. Неэффективные - расхода непроизводительного характера, в результате которых не будут получены, доходы, так как не будет произведен продукт; Неэффективные расходы - это потери на производстве. К ним относят потери от брака, простоев, недостачи незавершенного производства и материальных ценностей на общезаводских складах и цеховых кладовых, порча материалов и др. Обязательность выделения неэффективных расходов диктуется тем, чтобы не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

Деление затрат на расходы в пределах норм (сметы) и отклонений от норм применяют в текущем учете хода производства.

5. Объекты учета затрат и объекты калькулирования

Система учета затрат и калькулирования организуется на каждом предприятии по-разному. В любых условиях и при любых особенностях она зависит от выбора объектов учета затрат и объектов калькулирования. В свою очередь, объекты учета и калькулирования определены целями управления.

Объект учета затрат – это признак, согласно которому производят группировку производственных расходов для целей управления себестоимостью. В многоцелевой учетной системе выделяют две группы объектов учета: центры ответственности и единицы продукции. В этом случае номенклатура объектов учета затрат может включать: места возникновения затрат (предприятие, производство, цехи, участки, стадии, переделы, процессы), центры ответственности, статьи издержек (имеют разную классификацию в зависимости от цели управленческого учета), факторы производственной деятельности (виды ресурсов: средства труда, предметы труда, рабочая сила, а также затраты на организацию и обслуживание производства, расходы на управление),виды и группы однородной продукции (заказы, полуфабрикаты, готовые изделия, бригадокомплекты, группы однородных продуктов).

На выбор объектов учета затрат существенное влияние оказывают особенности технологии производства, тип организации производства, структура управления предприятием, технические параметры вырабатываемой продукции, степень внутренних хозрасчетных отношений и др. характеристик различны и потому номенклатура объектов учета затрат раз; разрабатывается индивидуально каждым предприятием.

В добывающей промышленности (например, угольной) объектами учета затрат выступают: виды производств – основное, вспомогательное; места возникновения затрат и центры ответственности - структурные подразделения, отражающие производства и организационно-хозяйственную структуру шахт угольных разрезов; способы добычи - подземный (шахты) и крытый (угольные разрезы); производственные процессы, транспортировка и т.д.; калькуляционные расходы и элементы затрат.

В комплексных производствах, где продукция в процессе своего изготовления в установленной последовательности проходит через все этапы производства (технологические стадии, фазы), а производственные издержки определяются при помощи технических расчетов и специальных приборов; по каждому обособленному переделу объекты учета затрат представлены обособленными частями общего производства, отдельным производственным процессом (химическая, цементная, нефтехимическая промышленность, производство минеральных удобрений и др.) производствах, где продукция производится на отдельных установках (газо- и нефтеперерабатывающие, химические, лакокрасочные и др. производства) или на обособленных агрегатах (черная и цветная металлургия, целлюлозно-бумажная промышленность и др.) в качестве объектов учета затрат приняты каждая установка, агрегат или их однотипные группы.

В производствах обрабатывающей промышленности с предварительным изготовлением деталей и последующим их сочленением в узлы, сборочные соединения (машиностроение, инструментальное производство и др.) объектами учета затрат выступают изделия, заказы, группы однородных изделий.

Общим для всех отраслей является выделение в качестве объектов учета затрат степени использования ресурсов прямых материальных и трудовых затрат в производстве; расходы на организацию и обслуживание производственных процессов, затраты та управление.

Информация, сгруппированная по объектам учета затрат, должна отвечать требованиям управления и служить основанием для расчленения издержек между незавершенным производством и готовой продукцией и для калькулирования как всего выпуска, так и отдельных продуктов.

Объект калькулирования - это вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг определенной потребительной стоимости.

Обоснованная номенклатура объектов калькулирования является непременным условием достоверности калькуляций, обеспечивает необходимую информацию о себестоимости продуктов, определяет структуру калькуляционного учета.

Номенклатуру объектов калькулирования разрабатывают на каждом предприятии с учетом типа производства, ассортимента продукции, ее сложности, уровня унификации деталей и узлов в изделиях и других признаков, характеризующих принадлежность затрат. Нередко объект калькулирования называют носителем затрат.

В добывающей промышленности и энергетике отсутствует незавершенное производство и, как правило, выпускается один вид продукции, накладные расходы имеют небольшой удельный вес и потому объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования - видом продукции. Это относится к изготовлению единичных экземпляров, небольших серий, отдельных видов изделий в массовых производствах, выполнению разовых заказов, опытно-экспериментальных и однородных работ.

Отрасли машиностроения, легкой промышленности, черной и цветной металлургии, строительных материалов, резинотехнических изделий характеризуются большой номенклатурой продукции, значительным уровнем унификации отдельных частей изделий между собой. Эти отрасли укрупняют калькуляционные объекты по признаку однородности выпускаемых изделий. Однородными считают виды продукции, которые характеризуются общностью технологии, конструкции, наличием общих деталей, узлов и полуфабрикатов, вырабатываемых из однородного сырья и материалов, примерно одинаковым уровнем материалоемкости и трудоемкости.

6. Учет и распределение накладных расходов

Деление расходов на основные и накладные служит основой для оценки деятельности подразделений и тесно связано с процессами планирования, учёта, анализа, контроля и регулирования производственной деятельности.

К накладным относятся все расходы предприятия, кроме прямой заработной платы и прямых материальных затрат, вызваны подготовкой, организацией, обслуживанием и управлением. Накладные расходы подразделяются на группы: общепроизводственные и общехозяйственные.

Производственные накладные расходы - это расходы на организацию, обслуживание и управление производством. Они возникают в производственных подразделениях - участках, цехах, производствах, переделах. Назначение, характер и функциональная роль этих затрат связаны непосредственно с производством. В состав производственных накладных расходов входят расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и цеховые расходы на управление и содержание зданий, сооружений производственного назначения и др. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования по отношению к производству являются основными, так как без машин и оборудования невозможен процесс производства. Однако они не могут быть отнесены к прямым затратам на продукцию, производственный процесс, заказ. Например, расходы на профилактические осмотры оборудования, текущий ремонт оборудования. Между тем некоторые статьи этих расходов могут быть отнесены к прямым, если объектом учета является заказ, на выполнение

которого полностью задействовано оборудование данного производственного подразделения или участка.

Расходы на управление производством объединяют заработную плату и отчисления на социальные нужды производственно-диспетчерского аппарата и административно-управленческого аппарата цехов, производственных подразделений; траты на подготовку и организацию производства; амортизацию, содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря используемых: для производственных нужд и хранения полуфабрикатов собственного производства; затраты на обеспечение нормальных условий работы, на профориентацию и подготовку кадров и другие расходы на управление производственны подразделениями.

Общим для производственных накладных расходов является то, что обе группы состоят из комплексных статей, возникают в большей степени в производственных подразделениях, планируются и учитываются по местам их возникновения, контролируются бюджетно-сметным методом, распределяются косвенным путем между видами продукции и между готовой продукцией и незавершенным производством.

Непроизводственные накладные расходы вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению роли отличаются от производственных функций и функций организации производства.

Для целей создания системы контроля и исчисления прибыли, раскрытия факторов, влияющих на непроизводственные издержки, было бы целесообразно сгруппировать их по функциональному назначению, а внутри них -• по элементам затрат.

Выбранное направление классификации затрат позволяет локализировать расходы по местам их возникновения, раскрывает содержание затрат по службам предприятия и создает возможности их распределения и перераспределения как по отношению к видам продукции, так и на производственные расходы и содержание рабочей силы и т.п. Например, к расходам по техническому управлению относят содержание работников технических служб, их заработную плату и отчисления на социальные нужды, амортизацию, затраты на содержание и ремонт зданий и сооружений, занимаемых техническими службами; содержание общезаводских лабораторий; износ инвентаря и расходы на восстановление; расходы на изобретательство, технические усовершенствования и др. Часть этих расходов можно прямо отнести к видам продукции - изобретательство, технические усовершенствования конструкций изделий; другая часть имеет отношение к отдельным производственным подразделениям и распределяется вместе с производственными накладными расходами.

Как и все другие затраты предприятия, накладные расходы рассматриваются в управленческом учете в зависимости от целей управления.

Прежде всего, важен порядок распределения производственных накладных расходов для оценки материально-производственных запасов, т.е. распределения между готовой продукцией и незавершенным производством и видами продукции.

В международной практике управленческого учета распределение производственных накладных расходов происходит в несколько этапов:

Первый - распределение накладных расходов между основными производственными и обслуживающими подразделениями. Его цель - выбрать метод, имеющий наиболее тесную причинно-следственную связь с формированием себестоимости.

Распределение должно быть связано с прибылью, полученной каждым подразделением.

На втором этапе перераспределяют накладные расходы обслуживающих подразделений на производственные в соответствии с долей услуг, которую получили подразделения-потребители от обслуживающих подразделений-поставщиков. Например, в ремонтно-механическом цехе (РМЦ) регистрируется время по техническому обслуживанию

производственных подразделений. Данные затрат временя на проведение работ служат основой для оценки услуг РМЦ, оказываемых производственным подразделениям.

Распределение накладных расходов усложняется, когда обслуживающие производства оказывают друг другу взаимные услуга. Обычно в таких ситуациях не изменяют механизма распределения, оценивая взаимные услуги по стандартной (нормативной) себестоимости.

Третий этап включает процедуры выбора метода и расчет ставок распределения накладных расходов для каждого подразделения. Основная цель - распределение расходов на заказы и виды продукции, производимые в различных подразделениях.

Здесь предлагаются два подхода:

1. Расчет единой общезаводской ставки распределения накладных расходов. Ставку рассчитывают по предприятию в целом вне зависимости от того, в каких подразделениях выполнялся заказ. В таких случаях идет необоснованное перераспределение затрат между подразделениями. Затраты одного подразделения покрываются за счет другого. Единую ставку целесообразно использовать только в производствах с одинаковыми затратами времени на все работы, выполненные во всех подразделениях и относящиеся к одному заказу.
2. Расчет ставки распределения для каждого подразделения. Общая сумма накладных расходов по отдельным подразделениям делится на базу распределения. Базой распределения по заказам и изделиям может выступать: а) нормированное машинное время для выполнения работ, процессов (станко-часы); б) нормированное время выполнения ручных работ (нормо-часы); в) масса (вес) изделий, материалов, полуфабрикатов и т.п.

Ставка рассчитывается следующим образом:

Производственные накладные расходы / время работы станков или работы основных производственных рабочих.

Четвертым заключительным этапом распределения накладных расходов является распределение их по заказам.

Это что касается фактических затрат. Но кроме этого, рассчитывается нормативная ставка накладных расходов, на основе годовой суммы накладных расходов и данных о производственной деятельности. Использование метода возмещения предполагает, что нормативная величина накладных расходов не будет иметь значительных отклонений от фактических. Полученные отклонения рассматривают как расходы периода и относят в конечном счете на результат.

Тема 3. « Калькулирование»

План

1. Роль калькулирования в управлении производством
2. Фактический и нормативный методы учета затрат и калькулирования
3. Система позаказного учета затрат на производство
4. Попередельный метод учета затрат
5. Характеристика попроцессного метода учета себестоимости
6. Калькулирование себестоимости по системе «Стандарт-кост»
7. Система учета затрат «Директ-костинг»

1. Роль калькулирования в управлении производством

Калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). Задача калькулирования – определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, т.е. продукции, предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством.

Функционировавшие ранее калькуляционные системы преследовали одну цель – оценить запасы готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства, что необходимо для внутрипроизводственных целей и для составления внешней отчетности, а также для определения прибыли. Несмотря на важность этой задачи, прежние системы калькулирования не содержали информации, пригодной для решения многих управленческих задач.

Современные системы калькулирования более сбалансированы. Содержащаяся в них информация позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;
- целесообразность обновления действующей технологии и станочного парка;
- оценка качества работы управленческого персонала.

Современное калькулирование лежит в основе оценки выполнения принятого предприятием или центром ответственности плана. Оно необходимо для анализа причин отклонений от плановых заданий по себестоимости. Данные фактических калькуляций используются для последующего планирования себестоимости, для обоснования экономической эффективности внедрения новой техники, выбора современных технологических процессов, проведения мероприятий по повышению качества продукции, проверки проектов строительства и реконструкции предприятий: По результатам калькулирования можно принять решение о проведении ремонта самостоятельно или с использованием услуг сторонних организаций.

Наконец, калькулирование является основой трансфертного ценообразования. Трансфертная (внутренняя) цена применяется при коммерческих операциях между подразделениями одного и того же предприятия. Наибольшую актуальность вопросы формирования трансфертных цен имеют при наличии права у подразделения предприятия самостоятельно выходить на внешних покупателей. В этом случае от правильного формирования трансфертной цены будет зависеть общее финансовое положение организации.

Таким образом, производственный учет и калькулирование является основными элементами системы управления не только себестоимостью продукции, но и производством в целом.

Калькулирование может осуществляться как в рамках учетной системы (упорядоченный регулярный процесс), так и по требованию (например, сбор и измерение затрат, связанных с заменой оборудования). Конечно, постоянное калькулирование - более дорогостоящее, чем проводимое время от времени, и решение о том, насколько детализированные данные должны поступать из системы производственного учета на регулярной основе, принимается исходя из сопоставления затрат и доходов.

Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными

принципами, соблюдение которых необходимо в системе бухгалтерского финансового учета. Однако и в управленческом учете их, как правило, придерживаются.

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство**.**

Для отдельных отраслей промышленности, а также ряда отраслей сферы материального производства с учетом их особенностей разработаны и утверждены специальные отраслевые рекомендации по планированию и учету себестоимости. Так, для предприятий торговли Комитетом РФ по торговле по согласованию с Министерством финансов РФ 20 апреля 1995 г. утверждены Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания № 1-550/32-2. В издательской деятельности руководствуются инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях издательской деятельности, утвержденной приказом Министерства печати и информации РФ от 28 декабря 1993 г. № 259.

2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают. Объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. Местом возникновения затрат в управленческом учете называют структурные единицы и подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цехи и т.п.).

Под объектом калькулирования (носителем затрат) понимают виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации на рынке.

В добывающих отраслях промышленности при отсутствии незавершенного производства (например, в энергетической, газовой, нефтяной и т.д.) объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования (носителем затрат). То же наблюдается на предприятиях с индивидуальным характером производства (например, предприятия тяжелого машиностроения), а также в организациях, работающих по системе заказов (предприятия бытового обслуживания, ремонтные мастерские, аудиторские фирмы и т.д.). В тех производствах, где технологический процесс делится на ряд стадий (переделов), такого соответствия не наблюдается. Например, в текстильной отрасли объектами учета затрат становятся отдельные переделы - прядение, ткачество, отделка, а объектом калькулирования - готовая продукция, т.е. ткань. Другими словами, выбор объекта учета затрат зависит от технологических особенностей производства, специфики производимой продукции.

Выбор калькуляционной единицы зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции (оказываемых услуг, выполняемых работ). Могут использоваться натуральные единицы (штуки, тонны, метры и т.д.); условно-натуральные единицы (например, в обувной промышленности - 100 пар обуви определенного типа, в литейном производстве - тонна литья определенного вида, в консервной промышленности - условные банки); единицы времени (часы, машино-часы, человеко-дни); единицы работы - одна тонна перевезенного груза. Из этого множества калькуляционных единиц для калькулирования используется один измеритель, который рассматривается как основной. Условно-натуральные единицы могут применяться при калькулировании промежуточных продуктов.

3. Выбор метода распределения косвенных расходов чрезвычайно важен для правильного расчета себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Он производится предприятием самостоятельно, записывается в учетной политике и является неизменным в течение всего финансового года.

4. Разграничение затрат по периодам.

При этом необходимо руководствоваться принципом начисления. Его сущность состоит в том, что операции отражаются в бухгалтерском учете в момент их совершения и не увязываются с денежными потоками. Доходы и расходы, полученные (понесенные) в отчетном периоде, считаются доходами и расходами этого периода независимо от фактического времени поступления (или выплаты) денежных средств. Доходы и расходы, не относящиеся к отчетному периоду, не признаются доходами (расходами) отчетного периода, даже если деньги по ним поступили или перечислены в данном периоде.

5.Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям. Данный принцип нашел свое отражение в Законе РФ «О бухгалтерском учете» (ст. 8, п. 6) и в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

6. Выбор метода учета затрат и калькулирования.

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. Иными словами, это совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления калькуляционных единиц. Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования пока не существует. Тем не менее их можно сгруппировать по трем признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами. По полноте учета затрат различают калькулирование полной и неполной себестоимости. По объектам учета затрат – попроцессный, позаказный, попередельный методы учета затрат. По оперативности учета и контроля затрат различают учет фактической себестоимости и учет нормативных затрат.

2. Фактический и нормативный методы учета затрат и калькулирования

Независимо от множества объектов учета затраты можно исследовать двумя методами - фактическим и методом учета нормативных затрат.

Учет фактических затрат - это метод последовательного накопления данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам.

Нормативный метод учета предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат. Фактические затраты определяются алгебраическим сложением затрат по нормам и отклонений от них. Пользуясь этим методом, бухгалтер имеет дело с нормативной себестоимостью и отклонениями от нее.

Оба метода направлены на выявление и отражение в конечном счете фактической себестоимости продукции, но первый - путем непосредственного учета затрат, а второй - через отклонения от норм.

Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости, как правило, является традиционным и наиболее распространенным на отечественных предприятиях.

Учет фактических затрат на производство строится на таких принципах, как: полное и документально оформленное отражение первичных затрат на производство в системе счетов бухгалтерского учета; учетная регистрация их в момент возникновения в процессе

производства; локализация затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат; отнесение фактически производственных затрат на объекты их учета и калькулирования; сравнение показателей с плановыми. Применение этого метода позволяет в коне счете определить фактическую (или «историческую») себестоимость.

Еще в начале XX в. данный метод начал подвергаться критике со стороны ученых-экономистов. Так, Г. Эмерсон затрагивал этот вопрос в своей книге «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». В главе, касающейся учета себестоимости, автор подчеркивал медлительность учёта при такой системе, а также ошибочность получаемых данных о себестоимости как следствие «смешения производственных с привходящими (случайными) расходами, которые не имеют даже самого отдаленного отношения к себестоимости». По мнению экономиста, основной недостаток учета фактической себестоимости состоит в том, что этот учет не имеет никакой ценности в качестве орудия для устранения потерь.

Другими недостатками учета фактической себестоимости являются

• неоперативное обеспечение управляющего персонала информацией. Данные о стоимости изделий предоставляются лишь известное время по окончании периода, в течение которого выполнялся заказ;

• в отсутствие стандартов (норм) единственный способ использования бухгалтерских данных для анализа эффективности производства состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции с аналогичной предыдущей. При этом обычно трудно определить, была ли себестоимость предыдущей операции высока или нет;

• данная система не создает никаких предпосылок для четкого выявления основных факторов производства и не сосредоточивает внимание управляющих на его главных недостатках. Управляющие же не могут вникать во все производственные подробности и разбираться в соотношениях отдельных цифр;

• учет фактической себестоимости трудоемок, создает много лишней работы по регистрации хозяйственных фактов, а потому оказывается более дорогостоящим.

Однако основной недостаток этого метода в том, что, применяя его невозможно оперативно сигнализировать администрации о непроизводительных расходах труда и материалов, которые можно было бы устранить путем принятия экстренных мер.

Таким образом, учет фактических затрат исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства нарушений технологических процессов, изыскания и мобилизации внутрипроизводственных резервов

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат.

Норма - это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Нормативные калькуляции рассчитываются на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов. Они в свою очередь устанавливаются в соответствии с технической документацией на производство продукции (чертежами деталей и узлов, разработанными конструкторскими бюро) и образуют взаимосвязанную систему, которая регламентирует все стороны хозяйственной деятельности предприятия.

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в

нормативных калькуляциях. Нормы могут изменяться (как правило, снижаться) по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье. Системное документирование отклонений от норм позволяет устанавливать причины отклонений в момент их возникновения, тогда как при других методах, в частности при «историческом» подходе к калькулированию, причины и виновники отклонений если и выявляются, то после составления калькуляции себестоимости.

Схема бухгалтерских записей при использовании нормативного метода учета затрат и калькулирования следующая: здесь задействован счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету счета отражается фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство»). По кредиту отражается нормативная себестоимость произведенной продукции, сданных работ, услуг (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи»).

Как уже отмечалось, учет затрат ведется по установленным нормативам, отклонение фактических затрат от нормативных фиксируется отдельно. Отклонения фактических затрат от нормативных учитываются отдельно и относятся на себестоимость продукции. Информация о фактической себестоимости готовой продукции собирается по дебету счета 40.

Первого числа каждого месяца (или квартала) на счете 40 определяется отклонение фактической себестоимости от нормативной. На сумму выявленной экономии (фактическая себестоимость ниже нормативной) сторнируется себестоимость реализованной продукции. В случае перерасхода (фактическая себестоимость больше нормативной) делается дополнительная запись:

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

В случае экономии делается сторнировочная запись:

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж»
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

Счет 40 может применяться при обоих вариантах учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: по полной себестоимости или по ограниченной («усеченной») себестоимости.

Особенность счета 40 заключается не только в выявлении отклонений фактической себестоимости готовой продукции от нормативной (эти отклонения и ранее выделялись без выведения их на уровень синтетического учета), но и в том, что отклонения сразу списываются на себестоимость реализованной продукции. Как следствие, готовая продукция на складе оценивается по нормативной себестоимости. Такой порядок ведения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» создает реальные предпосылки для практического использования в российском учете системы «стандарт-кост» о которой речь пойдет далее.

Таким образом, основные принципы нормативного метода учета сводятся к следующему:

1. Предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии норм и нормативов.

Данный принцип может быть реализован лишь при наличии у предприятия нормативной базы, содержащей нормативные, сметные (бюджетные) показатели, рассчитываемые на основании первичной технологической, конструкторской, финансовой и административной документации и используемые для разнообразных нужд управления: определения нормативных сумм затрат на производственные и коммерческие процессы, лимитирования отпуска в производство и на хозяйственные цели материальных и топливно-энергетических ресурсов, расчетов фондов оплаты труда, численности персонала, смет расходов на содержание аппарата управления, проектов отпускных цен и т.п. Вместе с тем в отечественной практике действуют лишь отдельные фрагменты нормативной базы.

2.Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменений норм.

3.Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм.

4.Установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения.

5.Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Соблюдение такого алгоритма учета и расчетов хотя и является весьма трудоемким процессом, но при этом позволяет получить достоверную информацию о затратах, пригодную для последующего анализа и контроля

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

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

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

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

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

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

3. Система позаказного учета затрат на производство и калькулирования

Система позаказного учета и калькуляции себестоимости применяется в тех производствах, где затраты материалов на технологические цели, основную заработную плату производственных рабочих и общепроизводственные расходы легко можно соотнести с выпуском конкретной продукции или выполнением каких-либо услуг.

Объектом калькуляции является производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления.

Особенностями единичного типа производства являются:

- большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;

- технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления отдельных операций и деталей за рабочими местами;

- применение универсального оборудования и приспособлений;

- относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций;

- преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации;

- относительно длительный срок изготовления продукции.

Сферой применения позаказного метода учета являются мелкосерийные промышленные предприятия, выпускающую продукцию в незначительных количествах.

