

Я.В. Путырская

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ

Учебное пособие

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Байкальский государственный университет

Я.В. Путырская

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ

Учебное пособие

Текстовое электронное издание

Иркутск
Издательский дом БГУ
2022

© Путырская Я.В., 2022
© ФГБОУ ВО «БГУ», 2022

УДК 657.1:65(075.8)
ББК 65.052.201.2я7

Издается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета

Рецензенты

канд. экон. наук, доц. Т.Г. Арбатская (БГУ)
замдиректора ООО «ТПК «Вендер 38» канд. экон. наук А.В. Левченко

Путырская, Я.В. Управленческий учет и бюджетирование : учеб.
пособие / Я.В. Путырская. — Иркутск : Изд. дом БГУ, 2022. — 117 с. —
URL: <http://lib-catalog.bgu.ru>. — Текст: электрон.

Приводятся необходимые теоретические сведения по курсу в соответствии с его программой. Рассматриваются понятие управленческого учета, затраты и их классификация, учет затрат по местам возникновения и центрам ответственности, калькулирование, системы управления затратами, бюджетирование.

Предназначено для самостоятельной работы магистрантов.

Учебное электронное издание

Минимальные системные требования:

веб-браузеры: Microsoft Edge версии 79, Google Chrome версии 51,
Mozilla Firefox версии 52, Safari версии 11 (или более новые);
средства просмотра файлов Portable Documents Format:
Adobe Acrobat версии 7.0, Adobe Reader версии 7.0,
Sumatra PDF версии 1.1 (или более новые),
Foxit Reader всех версий, PDF24 Creator всех версий.

Доступ к сети Интернет.

Минимальные требования к конфигурации и операционной системе
компьютера определяются требованиями перечисленных выше
программных продуктов.

Издается в авторской редакции
Подписано к использованию 27.12.2022.
Объем 1,7 Мб.

Байкальский государственный университет.
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.
<http://bgu.ru>.

© Путырская Я.В., 2022
© ФГБОУ ВО «БГУ», 2022

ОГЛАВЛЕНИЕ

Тема 1. Содержание бухгалтерского управленческого учета	6
1. Понятие управленческого учета, его место в системе бухгалтерского учета и направления развития	6
2. Объекты, методы и задачи управленческого учета, требования к его информации	9
3. Взаимосвязь управленческого и финансового учета	12
<i>Контрольные вопросы</i>	13
<i>Практическое задание</i>	13
Тема 2. Организация учета затрат для целей управленческого учета.....	14
1. Затраты и их классификация	14
2. Учет затрат для целей планирования, анализа и принятия решений.....	22
<i>Контрольные вопросы</i>	30
<i>Практические задания</i>	31
Тема 3. Организация учета затрат предприятия по структурным единицам	34
1. Понятие места возникновения затрат и центра ответственности, их виды	34
2. Финансовая структура и ее составляющие.....	37
3. Формирование финансовой структуры.....	38
4. Показатели эффективности оценки деятельности центров финансовой ответственности	41
5. Трансфертное ценообразование.....	46
<i>Контрольные вопросы</i>	46
<i>Практические задания</i>	47
Тема 4. Организация учета затрат предприятия по носителям затрат	49
1. Понятие калькулирования себестоимости. Виды калькуляций	49
2. Принципы калькулирования себестоимости продукции	50
3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.....	52
4. Особенности калькулирования в комплексных производствах	56
Тема 5. Системы учета затрат и управленческая отчетность	61
1. Классификация систем учета затрат	61
2. Системы полной и ограниченной себестоимости.....	62
3. Системы фактической и нормативной себестоимости.....	68
4. Управленческая отчетность.....	75
<i>Контрольные вопросы</i>	78
<i>Практические задания</i>	79
Тема 6. Бюджетирование и его организация. Генеральный бюджет и его структура. Формирование операционного бюджета.....	81
1. Понятие бюджетирования, его цель и задачи	81
2. Бюджет, его функции и виды	82

3. Организация процесса бюджетирования	85
4. Генеральный бюджет и его структура	87
<i>Контрольные вопросы</i>	93
<i>Практические задания</i>	93
Тема 7. Формирование финансовых бюджетов. Бюджетный контроль	101
1. Формирование основных финансовых бюджетов	101
2. Контроль и анализ исполнения бюджета.....	108
<i>Контрольные вопросы</i>	113
<i>Практические задания</i>	114
Список рекомендуемой литературы.....	117

ПРЕДИСЛОВИЕ

В современных условиях развития экономики эффективность работы предприятия во многом зависит от управленческой деятельности, обеспечивающей реальную экономическую самостоятельность предприятия, его конкурентоспособность. Данный факт обуславливает потребность в значительном увеличении объема информации, формирующейся как внутри предприятия, так и за его пределами. В настоящее время в информационном поле предприятия функционируют несколько учетных подсистем, одна из них — управленческий учет. Предназначение этой подсистемы — удовлетворение информационных потребностей менеджеров организации.

Значение управленческого учета и наличие в нем характерных особенностей требуют от людей бухгалтерской профессии большого объема специфических знаний и навыков, овладение которыми является достаточно сложным процессом.

Эффективная деятельность современного предприятия невозможна без планирования. Планирование ставит цели и задачи для управления, определяет объем необходимых ресурсов, стимулирует работников для их достижения. Чтобы поставленные цели и задачи были достигнуты, необходимы контрольные мероприятия. Оценка выполнения плана также подразумевает и наличие анализа результатов достижения поставленных целей. Анализ результатов, в свою очередь, влияет на процесс планирования следующего периода. Таким образом, формируется непрерывный цикл управления. От того, насколько он эффективен, зависит будущее предприятия, его место в конкурентной среде. Пожалуй, самым распространенным способом организовать этот цикл является бюджетирование.

На сегодняшний день бюджетирование не является чем-то новым для российских предприятий, многие его успешно внедрили, другие только пытаются это сделать. Однако постановка бюджетирования на предприятии требует от специалистов, как теоретических знаний, так и практических навыков, используя которые, можно сделать этот процесс более быстрым, качественным и результативным.

Настоящее учебное пособие представляет собой учебное пособие по дисциплине «Управленческий учет и бюджетирование». Лекционный материал сгруппирован по темам дисциплины и содержит теоретические и практические аспекты управленческого учета и бюджетирования, после каждой темы приведены контрольные вопросы и задания. Пособие предназначено для магистрантов направления подготовки 38.04.01 «Экономика» профиль подготовки «Бухгалтерский учет, налогообложение, анализ и аудит» и будет полезно и другим заинтересованным пользователям.

Данное учебное пособие предназначено для магистрантов, практическая деятельность которых так или иначе связана с планированием, контролем, учетом, а также с управлением предприятием. Оно содержит теоретические аспекты и практические рекомендации, которые могут быть полезны в их последующей профессиональной деятельности.

ТЕМА 1. СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

1. Понятие управленческого учета, его место в системе бухгалтерского учета и направления развития.
2. Объекты, методы и задачи управленческого учета, требования к его информации.
3. Взаимосвязь управленческого учета и финансового учета.

1. Понятие управленческого учета, его место в системе бухгалтерского учета и направления развития

Для успешного функционирования деятельности предприятия необходима информация. Прежде всего, экономическая информация необходима для подготовки, принятия и реализации управленческих решений. Одним из основных источников информации о производственно-хозяйственной деятельности предприятий является система бухгалтерского учета.

В рыночной экономике к информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, традиционно предъявлялись высокие требования, обусловленные необходимостью поддерживать конкурентоспособность экономическими субъектами. При этом предоставляемая информация должна удовлетворять потребностям как внешних, так и внутренних пользователей.

Деление пользователей на внутренних и внешних разделить учетную информацию на две группы — финансовую и управленческую. Именно пользователи информации определяют основное содержание каждого вида учета. На сегодняшний день это преобладающая в мире концепция бухгалтерского учета, произошедшая из практики учета в США.

Цель финансового учета — предоставление данных, необходимых для составления бухгалтерской финансовой отчетности предприятия и управления финансовой деятельностью, которая предназначена как для администрации предприятия, так и для внешних пользователей.

Цель управленческого учета — обеспечение менеджеров информацией, необходимой для внутреннего управления предприятием и принятия экономически обоснованных решений.

Однако в соответствии с российским законодательством в отечественном учете можно выделить еще одно направление — это налоговый учет. Пользователем данных которого является государство в лице налоговых органов (рис. 1).

Появление управленческого учета как самостоятельной учебной дисциплины связано с Американской ассоциацией бухгалтеров (ААА), разработавшей в 1972 г. программу получения диплома по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика.

Термин «Управленческий учет» появился в лексиконе российских управленцев с начала 90-х гг. прошлого века с появлением литературы, переведенной с немецкого и английского языков.

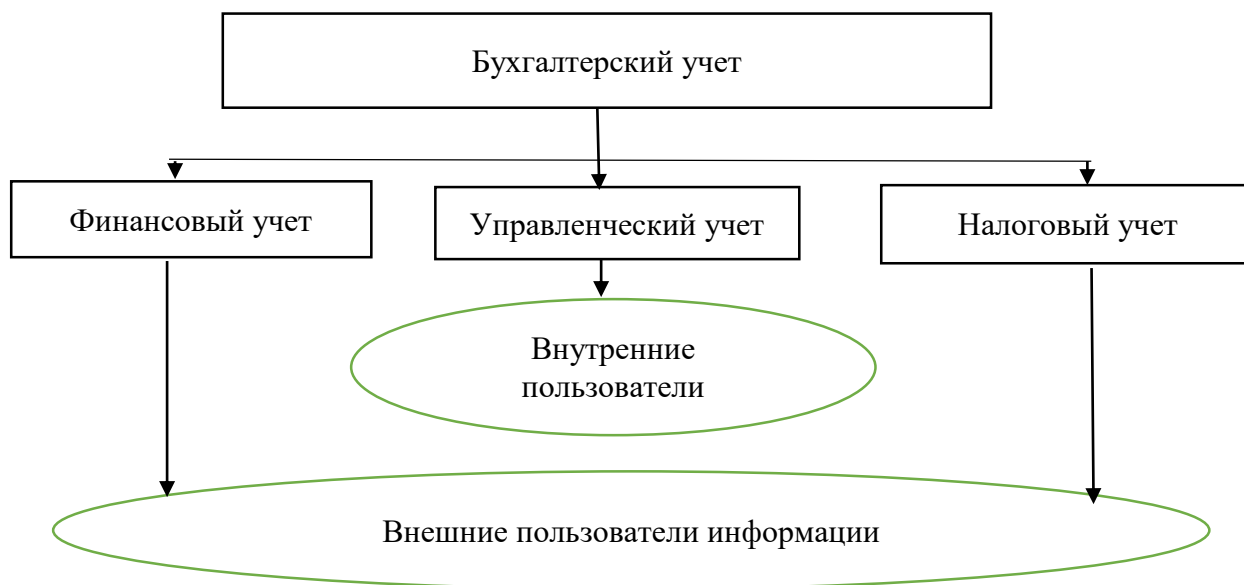


Рис. 1. Система бухгалтерского учета

Так как понятие «управленческий учет» в России не регламентировано (ни в каких нормативных документах), то в литературе даются разные определения управленческому учету. Рассмотрим несколько из них.

Управленческий учет — это процесс обеспечения управленческой деятельности информацией, используемой для планирования, контроля и принятия решений.

Управленческий учет обеспечивает нужды, прежде всего, краткосрочного планирования. В процессе планирования бухгалтер-аналитик участвует в разработке планов путем предоставления такой информации: какие виды продукции продавать, на каких рынках, по каким ценам продавать, каков объем и направление продаж. Планирование и контроль неразрывно взаимосвязаны — планы не могут существовать без контроля их выполнения. Процесс контроля — сравнение фактических результатов с плановыми показателями с целью определения отклонений и корректировки расхождений. Это может выразиться в действиях, направленных на приведение фактических результатов в соответствие с запланированными, или, наоборот, в пересмотре планов, если становится ясно, что они не могут быть реализованными. Основной вклад управленческого учета в процесс принятия решений осуществляется на стадии оценки вариантов принимаемых решений (оценка их финансовых и прочих последствий) и мониторинге осуществления решений. Примерами принятия решений могут быть следующие: как изменится финансовый результат предприятия при изменении объема производства, как выбрать оптимальную структуру

выпуска продукции, какие цены установить на производимую продукцию, целесообразность освоения новых видов продукции и др.

Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений.

Содержание понятия управленческий учет в настоящее время в разных странах различное. Английский термин *management accounting* (или *managerial accounting*), европейский термин — «контроллинг». Эти два термина не являются полностью эквивалентными и отражают два подхода к пониманию управленческого учета.

Management accounting. В данной концепции в большей степени уделяется внимание таким задачам как управление компанией, оценка и повышение ее стоимости, управлению себестоимостью и денежными потоками. Большинство решений направлено на удовлетворение требований акционеров и владельцев. При этом управленческий учет обычно описывается как самостоятельная учетная система.

Европейский «контроллинг». В этой концепции управленческий учет рассматривается как интегрированная система сбора и интерпретации информации о деятельности компании, в том числе о затратах, результатах, деятельности подразделений и себестоимости продукции. При этом большое внимание уделяется нормативно-плановому характеру системы экономического управления, финансовому представлению информации во внутренней отчетности предприятия на разных уровнях, ориентируясь, прежде всего на внутренние процессы управления. Это расширенная система организации учета для целей внутреннего контроля и управления деятельностью предприятия.

В настоящее время в управленческом учете выделяется два направления: *оперативный управленческий учет* — нацеленный на обеспечение информацией для краткосрочных текущих целей организации и *стратегический управленческий учет* — учет для целей функционирования предприятия в долгосрочной перспективе. И если первое направление сложилось исторически и довольно хорошо разработано, то второе направление имеет непосредственную связь с менеджментом — финансовым и стратегическим. Оно охватывает такие вопросы, как диверсификация производства, инвестиционную деятельность, прогноз развития рынков товаров, труда и капитала.

С этих позиций *управленческий учет* можно охарактеризовать как систему организации управления бизнесом в целом, включая стратегическое управление, систему оценки деятельности подразделений и функциональных блоков и управление человеческими ресурсами.

2. Объекты, методы и задачи управленческого учета, требования к его информации

Тема управленческого учета продолжает оставаться одной из самых дискуссионных в теории и практике управления в России. Прежде всего это касается понимания объекта (предмета) управленческого учета.

Объектами управленческого учета традиционно следует рассматривать ресурсы предприятия, структурные единицы, а также хозяйственные процессы.

Ресурсы — все то, что предприятие использует для достижения своих целей. Ресурсы делятся на производственные и финансовые.

Финансовые ресурсы — обеспечивают связь предприятия с внешней средой (денежные средства, ценные бумаги, финансовые вложения)

Производственные ресурсы — то, что используется в хозяйственных процессах предприятия. К ним относятся основные средства, запасы и трудовые ресурсы.

Денежное выражение ресурсов — это затраты.

Хозяйственные процессы — это снабженческо-заготовительная деятельность, производственная деятельность, финансово-сбытовая деятельность. Можно также выделить как отдельный вид организационную деятельность, которая связана с формированием информационной системы на предприятии и координированием действий внутренних исполнителей.

Структурная единица — часть организации, выделенная по тому или иному классификационному признаку. При этом наименьшей структурной единицей является отдельный работник организации, а наибольшей — организация в целом.

В настоящее время в силу конкуренции объектом управленческого учета все чаще становятся нефинансовые показатели. Такие как доля рынка, качество и уровень обслуживания, производительность и работа с кадрами. Управленческий учет пересекается с такими дисциплинами, как финансовый учет, экономический анализ, финансовый менеджмент. Это повлияло на формирование методов управленческого учета.

Методы управленческого учета:

- элементы метода финансового учета (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность);
- методы статистики (индексный метод);
- приемы экономического анализа (факторный анализ);
- математические методы (метод корреляции, метод наименьших квадратов и др.).

Требования к информации управленческого учета

Чтобы быть полезной, информация управленческого учета должна обладать определенными характеристиками. К ним относятся уместность, понятность, своевременность, сопоставимость, объективность, надежность и полнота. Однако характеристики полезной информации могут вступать во взаимный конфликт.

Уместность (релевантность) — информация должна быть уместной в отношении цели, для достижения которой она предоставлена, т.е. существенной для принятия управленческих решений. Например, информация, которая может быть уместна для внешних пользователей, не всегда будет уместна для руководства. Так, публикуемая отчетность базируется на совершившихся фактах хозяйственной жизни, в то время как менеджмент, как потребитель информации управленческого учета, будучи ориентированным на перспективу, в гораздо большей степени имеет дело с будущим.

Понятность — информация не будет полезной, если она не понятна для пользователей (менеджеров).

Своевременность — возможность обеспечить пользователей необходимой информацией к сроку принятия решения. Информация, полученная с опозданием, теряет свою ценность. Например, годовая отчетность для руководства в его повседневной работе мало пригодна. Сравнение плановых (бюджетных) расходов с фактическими по окончании года, например, и выявленный в этот момент значительный перерасход средств не помогут руководству. Если плановые и реальные расходы отслеживать в непрерывном режиме в течение всего года (например, ежемесячно), то перерасход можно выявить достаточно быстро и предпринять необходимые корректирующие действия. Потребность в своевременном предоставлении сведений может быть настолько актуальной, что позволит в некоторой степени пренебречь таким свойством как полнота, что, в конечном итоге, может повлиять на качество информации.