Организация системы позаказного учета производственных затрат возможна при определенных условиях производства. Главным условием является возможность выделить и индивидуализировать изготовление уникального или выполняемого по специальному заказу изделия или небольшой партии изделий и получить информацию не о средней, а об индивидуальной себестоимости единицы продукции. К производствам с такими условиями относят: строительство, самолето- и судостроение, турбостроение, полиграфию, производство мебели, выполнение научно-исследовательских, конструкторских, ремонтных работ, оказание аудиторских и консультационных услуг и другие производства мелкосерийного и индивидуального типа.

Индивидуальное производство характеризуется длительным циклом производства с подразделением на узкоспециализированное, и широкоспециализированное по отношению к выпускаемой продукции. При этом выпускаются неповторяющиеся или повторяющиеся непериодически изделия различных размеров - крупные, средние, мелкие. Продукция в большинстве случаев сложная, состоящая из большого числа наименований деталей, которые проходят в результате своей обработки значительное количество (от 100 и более) операций. Кроме того, к числу особенностей данного типа производства относится различие в трудоемкости изготовления и обработки деталей, поэтому нарастание объема выпущенной продукции будет происходить в течение отчетного периода интервалами. Сборка готовых изделий может также иметь отличия по длительности сборочных работ при бригадной организации труда или единичном: изготовлении и сопряжении деталей путем индивидуальной подгонки, а не по принципу взаимозаменяемости.

Унифицированные детали и узлы, а также нормализованные детали изготавливающиеся по размеру, но не по принадлежности к определенной машине, и потому часто сдаются на склад, а не передаются в сборочные или механосборочные цехи. Поступление предметов труда на данных производствах организуется по разовому, редко повторяющемуся, в некоторых случаях групповому видам движения материальных потоков с большим числом номенклатурных позиций.

Калькуляцию заказа производят по мере его окончания, затраты группируют, в карточке набора затрат. До завершения работ по заказу затраты представляют собой незавершенное производство. Себестоимость законченного заказа определяют нормированием затрат.

На практике производственные условия могут отличаться от рассмотренного классического варианта. Например, судостроение имеет длительный цикл производства с одновременным изготовлением частей судна. Параллельная технология изготовления не позволяет последовательно собирать затраты. В случае в дополнение к основному заказу открывают несколько внутренних заказов, число которых соответствует конструкционным элементам изделия. Принятый порядок обеспечивает локализацию, затрат по отдельным частям общего заказа. Кроме того, отдельные детали и узлы продукции некоторых отраслей машиностроения взаимозаменяемы до 60—70%. Предприятие открывает для таких деталей

и узлов отдельный, заказ, что локализирует затраты и дает возможность распределить по индивидуальным заказам.

Сводный учет затрат по заказам организуется по нескольким вариантам с помощью:

- контрольных счетов; раздельного учета;
- калькуляции себестоимости по контракту.

Контрольные счета - система учета, предусматривающая открытие счетов затрат и корреспондирующих с ними счетов и традиционном порядке финансового учета. Аналитические счета затрат представлены карточками набора затрат - "карточками заказов", на которых обобщают прямые затраты, косвенные затраты заносят по истечении отчетного периода по расчетам распределения. Карточку закрывают по мере выполнения всех работ, предусмотренных заказом. Все бухгалтерские записи производят в ведомостях, итоги переносят в счета главной книги.

Раздельный учет - система учета, предусматривающая отдельное открытие счетов в управленческом и финансовом учете, при этом в счетах затрат не делают записей о финансовых операциях. Этот вариант предусматривает дублирование записей в двух видах учета.

Калькуляция себестоимости по контракту - система учета и калькулирования крупных изделий с длительным циклом производства. Контрактом предусматриваются промежуточные выплаты производителю по этапам за выполненные работы. Сумма платежей определяется стоимостью реализованных работ, подтвержденных актом заказчика. По мере поступления платежей определяют затраты, которые необходимо включить в себестоимость реализованной продукции для расчета прибыли за данный период. Здесь же определяется величина неистекших издержек, т.е. себестоимость незавершенных и не сданных заказчику работ.

При использовании системы калькуляции по контракту рекомендуется придерживаться установленных для этой системы принципов:

1. Не рассчитывать прибыль на ранних этапах выполнения контракта - это низкая достоверность оценки доходов и затрат.
2. Проявлять осмотрительность - убытки, выявленные в отчетном периоде, должны быть отнесены к себестоимости реализованных работ этого же периода. Если ожидаются убытки, то их сумма включается в себестоимость реализованной продукции, после того как установлена вероятность убытков.

Например, создается резерв на оплату отпусков рабочих начислений, связанных с оплатой отпускных сумм.

Быть осмотрительным при значительных затратах на контракт, выполненный в пределах 35-85%.

Таким образом, система позаказного учета и калькуляции себестоимости характеризуется:

- концентрацией данных о расходах и отнесением затрат на отдельные виды работ или серии готовой продукции;
- изменением величины затрат по каждой завершенной партии, а не за промежуток времени;
- ведением в главной книге счета "Основное производство", по дебетовому остатку которого показывается величина незавершенного производства.

4. Попередельный метод учета затрат

Попередельное калькулирование используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда изделие проходит в определенной последовательности через все этапы производства, называемые переделами. В этом случае объектом калькулирования становится продукт каждого законченного передела. Сущность

данного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов.

Передел - это часть технологического процесса (совокупность логических операций), заканчивающаяся получением готового продукта, который может быть отправлен в следующий передел или реализован сторону. В результате последовательного прохождения исходного матери через все переделы получают готовую продукцию, т.е. на выходе из последнего передела имеем не полуфабрикат, а законченный продукт. Например, текстильное производство состоит из ряда переделов. Исходным сырьем ткацкого производства является хлопок-волокно, грязная и мытая шелк-сырец и другие материалы. Они поступают в I передел- прядение. Готовой продукцией этого передела является пряжа. Она передается в следующий передел-ткачество, на выходе из которого получают суровье (суровую ткань). Суровье поступает в III передел (отделку), где на ткань наносят нужный рисунок. Технологическая схема ткацкого производства:

ПРЯДЕНИЕ – ТКАЧЕСТВО – ОТДЕЛКА

В черной металлургии переделы - это выплавка чугуна (доменный выплавка стали (сталеплавильный цех), производство проката (прокатный цех Особенностями попередельного метода учета являются:

- организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;

- обобщение затрат по переделам безотносительно к отдельным заказам;

т.е. калькулирование себестоимости продукции каждого передела в целом;

- списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа;

- простота и экономичность: нет карточек учета заказов, отсутствует необходимость распределять расходы между отдельными заказами.

В промышленности применяются два метода сводного учета затрат: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

Учет затрат при бесполуфабрикатном варианте ведется без бухгалтерского перечисления себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из одного структурного подразделения в другое. Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах.

Данный метод предпочтительнее с точки зрения достоверности и точности калькулирования. Однако имеются недостатки данного метода:

- использование данного метода предполагает инвентаризацию незавершенного производства сразу во всех цехах, так как затраты на незавершенные продукты числятся в местах их изготовления до выпуска готовой продукции;

- этот метод не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой, что бывает необходимо при их продаже.

При полуфабрикатном варианте учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства, при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. При этом варианте себестоимость определяется по выпуску продукции каждого цеха (передела). При этом калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукция отдельных цехов, передаваемая другим цехам для обработки или сборки. Этот вариант используется на предприятиях, реализующих полуфабрикаты собственного производства на сторону. Здесь используется синтетический счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства». По дебету счета 21«Полуфабрикаты собственного производства» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов. По кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства»

отражается стоимоть полуфабрикатов, переданных для дальнейшей переработки, в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство», или проданным в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». Преимуществом данного метода является наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела.

Попередельное калькулирование применяется в отраслях промышленности с комплексным использованием сырья где производственный процесс характеризуется наличием отдельных стадий технологического цикла, с самостоятельной технологией и организацией производства, например в химической, нефтеперерабатывающей, цементной, металлургической, целлюлозно-бумажной, хлопчатобумажной и других отраслях. Поскольку перечисленные производства весьма материалоемки, производственный учет организуется таким образом, чтобы обеспечить контроль за использованием материалов в производстве. Наиболее часто применяются балансы исходного сырья, выхода продукта или полуфабриката, брака, отходов.

К этому методу учета затрат прибегают предприятия, изготавливающие различные изделия, если весь технологический процесс может быть разбит на постоянно повторяющиеся операции.

В условиях массового характера производства, когда номенклатура выпускаемой продукции невелика, также применяется попередельный метод учета. Особенностями производства массового типа являются:

- постоянство выпуска небольшой номенклатуры изделий в больших количествах;
- специализация рабочих мест на выполнении, как правило, одной постоянно закрепленной операции;
- значительное повышение удельного веса механизированных и автоматизированных процессов и резкое снижение ручных работ.

Одной из разновидностей организации массового производства является поточное производство, при котором обеспечивается строго согласованное выполнение всех операций технологического процесса во времени и перемещение предметов труда по рабочим местам в соответствии с установленным ритмом выпуска продукции;

Примерами поточных производственных линий являются автомобильные конвейеры, конвейеры на часовых, телевизионных заводах и т.п.

В условиях массового производства однородной продукции, как отмечалось выше, возможно практическое использование методов простой калькуляции.

В случае серийного производства, т.е. производства продукции сериями, партиями, как правило, существенны остатки незавершенного Производства на конец отчетного периода. И тогда перед бухгалтером-аналитиком стоит задача разделения затрат, накопленных в течение отчетного периода по дебету счета 20 «Основное производство», между готовой продукцией и остатками незавершенного производства на конец отчетного периода. В этом случае составляется калькуляция с пересчетом изготовленных полуфабрикатов в условно готовые изделия с применением усреднения как метода списания затрат на готовую продукцию. При этом все затраты, накопленные на счете 20 «Основное производство», делятся на условные единицы готовой продукции, произведенной в данном отчетном периоде.

Согласно этой методике, условная единица представляет собой набор затрат, необходимых для производства одной законченной физической единицы продукции. Она включает затраты основных материалов, заработную плату, общепроизводственные расходы.

Применение метода условных единиц предполагает, что для производства одной единицы законченной продукции требуется одна условная единица основных материалов и одна условная единица добавленных затрат.

5. Характеристика попроцессного метода учета себестоимости

Попроцессный метод применяется на предприятиях, вырабатывающих однородную продукцию и не имеющих незавершенного производства, полуфабрикатов и запасов готовой продукции. Производственные расходы за отчетный период составляют себестоимость всей выпущенной продукции (работ, услуг).

Система попроцессной калькуляции себестоимости применяется в тех производствах, где серийно или массово производят однообразную или приблизительно одинаковую продукцию, имеют непрерывный производственный цикл. Попроцессную калькуляцию затрат используют и те предприятия, технология которых предусматривает выполнение каждым производственным подразделением отдельной части производственного процесса, передвижение продукта от одной операции к другой до полной обработки. Последнее подразделение заканчивает производство и сдает продукцию на склад готовых изделий (СГИ). Затраты обобщают за определенный период времени по производственным подразделениям безотносительно к изделиям.

При отсутствии запасов готовой продукции применяется метод простой одноступенчатой калькуляции. Себестоимость единицы изделия рассчитывается делением себестоимости производства за определенный период на количество изделий, выпущенных за этот период, т.е. С=З/Х.

Однако, на предприятиях, производящих один вид продукции, при отсутствии полуфабрикатов собственного производства, но имеющих некоторое количество не проданной покупателю готовой продукции, применяется метод простой двухступенчатой калькуляции: С= Зпр /Хпр + Зупр /Хупр,

где С – полная себестоимость продукции;

Зпр – совокупные производственные затраты отчетного периода;

Зупр – управленческие и коммерческие расходы отчетного периода;

Хпр – количество единиц продукции, произведенной в отчетном периоде;

Хупр – количество единиц продукции, проданной в отчетном периоде.

Если же производственный процесс состоит из нескольких стадий, на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то пользуются методом многоступенчатой простой калькуляции. Расчет себестоимости единицы продукции ведется по формуле: С= Зпр1 / Х1 + Зпр2 / Х2+…+ Зупр / Хупр,

где Зпр1, Зпр2 – совокупные затраты каждого передела, руб.

Х1, Х2 – количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, штук.

К таким производствам относят химическую, нефтеперерабатывающую, текстильную, цементную и другие отрасли промышленности серийного и массового типа производства.

Серийное производство использует уточненные по сравнению с массовым методы оперативно-производственного планирования и детализированные по отношению к измерению готовой продукции планово-учетные единицы. На машиностроительном предприятии с поточным производством цехи и участки с серийным типом составляют значительную долю. В соответствии с этим рассмотрим более подробно системы оперативно-календарного планирования и оперативного учета, которые полностью повторяют производственный процесс и зависят от его особенностей.

Серийное производство характеризуется широкой номенклатурой изделий, состоящих из большого числа деталей, обрабатываемых на специализированном, или универсальном оборудовании, снабженном специальной оснасткой.

Цехи заготовительного производства, к которым относятся литейные, кузнечные, прессовые, специализируются по технологическому признаку и законченности производственного цикла. Так, литейные цехи и их участки специализируются по виду выплавляемых сплавов - серый чугун, ковкий чугун, стальное литье, цветное литье; по группам отливок - участки крупного, среднего и мелкого литья; по особенностям технологического процесса - литье под давлением, литье по выжигаемым или выплавляемым моделям и т.д.

Кузнечные цехи специализируются по технологическим признакам - свободная ковка, горячая штамповка, высадка; по группам деталей - тяжелые, средние и мелкие поковки; по группам оборудования - участки ковочных машин, ковка молотами или прессами, штамповка на молотах, прессах, прокатка на ковочных вальцах и т.д.

Основой организации производства прессовых цехов является предметно-технологический принцип с законченным производственным циклом; участки специализированы в зависимости от толщины прессуемого металла и видов оборудования - толсто-, средне- и тонколистовое штамповочное оборудование.

Производство нормализованных деталей обычно выделяется в самостоятельные цехи или отдельные участки. Нередко изготовление таких деталей сопровождается металлопокрытием.

Механосборочные и сборочные цехи могут быть организованы по поточной технологии на конвейерах или иметь стационарные сборочные участки, где сборка производится на стендах. Основные виды движения материальных потоков в этом случае - комплектное, групповое и порционное. Детали с участка на участок внутри цехов перемещаются свободно либо с помощью линий, механизированных и автоматизированных устройств, конвейерным или безрельсовым транспортом. Для хранения заготовок, поковок, отливок, штамповок перед обработкой или сборкой организуются склады ПДО, которые выполняют функции либо прицеховых складов, либо центральных с участками комплектования деталей. Межоперационные заделы хранятся в специально отведенных для этих целей местах: подвесная тара, подвесные склады, механизированные площадки, межоперационные кладовые и т.д.

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

В балансе детали, узлы, сборочные единицы и изделия приводятся в порядке возрастания номеров или в порядке комплектования. Остатки деталей на рабочих местах цехов, на складах и в кладовых показывают без указания тех операций, на которых остались полуфабрикаты. Балансовое обобщение по предприятию, используемое в основном для характеристики размеров и комплектности незавершенного производства и для сверки данных оперативного учета в цехах, обеспечивает системность в учете, которая служит гарантией предупреждения потерь при транспортировке, хранении, обработке и выпуске готовой продукции.

Ведение межцехового учета проводится в два этапа. На первом этапе выполняется учет движения деталей, сборочных единиц на основе приходно-расходных документов на складах и в кладовых ПДО. В результате выдается "Ведомость движения деталей, сборочных единиц по складу ПДО". По запросу могут разрабатываться ведомости "Суточная сводка поступления деталей и сборочных единиц на склад ПДО" и «Суточная сводка расхода (подачи) деталей, сборочных единиц из склада ПДО». Аналогично формируется информация о движении покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов.

На втором этапе выявляется дефицит деталей, сборочных единиц собственного производства и покупных на 2-4 дня. Дефицит рассчитывается путем сопоставления фактического наличия деталей на складах ПДО и полного накопительного их расхода на

основное производство с начала месяца по каждому наименованию с необходимой (плановой) потребностью данной детали с начала месяца.

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

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

Собственные прямые затраты и общепроизводственные расходы данного цеха делят на количество пересчитанных единиц, лученные результаты в последующих этапах используют для счета суммы затрат по дебету счета "Основное производство".

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

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

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

В составе пятого этапа калькулирования основными учетными процедурами являются; учет выхода готовой продукции предприятия; подсчет по балансам условных единиц незавершенного производства по местам хранения (нахождения); оценка готовой продукции и незавершенного производства. В качестве базы при распределении затрат между готовой продукцией и незавершенным производством выступает себестоимость единицы условной продукции цеха, рассчитанная на уровне четвертого этапа калькулирования, количество единиц готовой продукции и оставшейся незаконченной.

6. Калькулирование себестоимости по системе «стандарт-кост»

Система «стандарт-кост» для отечественного учета является новым методом, хотя ее зарождение связано с началом 20 века. Исторически «стандарт-кост» явился прообразом отечественной системы нормативного учета. Смысл системы «Стандарт-кост» заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не сущее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача, которую ставит перед собой данная система, - учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других расходов, связанных с изготовлением какой-либо продукции или полуфабрикатов. Причем установленные нормы нельзя перевыполнить. Это означает, что она была установлена ошибочно.

Система учета себестоимости может влиять на повышение доходности предприятия по трем направлениям:

1) выявление устранимых потерь (неблагоприятных отклонений), снижающих прибыль предприятия;

2) предоставление менеджерам точных данных о себестоимости производства, на основании которых отдел сбыта может планировать объем продаж и устанавливать оптимальные цены;
3) минимизация учетной работы, связанной с калькулированием.

Для исчисления себестоимости единицы продукции, установления цен, оперативного управления и контроля за затратами, стали разрабатываться и использоваться нормативы материальных и трудовых затрат.

Разработка норм-стандартов, составление стандартных калькуляций до начала производства и учет фактических затрат с делением отклонений от стандартов, систематизированных как совокупность, получили название системы «стандарт-кост»

Стандарт - количество необходимых для произволе единиц продукции материальных и трудовых затрат, или заранее исчисленные материальные и трудовые затраты на производство единицы продукции, услуг, работ; "Кост" - это денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции.

К достоинствам системы «стандарт-кост» относят: обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство реализацию изделий; установление цены на основе заранее численной себестоимости единицы продукции; составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и причинах их возникновения.

Ожидаемые затраты определяют на основе стандартов (норм и нормативов), рассчитанных внутри фирм. Эти стандарты основой функционирования системы и раскрывают ее содержание. Всю совокупность стандартов делят на следующие группы:

I. В зависимости от принимаемого в расчет уровня цен:

Идеальные: предполагают наиболее благоприятные цены материалы, тарифы на услуги, ставки на оплату труда и сметные ставки накладных расходов.

Нормальный: рассчитывается по средним в течение экономического цикла ценам.

Текущие: предусматривают расчет на основе цен определенного учетного периода как ожидаемых, так и действующих в этот период.

Базисные: устанавливаются в начале года и в течение года остающиеся неизменными. Обычно они применяются для исчисления индекса цен.

2. От уровня использования мощности:

Теоретические: достижимые предприятием при хорошем или идеальном их исполнении. Они являются целью предприятия, основаны на полном использовании мощности, нормированной величине времени отдыха, не предусматривают затрат времени на брак, простои, порчу.

Прошлого среднего исполнения: рассчитываются по статистическим данным и включают уже затраченное время на брак, простои и порчу; т.е. все недостатки предыдущего периода.

Нормального исполнения: предусматривают ожидаемый средний уровень напряженности норм в будущем периоде.

3. От объема выпуска продукции:

Объем выпуска продукции имеет первостепенное влияние на подходы к разработке стандартов.

Теоретические: предопределены теоретической мощностью предприятия. Они либо недостижимы, либо достижимы в разовом порядке.

Практические: достигаются предприятием при хорошем исполнении, они близки по своему уровню теоретическим стандартам при хорошем исполнении, основаны на реально достижимом уровне выпуска и допускают неизбежные потери.

Нормальные: рассчитываются при достижимом уровне выпуска продукции исходя из средней величины высшего и низшего объема производства в течение цикла.

Ожидаемые: рассчитываются на основе конкретных условий производства при ожидаемом объеме выпуска продукции. Данная характеристика стандартов показывает, что в американских фирмах существуют разные подходы к установлению стандартов по статьям затрат. Однако при любом подходе принятые стандарты обобщаются в бухгалтерии в карты стандартной себестоимости до начала процесса производства. Карты составляют по изделию, заказу по производственным подразделениям, принимающим участие в изготовлении этого изделия, заказа другим важным моментом калькуляции себестоимости продукции по переменным затратам является связь калькуляции с анализом безубыточности производства, которая формирует информацию для расчета оптимального соотношения объема и затрат.

Сравнение нормативного метода учета затрат и системы «стандарт-кост» позволяет сделать следующие выводы:

1. Оба метода учитывают затраты в пределах норм.
2. Оба метода предполагают учет полных затрат.
3. В учете по методу «стандарт-кост» расходы сверх установленных норм относятся на виновных лиц или на результат финансово-хозяйственной деятельности и не включаются в затраты на производство, как при нормативном методе.

В условиях системы «стандарт-кост» изменение норм в текущем порядке не предполагается, при нормативном методе это возможно. В отличие от «стандарт-кост» система нормативного учета не сориентирована на процесс реализации (сосредоточена на производстве), а потому не позволяет обосновывать цены.

7. Система учета затрат «Директ-костинг»

К преимуществам выбора принципа калькулирования по переменным издержкам следует отнести его непосредственное влияние на установление цен на изделия, стимулирование производительности различных сегментов бизнеса.

Система директ-костинг развивается в соответствии с совершенствованием систем управления. Гибкость планирования и принятия управленческих решений потребовали ввода в систему директ-костинг бюджетов (смет) и заданий, анализа их исполнения. Особенностью современной системы директ-костинг является использование стандартов (норм) не только по переменным издержкам, но и по постоянным, в частности по переменной части постоянных накладных расходов. Стандартный директ-костинг есть средство достижения конечной цели предприятия - получение чистой прибыли

Повышение эффективности хозяйствования на любом этапе экономического развития страны является главной задачей. Это делает необходимым применение нормативной системы управления, как на уровне отраслей национального хозяйства, так и в рамках одного предприятия.

Калькуляция себестоимости по переменным издержкам обеспечивает контроль над постоянными издержками, за вложениями в получение прибыли каждого выпускаемого вида продукта, за соблюдением ассортимента выпуска продукции. Суть этой системы сведена к следующему: прямые затраты обобщают по видам готовых изделий, косвенные же затраты собирают на отдельном счете и списывают на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли. По переменным расходам оцениваются также запасы – остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство. Принципиальное отличие «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. При калькулировании полной себестоимости постоянные общепроизводственные расходы участвуют в расходах, при калькулировании по переменным издержкам они из расчетов исключаются. Общехозяйственные расходы также исключаются из калькулирования. Они

являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды изделий. В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно на уменьшение выручки от продаж:

Дт сч. 90 «Продажи» (себестоимость продаж)

Кт сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Однако в соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета метод «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Он применяется во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа и для принятия оперативных управленческих решений.

В условиях системы «директ-костинг» прямые производственные затраты с кредита счетов 10,70,69 собираются по дебету счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства». Переменная часть общепроизводственных расходов с одноименного счета 25 также списывается на счет 20 (23). Затраты, используя какую-либо базу распределения, в дальнейшем будут отнесены на соответствующие носители затрат, т.е. будут участвовать в калькулировании. Постоянная часть общепроизводственных издержек вместе с коммерческими и общехозяйственными расходами, рассматриваемыми как периодические, при этом варианте не включаются в себестоимость объектов калькулирования (носителей затрат), а списываются на уменьшение выручки от реализации продукции. Таким образом, применение системы «директ-костинг» на практике предполагает дифференцированный учет общепроизводственных расходов. Их следует разделить на переменную и постоянную части. К счету 25 открываются 2 субсчета: 25-1 «Общепроизводственные переменные расходы» и 25-2 «Общепроизводственные постоянные расходы». Оборот счета 25-1 в конце отчетного периода, распределяясь по носителям затрат, списывается на счет 20. Счет 25-2 закрывается счетом90 «Продажи» (субсчет себестоимость продаж).

Использование данной системы кардинально меняет не только отечественную концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Применяемая в рамках этого метода схема построения отчета о доходах (как правило двухступенчатая) содержит 2 финансовых показателя: маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль.

Маржинальный доход – это разница между выручкой от продажи продукции и ее неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным расходам. В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия. После вычитания из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель операционной прибыли.

Существует также понятие маржинальной себестоимости – это себестоимость дополнительной партии продукции (сверх основной партии).

В современных условиях управляющие должны знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от того, каков размер арендной платы за помещение или какова заработная плата у директора и его помощников. Поэтому одним из принципов управленческого учета является следующий: самая точная калькуляция не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции (работы, услуги). Система «директ-костинг» позволяет проводить эффективную политику ценообразования. В некоторых ситуациях при недостаточной загруженности производственных мощностей привлечение дополнительных заказов может быть оправданно даже в том случае, когда оплата за них не покрывает издержек по их выполнению. Снижать цену на такие заказы можно до определенного предела, называемого «нижней границей цены». Рассчитать значение границы позволяет система «директ-костинг».

Наконец, данная система позволяет существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко сократившегося числа затрат.

Тема 4. «Принятие управленческих решений»

План

1. Анализ безубыточности производства
2. Принятие решений по ценообразованию
3. Решения о реструктуризации бизнеса
4. Решения о капиталовложениях

1. Анализ безубыточности производства

Одной из важных задач бухгалтерского управленческого учета является сбор и обобщение информации, полезной для принятия менеджерами и высшим руководством предприятия правильных управленческих решений.

В настоящее время принимаемые руководством решения по развитию и организации производства и сбыта продукции, в большей степени нося интуитивный характер, и не подкрепляются соответствующими расчетами на базе информации управленческого учета. В лучшем случае отсутствие таких расчетов компенсируется богатым производственным и организаторским опытом руководителей предприятия.

Процесс принятия решения начинается с определения цели и задач, стоящих перед предприятием. От этого, в конечном счете, зависит отбор исходной управленческой информации и избранный алгоритм решения. Бухгалтерский управленческий учет обладает целым арсеналом приемов и методов позволяющих обрабатывать и обобщать исходную информацию.

На практике принятие решения предполагает сравнительную оценку альтернативных вариантов и выбор из них оптимального, в наибольше пени отвечающего целям предприятия. Для этого прежде всего необходимо иметь информацию об издержках по всем альтернативным вариантам, причем речь идет о затратах будущего периода. В ряде случаев в расчетах приходится учитывать и упущенную выгоду предприятия.

На базе информации управленческого учета решаются:

1) оперативные задачи;

- определение точки безубыточности;
- планирование ассортимента продукции (товаров), подлежащей реализации;
- определение структуры выпуска продукции с учетом лимитирующего фактора;
- отказ или привлечение дополнительных заказов;
- принятие решений по ценообразованию (имеет для предприятий особое значение в условиях конкурентной борьбы);

2) задачи перспективного характера, т.е. имеющие долгосрочное стратегическое значение:

- о капиталовложениях;
- о реструктуризации бизнеса;
- о целесообразности освоения новых видов продукции.

Решение подобных задач предполагает долгосрочное отвлечение собственных средств из оборота (иммобилизацию оборотных активов), в ряде случаев требует долгосрочного привлечения заемных ресурсов, а потому заслуживает особого внимания. Предприятие должно финансировать проект капитальных вложений лишь в том случае, когда доход по нему превышает доход от инвестирования свободных средств в ценные бумаги, обращающиеся на фондовом рынке. Приемы и методы бухгалтерского управленческого учета позволяют дать правильные рекомендации при решении подобного

рода проблем. Так, с помощью дисконтирования в системе управленческого учета определяют наиболее выгодные пути осуществления капитальных вложений.

Цель анализа безубыточности состоит в том, чтобы установить, что произойдет с финансовыми результатами при изменении уровня производственной деятельности (деловой активности) организации.

Анализ безубыточности основан на зависимости между доходами от продаж, издержками и прибылью в течение краткосрочного периода.

По существу анализ сводится к определению точки безубыточности (критической точки, точки равновесия) такого объема производства (продаж), который обеспечивает организации нулевой финансовый результат, т.е. предприятие уже не несет убытков, но еще не имеет и прибылей.

В системе бухгалтерского управленческого учета для вычисления точки безубыточности применяются:

1) математический метод (метод уравнения);
2) метод маржинального дохода (валовой прибыли);
3) графический метод.

Математический метод (метод уравнения). Для вычисления точки безубыточности сначала записывается формула расчета прибыли предприятия.

Выручка от продаж продукции (работ, услуг) - Совокупные переменные расходы - Постоянные расходы = Прибыль

или

Цена единицы продукции х X- Переменные расходы на единицу продукции х X - Постоянные расходы = Прибыль,

Затем в левой части уравнения за скобку выносится объем реализации *(X),* а правая часть - прибыль - приравнивается к нулю (поскольку цель данного расчета - в определении точки, где у предприятия нет прибыли):

X х (Цена единицы продукции - Переменные расходы на единицу продукции) - Совокупные постоянные расходы = 0.

При этом в скобках образуется маржинальный доход на единицу продукции. (Следует помнить, что маржинальный доход - это разница между выручкой от продаж продукции (работ, услуг, товаров) и переменными издержками.) Далее выводится конечная формула для расчета точки равновесия:

X= Совокупные постоянные расходы / Маржинальный доход на единицу продукции'

Пример. В качестве исходных, взяты данные организации, занимающейся оптовой торговлей сантехникой, закупаемой по импорту. Предположим, что реализуется только один вид комплекта сантехники.

Для простоты расчетов все расходы и продажные цены приведены без НДС, так как этот налог рассчитывается самостоятельно и не влияет на прибыль. Закупочная цена включает таможенные платежи и сборы. Ставки налогов с фонда оплаты труда и объема реализации принимаются приблизительно.

К переменным издержкам отнесены услуги банка по конвертации валюты и проценты по краткосрочным кредитам, поскольку они зависят от объема импортируемых товаров. Все остальные расходы считаем постоянными для определенного приемлемого диапазона товарооборота (масштабной базы).

Метод маржинального дохода (валовой прибыли) является альтернативным математическому методу.

В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные издержки. Вышеупомянутая организация так должна реализовать свою продукцию (товар), чтобы полученным маржинальным доходом покрыть постоянные издержки и получить прибыль.

Когда получен маржинальный доход, достаточный для покрытия постоянных издержек, достигается точка равновесия.

Альтернативная формула расчета имеет вид:

Совокупный маржинальный доход - Совокупные постоянные расходы = Прибыль.

Поскольку в точке равновесия прибыли нет, формула преобразуется следующим образом:

Маржинальный доход на единицу продукции х Объем реализации (шт.) =Совокупные постоянные расходы

Точка безубыточности = совокупные постоянные расходы/маржинальный доход на единицу продукции (шт.)

Для принятия перспективных решений полезным оказывается расчет соотношения маржинального дохода и выручки от продаж, т.е. определение маржинального дохода в процентах от выручки:

Маржинальный доход/выручка от продаж х 100%.

Необходимо учитывать, что расчеты справедливы лишь для определенной масштабной базы. Вне масштабной базы анализируемые показатели уже не считаются постоянными, и расчеты и выводы будут неправильными.

Продолжая анализ, можно определить кромку безопасности, которая показывает, насколько может сократиться объем реализации, прежде чем организация начнет нести убытки:

Кромка безопасности, % = планируемая выручка от продаж – точка безубыточности/ планируемая выручка от продаж х 100%

2. Принятие решений по ценообразованию

Среди целей бухгалтерского управленческого учета установление цены на производимую продукцию и оказываемые услуги имеет особое значение.

В условиях административных методов хозяйствования советскими экономистами неоднократно предпринимались попытки «сломать» затратный механизм ценообразования. Не является секретом, что в те времена цена являлась лишь производной от полной себестоимости продукции (работ, услуг). В промышленности механизм формирования цены был дующим: фактически сложившуюся полную себестоимость увеличивали на сумму запланированной прибыли (обусловленной желаемой рентабельностью данного изделия), прибавляли оборотные налоги и получали величину - оптовую цену.

Аналогичным образом поступали и в торговле, оперируя торговой надбавкой.

Продавцов мало занимали вопросы: удовлетворит ли покупателя: заявленная цена? Не залежится ли товар на складе? Не обанкротится ли организация. Ответственность за решение всех этих вопросов в то время несло государство.

В условиях рыночной экономики подходы к ценообразованию коренным образом меняются. Процесс ценообразования становится скорее искусством, чем наукой. Искусство определения цены заключается в возможности осознания положения на рынке в целом и в предсказании реакции потребителя на предлагаемый товар и его цену. Устанавливая цену, менеджер в первую очередь задумывается о том, будет ли спрос на его продукцию по предлагаемой цене. Если высока вероятность отрицательного ответа, то цена будет снижена до уровня, удовлетворяющего покупателя, с одновременным снижением издержек по производству данного продукта (работы, услуги).

В управленческом учете используют два термина: «долгосрочный нижний предел цены» и «краткосрочный нижний предел цены».

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую минимальную цену можно установить, чтобы покрыть полные затраты предприятия на производство и реализацию продукции. Этот предел соответствует полной себестоимости продукции.

Краткосрочный нижний предел цены - это та цена, которая способна покрыть лишь переменную часть издержек. Этот предел соответствует себестоимости, рассчитанной по системе «директ-костинг». Руководство российских предприятий, как правило, недооценивает значение данного показателя. В некоторых ситуациях при недостаточной загруженности производственных мощностей привлечение дополнительных заказов может быть оправданно даже в том случае, когда установленная цена не покрывает полностью издержек по их выполнению. Снижать цену на такие заказы можно до ее краткосрочного нижнего предела.

Пример. Предприятие производит калькуляторы и продает их оптом по цене 200 руб. за штуку.

Ниже приводится информация об издержках производства и обращения в расчете на один калькулятор (руб.):

прямые материальные затраты — 40
прямая заработная плата — 60
переменные косвенные расходы — 20
постоянные косвенные расходы — 50
коммерческие расходы (переменные)— 10
коммерческие расходы (постоянные) — 5
Итого: 185 руб.

Производственная мощность предприятия-15000 шт. калькуляторов в месяц. Фактический объем производства за месяц составляет 10 000 шт., т.е. мощности загружены не полностью и имеются резервы по дальнейшему наращиванию объемов производства.

Предприятие получает предложение подписать контракт на производство дополнительной партии калькуляторов (1000 шт.) по цене 170 руб. Стоит ли руководству предприятия принимать поступившее предложение?

На первый взгляд, должен последовать отрицательный ответ, ведь цена контракта (170 руб.) ниже полной себестоимости изделия (185 руб.)- Однако в данном случае ход рассуждений должен быть иным.

Поскольку речь идет о дополнительном заказе, все постоянные косвенные расходы уже учтены калькуляцией фактического выпуска продукции (10 000 шт.), т.е. заложены в себестоимость, а следовательно, и в цену производственной программы предприятия. Известно, что в рамках определенной масштабной базы постоянные расходы не меняются при колебаниях объемов производства. Поэтому подписание контракта не приведет к их росту.

Это в свою очередь означает, что, принимая решение в отношении дополнительного заказа, предлагаемую цену следует сравнивать с суммой переменных издержек, а не с полной себестоимостью продукции. В данном случае переменные издержки, необходимые для производства одного калькулятора, составляют 130 руб., цена контракта - 170 руб., следовательно, поступившее предложение выгодно предприятию. Каждый калькулятор, реализованный в рамках данного контракта, принесет предприятию прибыль в размере 40 руб. (170 - 130).

Управленческие решения подобного рода разрушают традиционные для отечественного калькулирования представления о том, что в основе цены непременно должна лежать полная себестоимость продукции.

3. Решения о реструктуризации бизнеса

Пройденные российской экономикой годы перехода к рынку высветили актуальность проблемы реструктуризации предприятий - их перестройки в целях обеспечения более эффективного распределения и пользования всех имеющихся у них ресурсов (материальных, финансовых). Реструктуризация предполагает осуществление мероприятий по приведению организационной структуры предприятия в соответствие с выбранной стратегией его развития. В соответствии со ст.57 Гражданского кодекса РФ [2] она, в частности, может проявляться в формах разделения и выделения, предполагающих разукрупнение (децентрализацию) производства.

Идея децентрализации бизнеса состоит в том, чтобы, оставаясь большой, действовать и управляться как малая или средняя компания. Статистика утверждает, что более крупные фирмы (до известного предела), как правило, оказываются более прибыльными. Крупный бизнес предпочтительнее и с точки зрения занятого в нем работника. Во-первых, крупная кок как показывает практика, более стабильна. (Малый бизнес хотя и предоставляет множество новых рабочих мест, но часто на непродолжительный срок.) Во-вторых, заработная плата за выполнение одной и той же на крупных предприятиях обычно выше, чем в малом бизнесе.

Следствием децентрализации производства является создание комплекса новых производственных единиц. Они могут функционировать как при отсутствии юридической самостоятельности, так и обладая ею.

Примером первого направления является создание филиалов и представительств предприятий или деление предприятий на самостоятельные стратегические бизнес - единицы (центры прибыли или инвестиций), взаимодействие между которыми основано на применении трансфертного образования.

В качестве примера децентрализации с созданием новой юридически самостоятельной бизнес -единицы можно привести образование малого предприятия на базе одного или нескольких отделов организации (и научно-исследовательской). В этом случае реализуются преимущества малого бизнеса: формируется конкурентная среда, возникают дополнительные рабочие места, рынок насыщается товарами и услугами, более эффективно используются местные сырьевые ресурсы и, наконец, расширяется потребительский сектор.

Все эти процессы влекут за собой необходимость перестройки сложившейся системы бухгалтерского учета. В трансформированном виде он должен обеспечить возможность четкого оперативного контроля на местах возникновения затрат, создать условия для проведения анализа причин возникновения отклонений от планируемых показателей и оперативного устранения данных отклонений. Все эти задачи могут быть решены лишь в рамках организации учета и отчетности, но центрам ответственности предприятия.

Опыт проведения децентрализации бизнеса накоплен как зарубежными, так и отечественными предприятиями. Однако у первых он несомненно богаче, так как страны с развитыми рыночными отношениями с необходимостью разукрупнения производства столкнулись намного раньше. С анализа этого опыта и начнем.

В хозяйственной жизни США описанные выше изменения пришлись на 50-60-е годы, когда переход от централизованного руководства к расширению прав и ответственности «центров прибыли» и «центров инвестиций» стал едва ли не всеобщим явлением.

Изменения в мировой экономике, обострение конкурентной борьбы выдвинули на первый план задачу повышения гибкости и маневренности производства, возможности оперативно реагировать на любые изменения, происходящие в рыночной среде, оттеснив собой проблемы роста эффективности производства. В этих условиях у крупных фирм появляется новая задача - правильно оценить оптимальный уровень вертикальной интеграции, по возможности ослабить его, предоставив хозяйственную самостоятельность своим структурным подразделениям.

Однако, как свидетельствует западный опыт, децентрализация бизнеса не принесет руководству желаемых результатов при отсутствии с его стороны предварительного маркетинга, т.е. деятельности по изучению рынка, управлению и регулированию производства, сбыта товаров и услуг, ориентированной на удовлетворение потребностей и осуществляемой на основе информации о конъюнктуре рынка.

Маркетинговые исследования являются основой для принятия решений по управлению и регулированию положения товара на рынке. Они оказывают непосредственное влияние на внешний вид и цену продукции, параметры производства и сбыта (размер и место продаж, каналы сбыта, поставщики, посредники и т.д.).

Таким образом, при принятии решения о реструктуризации бизнеса необходимо определить основные направления исследований.

1. Анализ перспектив развития предприятия. При этом определяются границы, в пределах которых компания может конкурировать на рынке, устанавливаются все виды деятельности, т.е. структура бизнеса.

Согласно теории американского экономиста, специалиста по стратегическому управлению М.И. Портера существуют четыре конкурирующих силы, влияющих на развитие бизнеса.

1. Поставщики. Организуя свою деятельность, компании нужно учитывать местонахождение своих поставщиков. Воздействие поставщиков на деятельность компании проявляется главным образом в ценах и качестве поставляемых товаров, в существующих условиях денежных расчетов. В ряде случаев при высокой материалоемкости производства и использовании в производственном процессе скоропортящегося сырья производство должно располагаться вблизи местонахождения сырья.

Степень влияния этого фактора определяется следующими обстоятельствами:

- отсутствием заменителей поставляемых материалов;
- важностью данного ресурса для предприятия-покупателя;
- размерами поставщика (крупной фирме проще диктовать свои условия, чем мелкой);
- удельным весом покупателя в структуре продаж поставщика (если этот удельный вес невелик, поставщик может повысить цену или снизить качество, не опасаясь потерять поставщика).

2. Клиенты и покупатели. Этот фактор требует от предприятия построения дистрибьюторской сети, минуя которую, нельзя выйти на рынок. Влияние клиентов и покупателей на деятельность компании заключается в необходимости снижения цен, повышения качества продукции (оказания услуг).

Степень влияния данного фактора зависит от:

- размера покупателя (клиента);
- уровня его информированности;
- важности продукции для покупателя и т.д.

3. Заменители. Данный фактор учитывает появление на рынке новых видов продукции, вытесняющих традиционные, выполняющих аналогичные функции ранее существовавших товаров (например, сок и газированная вода). Появление товаров-заменителей обостряет рыночную борьбу. Тем не менее существует ряд мер, помогающих конкурировать компании с товарами-заменителями:

- разработка новых моделей продукции;
- активная маркетинговая политика, включающая рекламу и другие методы продвижения товара;
- ценовая конкуренция, направленная на снижение цен;
- предоставление покупателям (клиентам) дополнительных услуг
- 4. Новые компании. Имеется в виду появление на рынке новых конкурентов,

никогда до этого не занимавшихся данным видом бизнеса. Конкуренция внутри отрасли обостряется при таких условиях, как:

- увеличение числа конкурентов;
- сезонный спрос на продукцию;
- наличие препятствий к снижению издержек;
- высокие выходные барьеры;
- развитость рынка, стабилизация или снижение объемов продаж всей отрасли.

Исследуя конкурентные силы, действующие на рынке, необходимо мнить о том, что технический прогресс в наше время может резко изменить расстановку этих сил.

2.Анализ входных и выходных барьеров для данного вида бизнеса.

Входные барьеры означают низкую или высокую возможность новых конкурентов войти в бизнес. Они, например, могут определяться

- потребностью в крупных единовременных капиталовложениях, связанных с необходимостью приобретения основных средств, разработкой и освоением новых технологий и т.п.), что особенно актуально для капиталоемких производств;
- ограниченностью доступа к ресурсам - актуально для материалоемких производств;
- необходимостью обладания патентами, лицензиями (имеет особое значение для наукоемких производств) и т.д.

Выходные барьеры означают высокую или низкую возможность выйти из бизнеса. Нельзя просто закрыть завод на ключ и уехать: необходимо продать оборудование, складские запасы и иное имущество, погасить обязательства. Так, торговая фирма имеет более низкий выходной барьер крупное текстильное предприятие. Предположительна такая ситуация когда в сегменте рынка, занимаемом компанией, высоки входные и низки выходные барьеры. Это позволяет получать высокий маржинальный доход при низком уровне риска. Обратная ситуация, характеризующаяся низкими входными и высокими выходными барьерами, напротив, означает получение низкого дохода при высоком уровне риска.

3. Анализ внутренней структуры бизнеса компании.

Его результатом станет разработка стратегии компании.

С точки зрения управленческого учета существует три вида стратегии: Стратегия низких цен, конечной целью которой является минимизация цен на готовый продукт, предлагаемый заказчику. Поэтому все управленческие решения, принимаемые в рамках этой стратегии, направлены на минимизацию издержек.

Стратегия высоких цен (дифференциация) ориентирует компанию на установление высоких цен. Принимаемые в рамках этой стратегии управленческие решения имеют целью удовлетворить особые, повышенные требования заказчика путем производства особо качественного или эксклюзивного продукта. Таким образом, акцент делается на качество продукции.

Смешанная стратегия предполагает использование элементов первых двух стратегий по отдельным группам товаров. Для каждой группы товаров определяется свободная ниша рынка, в соответствии с которой выбирается первый или второй вариант стратегии.

Подобный анализ позволяет руководству выработать единую стратегию по всем видам бизнеса компании. Для этого, прежде всего, определяют географию каждого вида деятельности, заказчиков, покупателей - существующих и потенциальных. Наконец, обсуждают место компании на рынке: уровень цен, качество продукции в сравнении с конкурентами.

4. Оценка эффективности существующей организационной структуры компании.

По поводу взаимосвязи управленческого учета и организационной структуры А. Белкауи (Belkaoui) в 1980 г. писал: «Определение элементов организационной структуры весьма существенно для правильного функционирования системы управленческого учета, в свою

очередь система управленческого учета представляет собой как бы внутреннюю систему отчетности для этой организационной структуры, способствующую трансформации последней в более эффективную структуру»'.

Возможны различные варианты построения организационной структуры предприятия. Одна из них, наиболее популярная в странах с рыночной экономикой, рассмотрена ниже.

Концепция «стратегическая бизнес-единица» (СБЕ) (Separate Business Unit) предполагает разработку стратегии для отдельных единиц бизнеса. Данная концепция позволяет ответить на вопрос: каким является бизнес сегодня, и каким мы хотим его видеть завтра?

Под стратегической бизнес - единицей понимается сегмент предприятия, обладающий набором товаров (работ, услуг), продаваемых одинаковой группе заказчиков, и имеющий четко определенный круг конкурентов.

Концепцию СБЕ разработал в 1970 г. президент американской компании «Дженерал Электрик» Ф.Борш. К этому времени из компании, выпускающей электромоторы и осветительные приборы, она превратилась в монополиста по производству электронных и электротехнических изделий. Сильно возросшие размеры, диверсификация, транснациональная деятельность, широкий спектр технологий - вот неполный перечень проблем, возникших перед высшим руководством «Дженерал Электрик». В связи с этим было принято решение разбить деятельность компании на независимые, автономные единицы, которые должны управляться как изолированные предприятия. Данные подразделения получили название СБЕ.

Главным менеджерам были предоставлены полная самостоятельность и независимость, а также все необходимые ресурсы для определения и успешного воплощения стратегии СБЕ.

По пути деления на самостоятельные бизнес - единицы прошел и другой, известный всему миру, гигант электронной промышленности немецкая фирма «Сименс», годовой оборот которой составлял 45 млрд. долл. Она разделилась на 16 отдельных самостоятельных сегментов с годовым оборотом от 500 млн. до 8 млрд. долл. Во главе каждого из них стоял главный управляющий и совет директоров. Главный управляющий самостоятельно решал практически все текущие финансово-хозяйственные вопросы. Лишь при необходимости потратить сумму, большую 10 млн. долл., он должен был получить разрешение в штаб-квартире материнской фирмы.