Сопоставимость — информация управленческого учета также используется для сравнительного анализа, например, результатов работы подразделения организации на протяжении некоторого времени или работы различных подразделений в течение одного отчетного периода.

Объективность — информация управленческого учета должна быть как можно более объективна, т.е. соответствовать действительности. Это предполагает возможность для компетентного пользователя делать на основе данных управленческого учета правильные выводы. Необходимо обосновывать любые исходные предположения, положенные в расчет предоставляемой информации (например, оценку объема реализации на будущий год).

Надежность — абсолютная надежность вряд ли возможна для информации, которая связана, главным образом, с будущим. Информация должна быть

достаточно точной для определенной цели: так, стратегическая информация будет значительно менее подробной и точной, чем тактическая или оперативная, хотя это не лишает ее ценности для руководства.

Полнота — означает достаточность информации для управления предприятием и его подразделениями. Важно принять во внимание по возможности всю существенную информацию, однако с учетом концепции уместности.

Ответственность. В финансовом учете отражается информация об активах, обязательствах и хозяйственных операциях организации. При этом в большинстве случаев отражение этой информации в отчетности происходит обезличено, без привязки к ответственным за эти результаты лицам.

В управленческом учете сфере экономической ответственности уделяется очень большое внимание, и отражение информации приобретает свойство тройной записи, где ответственность является необходимым признаком.

Логичность построения. Управленческий учет должен строиться в строгом соответствии с представлениями менеджеров о хозяйственной деятельности. При этом данные представления могут идти в разрез с аксиомами финансового учета.

Баланс между затратами и выгодой — информация является ресурсом, который имеет свою стоимость. Затраты на получение информации не должны превышать полезность получаемой информации. Например, полная информация может предоставляться слишком поздно, чтобы быть полезной, и иметь неоправданно высокую стоимость. Стремление к абсолютной точности означает понесение несоизмеримо высоких затрат, что, зачастую неоправданно.

Баланс между точностью и оперативностью — необходимо добиться компромисса между точностью и оперативностью информации. Практически невозможно, чтобы оперативная информация отличалась максимальной точностью. Она все равно несет в себе определенные допущения и приблизительные оценки.

Задачами управленческого учета являются:

- учет наличия и движения материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- учет затрат и результатов и их отклонений от установленных норм по организации в целом, ее структурным подразделениям и видам продукции (работ, услуг);
- исчисление показателей себестоимости продукции;
- планирование, контроль и анализ финансово-хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений;
- формирование управленческой отчетности.

3. Взаимосвязь управленческого и финансового учета

Управленческий учет и финансовый учет имеют определенное сходство:

– имеют общие объекты учета, однако перечень объектов для управленческого учета шире. Помимо представленных традиционных объектов в современных условиях могут быть выделены и другие, например, клиентская база организации, бренд компании и др.;

– используют общую базу данных — первичные документы; однако управленческий учет использует и другие источники, такие как планово-нормативная информация, данные экономического анализа. Кроме того, управленческий учет включает и нефинансовую информацию — результаты опросов, маркетинговые исследования, удовлетворенность клиента, мотивированность персонала;

– применяют общие методы (бухгалтерские), однако перечень методов управленческого учета шире.

Несмотря на существующее сходство, управленческий и финансовый учет имеют и принципиальные отличия. Отличительные признаки финансового и управленческого учета приведены в таблице.

Отличительные признаки финансового и управленческого учета

Критерии сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
1. Основные пользователи, которые определяют цели учета	Представление информации внешним пользователям	Представление информации внутренним пользователям для управления организацией внутренними пользователями
2. Обязательность учета	Требуется по закону	Устанавливается руководством организации в соответствии с критерием затраты/выгоды
3. Основной объект учета	Организация в целом	Организация в целом, ее структурные подразделения, сегменты и виды деятельности, рынки сбыта и т.д.
4. Формы отчетности и периодичность их представления	Устанавливаются нормативными актами, предоставляются периодически (месяц, квартал, год) в соответствии с законом	Устанавливаются руководством организации, предоставляются по мере необходимости (т.е. к заранее определенному сроку). Основное требование — оперативность
5. Степень точности информации	Точная информация, информация о том «как было»	Допускаются приблизительные прогнозные оценки, информация о том, как должно быть

Критерии сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
6. Степень открытости информации	Финансовая отчетность большинства предприятий является открытой для ознакомления, но данные бухгалтерского учета конфиденциальны	Данные управленческого учета — конфиденциальная информация (зависит от уровня руководства)

В то же время следует отметить, что за рубежом управленческий учет является базисом финансового (бухгалтерского) учета, но не наоборот. По оценкам специалистов в экономически развитых странах компании большую часть рабочего времени в области бухгалтерского учета тратят на постановку и ведение управленческого учета.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение управленческого учета.
2. Какие задачи решает управленческий учет?
3. Каковы объекты и методы управленческого учета?
4. Каковы направления развития управленческого учета?
5. В чем требования к управленческому учету отличны от требований, предъявляемых к финансовому учету?
6. Какова взаимосвязь управленческого и финансового учета?
7. Почему в управленческом учете допустимы приблизительные оценки, а в финансовом учете они должны быть точными?
8. Приведите примеры данных, которые нужны для управления, но их нет в финансовом учете.

Практическое задание

Представьте, что вы — специалист по управленческому учету и обратились в организацию с намерением предложить ее руководству свои услуги в этой области. Вас попросили представить письменную информацию о том, что нового и полезного вы можете предложить предприятию в этом качестве. Поясните руководству, что такое управленческий учет, что он может дать полезного предприятию и как его можно организовать.

ТЕМА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

1. Понятия затрат и их классификация.
2. Учет затрат для целей планирования, анализа и принятия решений.

1. Затраты и их классификация

Управленческий учет непосредственно связан с измерением затрат и результатов деятельности предприятия, анализом и оценкой их соотношения.

В широком смысле *затраты* представляют собой стоимостную оценку ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и других), использованных в процессе предпринимательской деятельности предприятия.

В настоящий момент в зарубежной и в отечественной теории под *затратами* понимают потребленные в хозяйственной деятельности ресурсы, еще не признанные расходами и отражаемые на конец отчетного периода в балансе в виде основных средств, остатков незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных и т.п.

Основой для расчета затрат в управленческом учете является их группировка по видам, местам их формирования и носителям затрат (объектам калькулирования).

Понятие «результаты» также неоднозначно и в целом характеризует эффект от какого-либо процесса. В теории бухгалтерского учета под результатами могут пониматься как доходы, так и непосредственно результат — прибыль или убыток, полученные в процессе финансово-хозяйственной деятельности предприятия, а также показатели рентабельности.

Все вопросы, связанные с формированием информации о затратах должны рассматриваться в непосредственной связи с формированием информации о результатах. Поскольку величина затрат влияет на результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия, определяя тем самым ее эффективность.

Учет затрат является основой системы управленческого учета. Учет затрат — это соотнесение затрат с объектами учета затрат (то есть с любыми объектами, стоимость которых желательно знать).

Одной из предпосылок рациональной организации учета затрат является экономически обоснованная их классификация.

Классификация затрат представляет собой образование групп затрат с одинаковыми характеристиками по отношению к установленному объекту затрат.

В качестве *объекта затрат* или *объекта учета затрат*, как правило, выступают места их возникновения и носители затрат.

Место возникновения затрат — структурное подразделение предприятия, по которому организуется планирование и учет затрат в целях контроля и управления.

Носители затрат — продукт (часть продукта, группа продуктов) разной степени готовности (полностью готовый или прошедший только часть технологических операций, переделов, фаз).

Выбор объектов учета затрат зависит от особенностей технологического процесса, характера продукции, масштабов и организации производства. Перечень объектов учета затрат, применяемый на предприятии, определяет аналитический разрез учета производственных затрат.

Существуют разные признаки классификации затрат. Однако для организации управленческого учета наиболее важными являются следующие (рис. 2).

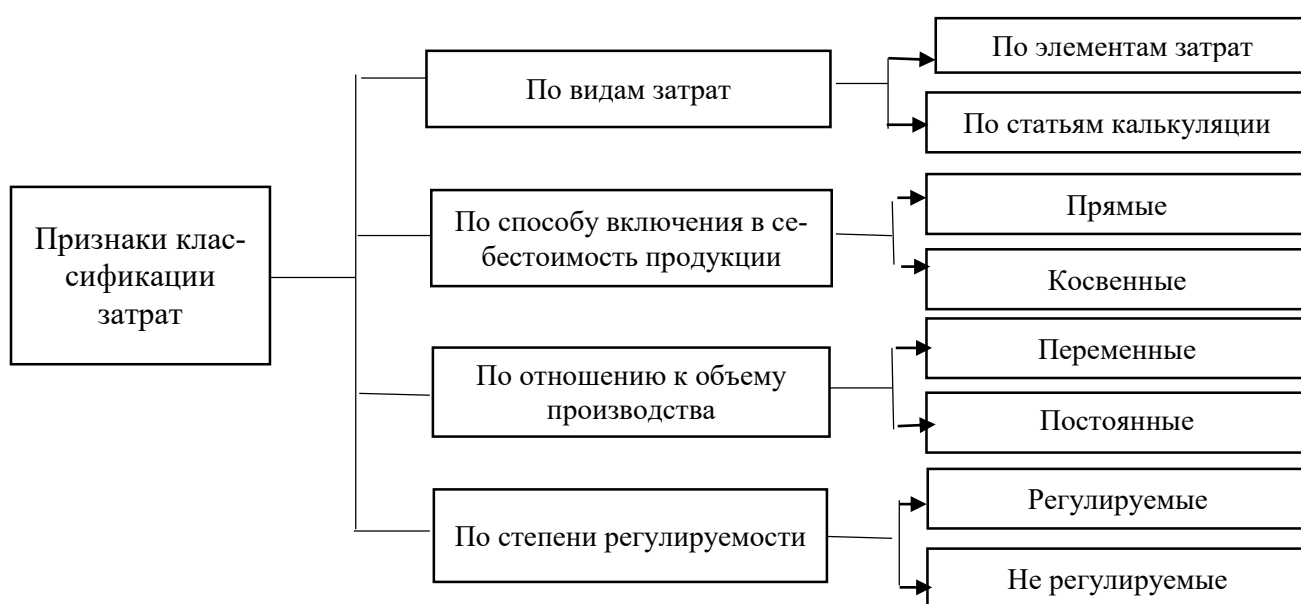


Рис. 2. Признаки классификации затрат

1) *Группировка затрат по видам* является базовой для учета затрат по местам формирования и носителям затрат, и представляет собой первичный этап сбора затрат. Она необходима для определения себестоимости продукции. Кроме того, ее используют и для планирования, контроля и составления отчетности.

В группировке затрат по видам выделяют группировки затрат *по элементам и по статьям калькуляции*.

Классификация *по экономическим элементам* используется для определения объемов, затраченных предприятием материальных, трудовых, финансовых ресурсов на всю производственно-хозяйственную деятельность независимо от их назначения и направления расхода. Номенклатура элементов одинакова для всех предприятий. Элементы затрат показывают, *что* израсходовано на производство.

Производственные затраты, образующие себестоимость продукции, состоят из следующих элементов:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств;
- прочие затраты.

По статьям калькуляции группируют затраты для формирования себестоимости видов продукции (работ, услуг). Перечень статей устанавливается для отдельных отраслей промышленности, исходя из особенностей технологии и организации производства. Статьи калькуляции показывают, *на что* израсходованы те или иные ресурсы. Примерные статьи калькуляции, отражающие затраты на производство продукции для промышленного предприятия, следующие:

1. Сырье и материалы.
2. За минусом возвратных отходов.
3. Покупные изделия и полуфабрикаты.
4. Услуги производственного характера сторонних организаций.
5. Топливо и энергия на технологические цели.
6. Заработная плата производственных рабочих.
7. Отчисления на социальные нужды.
8. Расходы на подготовку и освоение производства.
9. Общепроизводственные расходы.
10. Общехозяйственные расходы.
11. Потери от брака.
12. Прочие производственные расходы.

Итого: Производственная себестоимость продукции.

13. Коммерческие расходы.

Итого: Полная себестоимость.

В зависимости от отраслевых особенностей, технологии и организации производства могут быть такие статьи, как затраты на горно-подготовительные работы и др.

В небольших организациях достаточно ограничиться следующими калькуляционными статьями, например:

- прямые затраты на оплату сырья и материалов;
- прямые затраты на заработную плату;
- косвенные производственные расходы;
- затраты по управлению и сбыту.

2) *По способу отнесения на объект затрат (включения в себестоимость единицы продукции)* затраты делят на *прямые и косвенные*.

Прямые затраты — это затраты, которые прямо относятся на готовый продукт. Прямыми чаще всего бывают материальные, трудовые затраты.

Косвенные затраты — нельзя отнести на готовый продукт прямо, они распределяются между отдельными видами изделий согласно выбранной на предприятии методике с использованием баз распределения. База распределения — это показатель, отражающий взаимосвязь распределяемых затрат и готового продукта. В качестве баз распределения могут выступать основная заработная плата рабочих, прямые затраты на изделия, количество отработанных машино-часов, часы отработанного времени и т.п. Косвенные затраты возникают тогда, когда выполняется более одного вида работ, услуг, выпускается более одного вида продукции. Косвенные затраты также можно разделить на материальные, трудовые и прочие.

Прямые и косвенные затраты можно рассматривать не только по отношению к изделиям, но и применительно к структурным единицам предприятия (подразделениям). Таким образом, прямые и косвенные затраты могут отличаться в зависимости от объекта учета затрат, применительно к которому они рассматриваются.

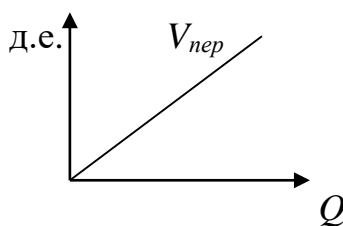
Разделение затрат на прямые и косвенные лежит в основе методики калькулирования полной себестоимости.

3) *По отношению к объему производства* — затраты делятся на *переменные и постоянные*.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются в связи с увеличением или уменьшением объема производства продукции, то есть зависят от уровня деловой активности организации. Уровень деловой активности (объем производственной деятельности) может измеряться: количеством произведенной продукции, трудозатратами (в часах), количеством пройденных километров и другими оценочными характеристиками деятельности той или иной организации.

Переменные затраты характеризуют стоимость собственно продукта (все остальные — стоимость самого предприятия). Переменные затраты на единицу продукции — постоянная величина.

График совокупных переменных затрат предприятия выглядит следующим образом.

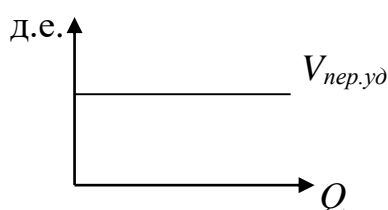


Где Q — уровень деловой активности в количественном выражении; $V_{пер}$ — совокупные переменные затраты, д.е.

Но не всегда зависимость объема производства и переменных затрат линейна. В некоторых случаях график совокупных переменных затрат может выглядеть следующим образом:



График удельных переменных затрат (переменных затрат в расчете на единицу продукции) предприятия приведен ниже.



Где Q — уровень деловой активности в количественном выражении; $V_{пер.уд}$ — удельные переменные затраты, д.е.

Для описания поведения переменных затрат используют — *коэффициент реагирования затрат*. Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности. Рассчитывается он следующим образом:

$$Kpz = \frac{Y}{X},$$

где Y — темпы роста затрат, %; X — темпы роста уровня деловой активности, %.

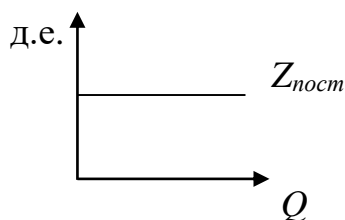
В зависимости от характера изменения переменных затрат они могут быть *пропорциональными* (темпы изменения объемов деятельности и затрат одинаковы), *дегрессивными* (затраты изменяются на меньшую величину, чем изменяется объем производства) и *прогрессивными* (затраты изменяются на большую величину, чем изменяется объем производства).

Переменные затраты могут носить производственный и непроизводственный характер. Переменные производственные затраты — это прямые материальные, трудовые затраты, вспомогательные материалы, полуфабрикаты. Переменные непроизводственные затраты — расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки потребителю, транспортные расходы, комиссионные вознаграждения посреднику, зависящие от объема деятельности.

Затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, и не зависят от уровня деловой активности предприятия — *постоянные*

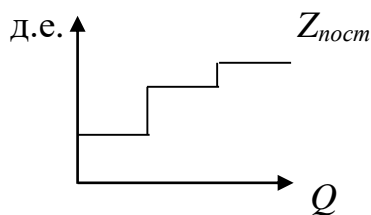
затраты. Это затраты на рекламу, арендная плата, амортизация основных средств, заработная плата административно-управленческого персонала и др. Постоянные совокупные затраты не изменяются под влиянием изменения объема производства.

График совокупных постоянных затрат предприятия выглядит следующим образом.



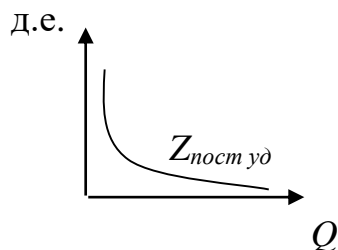
Где Q — уровень деловой активности в количественном выражении; $Z_{пост}$ — совокупные постоянные затраты, д.е.