Одна из таких фирм объединила все предприятия фирмы «Сименс», изготавливавшие оборудование для железнодорожного транспорта и метрополитена. Ранее это оборудование производилось на самых разных предприятиях фирмы. Объединение их в единый бизнес-сегмент позволило лучше наладить связи с потребителями. В результате за три года своего существования продажи данного структурного подразделения возросли на 80%, что особенно поразительно, если учесть насыщенность рынка подобной продукцией.

Предоставление самостоятельности СБЕ крупной фирмы технически обеспечивается возможностью отслеживания центральным аппаратом всех финансовых показателей их деятельности с помощью современной ЭВМ. Компьютерная техника также освобождает управляющих от трудоемкой работы по составлению ежемесячных финансовых отчетов. Если же в штаб-квартире возникают опасения какого-либо осложнения, то вызывают на связь управляющего и обсуждают с ним возникшую проблему.

Реализуя на практике концепцию СБЕ, крупные фирмы отказываются сегодня от идеи централизации научно-исследовательских работ. Так, на фирме «Джонсон энд Джонсон» в 166 независимых бизнес - единицах имеется 56 исследовательских лабораторий. Лишь в случае весьма близких по тематике исследований они проводятся совместно.

Большую работу по анализу существующей практики использования концепции СБЕ и обобщению ее результатов провела известная консалтинговая фирма Arthur D Little, Inc. (ADL). В ее трактовке СБЕ - это участок бизнеса с определенным рынком товаров (работ, услуг), для которого можно выделить независимую стратегию. С целью выделения СБЕ ADL предлагает использовать набор признаков, базирующихся больше на внешних условиях рынка (каналы сбыта, положение на рынке, поведение заказчиков и конкурентов), а не на внутреннем разделении ресурсов (используемые предметы и средства производства, технологии и т.п.). По мнению ADL, сегмент бизнеса может рассматриваться в качестве СБЕ при выполнении следующих условий:

- этот участок бизнеса должен иметь одинаковых конкурентов и одинаковых заказчиков;
- все виды продукции, выпускаемые данным сегментом бизнеса, должны быть в равной степени подвержены ценностным изменениям;
- внешние изменения должны одинаково влиять на качество всей продукции, производимой данным сегментом;
- в разных СБЕ не должно быть продуктов, которые способны заменять друг друга при удовлетворении запросов заказчиков;
- сегмент может существовать как отдельный экономический субъект.

Таким образом, все виды продукции, принадлежащие к одной бизнес -единице, везде сталкиваются с одинаковым набором конкурентов и подвергаются одинаковым качественным, ценовым и стилевым изменениям. СБЕ должна быть закрытой системой, способной существовать самостоятельно. К этому необходимо добавить:

- СБЕ в первую очередь нацелена на внешних партнеров, а не на обслуживание внутрихозяйственного оборота;
- менеджеры СБЕ должны иметь определенную независимость в принятии решений, что не исключает взаимодействия между различными бизнес - единицами и совместного использования ресурсов.

Если эти условия соблюдены, то СБЕ становится центром прибыли, которая измеряется путем применения трансфертного ценообразования. Вышеизложенное позволяет сделать следующие выводы:

1)СБЕ по существу является мини-предприятием, не обладающим юридической самостоятельностью;

2)СБЕ формируется на базе центров инвестиций (или прибыли), а результаты ее деятельности оцениваются путем применения трансфертного ценообразования;

3)концепция СБЕ может быть реализована лишь на базе корректно покроенной системы сегментарного учета и отчетности.

Концепция СБЕ оказывает долговременное влияние на развитие компании, ее организационную структуру, являясь одновременно инструментом стратегического планирования.

Реинжиниринг предполагает «революционный» характер преобразований в существующей организационной структуре бизнеса. Использование этого подхода обеспечивает предприятию стремительный переход в качественно иную категорию бизнеса. Однако необходимый объем инвестиций и степень риска инвестора в данном случае существенно выше, чем при использовании программы улучшения.

4.Решения о капиталовложениях

Вопрос о капиталовложениях обычно является наиболее сложным для любой организации, поскольку инвестиционные затраты могут принести доход только в будущем. Поэтому при решении подобного вопроса организации необходимо оценить прежде всего, экономическую привлекательность предложений о капиталовложениях, постараться

получить наиболее точный прогноз о процессе, в который вовлекается, как правило, довольно значительная доля свободных денежных средств предприятия. Часто источником капитальных затрат являются заемные средства, и тогда предприятию необходим детальный расчет их окупаемости, с тем чтобы убедить инвестора в целесообразности подобных вложений. Инвестиционные решения в зависимости от времени, на которое рассчитан проект капиталовложений, можно разделить на краткосрочные (принимаемые на относительно короткий период, как правило до года) и долгосрочные (период между осуществлением инвестиций и получением дохода -более года). При этом если при краткосрочных инвестициях затраты на вложенный капитал обычно настолько малы, что их можно не учитывать при принятии решений, то при осуществлении долгосрочных вложений затратами на вложенный капитал пренебречь нельзя.

Речь идет об изменении стоимости денег во времени. Рассмотрим конкретную ситуацию.

Пример. Предприятие намерено на пять лет взять в лизинг сложную технику. Ежегодные лизинговые платежи, согласно заключенному договору, должны составить 1000 у.е., а при выкупе имущества - 500 у.е. Необходимо ответить на вопрос: во что предприятию обойдется приобретение этого имущества, если учетная ставка равна 20%?

Если бы стоимость денег во времени не менялась, то суммарные расходы предприятия составили:

1000 x 5 + 500 = 5500у.е.

Однако этот прогноз не верен, так как не принята в расчет учетная ставка.

Существуют различные приемы и методы, позволяющие бухгалтеру, аналитику объективно оценить привлекательность того или иного инвестиционного проекта, а следовательно, помочь руководству принять обоснованное долгосрочное управленческое решение. Они могут применяться как изолированно друг от друга, так и в различных комбинациях. В числе этого арсенала методов расчет вмененных издержек по инвестициям, чистой дисконтированной стоимости и внутреннего коэффициента окупаемости капиталовложений, определение периода и учетного коэффициента окупаемости.

Остановимся подробнее на каждом из них.

Вмененные издержки по капиталовложениям**.** Денежные средства, вовлеченные в программу капиталовложений, уже не могут быть использованы на получение прибыли каким-либо иным образом, следовательно, можно говорить об упущенной выгоде предприятия, или о вмененных (воображаемых) издержках.

Поэтому для оценки привлекательности принятия решения о капиталовложениях ожидаемые нормы прибыли по инвестициям сравнивают с нормами прибыли по инвестициям в ценные бумаги на финансовых рынках (акции, ГКО и т.п.).

Что при этом понимается под нормой прибыли?

Пример. Пусть предприятие находится в стадии освоения производственных мощностей, т.е. ежегодно наращивает объем производства. Как следствие, балансовая прибыль предприятия с каждым годом увеличивается на 500 у.е.

Предприятию предложен инвестиционный проект, в результате которого ежегодный прирост прибыли должен увеличиться в 3 раза, т.е. составить 1500 у.е. Проект рассчитан на 10 лет, а его стоимость составляет 8000 у.е. Для оценки привлекательности подобного предложения необходимо проанализировать не только ожидаемый прирост прибыли, но и стоимость этого прироста (норму прибыли). В данном примере она рассчитывается как

$$\frac{(1500 - 500) \times 10}{8000} = 1{,}25 \text{ (или } 125\%)$$

Таким образом, на 1 у.е. вложенных средств предполагается получение чистого дохода в сумме 1,25 у.е. (или норма прибыли по данному проекту составляет 125%).

Доход предприятия, который может им быть извлечен в результате инвестиций в высоконадежные ценные бумаги, считают вмененными издержками по капиталовложениям. Сравнивая этот доход с затратами на приобретение ценных бумаг, получают норму прибыли на ценные бумаги.

Отсюда следует вывод: капиталовложения необходимо осуществлять в те программы, которые способны принести предприятию прибыли выше суммы вмененных издержек. Или: норма прибыли по инвестиционному проекту должна быть не ниже нормы прибыли на высоколиквидные ценные бумаги.

Возвращаясь к примеру, можно заключить: если рассчитанная норма прибыли по инвестиционному проекту (125%) выше нормы прибыли при вложении средств (8000 у.е.) в высоколиквидные ценные бумаги, то этим проектом следует заниматься.

Таким образом, вмененные издержки являются минимально необходимым доходом, с которым сравнивается потенциальный доход от инвестиционного проекта. В литературе наряду с термином «вмененные издержки по капиталовложениям» используются понятия «стоимость капитала», «учетная ставка», «ставка процента», хотя это и не совсем точно. Первые два показателя являются количественными, последние два - качественными (относительными). Следовательно, вместо термина «вмененные издержки по капиталовложениям» в этом контексте правильнее употребить термин «норма вмененных издержек по капиталовложениям».

Процентная ставка по акциям различных предприятий достаточно сильно варьируется. Как правило, чем выше риск вложения средств в акции той или иной организации, тем выше ожидаемый доход по ним.

Если, например, особо ценные высоколиквидные бумаги дают доход в 20% годовых, а инвестиционный проект, рассматриваемый организацией, характеризуется нулевым риском, то от продаж этого проекта предприятию необходимо получать прибыль выше 20%. Чем выше риск инвестиционного проекта, тем большая норма прибыли от капиталовложений требуется и тем выше должен быть ожидаемый чистый доход.

Метод оценки капиталовложений по дисконтированной стоимости. Цель этого метода состоит в том, чтобы будущие поступления денежных средств показать в современной оценке, т.е. рассчитать приведенную стоимость. Таким образом, дисконтирование - это процесс нахождения сегодняшней стоимости тех денег, получение которых ожидается в будущем.

Расчеты упрощаются если пользоваться формулой

$$K_1 = K(1+n)^t \quad (1)$$

Из формулы (1) следует формула расчета приведенной (дисконтированной) стоимости:

$$K = \frac{K_t}{(1+n)^t} \quad (2)$$

Этот расчет дает ответ на вопрос «Какой суммой К должен располагать инвестор, чтобы по истечении t лет при процентной ставке *n* получить желаемый капитал K(t)»

$$K = K_t x \frac{1}{(1+n)^t} \quad (3)$$

Внутренний коэффициент окупаемости (*n*) - это ставка полученного от инвестиций в течение всего инвестиционного период называют также ставкой дисконта. Исходя из формулы (1), этот показатель можно определить следующим образом:

$$n = \sqrt[t]{\frac{K_t}{K} - 1} \quad \text{…..(4)}$$

Пример. Инвестор имеет 200 тыс. руб. и хочет получить через 2 года 2 млн. руб. Какой должна быть для этого минимальная величина процентной ставки?

$$n = \sqrt[t]{\frac{K_t}{K} - 1} = 2{,}162, \text{ или } 216{,}2\%.$$

Следовательно, инвестор должен найти банк, предлагающий вкладчику 216,2% годовых.

Для проверки полученного результата воспользуемся формулой (1)

K_t - 200 х $(1 + 2.162)^2$ = 2 000 тыс. руб.

Крайним значением внутреннего коэффициента окупаемости является такая его величина, при которой размер чистой дисконтированной стоимости равен нулю. При n = 0 дисконтированная стоимость равна первое ной сумме капитальных вложений, т.е. инвестиционный проект не имеет экономического смысла.

Принимая решения о капиталовложениях, необходимо руководствоваться следующим правилом: если внутренний коэффициент окупаемости больше вмененных издержек на капитал, проект целесообразен. Если внутренний коэффициент окупаемости меньше нормы вмененных издержек, капиталовложение невыгодно.

Период окупаемости капиталовложений. Это один из наиболее популярных методов оценки эффективности капитальных вложений.

Период окупаемости - это то время, по истечении которого полученный предприятием чистый доход от продаж продукции (работ, услуг) полностью покроет первоначально вложенный капитал.

Если размер ожидаемой чистой прибыли равномерно распределяется по всем годам инвестиционного проекта, то период окупаемости рассчитывается по формуле

$$T_{ок} = \text{КВ/Д} \text{…….(5)}$$

где $T_{ок}$ - период окупаемости (годы, месяцы);

КВ - капитальные вложения, финансируемые в инвестиционный проект, руб.;

Д - ежегодная прибыль от продаж продукции (работ, услуг), являющаяся следствием внедрения инвестиционного проекта, руб.

Чем выше ожидаемый размер годового дохода, тем короче срок окупаемости капиталовложений, ниже их степень риска, тем привлекательнее инвестиционный проект.

Являясь методически достаточно простым, этот метод имеет ряд недостатков. Наиболее существенный из них состоит в сопоставлении ожидаемых доходов с предполагаемыми расходами без учета фактора времени. Такой подход не может дать точных результатов, поскольку каждая вложенная единица затрат в разное время имеет разную стоимость. Аналогично денежная единица, полученная через год, в условиях инфляции стоит дороже той же единицы, полученной через 5 или 10 лет. Следовательно, для более точной оценки эффективности инвестиционного проекта эти показатели должны быть дисконтированы.

Такой метод расчета, при котором для определения периода окупаемости используются дисконтированные денежные потоки, называют дисконтированным методом расчета периода окупаемости. Однако отмеченный выше недостаток в полной мере таким подходом также не устраняется. Поэтому рассмотренный метод целесообразно применять в сочетании с другими методами оценки.

Учетный коэффициент окупаемости капиталовложений**.** Этот метод оценки капиталовложений основывается на информации об ожидаемой прибыли и предполагает

расчет показателя прибыли на вложенный капитал - частного от деления средней ежегодной прибыли на средние инвестиционные затраты.

При исчислении среднегодовой чистой прибыли в расчеты включаются лишь величины дополнительных доходов и расходов по капиталовложениям. Поэтому среднегодовая чистая прибыль определяется как частное от деления разницы между приростными доходами и приростными расходами на предполагаемый срок капиталовложений.

В приростные расходы включают или чистую стоимость инвестиций, или совокупные амортизационные отчисления, считая эти величины тождественными. Если начисление амортизации равномерное, предполагается, что стоимость инвестиций будет уменьшаться равномерно стечением времени. Средняя стоимость инвестиций при этом равна половине суммы первоначальных инвестиционных затрат, увеличенной на половину ликвидационной стоимости.

• Недостатком данного метода является то, что в нем также не учитывается стоимость денег с учетом фактора времени

Рассмотренные выше методы оценки капиталовложений базируются прежде всего на расчете показателей экономического эффекта и эффективности, т.е. «денежной» выгодности инвестиционного проекта. Однако при принятии управленческих решений часто возникают ситуации, когда нельзя не учитывать качественные факторы.

Если, например, использовать описанные выше подходы для оценки инвестирования средств в строительство природоохранного объекта, то неизбежен отрицательный результат, так как никакой экономической отдачи от этого мероприятия ожидать не приходится. В этом случае необходимо учитывать и социальный аспект. Отдача от подобного мероприятия будет состоять в улучшении экологической ситуации в регионе что, в конечном счете благоприятно отразится на здоровье людей.

Тема 5. «Бюджетирование и контроль затрат»

План

1. Понятие бюджетирования
2. Методы составления и виды бюджетов
3. Учет в бюджетировании
4. Бюджет затрат
5. Финансовый бюджет (
6. Контроль исполнения бюджетов
7. Учет отклонений в бюджетировании

1. Понятие бюджетирования

Под бюджетированием в бухгалтерском управленческом учете понимают процесс планирования. Соответственно бюджет (или смета) - это план. Планирование - особый тип процесса принятия решений, который касается не одного события, а охватывает деятельность всего предприятия.

В основе планирования и контроля лежит анализ прошлой финансовой и нефинансовой информации. Финансовая информация, необходимая для планирования, собирается и обрабатывается в системе бухгалтерского учета, Различают текущее (краткосрочное) планирование (разработка смет) - сроком до года - и перспективное (сроком более года). Обычно перспективные планы разрабатываются на 3-5 лет, а в электроэнергетике и добывающих отраслях промышленности - и на более длительный период (20лет).

Планирование и контроль являются необходимыми атрибутами управления предприятием. При этом под управлением понимается процесс обеспечения деятельности предприятия для достижения его целей в соответствии с намеченными планами.

При рассмотрении планирования деятельности предприятия речь пойдет о краткосрочном (или сметном) бюджетировании.

Смета (или бюджет) представляет собой финансовый документ, созданный до выполнения предполагаемых действий. Это прогноз будущих финансовых операций.

Бюджет является количественным выражением планов деятельности и развития организации, координирующим и конкретизирующим в проекты руководителей. В результате его составления становится: ясно какую прибыль получит предприятие при одобрении того или иного развития. Использование бюджета создает для организации следующие имущества:

1. Планирование, как стратегическое, так и тактическое, помогает контролировать производственную ситуацию. Без наличия плана управляющему, как правило, остается только реагировать на обстановку, вместо того чтобы ее контролировать. Бюджет, являясь составной частью плана, содействует четкой и целенаправленной деятельности предприятия.

2. Бюджет, будучи составной частью управленческого контроля, создает объективную основу оценки результатов деятельности организации в целом и ее подразделений. В отсутствие бюджета, при сравнении показателей текущего периода с предыдущими можно прийти к ошибочным выводам, а именно: показатели прошлых периодов могут включать результаты низкопроизводительной работы. Улучшение этих показателей означает, что предприятие стало работать лучше, но свои возможности оно не исчерпало. При использовании показателей предыдущих периодов не учитываются появившиеся возможности, которых не существовало в прошлом.

3. Бюджет как средство координации работы различных подразделений организации побуждает управляющих отдельных звеньев строить свою деятельность с учетом интересов организации в целом.

4. Бюджет-основа для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей: работа менеджеров оценивается по отчетам о выполнении бюджета; сравнение фактически достигнутых результатов с данными бюджета указывает области, куда следует направить внимание и действия. Наконец, с помощью бюджета проводится анализ отклонений.

Процесс составления организацией бюджета называется бюджетным циклом, который состоит из таких этапов, как:

- планирование, с участием руководителей всех центров ответственности, деятельности организации в целом, а также ее структурных подразделений;
- определение показателей, которые будут использоваться при оценке этой деятельности;
- обсуждение возможных изменений в планах, связанных с новой ситуацией;
- корректировка планов, с учетом предложенных поправок.

В зависимости от поставленных задач различают следующие виды бюджетов:

а) генеральный и частные;

б) гибкие и статические.

Бюджет, который охватывает общую деятельность предприятия, называется генеральным. Его цель - объединить и суммировать сметы и планы различных подразделений предприятия, называемые частными бюджетами.

В результате составления генерального бюджета создаются:

- прогнозируемый баланс;
- план прибылей и убытков;

- прогноз движения денежных средств.

Генеральный бюджет любой организации состоит из двух частей:

1)операционного бюджета - включающего план прибылей и убытков, который детализируется через вспомогательные (частные) сметы, отражающие статьи доходов и расходов организации;

2)финансового бюджета - включающего бюджеты капитальных вложений, движение денежных средств и прогнозируемый баланс,

В отличие от финансовой отчетности (баланса, формы № 2 и др.), форма бюджета не стандартизирована. Его структура зависит от объекта планирования, размера организации и степени квалификации разработчиков.

Информация, содержащаяся в бюджете, должна быть предельно точной - определенной и значащей для ее пользователя. Этот документ может:

1) содержать лишь данные:

а) о доходах,

б) о расходах,

в) о доходах и расходах, которые могут быть не всегда сбалансированы;

2) разрабатываться в любых единицах измерения - как стоимостных, так и натуральных;

3) составляться как для организации в целом, так и для ее подразделений -центров ответственности, что позволяет скоординировать их действия

Бюджеты разрабатываются управленческой бухгалтерией с руководителями центров ответственности, процесс разработки, идет снизу вверх.

Бюджет может разрабатываться на годовой основе (с разбивкой по месяцам) и на основе непрерывного планирования (когда в течение I квартала пересматривается смета II квартала и составляется смета на I квартал следующего года, т.е. бюджет все время проецируется на год вперед).

Несмотря на единую структуру, состав элементов генерального бюджета (особенно его операционной части) во многом зависит деятельности организации. В связи с этим можно выделить такие основные его типы, как:

1)генеральный бюджет торговой организации;

2)генеральный бюджет производственного) предприятия.

Экономически эффективная деятельность организации возможна только в том случае, если она имеет четко заданные достаточно напряженные, но реальные для выполнения стоимостные параметры затрат и результатов. Бюджетирование - это процесс определения таких параметров, планирования движения ресурсов по предприятию на заданный будущий период времени. Когда параметры заданы, необходим учет и контроль их исполнения, составляющий основу управленческого учета и анализа.

Сущность бюджетирования состоит в разработке взаимосвязанных планов производственно-финансовой деятельности предприятия и подразделений исходя из текущих и стратегических целей функционирования, контроля за выполнением этих планов, в использовании корректирующих воздействий на отклонения от параметров их исполнения. В информационном отношении - это система, интегрирующая результаты процессов планирования, учета, контроля и анализа стоимостных показателей деятельности организации.

Нельзя ограничивать бюджет планом доходов и расходов, а бюджетирование только планированием. Это часть общей системы экономической работы на предприятии. Планирование без контроля исполнения планов теряет смысл, учет, не используемый для оценки и кок ля деятельности, бесцелен, а контроль без данных плана и учета невозможен. Именно поэтому бюджетирование является интегрированной системой, обобщающей

данные планирования, учета и контроля только доходов и расходов, но и формирующих их процессов и величин.

Бюджетирование как система имеет достаточно глубокие исторические корни. Его происхождение связывают с возникновением камеральной бухгалтерии, имеющей целью «схематическое, легко контролируемое определение хода производства и его результатов на основе предварительно составленной сметы и бюджета». Уже в то время (камеральная бухгалтерия появилась в позднем средневековье) считалось, что учету доходов и расходов должен предшествовать предварительный расчет их ожидаемой величины и специалисты по камеральному: в зарубежных странах уделяли этому большое внимание.

Российские ученые также внесли определенный вклад в развитие идей бюджетирования. Среди них следует отметить Л.И. Гомберга; который выделял в качестве объектов исследования им же сформулированной новой науки экономологии смету (бюджет), бухгалтерский учет и контроль. В смете он видел инструмент планирования, связывая с коммерческим расчетом. В основе деятельности бухгалтерии он выделял причинно-следственные связи, а контроль трактовал как процесс установления соответствия хозяйственной деятельности интересам предприятия, признавая только предварительный и заключительный контроль. Проф. А. П. Рудановский предлагал ввести в классификацию счетов счета бюджета и пытался установить связь каждой операции с бюджетом, называя этот процесс бюджетированием. Он первым ввел это понятие в российскую теорию и практику учета.

Несмотря на свою прогрессивность, идеи бюджетирования в то время оказались невостребованными ни у нас, ни за рубежом. Они нашли практическое воплощение только в период становления и развития управленческого учета, когда бюджетирование стало неотъемлемой составной частью теории и практики менеджмента.

Востребованность идеи бюджетирования в XX в. была обусловлена двумя факторами: с одной стороны, новейшие теоретические исследования, обогатившие теорию и практику учёта для целей управления, создали для этого необходимую базу, а с другой - сложившиеся экономические условия, обострившие внешнюю и внутреннюю конкуренцию и связанный с ней рост затрат и усилий на реализацию товаров, заставили искать новые пути их снижения и контроля.

После Второй мировой войны изменились функции и содержание бюджетирования. Оно стало составной частью управленческого учета и анализа, где основной упор делался на составление предварительных смет затрат, оперативное выявление отклонений от них, систематический анализ издержек производства и поиск вариантов управленческих решений на базе оценки затрат и результатов.

2. Методы составления и виды бюджетов

Методы, используемые в бюджетировании, не зависят от функций данной системы, которые можно подразделить на планирующие, учетные, контролирующие, аналитические. При бюджетном планировании широко используются прогностические и статистические методы, бюджетный метод; при бюджетном контроле, учете и анализе - методы финансового и управленческого учета затрат, метод стандарт-коста и нормативный метод, математические методы экономического анализа. Бюджетный метод является совокупностью специфических методик бюджетного планирования, позволяющих «смоделировать» деятельность предприятия через особый экономический инструмент - бюджеты.

Бюджет можно представить и как финансовый документ, созданный до того, как предполагаемые действия будут выполняться. Иногда его называют финансовым планом действий, прогнозом будущих финансовых операций. Бюджеты отражают цели и задачи каждого под разделения, каждого центра ответственности и всего предприятия в целом.

Это сумма предвиденных затрат и результатов, скоординированных и рассчитанных в соответствии с прогнозными оценками.

Бюджет предприятия не имеет формализованной стандартной формы, реальную форму представления бюджета выбирает его разработчик.

Цифры в бюджетах не должны быть как слишком жесткими, так и неоправданно заниженными. Они должны быть реалистичными, достижимыми и по возможности документально обоснованными. Необходимо стремиться к тому, чтобы информация, содержащаяся в бюджете, была максимально точной, определенной и значимой для ее пользователя. В этом документе могут содержаться данные о выручке и затратах, доходах и расходах, которые могут быть не всегда сбалансированными. При разработке бюджета используют не только стоимостные, но и натуральные показатели. Бюджет должен иметь способность к изменениям, которая придает ему гибкость и позволяет приспособиться к неожиданно возникающим обстоятельствам. По мнению специалистов, эффективный бюджет должен обладать следующими свойствами:

• предоставлять возможность прогнозирования;

• иметь четко определенную систему движения информации, распределения полномочий и ответственности за ее формирование и представление;

• содержать подробную, точную и своевременную информацию;

• предоставлять возможность сравнения;

• быть приемлемым для всех заинтересованных лиц внутри организации.

Существует достаточно большое разнообразие бюджетов, которые можно сгруппировать определенным образом. Обычно для этого используют следующие классификационные признаки:

• степень обобщения информации;

• периодичность предоставления;

• способ планирования;

• механизм использования.

По степени обобщения информации бюджеты подразделяются на главный (генеральный), общий и частный бюджеты.

Главный бюджет (master budget) охватывает основную деятельность предприятия. Цель главного бюджета - объединить и суммировать бюджеты структурных подразделений предприятия, для которых составляются частные бюджеты. К частным бюджетам относятся: бюджет продаж, бюджет закупок, производственный бюджет и т.д.

В результате составления главного бюджета создаются: прогнозный баланс, прогноз (бюджет) прибылей и убытков, прогноз (бюджет) движения денежных средств. В начале отчетного периода генеральный бюджет представляет собой заданный стандарт результатов деятельности, а в конце его - измеритель, позволяющий сравнивать полученные результаты с запланированными. Главный бюджет включает операционный и финансовый бюджеты.

Операционный бюджет - часть главного бюджета, которая детализирует через частные бюджеты статьи доходов и расходов и представляется в виде прогноза прибылей и убытков.

Финансовый бюджет также является частью главного бюджета, который прогнозирует денежные потоки организации. Обычно он оформляется в виде прогноза движения денежных средств на планируемый период времени.

Кроме бюджетов структурных подразделений составляются специальные бюджеты для отдельных видов деятельности или программ, например бюджет социального развития, бюджет научно-исследовательских работ и т.д.

Бюджет, скоординированный по всем программам, структурным подразделениям и представляющий план работы организации в целом, называется общим бюджетом.

В зависимости от периода составления бюджеты подразделяются на краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные.

Краткосрочный бюджет составляется на период до года, среднесрочный - на два-три года, долгосрочный - на 3 года и более. Краткосрочный бюджет предполагает более подробное планирование, среднесрочный - сочетает планы по достижению долгосрочных целей и анализ текущей ситуации, долгосрочный бюджет носит прикидочный характер и детализируется с помощью краткосрочных планов и бюджетов.

Для большинства зарубежных компаний бюджетным периодом является месяц (квартал, год), но некоторые компании используют в качестве бюджетного периода неделю, декаду, полугодие, несколько лет (например, в строительстве).

Таким образом, бюджетирование может включать любой временной период, причем, чем больший интервал охватывает бюджет, тем он менее надежен, особенно в условиях нестабильности и неопределенности. В основном период составления бюджета зависит от особенностей бизнеса, уровня детализации показателей и поставленных перед менеджерами управленческих задач.

По способу планирования бюджеты следует подразделять на дискретные и скользящие. Дискретный бюджет разрабатывается на годовой основе с разбивкой по кварталам, месяцам, но может использовать и метод непрерывного планирования, формировать так называемые скользящие бюджеты (cumulative budget), когда к текущему периоду добавляется новый, охватывающий данные прошедших периодов и интегрирующий возникающие изменения. Скользящие бюджеты исходят из того, что планирование - это не единовременное событие, которое происходит один раз в году, когда составляют бюджет, а непрерывный процесс, при котором руководители постоянно должны смотреть вперед и пересматривать планы с учетом новых обстоятельств.

По механизму использования выделяются статический, гибкий и специальный бюджеты.

Статический бюджет (fixed budget, static budget) - бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации. Показатели такого бюджета соответствуют нормальному уровню деятельности предприятия. Статический бюджет наиболее эффективен для случаев стабильной деятельности внутризаводских служб либо в подразделениях, работа которых напрямую не связана с продажами, производством или другой деятельностью, зависящей от объема, например в отделах административного управления. Статические бюджеты могут использоваться для расчета специальных программ, полагающих некоторую определенность, например для рекламной деятельности. Недостатком статического бюджета является то, что он имеет ограниченную гибкость, так как предназначен только для одного уровня активности и поэтому плохо подходит для контроля затрат при изменении этой активности.

Гибкий бюджет (flexible budget) - это бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона. Поэтому им предусматривается несколько альтернативных вариантов объема продаж или другой деятельности и соответственно определенные уровни затрат. Гибкий бюджет в наибольшей степени приемлем для ситуаций, связанных с разнообразной деятельностью и непредвиденными изменениями. Он исходит из реальной ситуации, но достаточно эффективен при изменении объема продаж и других показателей деятельности в сравнительно узком диапазоне. Гибкий бюджет можно использовать как при планировании, так и при анализе производственно-сбытовой деятельности. При планировании он помогает выбрать оптимальный объем продаж и производства, при анализе - оценить их фактические результаты. На практике часто разрабатывают серию бюджетов доходов и расходов для конкретных уровней активности.

Группа специальных бюджетов достаточно разнообразна, важнейшими из них являются: дополнительный бюджет (supplemental budget), который предусматривает финансирование мероприятий, не включенных в бюджет;

• приростной бюджет (incremental budget), формируемый путем простой индексации (в процентах или денежной оценке) предыдущего бюджета без пересмотра его основ;

• добавочный бюджет (addition budget), который анализирует бюджеты предыдущих лет и корректирует их под текущие параметры, такие как инфляция, изменения в штате, структуре организации;

• модифицированный бюджет-(stretch budget) используется в случаях проектирования продаж на необычно высоком уровне. Он редко используется для прогноза издержек, поскольку при проектировании затраты в принципе должны соответствовать обычному уровню продаж;

• стратегический бюджет (strategic budget) интегрирует элементы стратегического планирования и бюджетного контроля и разрабатывается, как правило, на достаточно длительный период, от трех до десяти лет. Его целесообразно составлять в периоды неопределенности и нестабильности в деятельности предприятия;

• пооперационные бюджеты и бюджетирование (activity based budget) предполагают расчет ожидаемых затрат на выполнение отдельных функций и работ.

В целом совокупность разных бюджетов может образовывать отдельные целостные перенастраиваемые системы, каждая из которых соответствует некоторому уровню использования ресурсов и получения прибыли.

3. Учет в бюджетировании

Основу учета в бюджетировании составляет учет по центрам ответственности. В отличие от аналитического учета по носителям затрат, который может носить эпизодический характер вследствие своего предназначения для решения конкретной управленческой задачи, учет по центрам ответственности в системе бюджетирования предполагает отражение, накопление и представление постоянного потока информации, входящей и исходящей из центра его формирования и соответствующей ответственности.

Руководству предприятия необходима полная сравнительная информация о деятельности центров ответственности, поэтому учет в бюджетировании должен использовать все существующие системы учета затрат, основанные на исчислении полных и переменных издержек, их группировки по носителям и функциям.

Организационное обеспечение процесса бюджетирования многовариантно и зависит от многих факторов: масштабов предприятия, целей и задач применяемой системы управленческого учета, отраслевой принадлежности, сложившихся традиций учетно-аналитической практики в данной стране и т.п.

На ряде зарубежных компаний и фирм бюджетированием занимаются специальные отделы, иногда называемые бюджетной бухгалтерией, и работники этих отделов, именуемые контроллерами.

Бюджетная бухгалтерия призвана представлять фактические и нормативные бюджетные затраты и результаты, разрабатывать рекомендации по их оптимизации. Исходя из задач, поставленных генеральной дирекцией организации, контроллеры должны рассчитать ожидаемый результат деятельности по видам бизнеса и оценить реальность его достижения. Кроме того, они призваны предвидеть экономическую ситуацию предприятия по истечении определенного периода времени через анализ исполнения бюджетов.

Бюджетная бухгалтерия обеспечивает эффективный управленческий контроль результатов хозяйствования, объединяя контроль предстоящих затрат и будущих результатов, связанных с ответственностью, в момент формирования бюджетов и контроль в ходе исполнения бюджета, позволяющий проводить корректирующие изменения в ходе

одного и того же экономического процесса до того момента, пока экономическая ситуация потребует вмешательства.

Современная бюджетная бухгалтерия развивается по двум направлениям:

• в виде интегрированного учета исполнения бюджета в составе финансовой или управленческой бухгалтерии;

• как самостоятельная бюджетная бухгалтерия, построенная на информации управленческого учета.

Исходя из этого, возможны три формы связи финансовой, управленческой и бюджетной бухгалтерий.

Первый вариант - автономная система с выделением бюджетной бухгалтерии в самостоятельную подсистему, использующую данные управленческого учета. При втором варианте существует обособленный учет исполнения бюджета, но бюджетная бухгалтерия не выделена в самостоятельную и находится в составе управленческой. Третий вариант предполагает интегрированную систему, в которой объединены финансовая, управленческая и бюджетная бухгалтерии. При этом используется единая система счетов и бухгалтерских проводок, связь показателей осуществляется при помощи контрольных счетов доходов и расходов финансовой бухгалтерии, а задачи, поставленные перед управленческой и бюджетной бухгалтериями, в основном решаются внесистемными методами.

Организация управленческого учета в системе бюджетирования во многом зависит от содержания бюджетов и последовательности их формирования. Наиболее распространена следующая последовательность бюджетирования:

• выделение сегментов деятельности и определение программы действий:

• формирование коммерческого бюджета;

• составление бюджета производственных расходов;

• формирование бюджета закупок;

• составление бюджета административных расходов;

• формирование бюджета инвестиций;

• составление прогноза (бюджета) движения денежных средств (финансового бюджета);

• формирование прогноза прибылей и убытков, прогнозного баланса.

С точки зрения организации учета процедуры, используемые при формировании главного бюджета, аналогичны тем, что используются при отражении фактических операций, а конечный результат вычислений и обобщений фиксируется в итоговой финансовой отчетности: балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете о движении капитала и денежных средств. Принципиальное различие состоит в том, что, во-первых, бюджетные суммы отражают запланированную деятельность, а не прошедшие события и, во-вторых, запись компонентов бюджетов и их исполнения ведется, как правило, внесистемным методом.

Коммерческий бюджет, формируемый для центра дохода, лежит в основе составления главного бюджета, так как он оказывает влияние практически на все бюджеты, входящие в систему. Этот бюджет включает доходы от реализации продукции и услуг и коммерческие расходы, связанные с данными продажами. Бюджет формируется на основе прогноза продаж, который в большинстве случаев определяется руководством компании, используя различные прогнозные оценки и обоснования на основе статистических и аналитических методов. Бюджет продаж отличается от соответствующего прогноза тем, что прогноз является пассивным предсказанием какого-то неконтролируемого результата, а бюджет представляет собой обязательство менеджера центра ответственности предпринять необходимые действия для достижения желаемого результата, в том числе и объема продаж.

В коммерческий бюджет кроме бюджета продаж включаются затраты на организацию сбыта и продвижение товара, в которых целесообразно выделять постоянную и переменную части. Переменные (транспортировка, реклама, комиссионные и др.) определяются в зависимости от объема реализации.

Постоянные расходы в основном связаны с деятельностью коммерческой службы как части административного аппарата предприятия, чаще всего они планируются исходя из соответствующих нормативных ставок. Расходы на организацию продаж рассчитывают применительно к отделению, подразделению, товару, услуге, группе покупателей, региону, временному периоду, методам продаж и т.д.

Стандартизированная деятельность носит повторяющийся характер и является предметом исследования для количественного анализа. Но могут обособляться единичные, весьма существенные расходы, такие, например, как на участие в выездных продажах, для которых необходимо составлять отдельный бюджет и затраты классифицировать по функциям.

4. Бюджет затрат

Бюджет производственных затрат формируется на основе производственной программы, которая составляется в физических единицах измерения с учетом степени использования производственных мощностей либо с учетом запланированных продаж и обеспечения необходимого уровня запасов готовых изделий.

Количество продукции, которое необходимо произвести, вычисляется с учетом переходящих остатков готовых изделий. При данном способе расчета возникает проблема оценки предполагаемых остатков готовой продукции на складе и необходимость учета затрат по складированию. Принимается во внимание и цикличность спроса, возможности складских помещений, периодичность выпуска и реализаций продукции.

Все производственные подразделения относятся к центрам затрат, поэтому совокупный производственный бюджет определяется как сумма бюджетов всех производственных подразделений, входящих в организационную структуру предприятия.

Производственный бюджет включает прямые и косвенные затраты. При автоматизированном производстве проблемы планирования и контроля прямых расходов решаются проще, поскольку большую часть затрат можно считать прямыми.

Бюджет косвенных общепроизводственных расходов представляет собой детализированный план предполагаемых расходов цехового характера, которые необходимы для обеспечения выполнения производственной программы. В бюджете следует выделить постоянную и переменную составляющие этих затрат в зависимости от объема производимой продукции. Это повышает точность прогнозирования и анализа. Бюджет общепроизводственных расходов может входить в состав производственного бюджета, планируемого для производственного подразделения, либо выступать самостоятельно в виде сметы, разработанной для обслуживающих производственных подразделений. В данном бюджете следует предусмотреть не только стоимостные, но и количественные показатели, стимулирующие качество и своевременность оказываемых услуг.

Бюджет закупок материальных ресурсов занимает важное место в системе бюджетирования, так как он связан со значительным расходованием денежных средств и существенно влияет на эффективность производства, особенно в материалоемких производствах.

Величина затрат на приобретение сырья определяется исходя из планируемой программы производства и необходимых для этого материальных ресурсов с учетом переходящих запасов и создания необходимого резерва, принимая во внимание время доставки и технологические особенности производства.

Структура бюджета закупок включает не только стоимость приобретаемых материалов, но и издержки по снабжению, в которые могут включаться стоимость транспортировки, разгрузки, затраты по складированию и хранению, командировочные расходы, затраты на посреднические услуги, связанные с приобретением материалов, таможенные пошлины, проценты за банковский кредит, а также затраты служб снабжения, разделяемые на переменную и постоянную части, связанные с объемом закупаемых ресурсов.

Бюджет административных расходов составляется для функциональных служб, относящихся к администрации. Данные расходы бюджетируют на основе принятых планов и программ с учетом организационной структуры предприятия. Сложность формирования данного бюджета состоит в том, что затраты по его статьям трудно прогнозируются ввиду их разнообразия и зависимости от различных факторов. Большинство административных издержек не поддаются стандартизации. При необходимости руководители функциональных подразделений определяют исполнителей, ответственных за конкретные статьи издержек. Стоимостные показатели административного бюджета следует дополнять другими показателями, оценивающими эффективность работы каждого функционального подразделения, входящего в административное управление.

Бюджет инвестиции (капиталовложений) один из самых важных бюджетов, так как залогом успешного функционирования предприятия в условиях жесткой конкурентной борьбы становится эффективно проводимая инвестиционная политика. Инвестиции осуществляются в соответствии с долгосрочными планами организации по капитальным вложениям.

Бюджет текущих затрат и капитальных вложений составляется по каждому проекту инвестиций на период срока его реализации в разрезе ресурсов и функций. Срок реализации проекта может охватывать несколько периодов операционного бюджета.

Бюджетирование капиталовложений включает процесс выбора оптимальных, альтернативных, долгосрочных вариантов и возможностей по инвестированию. При формировании бюджетов предусматриваются расчеты временного периода, необходимого для возврата вложенных средств, прибыли по проекту, чистой дисконтированной стоимости денежных потоков, генерируемых по проекту, а также определяются источники финансирования капитальных вложений.

Инвестиции могут бюджетироваться применительно к категориям, классам, потребностям, результатам и выполнимости в течение расчетного периода.

5. Финансовый бюджет

Финансовый бюджет составляется для планирования и управления финансовыми потоками. Он характеризует поступление и выплату денежных средств в наличной и безналичной формах в течение бюджетного периода. Этот бюджет является сводным, так как в нем учитываются данные по всем бюджетам в части движения денежных потоков, поэтому амортизация и другие калькуляционные расходы, не требующие денежных средств, во внимание не принимаются. Структура бюджета включает три части: остаток денежных средств на начало и конец расчетного периода, ожидаемые поступления денежных средств и предстоящие платежи. Трудность при составлении данного бюджета состоит в том, что необходимо спрогнозировать реальные поступления денежных средств от покупателей, учесть платежи и отсрочки выплат поставщикам, рассчитать налоговые, финансовые и другие поступления и платежи. Результатом составления данного бюджета должно стать выявление прогнозируемого остатка денежных средств.

Значимость данного бюджета двойственная: с одной стороны, расчетный остаток денежных средств является необходимым элементом при составлении прогнозного баланса, с другой стороны, это инструмент управления финансовыми ресурсами, неотъемлемая часть управленческой деятельности финансового менеджера.

Завершающим этапом составления системы бюджетов является формирование прогноза бюджета прибылей и убытков и прогнозного баланса основной деятельности При составлении прогноза прибылей и убытков сводятся воедино показатели затрат и выручки из других бюджетов: данные о доходах берутся из бюджета продаж, а затраты- из соответствующих бюджетов и группируются по статьям калькуляции или по экономическим элементам.

Заключительным шагом является составление прогнозного баланса, статьи которого должны быть агрегированы с целью лучшей обозримости и выделения наиболее значимых позиций для проведения сравнительного анализа.

Сводные бюджеты в виде прогнозного финансового результата и прогнозного баланса имеют существенную значимость для руководителей высшего уровня управления организацией:

• во-первых, они используются для окончательной проверки тематической корректности и взаимосвязи всех бюджетов;

• во-вторых, позволяют выявить узкие места в обеспечении ресурсами, появлении непредвиденных обстоятельств и других неблагоприятных ситуаций, заранее разработать мероприятия по их устраненению;

• в-третьих, позволяют рассчитать прогнозные значения коэффициентов ликвидности и провести прогнозный финансовый анализ деятельности организации.

6. Контроль исполнения бюджетов

Бюджетирование всегда связано с предварительным, текущим и последующим контролем.

Предварительный контроль проводится до начала выполнения, действий по претворению намеченных целей предприятия. Его задача - установить, могут ли возникнуть какие-либо трудности, препятствующие выполнению этих планов. Данный вид контроля осуществляется в процессе формирования бюджетов: когда предполагаемые результаты могут быть далеки от требуемых, когда рассматриваются различные варианты действий до тех пор, пока составленный бюджет не будет соответствовать установленным критериям. В ходе предварительного контроля даются оценки ожидаемых продаж и выпуска продукции, рассматриваются необходимые для этого материальные, трудовые, финансовые и инвестиционные ресурсы.

Предварительный контроль затрат материальных ресурсов осуществляется при определении требований и стандартов приобретаем го сырья по качеству и цене, а также при выборе поставщиков, обеспечивающих эти условия. К методам предварительного контроля: материально-производственных ресурсов относится также, расчет необходимых запасов сырья, материалов, инструментов на уровне, достаточном для бесперебойной работы предприятия и не позволяющем создавать излишков запасов на складе, отвлекать значительные денежные средства на их приобретение и хранение. В итоге формируется оптимальный бюджет закупок и расходования материально-производственных ресурсов с минимальными издержками по, заготовлению, складированию и расходу.

Предварительный контроль затрат трудовых ресурсов обеспечивается за счет тщательного анализа деловых, профессиональных качеств и навыков работников, которые необходимы для выполнения тех или иных должностных обязанностей, отбора наиболее подготовленных и квалифицированных рабочих. Такой контроль включает также проверку рациональности размещения личного состава по рабочим местам внутри предприятия, соотношения между постоянными и временными работниками, расчет оптимальной численности персонала исходя из производственной программы и загрузки производственных мощностей, а также оценку стоимости рабочей силы для включения ее в бюджеты затрат.

Задача предварительного контроля финансовых средств - обеспечить платежеспособность предприятия, проведение эффективной политики по привлечению заемных средств, размещению свободных денежных средств и оптимизации их остатка в кассе и на расчетных счетах.

Особую сложность представляет предварительный контроль предполагаемых инвестиций. Это связано со многими причинами:

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

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

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

В ходе предварительного контроля предполагаемых инвестиций сопоставляют и анализируют различные инвестиционные решения. Их выбор осуществляется на основе использования общей комплексной информации, позволяющей объективно оценить достоинства и недостатки, каждого проекта. Только после этого они включаются в бюджет инвестиций.

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

В результате предварительного контроля количественные и качественные показатели всех бюджетов должны быть увязаны между собой, проверены по ограничениям и оптимизированы.

Широкое использование компьютерных технологий позволяет сделать это достаточно полно и оперативно и тем самым создать наиболее эффективную прогнозную модель финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Текущий бюджетный контроль осуществляется непосредственно в ходе исполнения бюджета. Его задача заключается в сопоставлении фактических и бюджетных показателей, выявлении отклонений и осуществлении корректирующих действий. Текущий контроль базируется на обратной связи через систему учета, которая по своему характеру может быть непрерывной и периодической.

Непрерывная связь позволяет повседневно контролировать исполнение бюджетов. Особенно это актуально при осуществлении проектов по созданию нового продукта и при решении задач, связанных со значительным привлечением материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Периодическая связь позволяет оценить достигнутые результаты по исполнению бюджета на определенном этапе его реализации.

Обратная связь в системе текущего бюджетного контроля осуществляется в виде отчетов, периодичность подготовки и подробность которых зависят от уровня менеджмента, для которого они предназначены, вида центров ответственности и ситуационных потребностей управления. Например, менеджеры по производству и коммерческой деятельности нуждаются в ежедневной информации. Чем дальше руководитель находится от операционного уровня производства, тем большим может быть временной интервал между последовательными отчетами. Если возникают серьезные проблемы по исполнению бюджета и выявляются негативные тенденции, подготавливают специальные отчеты, в которых приводится подробная информация об отдельных продуктах, программах, секторах рынка сбыта, выявляются и анализируются отклонения, даются рекомендации. При возникновении неожиданных обстоятельств составляются чрезвычайные отчеты. В любом случае критерием временного интервала отчета в текущем

контроле исполнения бюджета должна быть возможность вмешательства с целью изменения возникшей неблагоприятной ситуации.