На практике более реалистичное изображение совокупных постоянных затрат — ступенчатое. То есть затраты неизменны в пределах некоторого диапазона объемов производства и повышаются при достижении им определенной величины. На графике это будет выглядеть следующим образом.



Здесь необходимо такое понятие как «диапазон релевантности». В пределах этого диапазона объемов продукции/временного интервала предположения о поведении затрат будут максимально приближены к реальности. Например, коммунальные платежи на неопределенном диапазоне объемов выпуска и временном интервале — ступенчатые. Однако если взять временной интервал — год, то они будут постоянными. Затраты на аренду ведут себя аналогичным образом.

Постоянные на единицу продукции — наоборот, с увеличением объема, снижаются. График удельных постоянных затрат предприятия (постоянных затрат на единицу продукции) может быть представлен следующим образом.



Где Q — уровень деловой активности в количественном выражении; $Z_{пост\ уд}$ — удельные постоянные затраты, д.е.

В реальной жизни редко можно встретить затраты, которые являются исключительно постоянными или переменными. Поэтому затраты часто называют *условно-постоянными или условно-переменными*. Также затраты, содержащие в себе постоянную и переменную часть, называют *смешанными*. Например, плата за пользование телефоном, которая состоит их постоянной и переменной частей. Аналогично представительские расходы, расходы на рекламу и др. Таким образом, большинство затрат являются смешанными. Следовательно, практически любой вид затрат, а также совокупные затраты предприятия упрощенно можно представить в виде следующего уравнения:

$$Y = a + b \times X,$$

где Y — совокупные затраты, р.; a — постоянная часть затрат, р.; b — переменные затраты в расчете на единицу продукции (удельные переменные затраты), р.; X — показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

Методы деления затрат на постоянные и переменные

Существует 4 метода деления затрат на постоянные и переменные: метод минимакс, графический метод, метод наименьших квадратов, аналитический.

Эти методы могут быть использованы для определения уравнения затрат, которое в дальнейшем может быть использовано для целей планирования величины затрат.

Наибольшее распространение имеют метод минимакс (метод высшей и низшей точек) и метод наименьших квадратов.

Рассмотрим метод высшей и низшей точек.

При этом методе используются только максимальный и минимальный объемы деятельности и связанные с ними совокупные затраты. Последовательность расчетов следующая:

1) Исходя из предположения, что постоянные затраты и удельные переменные затраты неизменны на рассматриваемом отрезке времени, соотносится разница затрат и объемов деятельности в максимальном и минимальном значениях.

2) Рассчитываются удельные переменные затраты в себестоимости единицы продукции.

3) Находится величина постоянных затрат как разница между величиной общих совокупных затрат и рассчитанной величиной совокупных переменных затрат.

Применение метода минимакс для деления затрат на постоянную и переменную части и составление уравнение затрат рассмотрим на следующем примере.

Пример применения метода минимакс

Показатель	Объем производства, ч	Затраты на содержание оборудования
1. Наибольший (в июне)	15	7 000
2. Наименьший (в октябре)	25	10 000
3. Разность	10	3 000
4. Удельные переменные затраты	$3000/10 = 300$ р.	
4. Совокупные переменные за- траты	$300 \times 15 = 4\ 500$	
5. Совокупные постоянные за- траты	$7000 - 4500 = 2\ 500$	
Уравнение затрат	$Y = 2500 + 300 \times X$	

Полученное уравнение показывает переменную и постоянную составляющую статьи затрат, а выявленная зависимость может быть использована для планирования затрат в привязке к ожидаемому объему деятельности.

Самым точным методом деления затрат на переменные и постоянные части является метод наименьших квадратов. Приведем формулы для расчета.

Величина удельных переменных затрат определяется следующим образом:

$$b = \frac{n \sum xy - \sum x \sum y}{n \sum x^2 - (\sum x)^2}.$$

Величина постоянных затрат определяется следующим образом:

$$a = \frac{\sum y}{n} - \frac{b \sum x}{n},$$

где n — число использованных прошлых наблюдений; y — затраты; x — объем деятельности (уровень деловой активности).

4) Для регулирования и контроля за затратами требуется установить связь между затратами, доходами и действиями конкретных ответственных лиц. Поэтому основу учета затрат для целей регулирования составляет учет по *центрам ответственности*, то есть по сегментам внутри предприятия, во главе которых стоит ответственное лицо, принимающее решения. В этой ситуации целесообразно все затраты делить на *регулируемые и нерегулируемые (контролируемые и неконтролируемые)*. Регулируемыми являются затраты, зависящие от деятельности центра ответственности, и за эффективность расходования которых несет ответственность руководитель этого центра. Все другие затраты будут являться нерегулируемыми. Такое деление позволяет ответить на вопрос: насколько велики отклонения фактических затрат от плановых; чем они вызваны; кто отвечает за отклонения; есть ли возможность их корректировки и т.д.

Проведя классификацию затрат на предприятии следует стандартизировать учетную работу, создав справочник затрат и классификатор затрат.

«Справочник затрат» — это документ, определяющий используемую в организации номенклатуру элементов и статей затрат. Может использоваться в программных продуктах.

«Классификатор затрат» — это документ, определяющий используемые в организации признаки классификации, способы группировки затрат. Он позволяет облегчить и стандартизировать учетную работу на предприятии за счет однозначной идентификации затрат и адекватного отнесения их к объектам учета. На его основе разрабатываются идентификационные коды затрат, которые представляются на первичных документах и в последующем используются для целей калькулирования и формирования управленческой отчетности.

2. Учет затрат для целей планирования, анализа и принятия решений

Классификация затрат позволяет организовать учет затрат для целей управления, в том числе для планирования деятельности, анализа и контроля выполнения планов, а также для принятия управленческих решений.

Чаще всего управленческий учет предоставляет информацию для анализа и принятия краткосрочных управленческих решений. Наиболее известными инструментами управленческого учета в этом качестве являются теория безубыточности и маржинальный анализ.

Анализ безубыточности

Важнейшим направлением анализа прибыли от продаж является анализ безубыточности.

Вся модель безубыточности имеет в своей основе классификацию затрат по признаку связи с объемом производства. По данному признаку выделяют:

- переменные затраты, то есть затраты прямо пропорциональные объему производства;
- постоянные затраты, которые не зависят от объема производства, а определяются другими факторами.

В результате этого деления появился такой показатель, как *маржинальный доход* или *маржинальная прибыль*. Формула его расчета следующая:

$$\text{Маржинальный доход} = \text{Выручка} - \text{Совокупные переменные затраты.}$$

Экономический смысл показателя: маржинальный доход должен покрыть постоянные затраты и обеспечить предприятию прибыль от реализации.

Можно также рассчитать маржинальный доход на единицу продукции (удельную маржинальную прибыль или доход):

$$\begin{aligned} & \text{Удельный маржинальный доход} = \\ & = \text{Цена} - \text{Переменные затраты на единицу продукции}. \end{aligned}$$

Исчисление маржинального дохода предоставляет менеджеру важнейшую информацию об эффективности производства и реализации продукции по видам, группам, структурным подразделениям. Маржинальный доход имеет важное значение и при решении вопросов о производстве новых видов товаров, оптимизации структуры ассортимента.

Цель анализа безубыточности — установление изменения финансовых результатов при изменении уровня производственной деятельности (деловой активности) организации. Анализ безубыточности позволяет оценить результаты деятельности предприятия, а также помогает выработать рекомендации по увеличению прибыльности текущей деятельности предприятия.

Анализ безубыточности основан на зависимости между выручкой от продаж, затратами и прибылью в течение краткосрочного периода. Он сводится к определению *точки безубыточности* (критической точки, мертвой точки, точки равновесия) — такого объема производства (продаж), который обеспечивает организации нулевой финансовый результат, то есть предприятие не несет убытков и не получает прибыли.

Математический метод расчета точки безубыточности (метод уравнения) предполагает вывод формулы объема производства и продаж в точке безубыточности используя следующие соотношения:

$$1) \text{ Выручка от продаж} - \text{Совокупные Переменные затраты} - \text{Совокупные Постоянные затраты} = \text{Прибыль},$$

далее преобразуем:

$$2) \text{ Цена единицы продукции} \times \text{Объем продаж} - \text{Переменные затраты на единицу продукции} \times \text{Объем продаж} - \text{Постоянные затраты} = \text{Прибыль}.$$

Исходя из предположения, что прибыль в точке безубыточности равна нулю, а искомый объем продаж — это объем продаж в точке безубыточности в количественном выражении, после соответствующего преобразования получим:

$$Q_{\text{крит}} = \frac{Z_{\text{пост}}}{p - v},$$

где $Q_{\text{крит}}$ — объем продаж в точке безубыточности в натуральных единицах; $Z_{\text{пост}}$ — совокупные постоянные затраты, д.е.; p — цена продажи единицы продукции, д.е.; v — переменные затраты на единицу продукции (удельные переменные затраты).

Точку безубыточности можно рассчитать и в стоимостном выражении. Для этого объем производства и реализации в точке безубыточности необходимо умножить на цену единицы продукции. Другой способ предполагает расчет стоимостного выражения точки безубыточности с помощью коэффициента выручки.

Коэффициент выручки ($K_{выр}$) показывает, какой процент выручки составляет маржинальный доход, то есть процент выручки, идущий на покрытие постоянных затрат и образование прибыли. Он может рассчитываться в процентах или в долях:

$$K_{выр} = \frac{МД}{В} \cdot 100 \%$$

где $МД$ — маржинальный доход; $В$ — выручка.

Высокий коэффициент выручки характеризует эффективную работу предприятия, но в то же время свидетельствует о высокой чувствительности бизнеса к колебанию объемов продаж.

Расчет точки безубыточности в стоимостном выражении с использованием коэффициента выручки имеет следующий вид:

$$Q_{крит} = \frac{Z_{пост}}{K_{выр}}$$

Графически модель безубыточности для однопродуктового производства представлена на рис. 3.

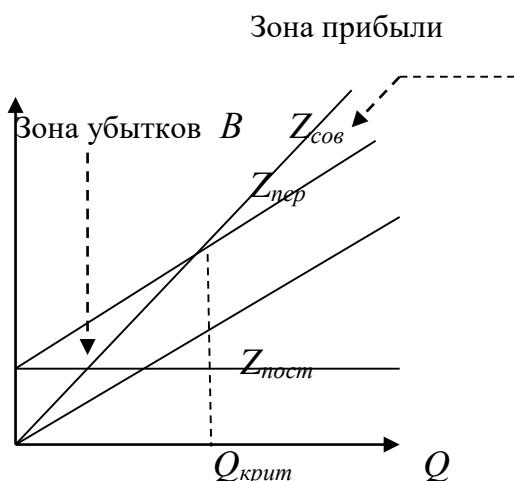


Рис. 3. Графический анализ взаимосвязи «затраты — объем — прибыль» (классический вариант)

Где B — выручка от продаж; $Z_{сов}$ — совокупные затраты; $Q_{крит}$ — объем производства и продаж в точке безубыточности в количественном выражении (критический объем производства и продаж).

График модели безубыточности — неклассический вариант представлен на рис. 4.

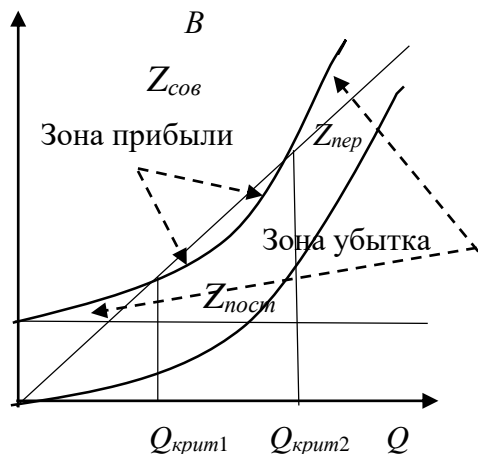


Рис. 4. Графический анализ взаимосвязи «затраты — объем — прибыль» (неклассический вариант)

На данном графике представлена нелинейная зависимость переменных затрат, что сказывается на линии совокупных затрат. В результате имеем интервал безубыточности, находящийся между двумя точками. Могут быть и другие варианты графика безубыточности, в том числе содержащих несколько точек безубыточности.

Следует отметить, что приведенные выше формулы расчета критического объема производства и реализации в натуральном и стоимостном выражении справедливы лишь, когда предприятие выпускает только один вид продукции или когда структура выпуска фиксирована, то есть пропорции между различными видами продукции остаются неизменными.

С помощью формулы точки безубыточности можно рассчитывать и другие неизвестные компоненты, в частности:

- цену единицы при известных величинах постоянных и переменных расходов, а также количественной величине заказа; это позволит проводить более гибкую ценовую политику и делать скидки;
- приемлемый уровень постоянных расходов;
- величину объема продаж при заданной прибыли;
- величину верхнего предела переменных затрат, который делает данный заказ рентабельным.

При этом данную модель не обязательно использовать для нахождения критических значений в момент достижения безубыточности. Ее можно использовать и для нахождения критических значений при любом заданном значении прибыли.

На основании модели безубыточности можно рассчитать ряд аналитических показателей, помогающих руководителю в принятии решений: коэффициент выручки, кромку безопасности, запас финансовой прочности, операционный рычаг.

«Кромка безопасности», или *порог безопасности*, — это разность между фактическим и критическим объемами выпуска и реализации (в натуральном выражении) предназначенный для оценки риска. Кромка безопасности показывает, насколько фактический объем близок к критическому. Он рассчитывается следующим образом:

$$Кб = Q_{факт} - Q_{крит},$$

где $Кб$ — кромка безопасности; $Q_{факт}$ — фактический объем выпуска и реализации продукции; $Q_{крит}$ — объем реализации в точке безубыточности.

Запас финансовой прочности — это стоимостное выражение кромки безопасности, он помогает оценить, насколько фактическая выручка приближается к критической.

$$З_{фп} = В_{факт} - В_{крит},$$

где $В_{факт}$ — выручка фактическая; $В_{крит}$ — выручка в точке безубыточности.

Запас финансовой прочности можно рассчитать также в процентах. Формула расчета следующая:

$$З_{фп} = \frac{В_{факт} - В_{крит}}{В_{факт}} \cdot 100 \text{ \%}.$$

Запас финансовой прочности показывает, на сколько рублей или процентов может снизиться выручка, чтобы предприятие не несло убытка. Чем больше запас финансовой прочности, тем стабильнее положение предприятия.

Операционный рычаг характеризует уровень предпринимательского риска, чем он выше, тем выше риск. Он показывает, на сколько процентов изменится прибыль при снижении или увеличении выручки на 1 %:

$$ОР = \frac{МД}{Р},$$

где $МД$ — маржинальный доход; $Р$ — прибыль от продаж.

Чем больше удельный вес постоянных расходов в общей сумме затрат, тем сильнее действие операционного рычага и выше риск. Поэтому при падении объема продаж рекомендуется снижать постоянные расходы, поскольку даже небольшое уменьшение выручки приведет к более значительному относительному сокращению прибыли.

Подводя итог, следует отметить, что модель «затраты — объем — прибыль» основывается на ряде допущений:

- линейная функция выручки;
- линейная функция затрат;
- изолированный период времени;
- стабильная структура ассортимента продукции;
- учитываются только количественные и финансовые параметры.

Точность модели зависит от возможности достаточно точно разграничить постоянные и переменные затраты. В пределах диапазона релевантности указанные допущения могут рассматриваться как достаточно близкие к реальности.

Маржинальный анализ

Маржинальный анализ является мощным инструментом для целей принятия обоснованных управленческих решений, направленных на максимизацию прибыли предприятия.

Маржинальный анализ позволяет решать многие задачи оптимизации использования ресурсов, особенно в условиях ограниченности ресурсов.

Кроме того, в рамках маржинального анализа можно строить ценообразование, если нет возможности рассчитать полную себестоимость выпускаемой продукции.

Данный инструмент используется при принятии следующих управленческих решений:

- оптимальное использование имеющихся у предприятия производственных мощностей;
- наиболее оптимальное с точки зрения максимальной прибыльности использование производственных ресурсов, являющихся «узким местом»;
- собственное производство или закупка того или иного изделия/ компонента у внешнего поставщика;
- начало производства нового продукта;
- реализация продукта в существующей форме или дальнейшая доработка продукта;
- определение оптимального уровня цены на изделие и др.

Рассмотрим пример выбора производства того или иного продукта, когда имеется неограниченный спрос и неограниченные ресурсы.

Пример 1. Компания выпускает два вида продукции А и В. Ограничения по спросу ни на один из видов продукции нет. Какой продукт выгоднее производить в данных условиях?

Исходные данные

Показатель	А	В
Цена единицы, д.е.	100	150
Переменные расходы единицы, д.е.	80	110
Маржинальный доход на 1 единицу, д.е.	20	40
Количество единиц продукции, производимое за 1 ч	4	1

Решение. Если не принимать во внимание нормы расхода времени на 1 единицу продукции, то производить надо ту продукцию, которая обеспечивает больший маржинальный доход. Поскольку с 1 единицей продукции В маржинальный доход составляет 40 д.е., а с 1 единицей продукции А — только 20 д.е., то в первую очередь необходимо производить продукцию В.

Однако при наличии каких-либо ограничений на ресурсы или сбыт необходимо рассматривать не просто маржинальный доход на 1 ед., но маржинальный доход с учетом имеющегося ограничения (*относительное маржинальное покрытие*). Относительное маржинальное покрытие можно рассчитать с помощью следующей формулы:

$$МД_{отн} = \frac{МД_i}{R_i}$$

где $МД_i$ — маржинальный доход на 1 единицу продукции i -того вида; R_i — расход ограниченного ресурса на 1 единицу продукции i -того вида.

Смысл показателя состоит в том, что он показывает, какой маржинальный доход принесет не одна абстрактная единица, а одна единица, произведенная с использованием 1 ед. ограниченного ресурса.

Продолжение примера 1. Если учитывать показатель времени, то рассчитав относительное маржинальное покрытие на 1 ч, получим следующее.

Решение

Показатель	А	В
Цена единицы, д.е.	100	150
Переменные расходы единицы, д.е.	80	110
Маржинальный доход на 1 единицу, д.е.	20	40
Время обработки 1 ед., ч	0,25	1
Относительное маржинальное покрытие (МД на ед. времени)	12	8

В данном случае продукция А за 1 ч принесет маржинальный доход в сумме 12 р., а продукция В — только 8 р. Следовательно, в первую очередь необходимо выпускать продукцию А.

Рассмотрим задачу, которая возникает при введении *ограничений* на ресурсы и *ограничений* на сбыт продукции. Решение состоит в увеличении доли продуктов, приносящих наибольшую прибыль.

Пример 2. Необходимо составить оптимальную производственную программу выпуска продукции с точки зрения максимизации прибыли (дохода).

Исходные данные

Вид продукции	Цена 1 ед., р.	Удельные переменные затраты, д.е.	Время на производство 1 ед., ч/ед.	Мах уровень продаж, ед.	Мах число часов за период, ч
А	12	8	1	200	500
В	22	10	4	25	
С	14	4	2	50	
Д	18	12	3	40	
Е	20	13	1	100	

Решение. Если организация решит производить столько, сколько можно максимально продать, то у нее не хватит для этого ресурсов:

Вид продукции	Цена 1 ед., р.	Удельные переменные затраты, д.е.	Время на производство 1 ед., ч/ед.	Мах уровень продаж, ед.	Необходимое время на производство мах продаж, ч
А	12	8	1	100	200
В	22	10	4	50	100
С	14	4	2	200	100
Д	18	12	3	25	120
Е	20	13	1	40	100

Итого на производство максимального уровня продаж всех видов продукции потребуется:

$$200 + 100 + 100 + 120 + 100 = 600 \text{ ч}$$

при имеющемся фонде 500 ч.

Для максимизации прибыли в первую очередь следует делать то, что обеспечивает большее относительное маргинальное покрытие:

Вид продукции	Маржинальный доход на 1 ед., р.	Время на производство 1 ед., ч/ед.	Мах уровень продаж, ед.	Относительное маргинальное покрытие
А	4	1	100	4
В	12	4	50	3
С	10	2	200	5
Д	6	3	25	2
Е	7	1	40	7

Отсюда вывод, что приоритет при выпуске продукции будет определяться последовательностью Е — С — А — В — Д. А маргинальный доход от реализации оптимального выпуска будет определяться следующим образом:

Вид продукции	Маржинальный доход на 1 ед., р.	Время на производство 1 ед., ч/ед.	Мах уровень продаж, ед.	Фактический объем продаж, ед.	Израсходованное время, ч	Маржинальный доход на весь объем, р.
Е	7	1	100	100	100	700
С	10	2	50	50	100	500
А	4	1	200	200	200	800
В	12	4	25	25	100	300
Д	6	3	40	—	—	—

Таким образом, исходя из имеющихся производственных мощностей в 500 ч по оптимальному плану будут производиться 4 вида продукции. Продукт Д производиться не будет.

В случае когда большинство производственных факторов ограничено, решение принимают с помощью методов линейного и нелинейного программирования.

Контрольные вопросы

1. Дайте характеристику понятию «затраты»?
2. Что является объектом учета затрат?
3. Какие признаки классификации затрат чаще используются для целей управления?
4. Каково назначение группировки затрат по статьям калькуляции?
5. Дайте определение прямых и косвенных затрат, приведите примеры.
6. Чем различаются постоянные, переменные и смешанные затраты?

7. Какие методы деления затрат на постоянные и переменные существуют?
8. Как классифицируются затраты для целей контроля и регулирования?
9. Как рассчитать точку безубыточности? Каков экономический смысл показателя?
10. Какие показатели рискованности деятельности существуют?
11. Каковы ограничения теории безубыточности?
12. Какие решения можно принимать с помощью маржинального анализа?
13. Охарактеризуйте показатель относительное маргинальное покрытие, для чего он используется?

Практические задания

1. Укажите (поставив галочку в соответствующей колонке), будут ли затраты скорее всего постоянными или переменными. Обоснуйте свою точку зрения.

Классификация затрат

Статья затрат	Постоянные	Переменные
Амортизация здания администрации		
Сдельная заработная плата основных производственных рабочих		
Коммунальные платежи		
Амортизация оборудования цеха		
Заработная плата специалистов и служащих		
Плата за аренду складских помещений		
Плата за электроэнергию для технологических нужд цехов		
Лицензионные платежи за каждую единицу продукции		
Основные материалы		
Плата за телефон		
Комиссионные агентам по сбыту		
Затраты на упаковку продукции		
Смазочные и другие вспомогательные материалы		

2. Фирма — производитель и установщик двойных оконных рам, имеет два отдела — отдел сборки и отдел установки. Типичные затраты одного года

В таблице необходимо разделить затраты на прямые и косвенные, выделив в каждой категории затраты на материалы, на труд и прочие расходы, предполагая в качестве объекта затрат: а) единицу продукции; б) отдел сборки или установки.

Классификация затрат на прямые и косвенные

Статья затрат	Прямые			Косвенные		
	Материалы	Труд	Прочие	Материалы	Труд	Прочие
Амортизация оборудования отдела сборки						
Страхование производственных помещений						
Материалы для двойных рам						
Заработная плата контролеров отделов сборки и установки						
Заработок персонала офиса						
Расходы на телефон и почтовые расходы						
Небьющееся стекло						
Лицензионные платежи за каждое произведенное изделие						
Расходы на рекламу						
Заработная плата рабочим						
Амортизация офиса						
Канцелярия и бумага						
Аренда производственных помещений						

3. По цеху имеются следующие данные об объеме выпуска продукции и соответствующих ему расходах. Разделить затраты на постоянные и переменные методом минимаксом. Составить уравнение затрат.

Исходные данные

Период	Выпуск продукции, шт.	Затраты, тыс. р.
Январь	2 000	200
Февраль	2 400	220
Март	2 200	210
Апрель	2 600	250
Май	2 300	220
Июнь	2 700	260
Июль	1 800	170
Август	2 800	270

Период	Выпуск продукции, шт.	Затраты, тыс. р.
Сентябрь	2 600	240
Октябрь	3 000	280
Ноябрь	2 900	270
Декабрь	2 800	260

4. Предприятие производит продукцию одного вида. Постоянные расходы предприятия в отчетном месяце — 25 000 р. в месяц, а переменные — 18 р. за единицу. Производственная мощность предприятия — 2500 ед. в месяц. Цена единицы продукции — 32 р. Определите точку безубыточности и решите, насколько возможно в этих условиях снизить цену реализации, чтобы не подвергнуться риску банкротства.

5. По приведенным данным рассчитать точку безубыточности, запас финансовой прочности в абсолютном и относительном выражении, операционный рычаг. Сделать выводы о рискованности деятельности предприятий.

Исходные данные

Показатель	Предприятие 1	Предприятие 2	Предприятие 3
Выручка от реализации	8 000	8 000	8 000
Совокупные затраты	5 000	5 000	5 000
В т.ч. постоянные затраты	2 000	2 500	3 000

6. Компания выпускает два вида продукции А и В. Ограниченные производственные мощности — 15 000 машино-ч.

Исходные данные: Цена А — 100 д.е., В — 150 д.е., переменные расходы на единицу А — 80 д.е., В — 110 д.е. Для производства единицы продукции А требуется 0,3 машино-ч, В — 0,7 машино-ч.

Какой продукт выгоднее производить в данных условиях?

7. Фирма производит три вида продукции. Маркетинговые исследования определили расчетный спрос на изделие А — 500 ед., на изделие Б — 300 ед., на изделие С — 400 ед. В настоящее время производственные возможности ограничены 4 000 машино-ч и недостаточны для обеспечения потребностей сбыта по всем видам продукции.

Маржинальная прибыль ед. изд. А — 15, В — 20, С — 25.

Время работы оборудования для изготовления 1 ед. изделия А — 3 машино-ч, В — 5 машино-ч, С — 7 машино-ч. Определите оптимальный план производства (шт.).

ТЕМА 3. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ ПО СТРУКТУРНЫМ ЕДИНИЦАМ

1. Понятие места возникновения затрат и центра ответственности, их виды.
2. Финансовая структура и ее составляющие.
3. Формирование финансовой структуры.
4. Показатели эффективности оценки деятельности центров финансовой ответственности.
5. Трансфертное ценообразование

1. Понятие места возникновения затрат и центра ответственности, их виды

Любое предприятие — это набор каких-то структурных единиц.

Структурная единица — часть организации, выделенная по тому или иному классификационному признаку.

Виды структурных единиц определяются организационной структурой предприятия.

Организационная структура представляет собой набор структурных подразделений (оргзвеньев), обеспечивающих эффективное выполнение всех необходимых функций для предприятия.

Выделяют следующие виды организационных структур предприятия: линейно-функциональная, дивизиональная или матричная. На практике часто встречаются смешанные структуры.

В рамках линейно-функциональной структуры выделяют подразделения, осуществляющие основную деятельность, т.е. занятые выпуском продукции (работ, услуг), и специализированные функциональные подразделения — бухгалтерия, отдел кадров, маркетинга и др. При этой структуре управление осуществляется по вертикали. Такая система существует на большинстве наших предприятий. В системе управленческого учета для такой структуры должна формироваться информация о затратах и результатах в разрезе служб и подразделений и предоставляться ответственным менеджерам.

В условиях дивизиональной и матричной структур управленческий учет должен подготавливать информацию руководителям подразделений с учетом возложенной на них ответственности за прибыль, затраты или инвестиции, а также информацию для выработки стратегических решений.

Однако в любой организационной структуре наименьшей структурной единицей является отдельный работник, а наибольшей — организация в целом.

В управленческом учете необходимо рассматривать структурные единицы с двух точек зрения:

– с точки зрения их «затратности», т.е. отношения к использованию ресурсов организации;

– с точки зрения их полномочий по использованию ресурсов и их ответственности за результаты использования ресурсов.

С точки зрения «затратности» в организационной структуре выделяют места возникновения затрат.

Место возникновения затрат — структурная единица, деятельность и само существование которой является причиной возникновения затрат или причиной использования ресурсов.

Выделение мест возникновения затрат зависит от специфики деятельности предприятия, уровня организации производства, целей контроля отдельных видов затрат.

Каждое место возникновения затрат связано либо с изготовлением продукции, либо с обслуживанием, организацией производства и его управлением. Планирование и учет по местам возникновения затрат особенно важны, если между затратами и производством конечной продукции нет непосредственной зависимости и затраты могут относиться на себестоимость продукции только косвенным путем, через распределения. Чем больше мест возникновения затрат выделено на предприятии, тем точнее можно организовать процесс калькулирования.

Группировка затрат по местам возникновения затрат должна осуществляться в соответствии со следующими принципами:

1) Территориальная обособленность, при которой место возникновения затрат должно находиться в едином комплексе в пределах определенной территории предприятия и его подразделений.

2) Функциональная однородность — в данном месте возникновения затрат должна выполняться по возможности одинаковая по содержанию работа, использоваться однотипное оборудование.

3) Возможность установления персональной ответственности за уровень затрат у данного места их возникновения.

4) Соответствие методики калькулирования себестоимости продукции, принятой на предприятии.

Можно назвать следующие способы выделения мест возникновения затрат:

- организационный;
- по направлениям бизнеса, продуктам, проектам;
- территориальный;
- технологический или процессный.

Представленные признаки выделения не являются взаимоисключающими и между ними нельзя провести строгую границу. Очень часто в отношении одного места возникновения затрат могут быть использованы несколько способов выделения. Выделяют следующие признаки классификации мест возникновения затрат:

1) По отношению к изготовлению продукции выделяют *основные места возникновения затрат* и *вспомогательные места возникновения затрат*.

2) В зависимости от последовательности группировки затрат можно выделить: *начальные места возникновения затрат, промежуточные и конечные места*.

3) По степени «реальности» можно разделить места возникновения затрат на *реальные и номинальные*.

4) По времени существования места возникновения затрат могут быть *постоянными и временными*.

Следует также отметить, что одна структурная единица (или ее часть) может относиться к нескольким местам возникновения затрат.

Близким по значению местам возникновения затрат является понятие «центр ответственности». Однако эти понятия не однозначны.

Центр ответственности — это сегмент внутри предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решения.

Центр ответственности за затраты (центр затрат) — подразделение, руководитель которого отвечает за затраты. Например, производственный цех, конструкторское бюро, финансовый отдел. Центры затрат могут входить в состав других более крупных центров ответственности или существовать обособленно.

Выделяют также центры нормативных затрат и центры управленческих затрат.

Центр нормативных затрат отвечает за достижение нормативного (планового) уровня расходов на выпуск продукции или закупку товаров, работ, услуг (дирекция по производству, департамент закупок, техническая дирекция).

Центр управленческих затрат оказывает услуги другим подразделениям предприятия, его деятельность оценивается по величине расходов (служба персонала, финансово-экономическая служба, юридический отдел и др.).

Также по принципу производственных функций центры ответственности делятся на центры ответственности за снабжение, за производство, сбыт и управление.

В отличие от места возникновения затрат центр ответственности за затраты, как правило, более масштабен. Каждый центр ответственности может включать в себя нескольких мест возникновения затрат и, помимо этого, осуществлять расходы, не имеющего четкого места возникновения затрат. Центр ответственности может совпадать с ним, если у конкретного места возникновения затрат есть лицо, ответственное за объем и качество производственно-хозяйственной деятельности и затраты (центр затрат).

Управление затратами по центрам ответственности осуществляется преимущественно в крупных организациях.

Особенности системы управления затратами по центрам ответственности заключаются в следующем:

- определение области полномочий и ответственности каждого менеджера, т.е. менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать;
- персонализация документов внутренней отчетности и участие менеджеров центров ответственности в подготовке управленческих отчетов;
- в каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема его деятельности.

2. Финансовая структура и ее составляющие

Финансовая структура — это структура предприятия по признаку характера финансовой ответственности того или иного подразделения.

Финансовая структура создается для управления процессом достижения целей, через нее предприятие осуществляет руководство центрами финансовой ответственности. Она является «комбинацией» организационной структуры и ответственности за результаты деятельности.

Центр финансовой ответственности (ЦФО) — структурное подразделение предприятия, осуществляющее определенный набор хозяйственных операций и способное оказывать непосредственное воздействие на те или иные финансовые показатели этих операций.

Уровень финансовой ответственности контролируется через исполнение бюджетов.

По принципу объема полномочий для бюджетирования центры ответственности делятся на центры затрат, центры доходов, центры прибыли и центры инвестиций.

Центры затрат — подразделения, которые для выполнения своих функциональных обязанностей потребляют различные ресурсы и таким образом влияют на затраты. Пример — производственные подразделения и функциональные службы. Это самые распространенные центры ответственности в финансовой структуре.

Центр доходов (выручки) — подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку. Например, отдел сбыта, коммерческая служба. Основным контролируемым показателем таких подразделений является выручка, а также определяющие ее показатели: объем сбыта в натуральном выражении, цены, структура реализации. Центры дохода ответственны за максимизацию дохода от продаж и не уполномочены тратить средства сверх бюджета для привлечения дополнительных ресурсов (отдел продаж, оптовая база, отдельный магазин из торговой сети, сеть агентов и др.).

Иногда выделяют *центры маржинального дохода*, они отвечают за величину получаемого маржинального дохода. Создаются на тех предприятиях, где

есть достаточно сложные по своей структуре и деятельности подразделения, являющиеся отдельными бизнес-направлениями. Такие подразделения осуществляют полный или практически полный цикл производства и реализации продукции определенной номенклатуры. Тем самым контролируют свои доходы и расходы (только в части прямых затрат) и могут отвечать за эффективность своей деятельности в целом. Мерой эффективности служат разница между доходами и затратами направления.

Может состоять из нескольких центров ответственности — центров доходов или центров затрат.

Центр прибыли — подразделение, руководитель которого отвечает как за затраты, так и за доходы и, соответственно, за прибыль. Это предприятие как самостоятельное юридическое лицо, взятое обособленно или в составе многоуровневой структуры, например холдинга. Также в отдельных случаях это может быть самостоятельное направление бизнеса в рамках юридического лица. Центр прибыли может состоять из нескольких центров затрат и центров доходов. Также может включать центры прибыли более низкого уровня или центры маржинального дохода.

Критерием оценки деятельности центров прибыли могут являться показатели прибыли и рентабельности продаж.