Весьма важно для текущего контроля в бюджетировании определить состав показателей, которые поддаются корректировке, методику и последовательность ее осуществления. Здесь полезными могут быть методы стандарт-коста и директ-коста, нормативного учета и контроля издержек производства и сбыта.

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

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

Документально-информационный способ контроля позволяет точнее определить разрыв между бюджетными и фактическими показателями, обеспечить оценку, согласованную с данными финансового учета, устранить субъективный фактор при анализе причин и виновников отклонений.

Следует отметить, что эти две формы контроля взаимно дополняют друг друга и востребованы в большей или меньшей мере в зависимости от складывающейся ситуации.

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

Заключительный бюджетный контроль осуществляется либо сразу по завершении деятельности, для которой определяется бюджет, либо по истечении определенного заранее периода времени. В том и другом случае контроль осуществляется путем сопоставления фактических результатов и бюджетных показателей. Последующий бюджетный контроль, в отличие от текущего, не обладает оперативным корректирующий действием, но выполняет другие функции и задачи:

• способствует получению целостной информации, на основе которой корректируются будущие бюджеты с учетом экономических реалий прошлого;

• позволяет производить более точный расчет фактических показателей бюджетов с учетом временных факторов, что, в свою очередь, дает возможность более объективно оценивать деятельность менеджеров и руководимых ими центров ответственности.

Организационной формой результатов текущего и последующего контроля являются отчеты по исполнению бюджета, которые сводят воедино информацию по планированию и фактическому выполнению бюджетных показателей. В таких отчетах должно отражаться три вида информации: о фактических результатах, о планируемых показателях и данные об отклонениях между фактическими и бюджетными показателями, сопровождающиеся пояснениями.

Кроме основной информации в отчетах необходимо выделять показатели, подконтрольные менеджеру данного центра ответственности, приводить для сравнения данные предыдущих периодов и аналогичных подразделений. В отчетность об исполнении бюджетов мс включаться дополнительные показатели о количестве работающих и числе отработанных ими человеко-часов, степени загрузки производственных мощностей, изменениях в структуре и способах продаж, их объемах и т.д. Данные в отчетах обычно выражаются не только в стоимостных, но и в натуральных измерителях, в относительных величинах.

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

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

Под особым контролем должно находиться ограниченное числи факторов, играющих решающую роль в достижении целей организации или того или иного центра ответственности. Эти ключевые показатели (обычно не более пяти) могут изменяться быстро и непредсказуемо, существенно влияя на результаты деятельности, поэтому система отчетности должна быть построена таким образом, чтобы уделять им особое внимание.

7. Учет отклонений в бюджетировании

Как уже отмечалось, учет в системе бюджетного контроля выполняет функцию обратной связи. Используя обратную связь, получают информацию, отражающую фактические значения бюджетных показателей, что позволяет своевременно выявлять отклонения между фактическими и бюджетными данными о затратах и результатах.

Основными слагаемыми эффективно действующей учетной системы являются первичная документация, компьютеризация, ориентация на потребности управления. Непосредственно функцию обратной связи, как правило, выполняет формируемая на различных носителях исходная информация, поступающая главным образом из первичной документации. В системе бюджетного контроля особые требования предъявляются к своевременной обработке такой информации, формированию рационального документооборота, наличию регистров, позволяющих обеспечивать аналитический учет и систематизацию отклонений от бюджетных показателей.

Эффективная обработка учетной информации в современных условиях невозможна без применения компьютерной техники, которая выполняет двоякую функцию: с одной стороны она обеспечивает формирование базы данных, а с другой - непосредственно осуществляет процесс сопоставления фактических и бюджетных показателей.

В современных информационных технологиях в памяти компьютера хранятся стандарты, нормы и нормативы затрат материально-сырьевых и топливно-энергетических ресурсов, затрат труда и заработной платы и Других составляющих себестоимости, бюджетные показатели по центрам ответственности, необходимые для бюджетного планирования. Ввод в компьютерную программу соответствующих фактических данных, сопоставление их со стандартами, нормами и нормативами и другими бюджетными показателями позволяет выявить и сгруппировать по причинам, виновникам и другим признакам отклонения от исполнения бюджета. Отклонения затем используются в анализе финансовой, производственно-хозяйственной деятельности предприятия для оперативного управления, подготовки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, а также для определения положения предприятий на рынке, среди организаций-конкурентов и для других целей.

В настоящее время на отечественном компьютерном рынке программных продуктов появились специальные программы по бюджетированию, в частности, фирма «Бизнес» разработала комплекс программ по бюджетному планированию.

Наиболее сложным в бюджетировании является техника отражения фактических данных и отклонений от бюджетов в разрезе центров ответственности на счетах управленческой или бюджетной бухгалтерии.

Это считалось одной из значительных проблем в управленческой бухгалтерии на всех этапах ее развития, которую и сейчас нельзя считать окончательно решенной. Исследование методов учета отклонений, связанных с неполной загрузкой производственных мощностей, отклонений, выявленных в процессе инвентаризаций материально-производственных запасов и в других процессах их отражения, на

соответствующих счетах синтетического и аналитического учета позволили свести различные варианты отклонений от бюджетных показателей к двум основным вариантам.

Первый вариант основан на отражении отклонений в системном бухгалтерском учете на базе использования соответствующих счетов синтетического и аналитического учёта и последующего списания на счета продаж или результатов производственно-сбытовой деятельности.

При этом отклонения учитываются по различным категориям затрат и результатов, по использованным ресурсам, центрам ответственности, сегментам деятельности.

Второй вариант ориентируется на отражение отклонений в первичной документации и учетных регистрах без использования специальных счетов и субсчетов. Основой этого варианта может быть нормативный метод выявления и учета отклонений, который всегда обходился без счетов синтетического учета.

Реализация первого варианта имеет несколько разновидностей. При выявлении отклонений до определения производственной себестоимости она учитывается в нормативной оценке согласно рассчитанному бюджету, а отклонения отражаются на специальном счете отклонений по соответствующим субсчетам и аналитическим счетам.

При этой схеме фактические затраты центра ответственности по элементам издержек собираются по дебету счета центра и кредиту отражающего (зеркального) счета. Отражение нормативных (бюджетных) затрат проводят по дебету счета затрат на производство и кредиту

счета центра по нормативной величине. В этой же оценке производственную себестоимость списывают в дебет счета готовой продукции. Отклонения между фактическими и бюджетными (нормативными) затратами по видам в зависимости от характера учитывают по дебету или кредиту счета отклонений и соответственно кредиту или дебету счета центра ответственности.

На практике чаще отклонения выявляют и учитывают после определения фактической себестоимости выпущенной продукции. В этом случае готовая продукция в текущем учете отражается по нормативной себестоимости, а выявленные отклонения определяют и списывают на счета отклонений после завершения производственного процесса. Отличие этой схемы от предыдущей состоит том, что отклонения выявляются на счетах производственной себестоимости после процесса изготовления продукции и систематизируются на отдельном счете.

Для учета отклонений по центрам ответственности в компаниях, ведущих управленческий учет по англосаксонской системе, используется несколько иной подход.

Суть его состоит в том, что на отдельном счете центра ответственности учитывают нормативные (бюджетные) показатели по дебету счета в корреспонденции со счетами элементов затрат, отражающими функциональную специфику центра, а фактические показатели затрат - по кредиту счета. Отклонения выявляют сопоставлением, дебетовых и кредитовых оборотов счета затрат центра. В зависимости от того, что превышает, выявляется экономия (благоприятное отклонение) или перерасход (неблагоприятное отклонение). Учет отклонений по центрам ответственности может быть организован как в режиме реального времени (текущий контроль), так и после завершения производственного процесса и определения себестоимости.

Тема 6. «Организация бухгалтерского управленческого учета»

План

1. Автономная и интегрированная системы организации управленческого учета
2. Система записей хозяйственных операций на счетах управленческого и финансового учета
2.1. Применение системы интегрированного учета в торговой организации
2.2. Применение системы интегрированного учета на промышленном предприятии
3. Счета управленческого учета издержек

1.Автономная и интегрированная системы организации управленческого учета

Организация на предприятии системы управленческого учета, занимающегося учетом и анализом издержек производства, предполагает отделение счетов по их учету от общей системы счетов. По существу, речь идет о создании специального счетного плана, используемого бухгалтерским управленческим учетом или о выделении в общем плане специальных разделов, обобщающих счета управленческого учета. В других странах этот вопрос решается по-разному. В нашей стране, как известно, выбран второй путь. Обособление счетов управленческого учета, помимо улучшения информационного обслуживания различных управленческих структур, создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства и рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции. Исторически управленческий учет появился в капиталистическом обществе именно как следствие коммерческой тайны, потому в литературе иногда называют «секретным учетом».

Возможные варианты организации управленческого учета и взаимодействия его с системой финансового учета подробно рассматривались В.Ф. Палием и С.А. Николаевой. Речь идет о двухкруговой (вариант автономии, или дуализма) и однокруговой (интегрированной или вариант монизма) системах организации бухгалтерского учета.

При варианте автономии каждая из систем учета - финансового и управленческого - является замкнутой. В финансовой затраты группируются по экономическим элементам, в управленческом по статьям калькуляции.

Для учета издержек выбраны свободные коды счетов - 30,31,32,33. Это так называемые счета-экраны (или транзитные, зеркальные счета) Финансовая бухгалтерия занимается лишь синтетическим учетом потому содержит информацию об общей сумме затрат на производство продукции (ГП), не учитывая место их возникновения. Так, из финансового учета можно почерпнуть сведения о суммарных затратах за период, например материалы.

Управленческая бухгалтерия детализирует данную информацию:- это материалы, ушедшие в основное производство, на общепроизводственные цели, на общехозяйственные нужды, остаток материалов на складе. Аналогичным образом организован учет заработной платы, начисления на нее, амортизации основных средств (ОС).

Информация о выручке от продаж присутствует как в финансовой, так и в управленческой бухгалтерии.

Таким образом, финансовая бухгалтерия содержит информацию, как о доходах, так и об общей сумме расходов. Это позволяет заинтересованным внешним пользователям проверить правильность налоговых расчетов, не углубляясь в тайны калькулирования. Сформулированное положение справедливо лишь в том случае, когда перед налоговыми органами не стоит задача проверить, не было ли у предприятия продаж продукции по ценам ниже себестоимости. (Подобные фискальные функции государствам с рыночной экономикой не свойственны.)

В управленческой бухгалтерии на счете 49 (из плана счетов взят незанятый код) выводятся два финансовых результата производственной деятельности - маржинальный доход и прибыль. В конце периода постоянные издержки, собранные на счете 26, как периодические, списываются на себестоимость продаж. В результате выводится конечный финансовый результат производственной деятельности - прибыль.

В финансовой бухгалтерии на счете 99 формируется балансовая прибыль, учитывающая помимо прибыли от основной деятельности внереализационные доходы и расходы, прибыль (убытки) от прочих операций.

Представляет интерес порядок расчета прибыли в финансовой бухгалтерии. Запасы товарно-материальных ценностей (ТМЦ) регистрируются в ней всего один раз в конце финансового года после проведения инвентаризации, необходимая информация берется из управленческой бухгалтерии. Финансовый результат рассчитывается как разница между полученной выручкой, увеличенной на сумму оприходованных в конце года остатков товарно-материальных ценностей, и общей суммой затрат.

При однокруговой (интегрированной) системе учета счета-экраны не применяются, и используется единая система счетов и бухгалтерских проводок.

Счета управленческого учета, имеющие сальдо, относятся одновременно к управленческому и финансовому учету. Для сохранения коммерческой тайны на счетах финансового учета регистрируется лишь сальдо, обороты, показывающие хозяйственные операции, отражаются в системе управленческого учета (счета, принадлежащие системе управленческого учета, отмечены звездочкой.)

Передача данных из одной системы в другую осуществляется через специально выделенный передаточный счет - в данном случае счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты». На каждую отчетную дату счет 79 закрывается и сальдо не имеет.

Важнейшим фактором при создании системы управленческого учета является ее экономическая эффективность. Это те выгоды, которые предприятие получает от наличия системы учета за счет улучшения качества принимаемых решений. Создание интегрированной системы финансового и управленческого учета предполагает разработку плана счетов. Система кодировки счетов финансового учета принята на основании действующего плана счетов. Система кодировки счетов, используемых в управленческом учете, можно показать на примере счетов 01 «Основные средства» и 51 «Расчетный счет». В управленческом учете они могут иметь следующий вид: 01*1, 51*2, что означает:

01,51 – название счета;

* - счет принадлежит системе управленческого учета;

1 – счет ведется в долларах США;

2 – счет ведется в рублях.

Для ведения учета принимаются следующие допущения:

-Учет начисления налогов, отчислений во внебюджетные фонды и расчетов по социальному страхованию ведется только в финансовом учете с использованием балансовых счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». В управленческом учете налоги учитываются как затраты по моменту их перечисления в бюджет на счетах учета затрат налоги с использованием расширенного аналитического учета. Например, счет 26* 1.007. - «Расходы по выплате налогов и другим обязательным платежам»;

- при использовании схем оптимизации налогов (например, работа со страховой компанией по страхованию работников с дальнейшей выплатой им страховых сумм) в финансовом учете данные операции отражаются на счетах в соответствии с действующим законодательством, а в управленческом учете учитываются на счетах расчетов с дебиторами - кредиторам и счетах расчетов с персоналом;

- расширенный аналитический учет по счетам продаж, учета издержек и т.д. ведется только на счетах управленческого учета;

- при расчете себестоимости выпушенной продукции в финансовом учете на счета учета затрат по производству относятся только те расходы, которые согласно действующему законодательству разрешено относить на счета учета затрат. В управленческом учете себестоимость формируется согласно методике, принятой на предприятии, и отражается на конкретных счетах расходов на производство и в валюте, удобной руководству.

2.Система записей хозяйственных операций на счетах управленческого и финансового учета

2.1. Применение системы интегрированного учета в торговой организации

Организация аналитического учета затрат в компьютерной программе разработанной специально для холдинга, рассматривается на примере, одного из его предприятий, занимающегося торговой деятельностью:

- поставкой вычислительной техники, программного обеспечения к ней
- оказанием прочих услуг.

Все многообразие хозяйственных операций предприятия подразделяется в компьютерной программе на три группы:

-операции, отражаемые только в управленческом учете;

-операции, отражаемые только в финансовом учете;

-операции, отражаемые в финансовом и управленческом учете.

В связи с тем, что на предприятии расходы необходимо группировать не только по статьям, но и по структурным подразделениям, а общие затраты (на рекламу, управленческие расходы и т.д.) распределять по видам деятельности в определенном соотношении, учет ведется с использованием специальных признаков - аналитических счетов (иногда их называют признаками аналитического учета, аналитическими данными к счетам и т.п.). В разработанной программе предусмотрена возможность ведения аналитических счетов до третьего порядка. Описание используемых счетов:

-учет выручки от продажи продукции ведется на счете управленческого учета 90* 1 (в долларах США) и одновременно на счете финансового учета90;

-учет прихода и отпуска вычислительной техники и программного обеспечения ведется на счете управленческого учета 41*1 и счете финансового учета41

-учет расходов, относимых на издержки обращения, ведется на счете управленческого учета 44*1 и счете финансового, учета 44.

Для управленческого счета 90*1 «Продажи» введены аналитические счета первого порядка «Виды деятельности»:

001—продажи вычислительной техники,

002—продажи программного обеспечения

999 — прочие продажи.

Для управленческого счета 44*1 «Расходы на продажу» введены аналитические счета первого порядка «Виды деятельности»:

001—расходы на продажу вычислительной техники,

002 — расходы на продажу программного обеспечения,

999 — прочие затраты, а также введены аналитические счета второго порядка «Статьи расходов»:

000— материальные затраты;

001— заработная плата персонала

002— социальное страхование

999 — прочие статьи.

Для ведения расширенного аналитического учета необходимо при регистрации хозяйственных операций производить разделение управленческого счета по аналитическим счетам.

Пример. Перед регистрацией хозяйственной операции по начислению заработной платы производится распределение начисленной заработной платы по видам деятельности и статьям затрат, затем в управленческом учете составляются проводки:

1) Д-т 44* 1.001.001. К-т 70*1 – расходы на продажу вычислительной техники, заработная плата;

2) Д-т 44*1.002.002. К-т 70*2 – расходы на продажу программного обеспечения, заработная плата.

Финансовый учет – это синтетический учет затрат. Рассмотренные выше операции будут выглядеть в нем следующим образом:

1) Д-т 44 «Расходы на продажу» К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

2) Д-т 44 «Расходы на продажу» К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Для ведения расширенного аналитического учета используются такие возможности, как:

- определение аналитических счетов при регистрации хозяйственной операции;
- ввод входящих остатков и подготовка типовых отчетных документов;
- специальная обработка и предоставление управленческой информации с использованием аналитических счетов.

Одной из возможностей компьютерной программы, применяемой холдингом, является разработка бюджетов на различные сроки. С этой целью используется подпрограмма «Финансовые планы», которая позволяет планировать на любой срок предстоящие доходы и расходы, объединяя их в бюджеты, осуществлять контроль платежей, проводить анализ фактического исполнения сметы, оптимизировать финансовую деятельность предприятия.

Планирование осуществляется на заданный интервал времени. Бюджет

формируется на основе как разовых (например, ремонт помещений, покупка мебели и т.д.), так и повторяющихся событий (например, перечисления налогов, взносов в Пенсионный фонд, арендной платы и т.д.). Событием является любой факт финансово-хозяйственной деятельности предприятия связанный с приходом или расходом денежных средств на определенном бухгалтерском счете.

На основании операций, включенных в финансовый план, готовятся платежные документы. По мере отражения результатов совершения операций (отработки платежных документов) в учете программа включает в финансовый план информацию о фактических суммах прихода и расхода денежных средств по датам платежей. В соответствии с данными бухгалтерского учета программа автоматически формирует входящие остатки (плановый и фактический) на даты начала и конца периода планирования, фактический приход и фактический расход денежных средств на начальную и конечную даты, суммарный приход и суммарный расход денежных средств по данным отработанных платежных документов.

3. Счета управленческого учета издержек

Издержки производства в управленческом учете группируются и отражаются по крайней мере в трех направлениях, каждое из которых представляет самостоятельную обособленную систему взаимосвязанных бухгалтерских записей: - по элементам издержек; по статьям себестоимости; по центрам ответственности (по местам возникновения затрат).

В финансовом учете расходы отражаются по элементам затрат. Этого достаточно для составления внешней отчетности.

В управленческом учете затраты отражаются и по элементам затрат и по статьям калькуляций.

В последнее время появилась возможность вести раздельный учет – управленческий и финансовый.

В инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета, в пояснениях к разделу 3 «Затраты на производство» сказано, что формирование информации о расходах по обычным видам деятельности, которые и составляют издержки производства, осуществляется на счетах 20-29, либо на счетах 20-39.

В первом случае консервируется первичная схема учета и калькулирования себестоимости в едином плане счетов бухгалтерского учета всех операций данной организации.

Во втором случае счета 20-29 используются для группировки издержек по статьям себестоимости, местам возникновения и другим признакам, а также для калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг; счета 30-39 применяются для учета по элементам расходов.

Разделение счетов в учете затрат на производство на две равновеликие части 20-29 и 30-39 с различным назначением обобщаемой на них информации позволяет специалистам рассматривать возможности и варианты разделения счетов этого раздела на счета управленческого и финансового учета.

Профессор В.Ф.Палий считает более перспективным такой подход к решению данного вопроса. Как известно в плане счетов свободны 22, 24,27, 30-39 счета. Счета 20-29 – относятся к управленческому учету и выстроены в точном соответствии с методикой бухгалтерского учета издержек по статьям себестоимости, что показано в таблице 1.

Таблица 1

Счета учета издержек	Статьи себестоимости
Счет 20 «Основное производство»	1.Сырье и материалы 2. возвратные отходы (по Кт сч.20) 3.Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера со сторон 4. топливо и энергия на технологически цели 5. зарплата производственных рабочих 6. отчисления на социальные нужды
Счет 23 «Вспомогательные производства»	Статьи себестоимости 1-6, указанные выше, к счету 20
Счет 25 «Общепроизводственные расходы»	4. Расходы на подготовку и освоение производства 5. Общепроизводственные расходы
Счет 26 «Общехозяйственные расход	7.Расходы на подготовку и освоение производства 9. Общехозяйственные расходы 11. прочие производственные расходы
Счет 28 «Брак в производстве»	10. Потери от брака

Счета учета издержек производства следует дополнить отражающим счетом 27 «Отражение издержек производства» для зеркального отражения информации, формируемой в финансовом учете на счете 37 «Отражение расходов по элементам».

Счет 27 «Отражение издержек производства» служит для записи расходов, учтенных по элементам в течение отчетного периода. Сумма расходов по элементам, записанная в финансовом учете по дебету счета 37«Отражение расходов по элементам», в свою очередь одновременно записывается по кредиту счета 27 «Отражение издержек производства» в корреспонденции со счетами 20-29, на которых формируются издержки по статьям, калькуляционным объектам, местам возникновения.

Между счетами 27 и 37 в процессе записи первичных данных о расходах по обычным видам деятельности поддерживается полное равенство.

Обороты и сальдо по дебету 37 «Отражение расходов по элементам» всегда равны оборотам и сальдо по кредиту счета 27 «Отражение издержек производства». Это равенство обеспечивается без непосредственной корреспонденции счетов 27 и 37 в результате того, что записи на обоих счетах производятся на основе единого массива первичных документов, бух. справок и расчетов, оформляющих расходы организации по обычным видам деятельности за отчетный период.

Счет 20 отражает прямые издержки на производство, которые являются профильными в деятельности данной организации. По дебету счета 20 отражаются прямые издержки, связанные с производством продукции в корреспонденции со счетом 27 «Отражение издержек производства». Аналитический учет на счете 20 ведется по статьям себестоимости, видам продукции, а при необходимости по местам возникновения затрат.

По окончании отчетного года итоговые данные об издержках основного производства выводятся в отдельный файл и сохраняются в архиве для аналитических сопоставлений. Одновременно составляется итоговая внутренняя отчетность об издержках и себестоимости продукции, работ, услуг за отчетный год.

Счет 20 «Основное производство» закрывается бухгалтерской проводкой по кредиту названного счета в дебет счета 27 «Отражение издержек производства».

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства» применяется для отражения и обобщения информации об издержках на полуфабрикаты собственного производства, их движении и остатках в организациях, ведущих учет полуфабрикатов обособленно от учета основного производства. Это металлургия, химическое производство, выработка резино-технических изделий. Специфика управленческого учета полуфабрикатов собственного производства такова, что издержки производства на остаток полуфабрикатов отражаются как сальдо по дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Это сальдо по окончании года не закрывается, а переходит в управленческий учет следующего отчетного года. Переходящее сальдо по дебету счета 21 уравновешивается переходящим сальдо по кредиту счета 27 «Отражение издержек производства».

Расходы по управлению и вспомогательных производств записывается по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции со счетом 25 «Общепроизводственные расходы».