Центр инвестиций — подразделение, руководитель которого отвечает не только прибыль, но и за капиталовложения. Как правило, это предприятие как самостоятельное юридическое лицо или дочернее предприятие в холдинге, имеющее право инвестировать собственную прибыль. Цель центра инвестиций — не только получение максимальной прибыли, но и достижение максимальной рентабельности вложенного капитала, максимальной доходности инвестиций, увеличение акционерной стоимости. Такие центры имеют право управлять внеоборотными активами, вплоть до покупки или продажи бизнеса, т.е. могут осуществлять как инвестиции, так и дезинвестиции.

Критерием оценки деятельности центров инвестиции могут являться рентабельность активов, остаточная прибыль, экономическая добавленная стоимость.

3. Формирование финансовой структуры

Финансовая структура строится на базе организационной структуры. Для этого может быть составлен внутренний регламентный документ — положение о финансовой структуре.

Положение о финансовой структуре (далее — Положение) — определяет порядок ее создания и изменения, а также описывает ее текущее состояние. Примерная структура Положения может быть следующая:

1. Общие положения, которые устанавливают порядок разработки и изменения Положения.
2. Основные принципы бюджетного управления в части формирования финансовой структуры организации.
3. Бизнесы компании — краткое описание бизнеса (-ов) предприятия.
4. Структура ЦФО — содержит перечень ЦФО.
5. Распределение организационных звеньев по ЦФО — отражает состав организационных звеньев, входящих в ЦФО.
6. Руководители ЦФО — перечень руководителей ЦФО с должностями.

Принципы выделения ЦФО

Возможно три варианта образования ЦФО из подразделений:

- 1) ЦФО образуется из одного подразделения.

Применяется, когда функционал подразделения самостоятелен и достаточен для установления единой ответственности как за выполнение функций, так и за результат.

- 2) ЦФО образуется путем объединения нескольких подразделений. Здесь существует несколько вариантов:

- 2.1) Существует несколько подразделений с однотипными видами доходов и/или затрат.

- 2.2) Существует несколько подразделений, выполняющих взаимосвязанный комплекс работ.

- 2.3) Имеется несколько подразделений, объединенных технологической цепочкой.

- 2.4) Имеется несколько подразделений, осуществляющих разные функции, но получающих общий конечный результат только в одном из них.

- 3) ЦФО образуется путем выделения из одного подразделения 2 и более частей, каждая из которых получает статус отдельного ЦФО или присоединяется к какому-либо другому ЦФО.

На практике могут одновременно использоваться все три варианта формирования ЦФО.

Подчиненность центров осуществляется в последовательности «от сложного к простому».

Самый верхний первый уровень — центр инвестиций. Это либо предприятие, либо головная компания многоуровневой корпорации. В него входят все остальные центры.

На втором уровне находятся центры прибыли. Это тоже, как правило, соответствует уровню предприятия. Если имеется холдинг, то каждое предприятие в составе холдинга становится центром прибыли. Каждый центр прибыли должен иметь свой (-и) центр (-ы) дохода и центр (-ы) затрат (*простой тип центра прибыли*) или включать в себя центры маржинального дохода (*сложный тип центра прибыли*).

При этом существуют следующие правила:

1) если выделяются центры прибыли, то их должно быть один или более, без общих центров затрат;

2) если выделяются центры маржинального дохода, их должно быть 2 и более, кроме того, они должны иметь общие центры затрат, например бухгалтерию, администрацию и др.

На третьем уровне могут находиться или центры доходов и центры затрат, или центры маржинального дохода и центры затрат. Если на третьем уровне находятся центры маржинального дохода, то следующий, четвертый уровень занимают входящие в него центры доходов и центры затрат. Сами центры доходов и центры затрат могут иметь свою внутреннюю иерархию.

Пример финансовой структуры простого центра прибыли (ЦП), с входящими в него центрами доходов (ЦД), центрами затрат (ЦЗ) представлены на рис. 5.

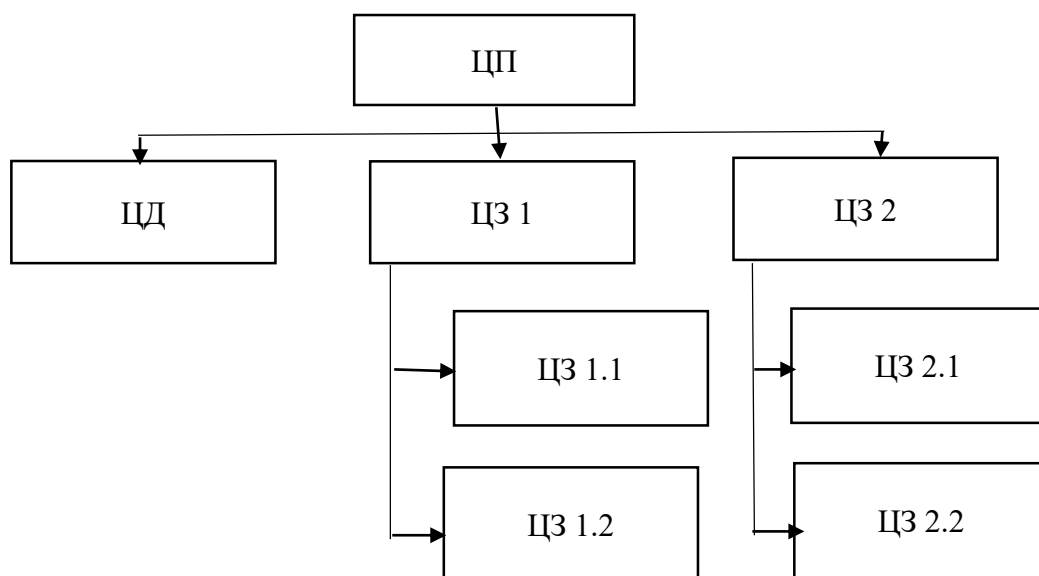


Рис. 5. Структура «простого» центра прибыли

Пример финансовой структуры сложного центра прибыли представлен на рис. 6.

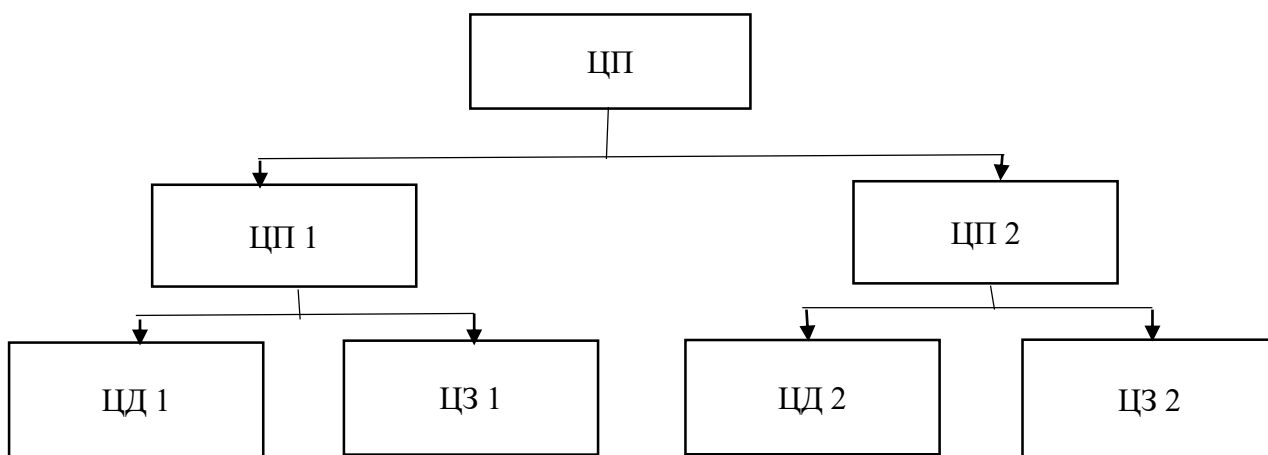


Рис. 6. Структура «сложного» центра прибыли

Пример финансовой структуры центра прибыли с подчиненными центрами маржинального дохода (ЦМД) представлен на рис. 7.

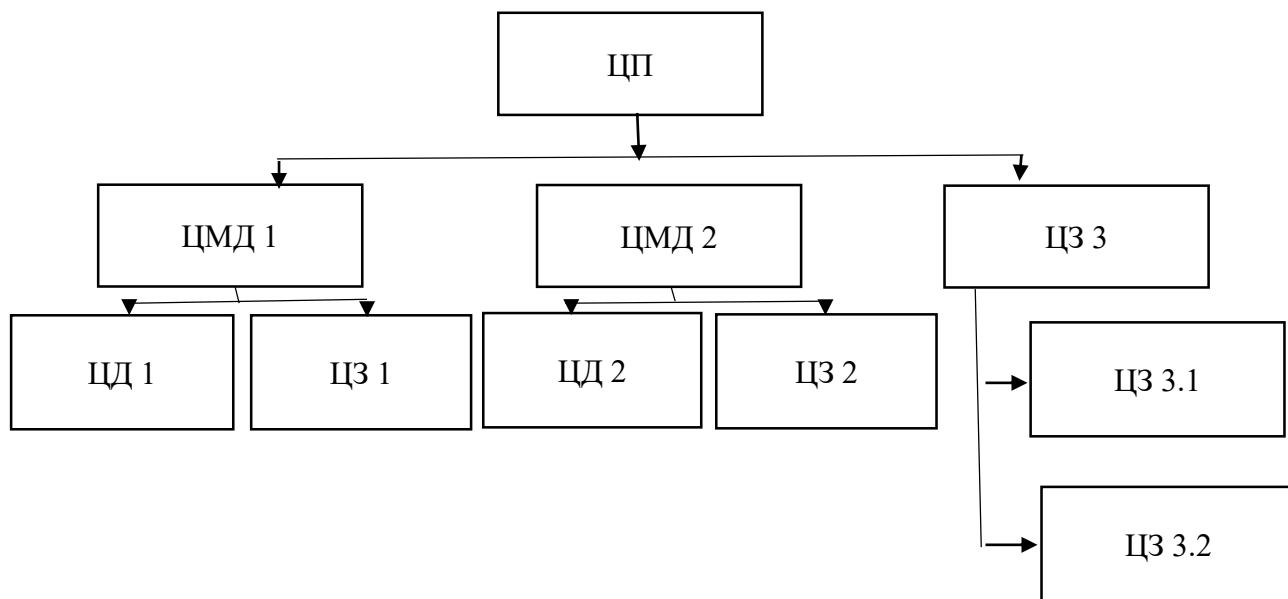


Рис. 7. Структура центра прибыли с подчиненными центрами маржинального дохода

В некоторых случаях при отсутствии возможности наделения ответственностью за определенные показатели, но необходимости фиксации доходов и затрат в рамках финансовой структуры могут быть выделены центры финансового учета.

Центр финансового учета (ЦФУ) — это структурное подразделение, которое ведет учет установленных для него показателей доходов и/или расходов, но не отвечает за их величину.

Разновидностями центра финансового учета могут быть *центры учета затрат (ЦУЗ)* или *центр учета доходов (ЦУД)*.

4. Показатели эффективности оценки деятельности центров финансовой ответственности

Каждому центру ответственности должны быть установлены соответствующие бюджетные (плановые) показатели для выполнения задания. Бюджетные показатели делятся на:

- централизованные, т.е. установленные руководством предприятия, они не контролируются центром ответственности, поэтому его менеджер не вправе изменить его значение;

– установленные менеджером центра ответственности самостоятельно с учетом потенциальных возможностей центра ответственности с целью наилучшего достижения централизованных показателей.

Центры ответственности составляют соответствующие отчеты о своей деятельности, используя при этом принцип контролируемости, в соответствии с которым:

– детализация отчетов уменьшается по мере увеличения уровня руководителя, которому они представляются;

– отчеты вышестоящему уровню управления не являются результатом суммирования отчетов нижестоящим уровням.

Сущность контроля затрат в центре затрат отражается в отчете подразделения и состоит в следующем:

1) закрепляются ответственные лица за определенные статьи затрат, которые имеют реальную возможность влиять на величину данных затрат;

2) разрабатываются планы (гибкие бюджеты), которые можно пересчитывать на фактический объем производства;

3) фактические результаты сравниваются с запланированными величинами, выявляются отклонения от планов.

4) наряду с суммарными величинами в отчетах следует указывать статьи, отражающие наиболее положительные или наименее отрицательные результаты (например, отклонения превышающие бюджетные затраты более чем на 5 %).

Отчет центра прибыли имеет форму отчета о прибыли. Данный отчет должен отражать затраты и доходы центров ответственности вплоть до формирования валовой прибыли от реализации (ВПР) и прибыли от основной деятельности (ПРП):

$$ВПР = ЧВ - ПРС,$$

где *ЧВ* — чистая выручка от продаж (выручка от продаж на сторону, выручка от продаж своей продукции (работ, услуг) другим центрам ответственности по трансфертным ценам минус предоставленные скидки и возврат); *ПРС* — производственная себестоимость реализованной продукции (прямые материальные и прямые трудовые затраты, накладные расходы данного центра ответственности).

Прибыль от основной деятельности:

$$ПРП = ВПР - ОПР,$$

где *ОПР* — операционные расходы — часть затрат отчетного периода, включающая расходы на реализацию (коммерческие), общие и административные (общехозяйственные) расходы, без учета выплачиваемых процентов за кредит и налога на прибыль.

Однако вместо отчета по прибыли могут составляться отчеты о маржинальном доходе.

На каждый центр прибыли может быть распределена часть общих операционных расходов организации. В качестве базы распределения общих операционных расходов организации используют затраты подразделений на оплату труда, доход подразделений и их прибыль. Наиболее объективной базой распределения операционных расходов по подразделениям является прибыль.

Для распределения операционных расходов организации в целом между подразделениями необходимо определить коэффициент распределения затрат:

$$K = ОПР / ПР,$$

где *ОПР* — операционные расходы организации; *ПР* — операционная прибыль организации.

Далее рассчитать величину операционных расходов подразделений. Для этого необходимо умножить размер операционной прибыли подразделения (*ПР_n*) на значение коэффициента распределения (*K*):

$$ОПР_n = K \cdot ПР_n,$$

где *ПР_n* — операционная прибыль подразделения.

Центр инвестиций объединяет центры затрат и прибыли, поэтому отчет центра инвестиций составляется как комбинация отчетов центров затрат и центра прибыли.

Центры инвестиций, как правило, являются отдельными организациями, поэтому они составляют управленческие формы отчетности, соответствующие формам бухгалтерской отчетности.

Для оценки деятельности центр инвестиций могут быть использованы следующие показатели:

1. Прибыль центра ответственности.

Прибыль центра ответственности — разность между выручкой, полученной центром ответственности, и понесенными в связи с этим затратами. Могут использоваться разные показатели прибыли — прибыль от реализации, прибыль до налогообложения, чистая прибыль и другие. Расчет прибыли центра осуществляется по следующей формуле:

$$ПР_n = В_n - З_n,$$

где *В_n* — выручка подразделения; *З_n* — затраты подразделения.

2. Рентабельность активов подразделения.

Рентабельность активов подразделения — относительный показатель, характеризующий эффективность использования средств, инвестированных в активы подразделения. Рассчитывается он следующим образом:

$$R_{акп} = PP_n / AK_n,$$

где PP_n — прибыль подразделения; AK_n — активы подразделения.

3. Остаточная прибыль.

Остаточная прибыль — прибыль, зарабатываемая подразделением сверх минимально необходимой нормы прибыли, установленной организацией.

$$ОП = PP_n - AK_n \cdot H_{npn},$$

где H_{npn} — норма прибыли подразделения; AK_n — активы подразделения.

4. Дополнительный вклад подразделения в общие результаты деятельности организации.

Дополнительный вклад подразделения в общие результаты деятельности организации рассчитывается как доля остаточной прибыли каждого сегмента в общей сумме остаточной прибыли:

$$D_i = ОП_i / ОП,$$

где D_i — доля сегмента; $ОП_i$ — остаточная прибыль сегмента; $ОП$ — остаточная прибыль организации.

5. Показатель возврата на вложенный капитал.

Показатель возврата на вложенный капитал — отношение прибыли подразделения к инвестициям, вложенным в подразделение (ИНп):

$$K_{отдп} = PP_n : ИН_n \cdot 100 \%$$

6. Уровень использования вложенного капитала в деятельности организации. Рассчитывается по следующей формуле:

$$K_{отд} = PP : ИН = (PP : B) \times (B : ИН) = R_{продаж} \cdot K_{оборач},$$

где $R_{продаж}$ — рентабельность продаж; $K_{оборач}$ — коэффициент оборачиваемости.

На основе данных частных критериев можно сформировать обобщенный критерий оценки деятельности центров ответственности. Например, обобщенную оценку можно оценить с помощью интегрального коэффициента, рассчитываемого как произведение рентабельности активов центра ответственности и доли дополнительного вклада в организацию (D_i):

$$K_{инт} = D_i \cdot P_{акт}i.$$

Подразделение, у которого значение этой оценки наибольшее, более эффективно работало в отчетном периоде.

7. Экономическая добавленная стоимость.

Экономическая добавленная стоимость (ЭДС) — разность между прибылью подразделения и стоимостью всех обязательств, показывает, сколько стоимости было «добавлено» в отчетном периоде по сравнению с предыдущим периодом.

Данный показатель отражает рост стоимости акционерного капитала подразделения. Экономическая добавленная стоимость характеризует возможности подразделения покрывать стоимость капитала подразделения.

Расчет ЭДС осуществляется следующим образом:

– указывается размер активов бизнес-единицы, которые вовлечены в получение прибыли (основные средства, запасы, дебиторская задолженность, денежные средства и т.п.). Активы бизнес-единицы называются операционным капиталом (ОК);

– указываются источники формирования операционного капитала;

– определяется цена операционного капитала по формуле:

$$ЦОК = \sum ЦИi \cdot Ди,$$

где $ЦИi$ — цена i -го источника средств; $Ди$ — удельный вес i -го источника средств в их общей сумме;

– определяется размер чистой операционной прибыли (ЧОПР) — прибыль после уплаты налогов;

– определяется размер экономической прибыли — разность между чистой операционной прибылью (ЧОПР) и платой за капитал, вложенный в данный бизнес-сегмент (ПЛк):

$$ЭПР = ЧОПР - ПЛк.$$

– ЭДС рассчитывается как разность между экономической прибылью отчетного периода ($ЭПРо$) и экономической прибылью предшествующего периода ($ЭПРпр$):

$$ЭДС = ЭПРо - ЭПРпр.$$

Если значение ЭДС положительно, то в отчетном периоде организация работала более эффективно. Рост ЭДС свидетельствует о росте доходов акционеров, так как увеличилась стоимость акций и сумма дивидендов.

5. Трансфертное ценообразование

Обмен продукцией и услугами между центрами ответственности учитывается с помощью внутренних трансфертных цен.

Трансфертная цена — это цена, по которой один центр ответственности или подразделение передает свою продукцию (работ, услуг) другому центру ответственности, т.е. это внутренняя расчетная цена.

Трансфертная цена отличается от оценки, по которой такое перемещение отражается в финансовом учете, поскольку цена трансферта обычно включает в себя компонент прибыли центра ответственности.

На практике применяются три метода расчета трансфертной цены:

– на основе себестоимости с учетом процента прибыли. При этом методе в качестве себестоимости может рассматриваться полная фактическая себестоимость, нормативная себестоимость или переменная себестоимость (трансфертные цены на базе себестоимости используются только для центров затрат);

– на основе рыночных цен. Этот метод применяется, если структура организации децентрализована, т.е. когда центры ответственности (как правило, это центры прибыли) свободны в выборе покупателей и когда полуфабрикат помимо дальнейшего использования может быть реализован на сторону;

– на основе договорных трансфертных цен. При полностью загруженных мощностях нижний предел цены — цена продажи внешним поставщикам. При недогруженных мощностях цена продажи внешним покупателям будет рассматриваться как максимальная, а минимальной будет переменная себестоимость. Трансфертная цена будет рассматриваться внутри этого интервала.

Контрольные вопросы

1. Поясните, что является местом возникновения затрат и центром ответственности. В чем разница в этих понятиях?

2. Может ли место затрат быть одновременно центром ответственности? Может ли центр ответственности не иметь определенного места затрат?

3. Приведите примеры мест и центров затрат на кондитерской фабрике и в сети продуктовых магазинов.

4. Назовите главные критерии, по которым обособляется место возникновения затрат и способы их выделения.

5. Какие признаки классификации мест возникновения затрат существуют?

6. В каком случае следует выделять центр маржинального дохода, а в каком центр прибыли? Приведите примеры.

7. За что отвечает центр инвестиций? Какие показатели могут быть использованы для оценки эффективности его деятельности?

8. Какие существуют методы группировки затрат по местам формирования и центрам ответственности?

9. Является ли материально ответственное лицо центром ответственности? Поясните ваш ответ.

10. Если нет возможности определить затраты и объем деятельности, можно ли за нее отвечать?

11. Какие показатели оценки эффективности деятельности центров ответственности за прибыль существуют?

12. Какие показатели оценки эффективности деятельности центра инвестиции существуют?

13. Что такое трансфертная цена и как она формируется?

Практические задания

1. Нарисовать финансовую структуру по предложенным ситуациям.

1) Холдинг состоит из 2 предприятий. Каждое предприятие ведет по 2 бизнеса. У первого предприятия каждый бизнес автономен, а бизнесы второго сходны и используют общую инфраструктуру (три общефирменные службы). Холдинг управляет капиталом.

2) (*Продолжение примера*). Холдинг в процессе оптимизации своей деятельности создал еще одну компанию, которая берет на себя обязанности маркетингового центра и центра развития (НИОКР). Как изменится организационная структура в этом случае?

2. Определить возможные типы ЦФО в каждой из предложенных ситуаций.

1) Горно-обогатительный комбинат (ГОК) самостоятельно работает на рынке и входит в состав ФПГ. После приобретения ФПГ еще нескольких предприятий и увязывания их в единую производственную цепочку ГОК занял соответствующее место в этой цепочке. Теперь вся его продукция передается на следующий технологический этап, реализуемый другими предприятиями группы. Доход для ФПГ формируется в самом конце технологической цепочки. Какой тип ЦФО можно выделить в ГОК?

2) Завод в составе холдинга выпускает продукцию в соответствии с установленными сверху ассортиментом. Продажами завод не занимается, а всю выпускаемую им продукцию реализует торговая компания холдинга. Изменять состав основных средств завод не может, этим правом наделена холдинговая компания. Какие типы ЦФО возможны на заводе в данной ситуации?

3) Торгово-производственное предприятие имеет три направления деятельности: торговля, оказание услуг, производство полуфабрикатов. Каждое

направление (бизнес) занимается реализацией самостоятельно, но ряд служб являются общефирменными (логистика, финансы, персонал). Какие типы ЦФО возможны на предприятии в данной ситуации?

3. По приведенным в таблице данным оценим эффективность деятельности центров ответственности и предприятия в целом. Сделайте вывод исходя из полученных значений показателей.

Оценка деятельности центров ответственности

Показатель	Подразделение			Итого
	А	В	С	
1. Стоимость активов подразделения, тыс. р.	500	400	300	1 200
2. Выручка от продаж, тыс. р.	3 000	2 000	1 000	6 000
3. Операционная прибыль подразделений, тыс. р.	200	167	83	450
4. Рентабельность продаж				
5. Оборачиваемость активов подразделения				
6. Рентабельность активов подразделения				
7. Минимально необходимая норма прибыли для подразделения, %	28	24	15	
8. Минимальный размер прибыли для подразделения				
9. Остаточная прибыль подразделения, тыс. р.				
10. Доля остаточной прибыли подразделения в общей совокупности, р./р.				
11. Интегральная оценка деятельности подразделения				

ТЕМА 4. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ ПО НОСИТЕЛЯМ ЗАТРАТ

1. Понятие калькулирования себестоимости. Виды калькуляций.
2. Принципы калькулирования себестоимости продукции.
3. Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.
4. Особенности калькулирования в комплексных производствах.

1. Понятие калькулирования себестоимости. Виды калькуляций

Одна из важнейших задач управленческого учета — калькулирование себестоимости.

Себестоимость продукции — это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию.

Выделяют следующие виды себестоимости продукции:

- производственная себестоимость = прямые затраты + общепроизводственные расходы
- полная себестоимость = производственная себестоимость + административно-управленческие расходы.

Калькулирование — способ исчисления в денежной форме себестоимости отдельных хозяйственных процессов, видов продукции (работ, услуг).

В процессе калькулирования исчисляют себестоимость:

- всего выпуска продукции (работ, услуг);
- отдельных видов продукции (работ, услуг);
- полуфабрикатов;
- продукции (работ, услуг) отдельных подразделений;
- незавершенного производства.

Калькулирование себестоимости необходимо для правильного установления цен на продукцию, определения рентабельности и эффективности производства, составления отчетности, а также для оценки деятельности структурных подразделений (центров ответственности).

Калькулирование может осуществляться как в рамках учетной системы (упорядоченный регулярный процесс), так и по требованию (например, сбор и измерение затрат, связанных с заменой оборудования).

Виды калькуляции

В зависимости от времени составления можно выделить предварительное калькулирование себестоимости продукции и последующее. К предварительным

относятся плановая, сметная, нормативная калькуляции, к последующим — фактическая, составляемые после изготовления продукции и характеризующие фактическую себестоимость изделия.

Плановая калькуляция себестоимости — это максимально допустимые затраты данного предприятия на изготовление продукции, предусмотренные планом на предстоящий период. В ее основе среднегодовые нормы расхода всех видов затрат.

Сметная калькуляция себестоимости — разновидность плановой и разрабатывается на разовые работы и изделия, выполняемые по заказам. Она лежит в основе договорной цены при расчетах с заказчиком.

Нормативная калькуляция выражает уровень себестоимости, достигнутый предприятием на определенную дату, составляется по нормам расхода материальных, трудовых и прочих затрат, действующим в данное время.

Фактическая (отчетная) себестоимость — характеризует размер действительно затраченных средств на выпущенную продукцию. Она составляется по тем же статьям, что и плановая. В ней, кроме того, отражаются потери и расходы, не предусмотренные плановой калькуляцией.

2. Принципы калькулирования себестоимости продукции

Калькулирования на любом предприятии организуется в соответствии с определенными принципами. Они следующие:

1) Наличие статей калькуляции.

Для отдельных отраслей промышленности существуют специальные отраслевые рекомендации по планированию и учету себестоимости. При их отсутствии необходимо разработать статьи с учетом специфики деятельности предприятия.

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

В качестве *объекта учета затрат* выступают места их возникновения и носители затрат.

Место возникновения затрат — структурное подразделение предприятия, по которому организуется планирование, нормирование и учет затрат в целях контроля и управления.

Носители затрат — продукт (часть продукта, группа продуктов) разной степени готовности (полностью готовый или прошедший только часть технологических операций, переделов, фаз).

Выбор объектов учета затрат зависит от особенностей технологического процесса, характера продукции, масштабов и организации производства.

Также технологические особенности оказывают влияние и на *объект калькулирования*.

Объектом калькулирования могут быть: себестоимость изделия, группы однородных изделий, части изделия (деталь, узел); себестоимость изделия или группы на определенной стадии (процесс, передел); себестоимость отдельных видов работ.

В некоторых случаях *носитель затрат* является одновременно и *объектом калькулирования*. Так, объект учета затрат и объект калькулирования совпадают в добывающих отраслях и индивидуальных производствах (где работают по заказам).

Однако объект затрат и объект калькулирования могут различаться. Объект учета затрат может включать затраты, относящиеся к нескольким объектам калькуляции или являться лишь частью последнего (объект учета затрат — передел, а объект калькулирования — готовая продукция).

В первом случае для исчисления себестоимости необходимо собранные по объекту учета затрат распределить между калькуляционными объектами. Во втором случае — суммировать затраты по объектам учета, относящимся к определенному калькуляционному объекту.

Если объект калькулирования — это вид продукта (части продукта, группы продуктов) разной степени готовности, то *калькуляционная единица* является количественным измерителем продукта. На практике эти категории тоже могут совпадать, т.е. объект калькулирования может являться и калькуляционной единицей.

Выбор калькуляционной единицы также зависит от особенностей производства продукции (работ, услуг). Используются натуральные единицы (штуки, тонны, метры и т.д.), условно-натуральные единицы (например, в обувной промышленности — 100 пар обуви определенного типа, в консервном производстве — условные банки), единицы времени (человеко-часы, машино-часы, часы), единицы работы — 1 т перевезенного груза, т-км.

3) *Выбор метода распределения косвенных затрат.*

Традиционные методы распределения предусматривают сначала распределение производственных накладных расходов по производственным и непроизводственным (вспомогательными и обслуживающим) подразделениями, а затем по видам продукции.

Распределение осуществляется с использованием базы распределения.

База распределения — показатель, который наиболее точно увязывает косвенные расходы с объемом готовой продукции. База распределения определяется предприятием самостоятельно. Например, общие прямые затраты, машино-часы, количество часов работы и пр. Как правило, это статья затрат, занимающая наибольший удельный вес в производственных затратах.

Для повышения обоснованности распределения используются дифференцированные базы распределения. Дифференциация баз распределения может идти в двух направлениях:

1. По статьям затрат. В этом случае для различных статей затрат применяют разные базы распределения.

2. По местам возникновения затрат. В этом случае для каждого местам возникновения затрат выбирается своя база распределения.

4) *Выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.*

Для рациональной организации учета издержек необходимо правильно выбрать метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (см. следующий вопрос).

3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции — это совокупность способов регистрации данных о затратах на производство и исчисления себестоимости продукции (в целом, по ее видам и единицам продукции).

Применение на предприятии метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства изделий и от организации производственного процесса.

Различают три типа производства изделий — единичное, серийное и массовое. В зависимости от организации производственного процесса различают следующие методы учета затрат и калькулирования:

1. Позаказный метод учета затрат.
2. Попроцесный (попередельный) метод учета.

Позаказный метод учета затрат

Позаказный метод учета затрат предполагает аккумуляцию затрат по отдельным заказам. Заказ — продукция, работа или услуга, специфика производства, выполнения или оказания которой индивидуальна, отлична от других на предприятии. Такой метод учета затрат применяется тогда, когда продукция производится единично в соответствии с техническими условиями заказчика, а также отдельными партиями или сериями, отличными от других партий или серий на предприятии.

Этот метод используется для калькулирования сложных продуктов в тяжелом машиностроении, строительстве, самолето- и судостроении, турбостроении, полиграфии, производстве мебели, выполнении научно-исследовательских, конструкторских, ремонтных работ, оказание аудиторских и консультационных услуг, рекламном бизнесе, юридических конторах, больницах и других производствах мелкосерийного и индивидуального типа.

Позаказный метод учета применяется преимущественно в индивидуальных и мелкосерийных производствах.

Сущность данного метода заключается в следующем:

Все прямые затраты (как правило, прямые материальные и заработная плата основных производственных рабочих с отчислениями) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Если заказ представлен единичным изделием, то его себестоимость рассчитывается путем суммирования всех затрат. Если заказом предусмотрено производство нескольких изделий или партий, то путем суммирования затрат получают себестоимость партии. Для определения себестоимости одного изделия общие производственные затраты делят на количество единиц продукции в партии. До завершения всех работ по заказу затраты представляют собой незавершенное производство.

Калькуляцию заказа производят по мере его окончания. Все затраты на заказ группируют в карточке или ведомости набора затрат. Там указывается номер, дата начала заказа, срок исполнения, количество производимой продукции. Во всех первичных документах, отражающих затраты по заказу указывается номер заказа.

Попроцессный (попередельный) метод учета затрат

Метод *попроцессного* учета затрат применяется в тех производствах, где серийно или массово производят однообразную или приблизительно одинаковую продукцию, либо имеют непрерывный производственный цикл. Этот метод учета используется в отраслях добывающей промышленности (угольной, нефтяной, железорудной), энергетической, химической, нефтеперерабатывающей, текстильной, цементной, бумажной, в производстве пластмасс, стекла и пищевых продуктов и в других отраслях промышленности серийного и массового типа производства.

Планирование и учет здесь ведутся по отдельным технологическим стадиям, фазам, переделам, а внутри последних — по статьям затрат в разрезе видов и групп продукции.

Затраты при данном методе собираются по подразделениям за отчетный период, а не за время, необходимое для выполнения заказа.

Распределение косвенных накладных затрат, в отличие от позаказного метода, производится по цехам, а не по заказам.

В рамках попроцессного калькулирования могут быть выделены две разновидности метода. Первая разновидность — *простая попроцессная калькуляция*. Она применяется в основном в добывающих отраслях, энергетике. Например, при добыче угля объектом калькулирования является уголь. В угледобыче получают только один вид продукции и нет необходимости распределения затрат между изделиями. Здесь нет остатка незавершенного производства и незначителен удельный вес комплексных статей по сравнению с другими отраслями.

Если производственный процесс имеет несколько последовательных производственных циклов, в которых продукция передвигается от одного процесса к другому (переделы) и с последнего процесса продукция сдается на склад, применяется разновидность попроцессного метода — *метод попередельного учета затрат*. Передельная калькуляция удобна для тех компаний, которые производят сплошную массу одинаковой продукции посредством ряда операций или процессов. Такой метод используется в химической промышленности, текстильной.

Существует два варианта учета затрат при попередельном методе учета затрат:

1. Полуфабрикатный — калькулируют стоимость полуфабрикатов, переданных с одного передела в другой. Себестоимость полуфабриката каждого последующего передела включает в себя затраты всех предыдущих переделов. Целесообразно применять в случае продажи полуфабрикатов на сторону. Движение полуфабрикатов по стадиям обработки оформляется бухгалтерскими записями.

2. Бесполуфабрикатный — стоимость полуфабрикатов не калькулируется, на последнем переделе формируется стоимость готовой продукции как сумма затрат всех переделов. Целесообразно применять если полуфабрикаты не продаются на сторону, а используются только для производства своей продукции. В бухгалтерских записях движение п/ф не отражается, а отслеживается по данным оперативного учета.

При *попроцессной калькуляции* производственные затраты группируются за определенный период времени по подразделениям или по производственным переделам безотносительно к изделиям.

При таком методе расчета, себестоимость есть усредненный показатель.

Себестоимость единицы изделия рассчитывается делением себестоимости производства за определенный период на количество изделий, выпущенных за этот период.

При попроцессном калькулировании существует несколько вариантов определения себестоимости продукции.

1) *Метод простого попроцессного калькулирования.*

Используется на предприятиях, выпускающих один вид продукции (в добывающих отраслях и в транспорте), остатки незавершенного производства и готовой продукции отсутствуют или стабильны. Себестоимость единицы продукции рассчитывается по формуле:

$$\text{Себестоимость} = \frac{Z}{K},$$

где Z — затраты по всему производству за период; K — общее количество произведенной продукции.