На счете 23 «Вспомогательное производство» отражается информация об издержках на продукцию и услуги, вспомогательные для основного производства организации. Прямые издержки вспомогательных производств записываются по дебету счета 23 в корреспонденции со счетом 27«Отражение издержек производства». Расходы по управлению и обслуживанию подразделений вспомогательных производств записывается по дебету счета 23 и кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы». По кредиту счета 28 «Брак в производстве» в дебет счета 23 списываются потери от брака, возникшие в подразделениях вспомогательных производств. Аналитический учет издержек

вспомогательного производства ведут в разрезе соответствующих вспомогательных подразделений, по статьям издержек, видам продукции, работ и услуг.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» применяется для отражения информации об издержках по обслуживанию и управлению подразделений основного и вспомогательного производства, а в крупных организациях – также об издержках по обслуживанию и управлению обслуживающих производств.

По дебету счета 25 записываются данные о произведенных издержках за период времени, в корреспонденции со счетом 27«Отражение издержек производства». Ежемесячная сумма фактических расходов отражается по кредиту счета 25 в дебет счетов:

-20 – на сумму издержек в подразделениях основного производства;

- 23- на сумму издержек во вспомогательных производствах;

- 28 – на сумму издержек, относящейся к забракованной продукции;

- 29 – на сумму издержек в подразделениях этих производств и хозяйств.

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» отражается информация об издержках общеуправленческого характера. По дебету счета 26 и кредиту счета 27«Отражение издержек производства» записываются все суммы издержек, относящиеся к данному счету. Для управленческого учета важнее обобщать накопительную информацию по сметным статьям и центрам ответственности, нежели обобщать всю информацию для калькулирования себестоимости на счете основного производства.

Счет 28 «Брак в производстве» служит для отражения информации о стоимости выявленного брака, издержек по его исправлению и выявлению окончательных потерь от брака в данном периоде. Окончательный брак отражается по дебету счета 28 и кредиту 20 и 23. Дополнительные издержки по исправлению брака относятся также в дебет счета 28 и кредит счета 27«Отражение издержек производства».

Издержки связанные с исправлением брака, отражаются по сокращенной производственной себестоимости, потому по дебету счета 28 «Брак в производстве» записывается соответствующая часть общепроизводственных расходов проводкой по кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы».

На счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются издержки состоящих на балансе организации обслуживающих производств и хозяйств, не имеющих прямого отношения к основной производственной деятельности. Суммы издержек записываются по дебету 29 счета и кредиту 27«Отражение издержек производства». Косвенные расходы по управлению обслуживающими подразделениями ежемесячно записываются в дебет счета 29 и кредит 25. В управленческом учете на счете 29 информация отражается накопительно. В сумме сальдо издержек отражается и стоимость остатков незавершенного производства. В конце отчетного года, сальдо по счету 29 закрывается, записи в следующем году начинаются с нулевого сальдо по данному счету. Составляется проводка: Дт 27«Отражение издержек производства» Кт 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Баланс сальдо на счетах управленческого учета обеспечивается методикой всех записей на счетах через отражение их по кредиту (дебету) счета 27«Отражение издержек производства»: сумма дебетовых сальдо по счетам 20, 23, 26, 29 всегда равны сальдо по кредиту счета 27 «Обслуживающие производства и хозяйства». В результате на счетах 20-29 образуется обособленная балансовая система управленческого учета, в которой взаимно балансируют обороты и сальдо по всей совокупности данных счетов. Это позволяет вести счета управленческого учета отдельно от счетов бухгалтерского финансового учета, не составляя общего баланса по всем счетам, рекомендованным действующим планом счетов бухгалтерского учета. Составляют два баланса счетов: финансового учета и, отдельно, управленческого учета, что позволяет закрыть конфиденциальную информацию об издержках, детализированную на счетах управленческого учета.

Тема 7. «Сегментарная отчетность организации»

План

1. Сущность и значение сегментарной отчетности 2. Требования к управленческой отчетности
3. Виды управленческой отчетности
4. Правила построения отчетности по сегментам для внешних пользователей
5. Условия и принципы построения внутренней сегментарной отчетности
6. Подходы финансового и управленческого учета к оценке эффективности бизнеса

1. Сущность, значение и правила построения сегментарной отчетности

Сегмент (от лат, segmentum) означает отрезок, часть чего-либо. Сегментарную отчетность можно определить как отчетность, сформированную по отдельным сегментам бизнеса (центрам ответственности) организации. Порядок ее составлений для внешних пользователей установлен ПБУ 12/2000, для внутренних пользователей он практически не разработан. Не находит отражения данный вопрос и в существующих нормативных документах. Решение проблем составления внутренней сегментарной отчетности отдано на откуп предприятиям. В Законе РФ «О бухгалтерском учете» лишь отмечена конфиденциальность содержащейся в ней информации: «содержание ... внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной».

Тезис о конфиденциальности информации сегментарной отчетности в нормативных документах появился впервые. Это связано с тем, что в отличие от финансовой отчетности, разрабатываемой на базе данных финансового учета и предназначенной для внешних пользователей (а поэтому являющейся открытой), сегментарная отчетность формируется для внутренних пользователей (управляющих всех уровней) и должна быть закрытой. Надо отметить, что этот законодательно закрепленный тезис на практике не соблюдается. Налоговые органы, являющиеся по своей сути внешними пользователями бухгалтерской информации, имеют прямой доступ к данным управленческого учета и отчетности.

Подобно тому, как информация внешней финансовой отчетности используется для анализа финансового состояния предприятия, результатов его деятельности данные сегментарной отчетности позволяют оценить качество работы каждого сегмента бизнеса. Ведь центр ответственности представляет собой часть системы управления предприятием и, как любая система, имеет вход и выход. На входе в центр ответственности - сырье, материалы, полуфабрикаты. Центр ответственности располагает необходимым для производственной деятельности имуществом - основными средствами. В процессе функционирования подразделение потребляет трудовые ресурсы, выполняя заданную ему работу, пользуется услугами сторонних организаций. На выходе центра ответственности - полуфабрикат, услуга, которые либо поступают в следующий центр ответственности, либо реализуются на сторону.

Информация сегментарной отчетности позволяет администрации организации контролировать деятельность центров ответственности и объективно оценивать качество работы возглавляющих их менеджеров. На ее основе делаются выводы о профессиональной пригодности того или иного менеджера, разрабатываются финансовые и нефинансовые критерии оценки деятельности, формируется система материального и морального поощрения персонала предприятия. Решение этих задач осложняется тем, что деятельность одного менеджера может оказывать влияние на деятельность других управляющих. Например, лучшие дилеры по продажам столкнуться с трудностями при сбыте некачественных товаров. Полностью исключить такую взаимозависимость невозможно,

однако ее возможно минимизировать при тщательном выборе центров ответственности, надлежащем информационном обеспечении, установлении объективных критериев оценки деятельности структурных подразделений (к возложив на начальников цехов ответственность не только за затраты, за качество произведенной продукции, можно избежать конфликтов между сбытом и производством).

Вопросы составления сегментарных отчетов напрямую связаны с трансфертным ценообразованием. На базе этих цен формируется отчетность сегмента. От степени обоснованности разработанных предприятием трансфертных цен зависит объективность оценки качества работы структурного подразделения предприятия.

С точки зрения задач формирования и представления бухгалтерской отчетности можно говорить о сегментах организации, по которым

1) в соответствие с правилами бухгалтерского учета необходимо составление внешней отчетности;

2) в системе бухгалтерского управленческого учета составляется внутренняя (сегментарная) отчетность.

2. Требования к управленческой отчетности

Отчетность является заключительным этапом любой системы учета, завершающей стадией учетного процесса. Управленческая отчетность - это взаимосвязанный комплекс фактических, плановых, прогнозных данных и расчетных показателей о функционировании хозяйственной организации как экономической и производственной единицы. Он включает совокупность данных и показателей как по предприятию в целом, так и в разрезе структурных и производственных подразделений, центров затрат и прибылей.

В отличие от бухгалтерской отчетности, ориентированной на внешних пользователей; управленческая отчетность предназначена для самого предприятия в лице стратегического менеджмента и руководителей подразделений. В соответствии с этим формирование отчетности для менеджеров должно отвечать потребностям управления на каждом уровне руководства организацией. Эти потребности индивидуальны, специфичны и во многом зависят от особенностей организации производства на данном предприятии. Целью составления управленческих отчетов является удовлетворение потребностей пользователей информации. В связи с этим требования к содержанию, периодичности и порядку представления отчетности для управления должны определять сами менеджеры.

Одним из способов определения состава и сроков представления данных управленческий отчетности является упоминаемый в первой главе учебника Метод интервью, при котором вначале следует опросить каждого менеджера, какая информация ему необходима для работа и к какому сроку ее желательно получить. Далеко не все управляющие способны ответить на эти вопросы с позиций современного менеджмента. Поэтому более рационально разработчикам Системы управленческого учёта и отчетности на стадии ее создания самим определить основной перечень таких показателей исходя из целей и задач современного менеджмента на каждом уровне управления,

Поскольку высшее руководство формирует стратегические цели управления предприятием, оно должно получать интегрированную управленческую отчетность, позволяющую судить о выполнении поставленных задач. Она может содержать данные, характеризующие фактические результаты производственной, инвестиционной и финансовой деятельности организации в целом и в разрезе основных структурных подразделений за прошедший период либо на любой момент времени и результаты анализа воздействия внешних и внутренних факторов, влияющих на достижение долгосрочных целей развития организации, а также плановые и прогнозные показатели деятельности предприятия на предстоящий период.

Руководителям среднего звена, представляющим собой руководство структурных подразделений всех уровней, необходима информация, содержащая значения и анализ ключевых показателей деятельности этих подразделений на любой момент времени, а также информация о смежных подразделениях и контрагентах.

Руководству и специалистам структурных подразделений, отвечающим за реализацию текущих и долгосрочных целей деятельности участка, который они возглавляют (мастерам, начальникам отделов, секторов и т.п.), необходимы отчетные данные о результатах этой деятельности и планах ее осуществления на ближайшую перспективу анализом влияния основных внутрипроизводственных факторов.

Основными требованиями к составлению управленческой отчетности являются:

• своевременность - информация должна быть представлена к тому времени, когда в ней возникает необходимость;

• достаточность - отчетные данные не должны содержать излишней информации, но быть достаточно полными;

• целесообразность - информация должна учитывать особенности цели управления, для которой она предназначена;

• адресность - отчетные показатели необходимо довести до ответственного пользователя, соблюдая принцип конфиденциальности;

• объективность - следует исключить возможность предвзятости, субъективности информации для управления, ошибок в ее формировании;

• сопоставимость - отчетные данные и показатели должны быть сопоставимы во времени и по подразделениям предприятия;

• экономичность - затраты на получение управленческой отчетности не должны быть больше эффекта от ее использования.

Соблюдение этих требований обеспечивает достаточно оперативный обзор деятельности, за которую несет ответственность руководитель соответствующего уровня, представление ему информации о фактической эффективности ранее принятых решений, возможность определения возникающих проблем и просчетов в руководстве, выбор оптимальных вариантов их решения или предотвращения. Для высшего управленческого персонала отчетность служит основанием для принятия стратегических решений по развитию организации и повышению эффективности ее деятельности.

Вопреки расхожему мнению, информация для управления предприятием далеко не во всех случаях должна быть максимально оперативной. Важнее своевременность подготовки и представления управленческой отчетности, которая характеризуется частотой представления периодических отчетов для управляющих и интервалом между окончанием периода и временем, когда отчетность попадает к ответственному руководителю или исполнителю.

Частота представления периодических отчетов зависит от времени, за которое содержащаяся в них информация устаревает, т.е. перестает быть актуальной и полезной для оперативных управленческих решений. Какая-то информация должна сообщаться в момент возникновения - немедленно, ежечасно, ежесменно или ежесуточно. Другие данные управленческого учета и показатели отчетности достаточно представлять пользователю раз в неделю, месяц и даже реже. Одни и те же сведения для менеджеров низшего и среднего звена могут предоставляться детально и ежедневно, а для дирекции предприятия в обобщенном виде и еженедельно или раз в месяц.

Часть учетной информации для управления может и должна поступать пользователям в режиме реального времени при каждом ее изменении. Например, для высшего управленческого персонала, ответственного за финансовое состояние организации, нужна оперативная информация о резком изменении курса валют и тарифов на энергоносители, индексов фондового рынка и котировки ценных бумаг. Немедленной

должна быть информация о неожиданных простоях, непроизводительных расходах и потерях, существенно влияющих на экономику предприятия, требующая незамедлительной реакции руководителей среднего и низшего звена управления.

Большинство показателей управленческого учета и отчетности не требуют такой степени оперативности. Данные о выпуске продукции и полуфабрикатов, браке и других отклонениях от норм, о количестве и стоимости продаж обычно представляют ежедневно или еженедельно. Судить о прибыльности и рентабельности отдельных товаров, работ и услуг или секторов рынка, где они реализуются, позволяют данные ежемесячных управленческих отчетов. При осуществлении долгосрочных проектов инвестиций их целесообразно разбить на отдельные этапы или виды работ, чтобы еженедельно или ежемесячно выявлять отклонения от запланированного выполнения по объемам и затратам на осуществление проекта.

Системы формирования управленческой отчетности о фактических затратах и результатах деятельности следует разрабатывать таким образом, чтобы обеспечить представление менеджерам соответствующего уровня необходимой им отчетности в кратчайший срок после окончания отчетного периода.

Важное значение имеет способ представления учетной управленческой информации, включая средства вывода и формат данных, методы их доставки, сопровождающие сведения пояснения. Традиционный метод представления информации в виде таблиц с набором цифр размещенных на бумажном носителе, дополняется их демонстрацией на дисплее построением графиков и диаграмм, использованием цветовых решений.

Основными факторами, влияющими на выбор способа определения, формата и структуры того или иного управленческого отче следует считать содержание предоставляемой информации, потребности и пожелания пользователей отчетов, соображения экономичности их получения и передачи. Нет и не может быть стандартного набора бланков управленческой отчетности с единым форматом и общей структурой. Они индивидуальны и разнообразны по существу форме и срокам представления.

Главными требованиями к формату и содержанию управленческой отчетности являются доступность для восприятия, степень детализации информации, порядок оформления отчетов, необходимость стандартизации. Отчет должен быть достаточно простым, понятным, лаконичным, не допускающим неоднозначного толкования. Названия форм отчетности и ее разделов необходимо сформулировать так, чтобы исполнителю и пользователю было ясно их назначение и особенности. Содержание каждого раздела должно отвечать информационным потребностям предполагаемого потребителя отчетности.

Степень частоты и детальности отчетов во многом зависит от уровня менеджмента. Мастерам, прорабам, начальникам производств, руководителям отделов и служб заводоуправления необходимы боле частые и подробные отчеты, чем для высшего руководства организации. Чем выше уровень менеджмента, тем реже представление отчетности и меньше в ней подробностей. Слишком детальная и часто представляемая информация делает ее избыточной, не позволяет сосредоточить внимание на главном, а в ряде случаев затрудняет понимание и восприятие отчетных данных и показателей.

Обычно управленческие отчеты разрабатывают и составляют в соответствии со стандартным для данного предприятия форматом, проще распечатывать, подшивать в папки, доставлять пользователям, читать и хранить. Из таких отчетов легче сделать слайды для группового просмотра с помощью компьютера и демонстрировать их на экране. Групповой просмотр и обсуждение данных управленческой отчетности весьма распространены среди высшего управленческого персонала компании, для рассмотрения на совете директоров и при других формах корпоративного управления.

Компьютерные распечатки используют в качестве рабочих документов, расчетных оснований и обоснований принимаемых управленческих решений. В современных условиях компьютерное представление учетной информации на экране дисплея или в виде распечатки на бумажном носителе являются основными способами доведения ее до потребителей. Это обеспечивает достаточно быстрое системное и, взаимосвязанное формирование отчетных данных и показателей в любом необходимом для управления разрезе. Вести управленческий учет и составлять отчетность с применением .простейших вычислительных средств или тем более вручную не, имеет смысла не только; потому, что это трудоемко а в первую очередь потому, что это невозможно, Большинство задач управленческого учета требует методологических, решений; доступных только ЭВМ.

Многое значит, для управления и принятия управленческих решений возможность сравнения полученных показателей факта, с заданной величиной или аналогичными данными прошлых периодов, В качестве заданных величин чаще всего используют плановые показатели. Сопоставление с планом позволяет оценить успешность его выполнения или при наличии объективных причин значительных расхождений, убедиться в несовершенстве планирования, ошибочности прогнозирования. Большую познавательную и аналитическую ценность имеет сравнение данных управленческого учета, полученных за ряд отчетных периодов, а также сопоставление с рыночными, отраслевыми значениями, показателями отечественных и зарубежных конкурентов. Это существенно обогащает управленческую отчетность Лишенные возможности сравнения даже достаточно точные показатели отчетов малоинформативны, недостаточны для управления.

В разумных пределах отчетные таблицы должны; сопровождаться пояснительным текстом с аналитическими выводами и рекомендациями. Многие менеджеры являются хорошими инженерами-организаторами производства но слабо владеют методикой анализа хозяйственной деятельности, испытывают затруднения при использовании специальной учетной и финансовой терминологии, не умеют видеть за обилием цифр и фактов сути происходящих экономических явлений и процессов. Пояснения к отчетным таблицам помогают им в этом и существенно повышают ценность предоставленных данных для управления.

Все большее распространение в современных информационных технологиях получает графический и диаграммный способы представления данных управленческого учета и отчетности. Это достигается с помощью современных персональных компьютеров, использующих соответствующее программное обеспечение и лазерный принтер. Для улучшения восприятия учетной и отчетной информации, представленной в цифровом или графическом формате, используют изображение в цвете. Для этого в цифровых отчетах контрастным цветом выделяют графы, строки или конкретные цифры, на которые рекомендуется обратить внимание в первую очередь.

Основными регистрами для формирования отчетных показателей, а иногда и непосредственно формами отчетности для управления служат производственные журналы, книги записей покупок, продаж и других хозяйственных операций, отчеты о произведенной и отпущенной продукции, товарах и услугах, производственных запасах, специализированные формы отчетности о деятельности отдельных структурных подразделений.

3. Виды управленческой отчетности

В теории и в практике управленческого учета различают комплексные отчеты, отчетность по итоговым показателям (ключевым позициям) и аналитические отчеты.

Комплексные отчеты для управления характеризуют деятельность всего предприятия, его дочерних подразделений и филиалов. Они представляются с

установленной заранее периодичностью (по итогам работы за неделю, за две недели или месяц). В комплексных отчетах отражаются затраты и результаты деятельности предприятия в целом и ее отдельных сегментов, структура доходов и расходов, величина дебиторской и кредиторской задолженности, сумма резервов на покрытие долгов дебиторов безнадежных к взысканию, запасы и оценка резервов под их обесценение, движение денежных средств и прогноз предстоящих расходов и денежных поступлений.

Отчеты по ключевым позициям могут представляться в любой момент времени. В них отражаются наиболее существенная для текущего функционирования хозяйственной организации информация о количестве полученных заказов, степени их выполнения, величине рекламаций и брака, объемах производства и продаж, об использовании материальных и трудовых ресурсов, величине долговых требований обязательств, депозитов и т.п.

Аналитические отчеты составляют по запросу руководителей соответствующего уровня. В них, например, могут быть приведены данные и указаны причины существенного роста производственных запасов, увеличения количества сверхурочных часов работы, падения или увеличения объемов продаж, выбытия или пополнения производственного оборудования и других основных средств, замораживания оборотных средств, снижения рентабельности, изменения удельного веса организации на соответствующем рынке и т.п.

Аналитические отчеты в большинстве случаев составляются с учетом рыночной ситуации и отражают взаимосвязь внешних и внутренних факторов развития организации. Они призваны раскрыть благоприятные возможности и резервы улучшения деятельности предприятия, указать на существующие риски и опасности снижения эффективности хозяйствования.

Темы, формат, содержание и сроки представления отчетов произвольны и ограничений не имеют.

В качестве примеров отчетов, формируемых в системе управленческого учета, Министерство экономического развития России рекомендует следующие.

Отчеты об операционной деятельности:

- о производстве продукции (работ, услуг);
- о продаже продукции (работ, услуг);
- о закупках;
- о дебиторской/кредиторской задолженности;
- о запасах готовой продукции;
- о незавершенном производстве;
- о запасах сырья и комплектующих;
- о бартерных сделках;
- о движении денежных средств.
- Отчеты об инвестиционной деятельности:
- о движении (приобретении и выбытии) основных средств;
- о движении (приобретении и выбытии) нематериальных активов;
- о долгосрочных финансовых вложениях;
- о планируемых капитальных вложениях;
- в разрезе инвестиционных проектов.

Отчеты о финансовой деятельности:

- о краткосрочных финансовых вложениях;
- о привлечении и обслуживании заемного капитала;
- о привлечении и обслуживании акционерного капитала;
- об управлении денежной наличностью.

Отчетность о производстве продукции, работ, услуг составляется в разрезе производственных подразделений. В ней приводятся данные о количестве полуфабрикатов,

готовых изделий, выполненных работ и оказанных услуг за каждую смену, рабочий день и накопительными итогами с начала месяца. Примерная форма такого отчета в таблице 1.

Таблица 1

Отчет о произведенной продукции

Номенклатурный номер	Наименование изделия полуфабриката услуги	Единица измерения	Выпуск за смену, сутки	План производства	Отклонения за смену	Отклонения с начала месяца

Для контроля за выполнением заданного графика производства, сменных и суточных заданий отчетные данные сопоставляются с плановыми и выявляются отклонения по каждому виду продукции посменно и по итогу за сутки и месяц. Эта информация сообщается; начальникам цехов, выпускающих участков, руководителям произвол венных отделов, служб сбыта и т.п.

Изготовленную продукцию предприятие должно отправить покупателям в точном соответствии с количеством, сроками и другими условиями договоров поставки или купли-продажи. Поскольку отгрузку и отпуск продукции разным потребителям производят в течение отчетного периода, как правило, неоднократно и в разное время, необходима оперативная управленческая отчетность о выполнении плана поставок. Ее примерная форма может быть следующей (табл.2).

Отчет целесообразно составлять по видам продукции и других товаров с ежедневной, недельной и месячной оперативностью. При необходимости количество показателей в отчете, можно увеличить, а степень их детализации повысить. Во всех случаях размеры недопоставок в ассортименте продукции и других товаров следует показывать нарастающим итогом. Для производственных единиц организации стоимость недопоставленных полуфабрикатов и изделий должна включать кроме величины недопоставки внешним потребителям по заключенным договорам недопоставку своим производственным подразделениям.

Таблица 2

Отчет о продаже продукции

о у а е ь	количество						Стоимость продаж				Отклонения	
	По договорам			Фактически			По договорам		Фактически			
	На дату учета	начала месяца	начала года	на дату учета	начала месяца	начала года	с начала месяца	с начала года	с начала месяц	с начала года	количество	сумма

Чтобы одновременно контролировать достаточность запасов готовой продукции для немедленной реализации, можно использовать другой вариант управленческой отчетности о продажах (табл. 3).

Таблица 3

Отчет о продаже и остатках готовых изделий по видам продукции

Назва ие изделия	Един ца измерени	Месяч ый план по сбыту	Прода о до настоящего времени	расх ждение	Те ущий запа готовой продукци	Расчетны й минимально допустимый запас готовой продукции

По данным этого отчета судят не только о выполнении плана реализации продукции и товаров в количественном измерении, но и о величине отклонений от их минимально допустимого запаса. Отчетность предназначается в первую очередь для менеджеров отдела продаж и работников сбытовых служб организации.