2) *Метод многоступенчатого калькулирования.*

Используется, когда производственный процесс состоит из нескольких стадий обработки и остатки незавершенного производства и готовой продукции изменяются. Себестоимость единицы продукции рассчитывается по формуле:

$$\text{Себестоимость} = \frac{M}{K_1} + \frac{Z_1}{K_1} + \frac{Z_2}{K_2} + \frac{Z_n}{K_n},$$

где Z_1, Z_2, Z_n — совокупные затраты каждого передела; K_1, K_2, K_n — количество полуфабрикатов в каждом переделе; M — материальные затраты.

При этом для удобства учета затраты сырья и материалов учитываются отдельно, а в рамках переделов учитываются лишь *добавленные или конверсионные затраты*. Они включают в себя заработную плату производственных рабочих и общепроизводственные расходы.

Данный метод расчета можно использовать, если внутри передела цикл изготовления полуфабрикатов не велик и в конце отчетного периода нет внутрицехового незавершенного производства, а также когда процесс производства организован синхронно, т.е. когда остатки незавершенного производства в любой момент одинаковы во всех переделах (бесполуфабрикатный метод).

В случае когда остатки незавершенного производства хотя бы на одном переделе существенны, необходимо распределить затраты между стоимостью готовой продукции передела и стоимостью незавершенного производства. Для этого остатки незавершенного производства на начало и конец отчетного периода оценивают установленным в организации способом (как правило, по нормативной себестоимости). Затем затраты отчетного периода корректируют на изменение остатков незавершенного производства и скорректированную сумму затрат делят на количество единиц выработанной продукции. Также могут быть использованы условные единицы, они позволяют перевести незавершенное производство в условно готовую продукцию.

Сущность метода условных единиц состоит в том, что для производства одной единицы готового изделия (полуфабриката) расходуется одна условная единица основных материалов и одна условная единица добавленных затрат. Если имеется незавершенное производство, то необходимо определить процент завершенности, от его размера будет зависеть, какая часть условной единицы относится к производству одной единицы незавершенной продукции. Например, процент завершенности полуфабриката, производство которого начато в отчетном периоде, составляет 50 %. В таком случае на производство одной единицы незавершенной продукции израсходована одна условная единица основных материалов (материалы передаются в производство уже на первом этапе производственного процесса) и 0,5 условных единиц добавленных затрат. Путем деления суммы понесенных расходов в отчетном периоде на общее количество условных

единиц данных расходов определяется отдельно стоимость одной условной единицы основных материалов и добавленных затрат. Исходя из стоимости одной условной единицы и зная, во сколько условных единиц были оценены полуфабрикаты отчетного периода, можно определить стоимостную оценку выпущенных полуфабрикатов и незавершенного производства.

На практике часто встречаются смешанное попередельно-позаказное калькулирование. Например, в одних случаях применяется попроцессный метод для учета прямых материальных затрат и позаказный метод для затрат на обработку. В других случаях, наоборот, для основных материалов больше подходит позаказный метод, а для трудовых и накладных расходов — попроцессный.

Одним из примеров смешанного калькулирования является пооперационное калькулирование.

Операция — это стандартизированный прием, который повторяется независимо от отличительных свойств конечного продукта. Пооперационное калькулирование используется при массовом производстве, где каждый вид продукции выпускается отдельными партиями, обладающими некоторыми отличительными характеристиками. Например, производство автомобилей на конвейере, предполагает, что каждая модель может иметь несколько комплектаций. Обязательным условием применения пооперационного калькулирования является то, что каждая партия, во-первых, является модификацией одного единственного продукта и проходит через последовательность определенных операций. Во-вторых, партия состоит из идентичных единиц продукции, которые потребляют одинаковое количество ресурсов.

Материалы здесь отпускаются на партии (элементы позаказного метода), а стоимость обработки каждой единицы, проходящей определенную операцию, является одинаковой и подсчитывается как при попроцессном методе.

4. Особенности калькулирования в комплексных производствах

Комплексным называют производство, в ходе технологического процесса которого на определенных стадиях одновременно получают два и более продукта. Примеры комплексных производств — нефтепереработка, лесопиление, переработка мяса. Например, из нефти вырабатываются все виды жидкого топлива, в том числе бензин, керосин, дизтопливо, мазут, битум и пр. Проблема калькулирования продуктов комплексного производства — все затраты являются косвенными по отношению к продуктам и являются прямыми к определенным переделам. Как определить себестоимость сопряженных продуктов? Сопряженные продукты бывают основными и побочными. Как правило, основные продукты производятся в больших объемах и имеют большую стоимость, чем побочные продукты.

Чтобы распределить затраты комплексного производства, необходимо определить точку в технологическом процессе, где совместно производимые основные и побочные продукты становятся индивидуально идентифицированными. Такая точка называется точкой разделения.

Побочные продукты можно разделить на две группы в зависимости от возможности их продажи в точке разделения: одни реализуются сразу после их идентификации, другие требуют дальнейшей обработки.

Существует несколько методов калькулирования сопряженных продуктов:

1) *Метод исключения* (химическая, нефтепереработка, пищевая промышленность и пр.). При этом методе один продукт — основной, а другие — побочные. Калькулируется только основного продукта. Для этого из величины затрат комплексного производства вычитается стоимость побочных продуктов и отходов. Полученная разница делится на количество полученного основного продукта. При этом для оценки стоимости побочных продуктов используется их возможная стоимость реализации.

Пример. Совокупные затраты комплексного производства — 84 000 р. Получено 1 000 кг основного продукта, 200 кг побочного продукта А и 20 кг побочного продукта Б. Побочный продукт А реализуется на рынке по 30 р. за 1 кг, при расходах по сбыту — 5 р. за 1 кг, продукт Б подлежит уничтожению. Затраты по утилизации и транспортировке — 100 р. на кг. Необходимо определить производственную себестоимость продукции основного продукта и реализуемого побочного продукта А.

Решение.

1. Общие расходы — 84 000 р.
2. Стоимость продукта А = $30 \cdot 200 \text{ кг} - 5 \cdot 200 \text{ кг} = 6\,000 - 1\,000 = 5\,000$ р.
3. Затраты на побочный продукт Б = $100 \cdot 20 \text{ кг} = 2\,000$ р.
4. Остаточные расходы $84\,000 - 5\,000 - 2\,000 = 77\,000$.
5. Себестоимость 1 кг основного продукта = $77\,000/1000 = 77$ р.
6. Себестоимость 1 кг продукта А = $5000 / 200 \text{ кг} = 25$ р.

2) *Коэффициентный метод.* Используется когда продукты нельзя однозначно разделить на основные и побочные. Затраты распределяют между видами продукции пропорционально коэффициентам, исчисленным с учетом содержания полезного вещества, выхода отдельных продуктов из единицы сырья и пр.

3) *Комбинированный метод* — сочетание предыдущих двух методов, т.е. из совокупных затрат исключается стоимость побочных продуктов, а оставшаяся часть распределяется между несколькими видами основной продукции с помощью коэффициентов.

4) *Способ распределения расходов пропорционально объему производства различных продуктов.* При данном способе общие расходы делят на общее

количество произведенных продуктов и полученную себестоимость единицы продукции по каждому виду продукции умножают на ее количество.

5) *Способ распределения расходов пропорционально стоимости продуктов* и др.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение сущности калькулирования. Какие виды калькуляций себестоимости продукции вы знаете? Чем они отличаются друг от друга?

2. Чем отличается нормативная калькуляция себестоимости изделия от плановой и фактической калькуляций?

3. Каковы принципы калькулирования себестоимости продукции?

4. Что такое объект учета затрат и объект калькулирования? Каково их соотношение?

5. Что влияет на выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции?

6. В чем состоят особенности позаказного калькулирования себестоимости продукции?

7. В чем особенности попроцессного калькулирования себестоимости продукции?

8. Какое производство называется комплексным?

9. Назовите методы калькулирования себестоимости сопряженной продукции.

Практические задания

1. Организация получила заказ на изготовление изделия А в количестве 5 шт. Производство заказа занимает 3 месяца. На предприятии был составлен производственный план и открыта карточка заказа. Кроме заказа на изделие А предприятие получило заказ на производство изделия Б. База распределения ОПР — трудовые затраты. Рассчитать себестоимость заказа А. Расчеты представить в предлагаемых таблицах.

Данные для распределения ОПР

Статья затрат	1-й месяц	2-й месяц	3-й месяц
Трудовые затраты на изделие А	50 000	40 000	45 000
Трудовые затраты на изделие Б	45 000	40 000	35 000
ОПР	30 000	25 000	20 000
ОПР на изделие А			
ОПР на изделие Б			

Карточка заказа № 1

Наименование изделия	Изделие А	Количество, шт.		5 штук
Период	Материальные затраты	Трудовые затраты	ОПР	Итого
1-й месяц	30 000			
2-й месяц	25 000			
3-й месяц	20 000			
Итого	75 000			

Отчет о себестоимости заказа А

Статья затрат	Сумма, р.
Материальные затраты	
Трудовые затраты	
ОПР	
Итого себестоимость заказа	
Себестоимость одного изделия А	

2. Производственный процесс состоит из трех этапов. За отчетный период имеется следующая информация.

Исходные данные

Показатель	Передел 1	Передел 2	Передел 3
Количество произведенных полуфабрикатов, шт.	12 000	11 000	10 000
Добавленные затраты, р.	200 000	440 000	500 000

Затраты на сырье и материалы — 100 000 р.

Определить себестоимость выпущенной продукции и себестоимость полуфабрикатов каждого передела.

3. На начало периода на складе предприятия находилось основных материалов на сумму 15 000 р. В начале периода организация приобрела и оприходовала на склад основных материалов на сумму 100 000 р. и вспомогательных — на сумму 20 000 р. По предъявлению требования со склада были отпущены основные материалы на заказ А — 60 000 р., на заказ Б — 50 000 р. и вспомогательные материалы для производственных нужд на сумму 7 000 р.

Начислена заработная плата производственным рабочим по заказу А — 18 000 р., по заказу Б — 12 000 р., вспомогательным рабочим — 6 000 р. Отчисления — 30 %. Арендная плата, коммунальные услуги и прочие общепроизводственные расходы за отчетный период составили — 42 000 р. В качестве базы их распределения по заказам выбрана заработная плата производственных рабочих. Рассчитать себестоимость заказов.

4. В сопряженном производстве изготавливают четыре продукта. Определить себестоимость продуктов способом пропорционально выручки от продаж и методом исключения.

Исходные данные

Продукт	Прямые затраты, д.е.	Общие расходы процесса, д.е.	Количество продукции, шт.	Выручка, д.е.
А	40 000	80 000	20 000	100 000
Б	8 000		2 000	20 000
В	12 000		1 000	30 000
Г	4 000		1 000	10 000

5. Предприятие производит продукцию трех видов при совокупных затратах 113 000 д.е. Рассчитайте себестоимость производства единицы каждого вида изделий на основе следующих данных.

Исходные данные

Продукт	Количество, ед.	Коэффициент пересчета
А	2 000	0,8
Б	6 000	1,0
С	10 000	1,5

ТЕМА 5. СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

1. Классификация систем учета затрат.
2. Системы полной и ограниченной себестоимости.
3. Системы фактической и нормативной себестоимости.
4. Управленческая отчетность.

1. Классификация систем учета затрат

Выбор системы учета затрат для конкретного предприятия определяется различными факторами — развитием технологии производства, организационной структурой, конкуренцией. Одним из основных элементов системы управленческого учета является системы учета затрат. Разновидности систем учета затрат представлены на рис. 8.

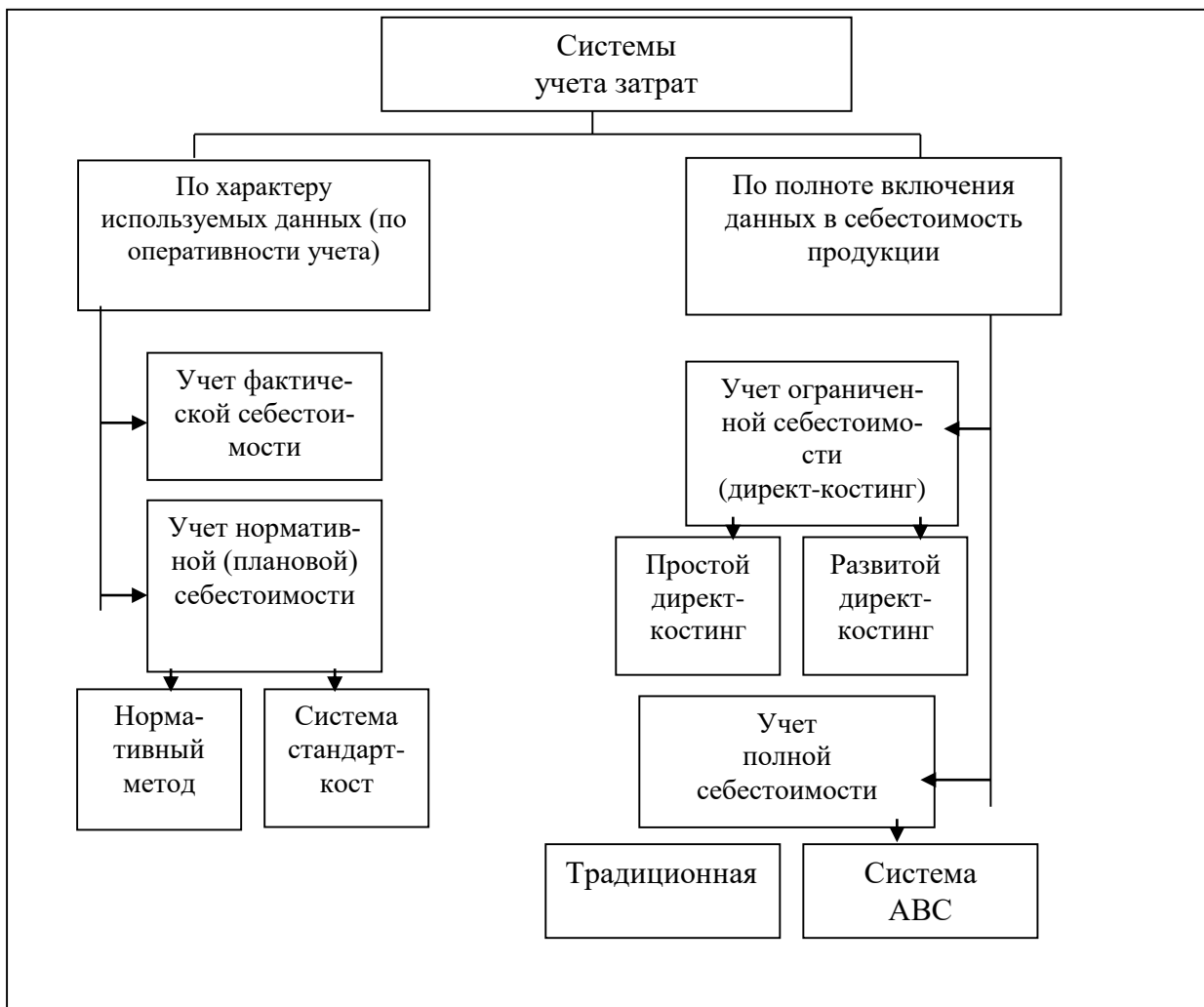


Рис. 8. Системы учета затрат

2. Системы полной и ограниченной себестоимости

В зависимости от полноты включения различных групп затрат в себестоимость продукции выделяют два основные системы учета: учет по полной себестоимости (*full costing*), называемый также учетом поглощенных затрат (*absorbtion costing*), и усеченной (ограниченной) себестоимости (*direct costing*).

При учете по полной себестоимости в себестоимость продукции включаются все затраты предприятия, в основе ее лежит деление затрат на прямые и косвенные, и производственные и внепроизводственные (затраты периода).

Косвенные затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, распределяют сначала по местам возникновения затрат где они возникли, а затем переносят на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе распределения. Чаще всего в качестве базы распределения косвенных расходов выступают заработная плата основных производственных рабочих, стоимость основных материалов, прямые расходы. Схема формирования полной себестоимости представлена на рис. 9.



Рис. 9. Формирование полной себестоимости

Следует отметить, что расчет полной себестоимости имеет варианты в части учета административных затрат (общехозяйственных расходов). В отечественной практике учета общехозяйственные расходы могут быть списаны либо в дебет 20 «Основное производство» с распределением по видам продукции (работ, услуг) либо в дебет счета 90 «Продажи» в полной сумме без распределения. В любом случае будет формироваться полная себестоимость. На сегодняшний день второй вариант встречается чаще, и он соответствует международной практике учета.

Преимущества учета по полной себестоимости заключаются в следующем:

- корректная оценка стоимости запасов готовой продукции;
- при сезонных продажах позволяет избежать отражения в отчетности фиктивных убытков;
- важен для определения финансового результата предприятия, для оценки перспективности производства новых видов продукции;
- соответствие сложившимся в России традициям и требованиям нормативных документов по бухгалтерскому (финансовому) учету и налогообложению.

Учет по полной себестоимости широко распространен в нашей стране. Но наряду с достоинствами у данного метода есть ряд существенных недостатков:

- невнимание к характеру поведения затрат в зависимости от объема выпуска (постоянные затраты в учете рассматриваются как переменные);
- утрата объектами калькуляции индивидуальности вследствие использования общих баз распределения;
- включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством; в итоге — искажение рентабельности отдельных видов продукции (она зависит от выбора метода распределения постоянных затрат);
- «перенос» постоянных затрат в составе себестоимости запасов на себестоимость реализованной продукции будущих периодов.