С контролем за выполнением плана поставок тесно связан стоимостный оперативный учет отгрузки и реализации продукции. Он осуществляется в финансовом отделе или группе бухгалтерии на основе журналов, ведомостей и других регистров ежедневного учета. В отчетности, обобщающей результаты этого учета, указывают номера платежных требований, адреса покупателей, дату выписки платежных документов, наименование и номенклатурный номер продукции, расчетный и фактический срок оплаты, ее величину Расчетный срок оплаты платежных документов определяется исходя из времени документов оборота между банками поставщика и плательщика. Его принимают во внимание при прогнозировании выполнения плана по объему реализованной продукции и для управлений процессами продаж.

Для отделов логистики, снабжения, материально-технического обеспечения предназначены отчеты о закупках сырья и материалов, топливно-энергетических ресурсов, оборудования и других основных средств. Формы этих объемов весьма разнообразны. Преимущество этой формы отчета состоит в обособленном отражении закупок по размещенным заказам, заключенным контрактам на приобретение материальных ресурсов от заказов, которые нужно произвести. Менеджер по закупкам на основе этой информации должен определить предполагаемого поставщика, цены приобретения, величину заказа, способ доставки, место размещения полученного груза и т.п.

С расчетами за сырье и другие материальные ресурсы, с оплатой за отгруженную и реализованную продукцию тесно связаны дебиторская и кредиторская задолженность. Оперативная отчетность о величине долговых требований и обязательств должна составляться по запросу на любую дату, причем долги дебиторов и задолженность кредиторам необходимо предоставлять с учетом сроков давности.

По сомнительной к возврату дебиторской задолженности составляют отдельный отчет.

Наиболее детальна управленческая отчетность о затратах предприятия. В ней отражаются итоги учета и распределения издержек по видам и объектам калькулирования, целевому назначению других группировок. Масштаб отчетности - от самых низовых,

первичных, до высших звеньев управления. Детальность представления информации о расходах может быть различной: по местам затрат и центрам ответственности низшего уровня она наиболее подробна, чем выше уровень управления, тем детализация меньше.

В зависимости от целевого назначения информации об издержках она может быть представлена только основными (постоянными) затратами, их нормативной, фактической или плановой величиной, суммой отклонений от плана, норм и нормативов, лежащих в основе бюджета (сметы).

Общепринято отражать в отчетах о деятельности первичных мест затрат и центров ответственности только зависящие от них расходы, главным образом прямые затраты. Остальные расходы, сколь бы значительными они ни были, показывают в отчетах, предназначенных для более высокого уровня администрации.

Если есть такая возможность и необходимость, управленческая отчетность должна содержать результаты анализа приведенных в ней данных и показателей. Так, в машинограммах или на экране дисплея мастера производственных участков могут получить информацию о влиянии количественного и ценового факторов на издержки, отработанного времени и квалификации рабочих на расходы по заработной плате и выпуск продукции. Для начальников цехов представляют интерес результаты анализа использования производственных мощностей, загрузки оборудования, их влияния на затраты и результаты деятельности соответствующего подразделения.

Наиболее обстоятельный анализ представляют в отчетности, предназначенной для высшего управленческого персонала. Здесь необходим анализ влияния на результаты производственно-хозяйственной деятельности предприятия всех основных факторов. Особое внимание уделяется анализу финансовых показателей в системе управленческого учета и бюджетирования.

Основными формами управленческой отчетности, используемыми в процессе бюджетирования на предприятиях, являются:

- план прибылей и убытков;
- бюджет движения денежных средств;
- проект балансового отчета;
- план налоговых платежей.

План прибылей и убытков представляет собой сводный прогноз финансовых результатов деятельности организации в целом и в разрезе подразделений, производящих и реализующих товарную продукцию, на стратегический период развития с разбиением по оперативным финансовым периодам. В дальнейшем он позволяет управлять затратами и прибылью от производственной, финансовой и инвестиционной деятельности предприятия. На основе прогноза прибылей и убытков производится оценка эффективности плана, его влияния на финансовые результаты деятельности организации.

Прогноз балансового отчета представляется в виде таблицы, близкой по форме и содержанию к бухгалтерскому балансу (табл. 4). Он показывает, какими средствами финансирования обладает предприятие и как предполагается использовать эти средства. Прогноз баланса активов и пассивов организации позволяет судить о финансовом состоянии предприятия на прогнозную дату, оперативно управлять имуществом и источниками финансирования.

Таблица 4

Система показателей прогноза балансового отчета

Активы	Пассивы
Текущие активы	Заёмные средства
Денежные средства	Краткосрочные кредиты и займы
Краткосрочные финансовые вложени	Кредиторская задолженность
Дебиторская задолженность	Долгосрочные кредиты и займы
Запасы и затраты	
Постоянные активы	Собственные средства
Основные средства	
Нематериальные активы	Уставный капитал
Незавершенные капвложения	Целевые поступления
Долгосрочные финансовые вложения	Нераспределенная прибыль

На основании полученных укрупненных показателей оценивается будущее финансовое положение предприятия, проводится традиционный анализ показателей платежеспособности, ликвидности, финансовой устойчивости. После этого полученные прогнозные показатели сравниваются с фактическими на текущий момент. Исходя из полученных сопоставлений оценивается эффективность разработанного плана и его влияние на имущественное положение организации конец планового или прогнозируемого периода.

Прогноз денежных средств представляет собой отчет о движении потока финансовых ресурсов в разрезе отдельных видов деятельности Он составляется исходя из порядка формирования доходов и расходов организации по временным периодам с учетом авансовых платеже результатов вексельного обращения, кредиторской и дебиторской задолженности. Данные этого отчета используют для управления доходами и расходами предприятия.

Основные показатели прогноза движения денежных средств:

- суммы поступлений денежных средств от основной деятельности;
- выплаты денежных средств по основной деятельности;
- поступления денежных средств- по финансовой деятельности;
- выплаты денежных средств по финансовой деятельности;
- поступления денежных средств по инвестиционной деятельности;
- выплаты денежных средств по инвестиционной деятельности.

Основное отличие прогноза движения денежных средств в системе бюджетирования от традиционных бухгалтерских расчетов заключается в оценке поступлений и оттоков денежных средств исходя из учета доходов и расходов организации по методу директ- или стандарт-коста и в применении в процессе расчетов методов дисконтирования.

Отклонения фактических показателей от бюджетных прогнозов выявляют расчетным путем. Если бюджетирование осуществляется с использованием гибких смет, аналитические возможности учетной информации об отклонениях существенно расширяются. В частности, становится возможным определить влияние на величину отклонений степени загрузки производственных мощностей организации; полнее выявить зависящие и не зависящие от организации факторы, повлиявшие на затраты и результаты ее деятельности.

4. Правила построения отчетности по сегментам для внешних пользователей

Порядок составления бухгалтерской отчетности по сегментам для внешних пользователей регламентирован ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 8 ноября 2010 г. № 143н.

В числе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), к которым постепенно приближается российский бухгалтерский учет, аналогичный стандарт существует. Это МСФО № 14 «Сегментарная отчетность», которым определяется порядок формирования отчетности о сегментах бизнеса в странах с рыночной экономикой. По существу - это «прародитель» ПБУ 12/2010, и цель принятия нового российского стандарта становится яснее, если известна история возникновения МСФО №14. Хотя первая редакция стандарта была принята в 1983 г., необходимость его появления возникла намного раньше, в конце 50-х годов, связанных с бурным развитием западных компаний. Можно выделить два основных направления этого развития.

Во-первых, расширялся ассортимент выпускаемых изделий, осуществлялось проникновение в новые сферы деятельности, завоевание новых рынков сбыта. Это свидетельствовало о начале процесса диверсификации производства - перехода от простых монопроизводств к многопрофильным технологиям с широкой номенклатурой выпускаемых изделий.

Во-вторых, в связи с развитием рынков сбыта крупные компаниии активно работать в разных географических регионах.

Таким образом, при подготовке финансовых отчетов появилась необходимость наряду с прочими данными включать дополнительную информацию в отраслевом разрезе (по хозяйственным сегментам бизнеса) и с том географического местонахождения рынков сбыта (по географическим сегментам). Формирование отчетности по таким сегментам необходимо как внешним, так и внутренним пользователям, поскольку, с одной стороны, она включается в состав финансовой отчетности, ас другой - лежит в основе принятия разнообразных управленческих решений по сегментам бизнеса.

Сегментарная отчетность, составленная в соответствии с принципами МСФО № 14, обобщает информацию относительно различных типов товаров и услуг, производимых компанией, и различных географических районов, в которых она работает, с тем, чтобы помочь пользователям финансовых отчетов:

1) лучше понять показатели работы компании в предыдущих периодах;

2) точнее оценить риски и прибыли компании;

3) принимать более обоснованные решения относительно компании в целом и ее отдельных подразделений.

Многие современные западные компании производят группы товаров (или услуг) или работают в географических регионах с разными нормами рентабельности, возможностями развития, перспективами на будущее и рисками. В этом случае сегментарная отчетность помогает разобраться в эффективности различных направлений бизнеса компании, которую невозможно определить из ее совокупных данных. Таким образом, сегментарная отчетность наряду с прочей финансовой информацией рассматривается международными стандартами как необходимая для удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

По аналогии с МСФО № 14 выделено два типа сегментов - операционный и географический. Операционным сегментом названа «часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги или однородная группа товаров, работ, услуг, которая подвержена рискам и получению прибылей отличным от рисков и прибылей по другим товарам, работам,; однородным группам товаров, работ, услуг».

Географический сегмент - «часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе

деятельности организации, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации».

Обобщая вышеизложенное, можно сделать заключение: в трактовке ПБУ 12/2000 под сегментом в первую очередь понимается самостоятельное юридическое лицо, либо являющееся дочерним (зависимым) предприятием по отношению к материнскому (основному) обществу. Такое предприятие в обязательном порядке должно рассматриваться в качестве операционного или географического сегмента. Это, однако, не означает, что данные сегменты не могут быть разделены на более мелкие.

Доходы (выручка) сегмента складываются из таких двух составляющих, как:

- доходы, которые непосредственно могут быть отнесены на сегмент
- часть общей выручки организации, которая обоснованно может быть отнесена на данный сегмент. Для ее определения на практике применяются косвенные методы расчетов.

Доходы операционного сегмента - это выручка от продажи определенных товаров, от выполнения определенных работ, оказания определенных услуг. Доходы географического сегмента - это выручка от производства товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности.

Не являются доходами сегмента:

- проценты и дивиденды, доходы от продажи финансовых вложений, кроме случаев, когда такие доходы являются предметом деятельности сегмента;
- чрезвычайные доходы (поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйствования (стихийного бедствия, пожара, аварии и т.д.).

Аналогичный подход предполагается и к учету расходов сегментов. Как и доходы, они состоят из двух слагаемых:

- расходов, которые непосредственно могут быть отнесены на сегмент;
- части общих расходов организации, которая обоснованно может быть отнесена на данный сегмент. Эта составляющая в отличие от первой рассчитывается косвенными методами.

Не относятся к расходам сегмента:

- расходы по финансовым вложениям, если эти финансовые вложения не являются предметом деятельности сегмента;
- налог на прибыль;
- чрезвычайные расходы (потери от стихийных бедствий, забастовок, террористических актов и иных аналогичных событий).

Финансовый результат деятельности сегмента (прибыль или убыток) определяется как разность между полученными им доходами и понесенными при этом расходами.

5. Условия и принципы построения внутренней сегментарной отчетности

В результате обработки информации управленческого учета составляются внутренние (сегментарные) отчеты, которые создаются бухгалтером-аналитиком и предъявляются как администрации предприятия, так и менеджерам всех уровней управления. Основной целью составления отчетности является обеспечение необходимой информацией всех заинтересованных внутренних пользователей.

Зарубежные источники содержат различные рекомендации по составлению сегментарной отчетности. Их анализ и обобщение позволяют сделать некоторые выводы:

1. Внутренний отчет должен быть адресным и конкретным. Он не принесет желаемых результатов, если:

- информация собирается главным образом для учета объема продаж или определения затрат и не связана с информационными запросами конкретных управляющих, возглавляющих центры доходов или центры затрат;

- будет адресован не конкретному менеджеру, а его более высокому руководителю;

- будет содержать расплывчатую информацию по общим вопросам. Эффективный управленческий контроль предполагает наличие конкретной отчетной информации.

2. Для принятия управленческих решений полезна оперативная информация. Нельзя допустить, чтобы созданные бухгалтером-аналитиком отчеты легли на полку. Следовательно, отчет должен быть интересен менеджеру, поэтому его следует подать в «заманчивой упаковке».

При составлении внутренних отчетов следует учитывать психологические особенности менеджера. Так, необходимо знать, какую форму представления информации он предпочитает (табличную или графическую), каковы его планы и пожелания, стиль работы и т.д.

3. Не стоит слишком углубляться в прошлое; полезнее искать информацию, использование которой позволит улучшить дальнейшую работу центра ответственности. Нередко при разработке сегментарной отчетности бухгалтер-аналитик ошибочно увлекается ретроспективным анализом в ущерб будущим оценкам. При этом основной упор делается на допущенные в прошлом ошибки, выявление их причин, проведение ревизий, а не на разработку плана дальнейших эффективных действий. Это снижает качество управленческого контроля.

Не следует слишком часто менять форматы сегментарных отчетов.

Не следует перегружать отчетность расчетами. Управляющему нужен минимальный объем данных, но эти данные должны быть систематизированы так, чтобы на основе содержащейся в них информации руководитель смог принимать оптимальные управленческие решения и осуществлять конкретные действия.

Нет никакой пользы от того, что управляющий центра ответственности с калькулятором в руках производит над отчетом о деятельности своего подразделения дополнительные вычисления. Гораздо важнее обдумать те мероприятия и решения, которые вытекают из анализа уже приведенных в сегментарной отчетности данных. Раздел, касающийся плановых или прогнозных величин, рекомендуется заполнять не бухгалтеру, а самому менеджеру.

6. Отчеты должны охватывать главное: то, что приближает всех работников к выполнению плана. Отчет, содержащий информацию, не нужную менеджеру, снижает качество управленческого контроля.

6. Подходы финансового и управленческого учета к оценке эффективности бизнеса

Критерии оценки эффективности бизнеса могут быть самыми разнообразными. Общим во всех существующих подходах является то, что оценивать эффективность бизнеса следует с позиции увеличения прибыли от вложения капитала за конкретный период при известных рисках. Однако бухгалтерский финансовый и управленческий учеты подходят к решению проблемы оценки эффективности бизнеса по-разному.

Объектом исследования бухгалтерского финансового учета является предприятие в целом как самостоятельное юридическое лицо. Для оценки: эффективности функционирования предприятия по данным внешней финансовой отчетности рассчитываются не только показатели платежеспособно ликвидности предприятия, но и показатели, используемые для анализа структуры капитала, а также коэффициенты оборачиваемости оборотных средств. В целях анализа доходности предприятия в системе финансового учета наряду с абсолютными показателями (балансовой, чистой,

нераспределенной прибыли) используют ряд показателей рентабельности. При этом в анализе под рентабельностью обычно понимается отношение прибыли, полученной за определенный период, к объему капитала, инвестированного в предприятие. Экономический смысл данного показателя состоит в том, он характеризует прибыль, получаемую вкладчиками капитала с каждого рубля средств (собственных или привлеченных), вложенных в предприятие. В системе управленческого учета применяются иные подходы к оценке эффективности бизнеса. Объектом учета здесь являются центры ответственности. Их вклад в формирование конечного финансового результата неодинаков. Качество работы оценивается двумя показателями: результативностью и эффективностью.

Критерии оценки деятельности должны пересматриваться с течением времени, по мере изменения стратегии компании. Молодой организации в быстро развивающейся отрасли не нужно слишком заботиться о контроле за затратами, так как первоначальный успех обычно зависит от признания результатов деятельности предприятия потребителями его продукции, и завоевания высокой доли рынка. Многие известные предприятия, занятые в компьютерной индустрии, в начале своей деятельности получали 70%-й маржинальный доход, а по мере насыщения рынка подобными услугами и в связи с падением цен и жесточайшей конкуренцией показатель в большинстве случаев едва достигал 30%.

Финансовые критерии оценки деятельности центров ответственности

В практике стран с рыночной, экономикой наиболее часто используют четыре показателя финансового характера:

- прибыль;
- рентабельность активов;
- остаточную прибыль;
- экономическую добавленную стоимость. Эти показатели непригодны для отражения эффективности работы центров затрат и доходов.

Для контроля деятельности центров прибыли может использоваться лишь первый показатель. Три следующих (рентабельность активов, остаточная прибыль и экономическая добавленная стоимость) полезны для анализа результатов работы центров инвестиций (СБЕ). Расчет этих показателей предполагает наличие информации о стоимости активов, принадлежащих сегменту, и о размере его обязательств.

Прибыль бизнес - единицы определяется как разность между полученной ею выручкой за проданную продукцию (работы, услуги) и понесёнными в связи с этим расходами. Для оценки деятельности бизнес - единиц показатель дохода имеет не самостоятельное, а скорее прикладное значение. Лишь рассчитав значение прибыли подразделения, можно определить размер двух других показателей - рентабельности активов и остаточной прибыли.

Рентабельность активов (РА). Как отмечалось выше, этот показатель используется и в системе финансового анализа. С позиций управленческого учета и анализа показатель рентабельности активов (РА) отражает эффективность использования средств, инвестированных в активы подразделения. Формула расчета рентабельности активов выглядит следующим образом: РА = Прибыль подразделения: Активы подразделения.

Различные способы определения и измерения прибыли подразделения (также называемой прибылью сегмента или операционной прибылью) и активов подразделения (называемых инвестированным капиталом иди идентифицируемыми активами) будут рассмотрены ниже.

Показатель РА из всех вышеперечисленных критериев; оценки деятельности бизнес - единиц применяется наиболее часто. Являясь относительным, он обладает серьезными преимуществами в сравнении с абсолютным показателем прибыли подразделения. Компании обычно состоят из подразделений различных размеров, получающих разные прибыли и требующих отличных по объему вложений. Очевидно, что подразделение,

стоимость активов которого оценивается в 1000000 долл., и зарабатывающее 300000 долл. прибыли, более эффективно, чем бизнес-единица, получающая прибыль в размере 300000 долл. На 5000000 долл. активов.

Нефинансовые критерии оценки деятельности центров ответственности

Деятельность подразделений зависит от аспектов не только финансового, но и нефинансового характера – изобретательства, производительности, качества изделий, отпущенных покупателям, уровнем удовлетворения покупателей и заказчиков обслуживанием. Эти факторы также нуждаются в понимании, совершенствовании и оценке. Многие организации заняты решением непростой задачи – подбором нефинансовых критериев в дополнение к финансовым показателям. Прежде всего, необходимо понять ключевые различия между финансовыми и нефинансовыми критериями.

Во-первых, нефинансовых критериев оценки деятельности намного больше, чем финансовых, которые в большинстве случаев регламентированы, стандартизированы и тесно связаны между собой. В сфере нефинансовых критериев оценки деятельности подразделений, такой стройности нет. Существует множество критериев оценки качества процессов и изделий: скорбеть исполнения заказа, удовлетворение требованиям стандартов качества, соответствие или превышение показателей конкурентов и т.д. Прежде не принимали во внимание такой показатель, как «уровень удовлетворенности покупателя». Сегодня многочисленные маркетинговые исследования дали основание говорить о существовании связи между удовлетворенностью клиентов и прибыльностью: почти все крупные западные компании анализируют уровень удовлетворенности покупателей обслуживанием и сравнивают полученные результаты с показателями своих конкурентов.

Во-вторых, связь нефинансовых показателей с конечными результатами деятельности компании может быть определена только на основе статистических данных, сбор которых может занять несколько месяцев или даже лет. Качество продукции подразделения и удовлетворенность тем, как была проведена сделка, могут повлиять на готовность заказчика заключать новые сделки с этим подразделением, что в свою очередь скажется на финансовых результатах деятельности сегмента в будущем. Однако установить наличие и степень взаимосвязи между нефинансовыми показателями и, например, размером дохода подразделения достаточно сложно, так как они разделены временным лагом.

В-третьих, нефинансовым критериям свойственна утрата по мере их использования своей репрезентативности. Иначе говоря, с течением времени объективно оценивать деятельность подразделения с помощью одного и того же нефинансового критерия становится все сложнее. Это связано с тем, что с течением времени значения нефинансовых показателей достигают практически максимально возможного уровня и/или различия между нефинансовыми показателями сравниваемых между собой подразделений становятся незначительными.

Примерами нефинансовых критериев, репрезентативность которых снизилась с течением времени, могут служить показатели заполняемости и продолжительности пребывания пациентов в клиниках, статистика безопасности для атомных электростанций и даже уровень удовлетворенности обслуживанием покупателей и заказчиков. Отчеты ряда компаний свидетельствуют, что уровень удовлетворенности их клиентов уже превышает 90%, и его дальнейшего улучшения не ожидается.

По мере того как применяемые методы оценки теряют свою репрезентативность, компании начинают искать новые нефинансовые критерии оценки деятельности своих подразделений. Больницы в большинстве своем отказались от показателя использования коечного фонда в пользу таких критериев, как уровень смертности и заболеваемость определенными болезнями. Некоторые компании вводят показатель уровня «преданности» покупателей и заказчиков в дополнение к ранее существовавшему уровню их удовлетворенности. По аналогии с экономической добавленной стоимостью многие

предприятия стали использовать показатель «покупательной добавленной стоимости», который (по мнению основных покупателей компании) свидетельствует об эффективности работы менеджеров подразделений.

Снижение репрезентативности нефинансовых показателей может происходить не только благодаря их совершенствованию, но и из-за различных уловок со стороны исполнителей. Например, в качестве нефинансового критерия мастерства преподавания установлен средний балл при сдаче студентами экзамена. В этом случае преподаватели могут не учить, а «натаскивать» своих студентов, заранее давая им правильные ответы на поставленные вопросы и подготовленные тесты.

Задача менеджера состоит в том, чтобы определить, когда снижение репрезентативности нефинансового показателя свидетельствует о совершенствовании работы сегмента, а когда - об уловках или прямом обмане со стороны исполнителей. Как правило, менеджеры вместо решения подобной задачи ищут новые, более совершенные и надежные нефинансовые критерии оценки деятельности подразделения.

Существует несколько правил комбинированного использования финансовых и нефинансовых показателей для оценки деятельности сегментов

1. Число показателей должно быть больше двух, но меньше шести.
2. В системе показателей должны быть представлены как финансовые, так и нефинансовые критерии оценки деятельности.
3. Нефинансовые показатели должны отвечать следующим требованиям:

а) у сегментов существует возможность их улучшения (совершенствования);

б) они должны контролироваться ответственным лицом, способным принимать меры по их улучшению;

в) они должны быть связаны с финансовыми результатами, т.е. улучшение нефинансовых показателей должно вызывать улучшение финансовых результатов.

4. Показатели должны быть взаимозависимы, и ограничивать друг друга, однако степень этой взаимозависимости должна быть умеренной. Следует избегать такой ситуации, когда улучшение одних показателей может быть достигнуто лишь в ущерб иным показателям.

Рекомендуемая литература:

1. Воронова Е.Ю. Управленческий учет Москва, Кнорус, 2012г.
2. Ивасенко А.Г.. Разработка управленческих решений Москва, Кнорус, 2012г
3. Кузьмина М.С Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы Москва, Кнорус, 2012г.
4. Журнал «Главбух» 2011-2016гг.
5. Журнал «Аудит» 2011-2016гг.
6. Журнал «Бухгалтер и закон» 2011-2016гг.
7. Журнал «Вопросы статистики» 2011-2016гг.