Эти недостатки свидетельствуют о том, что учет по полной себестоимости не обеспечивает всей информации, необходимой для полноценного управления затратами. Поэтому наряду с учетом по полной себестоимости все чаще применяют учет по ограниченной себестоимости — «директ-костинг».

Главная идея «директ-костинга» — *метода учета по ограниченной себестоимости*: калькулирование себестоимости осуществляется только по переменным затратам при простом «директ-костинге», — прямые затраты при развитии «директ-костинге». При этом постоянные расходы рассматриваются как расходы периода и относятся на финансовый результат предприятия.

Основной показатель: маржинальная прибыль (маржинальный доход).

Маржинальная прибыль — это часть выручки, остающаяся на покрытие затрат, не включенных в себестоимость, и образование прибыли. В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия. Если от маржинального дохода отнять постоянные затраты получим операционную прибыль.

При использовании учета по ограниченной себестоимости *простого* «директ-костинга» постоянные затраты в себестоимость продукции не включают и относят на уменьшение прибыли того периода, когда возникают такие затраты. В директ-костинге важен анализ «вклада» каждого продукта в покрытие постоянных затрат.

Пример учета ограниченной себестоимости (простой директ-кост)

Показатель	Изделие А	Изделие Б	Итого
Выручка	280 000	900 000	1 180 000
<i>Переменные затраты, в т.ч.</i>	167 000	347 000	514 000
– Материалы	115 000	197 000	312 000
– Заработная плата и отчисления	52 000	150 000	202 000
Итого переменные затраты:	167 000	347 000	514 000
<i>Маржинальная прибыль</i>	113 000	553 000	666 000
<i>Постоянные затраты, в т.ч.</i>			618 000
Прочие постоянные затраты	–	–	618 000
Итого затраты			1 284 000
<i>Прибыль</i>			48 000

Развитой директ-костинг предполагает, что некоторые постоянные расходы могут быть отнесены прямо без условного распределения на соответствующие изделия, группы, центры ответственности. С развитым директ-костингом связано понятие *полумаржи*.

Полумаржа = Маржа — прямые постоянные расходы. Основой организации учета по методу развитого «директ-костинга» является выделение сегментов деятельности и определения финансового результата по сегментам. Примеры внутренних сегментов — изделие, группа изделий, заказ, место возникновения затрат, центр ответственности. Примеры внешних сегментов — классы клиентов, географические зоны реализации, каналы реализации, отрасли.

Прямые постоянные расходы рассматриваются применительно к указанным сегментам. Таким образом, можно выделить прямые постоянные расходы изделия, группы изделия, центра ответственности, подразделения, предприятия в целом.

Пример учета ограниченной себестоимости (развитой директ-кост)

Показатель	Изделие А	Изделие Б	Итого
Выручка	280 000	900 000	1 180 000
<i>Переменные затраты, в т.ч.</i>	167 000	347 000	514 000
– Материалы	115 000	197 000	312 000
– Заработная плата и отчисления	52 000	150 000	202 000
<i>Маржа с переменных затрат (Маржинальный доход 1)</i>	113 000	553 000	666 000
Прямые постоянные затраты	80 400	195 300	275 700
<i>Маржа изделия (Маржинальный доход 2)</i>	32 600	357 700	390 300
Косвенные постоянные затраты			342 300
<i>Прибыль</i>			48 000

Таким образом, в системе развитого директ-костинга виден вклад каждого вида изделия в возмещение постоянных косвенных расходов и получение прибыли.

Преимущества учета ограниченной себестоимости:

1) Прибыль избавляется от влияния изменения запасов.

2) Снижение трудоемкости учета, его упрощение. Точное определение себестоимости в рыночных условиях не обязательно. Нет систем, которые бы позволяли рассчитать абсолютно точную калькуляцию. К тому же общехозяйственные расходы не связаны напрямую с процессом производства.

3) Не происходит капитализации постоянных накладных расходов в неликвидных запасах

4) Данный учет обеспечивает более полезную информацию для принятия решений, таких как:

– определение нижней границы цены продукции или заказа (соответствует переменным затратам);

– определение оптимальной программы выпуска и реализации продукции;

– выбор между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне;

– выбор оптимальной с экономической точки зрения технологии производства и его мощности;

– определение точки безубыточности и запаса прочности предприятия и др.

Однако учет по ограниченной себестоимости характеризуется рядом недостатков:

1) Сложность разделения постоянных и переменных затрат: во многом оно зависит от длительности рассматриваемого периода времени и от анализируемого диапазона объемов выпуска.

2) Не уделяется должного внимания постоянным расходам.

Учет ограниченной себестоимости играет важнейшую роль в управлении затратами. В то же время полностью отказаться от учета по полной себестоимости нельзя, поскольку он соответствует требованиям российского законодательства и дает важную информацию для принятия ряда управленческих решений. Предприятиям рекомендуется организовать один из вариантов учета постоянно, а другим пользоваться время от времени по мере необходимости. Например, учет вести по ограниченной себестоимости и время от времени рассчитывать полную себестоимость. Известные принципы разделения затрат на постоянные и переменные целесообразно использовать в практике краткосрочного управления. В целях долгосрочного анализа, поскольку в длительной перспективе все затраты предприятия становятся переменными, целесообразно рассчитывать себестоимость с включением в нее всех затрат.

Одним из наиболее интересных направлений учета затрат и калькулирования себестоимости можно считать *учет затрат по функциям (ABC-метод или*

система ABC). Данный метод широко распространен на европейских и американских предприятиях.

Метод ABC (Activity Based Costing) — метод определения стоимости и других характеристик изделий, услуг и потребителей, использующий в качестве основы функции и ресурсы, задействованные в производстве, маркетинге, продаже, доставке, технической поддержке, оказании услуг, обслуживании клиентов.

Основа метода ABC — это попроцессный подход, в котором сначала определяется стоимость отдельных процессов, выполняемых при разработке, изготовлении и сбыте продукции, затем для каждой операции подбирается соответствующая база распределения, с помощью которой вычисляется стоимость конечной продукции.

Использование для калькулирования метода ABC подразумевает увеличение количества группировок затрат, распределяемых по различным базам.

При этом учет организуется в несколько этапов:

1. Разделение производственного процесса на составляющие функции.
2. Определение затрат по каждой функции.
3. Определение драйвера затрат (базы распределения) по каждой функции.
4. Расчет коэффициента распределения (ставки драйвера затрат).
5. Отнесение затрат на продукты.

Пример. Компания «ДМК» имеет завод по производству удобрений и выпускает два вида продукции:

- нитро-Х;
- нитро-У.

Их производство осуществляется в двух основных цехах производства.

Данные о затратах на производство продукции

Показатель	Х	У	Итого
Объем выпуска за год, ед.	10 000	50 000	60 000
Количество производственных циклов за год	20	30	50
Машино-часы	10 000	50 000	60 000
Прямые затраты, д.е.	50 000	250 000	300 000

I этап.

1. Накладные расходы распределяются по группировкам однородных затрат.

2. После определения состава группировки устанавливаются драйверы затрат по этой группировке. Драйвер — носитель затрат или наименование базы распределения.

3. Рассчитываются групповые ставки = Накладные расходы группы / Драйвер (База распределения).

На предприятии выделено четыре вида накладных расходов.

Группировка 1	Затраты	Группировка 2	Затраты
Наладка	96 000	Энергоснабжение	84 000
Тех. контроль	74 000	Тех. Обслуживание	78 000
<i>Итого</i>	170 000	<i>Итого</i>	162 000
База распределения, производственные циклы	50	База распределения, машино-часы	60 000
Групповая ставка	$170\,000 / 50 = 3\,400$	$162\,000 / 60\,000 = 2,7$	

II этап.

Затраты каждой группировки накладных расходов отслеживаются относительно видов продукции с помощью групповой ставки и меры количества ресурсов, потребляемых каждым продуктом производства.

Показатель	X	У
Прямые затраты	50 000	50 000
Накладные распределенные расходы	$20 \cdot 3400 = 68\,000$ $2,7 \cdot 10\,000 = 27\,000$	$30 \cdot 3400 = 102\,000$ $2,7 \cdot 50\,000 = 135\,000$
Итого полных затрат	145 000	487 000
Себестоимость единицы продукции (удельная себестоимость)	$145\,000 / 10\,000 = 14,50$	$487\,000 / 50\,000 = 9,74$

Переход от традиционного метода калькуляции себестоимости к методу функционально-стоимостного анализа будет наиболее выгодным в тех случаях, когда:

- доля косвенных затрат является существенной в общем объеме затрат, и большая часть косвенных затрат не связана непосредственно с объемом выпускаемой продукции;

- у компании широкий ассортимент выпускаемой продукции и количество затрат, фактически поглощаемое каждым видом продукции, отличается от суммы затрат, относимой на них с использованием коэффициента распределения. Этот коэффициент рассчитывается при помощи факторов затрат, связанных с объемом выпускаемой продукции;

- разные виды продукции выпускаются в разных объемах. Также в зависимости от вида продукции различается и уровень сложности производственного процесса.

Преимущества ABC метода:

- более точный расчет себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг);

- более эффективное управление накладными расходами;

- обеспечение более качественного контроля затрат;
- более обоснованное определение рентабельности отдельных видов продукции, выгодности клиентов, сегментов рынка, каналов сбыта.

В качестве проблемных вопросов, связанных с использованием этого метода, можно привести, например, следующие:

- затраты на внедрение системы ABC могут быть значительными;
- ABC-система обременительна для предприятий с длинными и сложными производственными цепочками;
- существует опасность получения излишне детализированной информации по затратам, что может привести к информационной перегрузке предприятия.

3. Системы фактической и нормативной себестоимости

В зависимости от характера использования данных о затратах предприятия различают *системы учета затрат по фактической себестоимости* и *системы учета затрат по нормативной себестоимости*.

Система учета по фактической себестоимости предполагает определение общей суммы затрат исходя из фактического количества израсходованных ресурсов и фактических цен на использованные ресурсы. Эта система довольно распространена в российской практике.

Достоинства системы:

- реальность рассчитанных затрат;
- простота расчетов.

Недостатки системы:

- фиксируются только прошлые затраты, а для целей управления необходимо знать и будущие затраты;
- затраты могут быть определены лишь по окончании отчетного периода (месяца, квартала, года) и на них невозможно повлиять в течение этого периода времени;
- отсутствует возможность выявления и анализа причин непроизводительных затрат и перерасходов;
- трудности в оценке незавершенного производства.

Система учета по нормативной (плановой) себестоимости предполагает определение общей суммы затрат исходя из норм.

Норма — заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства.

Эта система больше подходит для организаций, процесс деятельности которых состоит из ряда общих или повторяющихся операций. Ее можно приме-

нять на предприятиях обрабатывающей промышленности, где процесс производства часто повторяется. Также ее можно применять на предприятиях, где производится продукция разных видов, но в результате серии общих операций.

Система учета по нормативным затратам имеет две разновидности — нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости и стандарт-кост.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

Нормативный метод учета и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что на предприятии по каждому изделию составляется нормативная калькуляция себестоимости изделия.

Нормативные калькуляции рассчитываются на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов, которые устанавливаются в соответствии с технической документацией на производство продукции. 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.

По расходам на обслуживание производства, управление и сбыт составляют бюджетные нормативные сметы.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонениям от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье.

Основная цель метода — определение фактической себестоимости товарного выпуска и видов продукции.

Нормативный метод учета затрат позволяет, не дожидаясь окончания месяца, иметь фактическую себестоимость изделий, анализировать причины отклонений и выявлять виновников.

В целом процесс калькулирования нормативной себестоимости является трудоемким, но при этом позволяет получить более достоверную информацию о затратах, пригодную для следующего анализа и контроля.

Основные принципы нормативного метода учета затрат:

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

2. Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости.

3. Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением на расход по нормам и отклонениям 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.

Система «стандарт-кост»

Система «стандарт-кост» возникла в США в начале XX в. Название «standard costs» подразумевает себестоимость, установленную заранее. В СССР в 1930-е гг. на ее основе был разработан нормативный метод.

Система «стандарт-кост» представляет собой систему определения ожидаемых расходов предприятия и его отдельных подразделений, при этом возникшие отклонения отражаются обособленно. Основная задача системы — учет потерь и отклонений в прибыли предприятия.

В ее основе лежит четкое, твердое установление нормативов затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, зарплаты и всех других расходов, связанных с производством продукции. Нормативы могут быть идеальными и реальными. *Идеальные* рассчитываются исходя из максимально возможной эффективности использования ресурсов. *Реальные* рассчитываются исходя из средних значений затрат за ряд предшествующих лет, как лучший результат в условиях высокой производственной эффективности.

В любом установленные нормы нельзя перевыполнить, превышение нормы означает, что она была установлена ошибочно.

В системе «стандарт-кост» нормативные затраты включают три основных элемента производственных затрат — затраты на материалы, затраты на рабочую силу и общепроизводственные расходы (накладные расходы).

Расчет стандартной себестоимости имеет определенный алгоритм:

1. Все операции, связанные с изготовлением изделия, нумеруются. Определяется перечень сделанных и повременных работ, приходящихся на данное изделие.

2. Расходы на повременные работы определяются умножением стандартного времени, необходимого для выполнения операции, на стандартную часовую ставку.

3. Стандартная стоимость материалов рассчитывается как произведение стандартной цены на стандартный расход. В качестве стандартных цен часто используются рыночные цены.

4. Отдельно определяются ставки распределения косвенных расходов. Наиболее распространенной базой являются затраты на основную заработную плату производственных рабочих.

Преимущества системы стандарт-кост:

– при правильной ее постановке не требуется большой бухгалтерский штат, поскольку учитываются только отклонения от стандартов;

– все выявленные отклонения от норм (стандартов) попадают в конечном счете не на себестоимость, а списываются на счет прибылей и убытков с

указанием, в каком подразделении, по какой причине и по чьей вине допущены эти отклонения. Отчетливым становится вклад каждого подразделения, каждой структурной единицы в достижение рентабельной и высокоэффективной работы;

– система «стандарт-кост» позволяет оптимизировать запасы материальных ценностей.

Недостатки системы:

– разработка приемлемых нормативов (идеальные или реально достижимыми);

– невозможность применения в случае неоднородности выпускаемой продукции;

– сложность учета в нормативах влияния инфляции;

– стоимость внедрения и поддержания системы нормативов.

Предприятие, где все производственные операции оплачиваются по сдельной форме, а все материалы отпускаются исключительно по спецификациям, наиболее приспособлено для практического применения системы «стандарт-кост».

В настоящее время встречается синтез двух учетных методов «директ-костинга» со «стандарт-костом», следствием которого является вариант под названием «стандарт-директ-костинг».

Методика расчета и анализа отклонений в системе стандарт-кост

Под отклонениями от норм понимают абсолютные отступления от действующих текущих норм расхода сырья, материалов, ресурсов.

Основная модель анализа отклонений в системе «стандарт-кост», с учетом поведения затрат, относится только к переменным затратам производства (затраты, которые прямо пропорционально зависят от объемов деятельности предприятия):

– отклонения в цене (цена на материалы, ставка на оплату труда, ставка установленных общепроизводственных расходов) — разность стандартной и фактической цены на единицу затрат, умноженная на фактические понесенные затраты;

– отклонения в количестве (количество материалов, эффективность использования труда, эффективность использования общепроизводственных расходов) — разность стандартного (нормативного) и фактически израсходованного и количества, умноженная на нормативную цену.

Необходимо заметить, что отклонение от нормативных затрат является неблагоприятным, если фактическая цена или фактическое количество превышают нормативную цену или нормативное количество, и благоприятным если цена или количество по факту ниже чем по норме.

На первом этапе анализируют отклонения по материалам.

Стандартная стоимость потребленных материалов зависит от двух факторов — стандартного (нормативного) расхода материала на единицу продукции и стандартной цены на него.

Отклонение фактических затрат от стандартных под влиянием *первого фактора* — *цен на материалы* ($\Delta M_{ц}$) рассчитывается по следующей формуле:

$$\Delta M_{ц} = (\text{Стандартная цена за единицу} - \text{Фактическая цена за единицу}) \times \text{Количество закупленного материала фактическое.}$$

Вторым фактором, влияющим на размер материальных затрат, является *удельный расход материалов*, т.е. их затраты на единицу продукции. Формула расчета отклонения фактических затрат от стандартных по расходованию материалов следующая:

$$\Delta M_{р} = (\text{Стандартный расход материалов} - \text{Фактический расход материалов}) \times \text{Стандартная цена материалов}$$

Таким образом, совокупное отклонение по материалам будет определяться по следующей формуле:

$$\Delta M = \text{Стандартные затраты с учетом фактического выпуска продукции} - \text{Фактические затраты материалов.}$$

Вторым этапом расчетов является выявление отклонений фактической заработной платы основных производственных рабочих от стандартной и установление причин их возникновения. Размер отклонения фактически начисленной заработной платы основных рабочих от ее стандартной величины определяется двумя факторами: отклонением по ставке заработной платы и отклонением по количеству отработанных часов, т.е. по производительности труда.

Отклонение по ставке заработной платы ($\Delta ЗП_{ст}$) определяется как разница между фактической и стандартной ставками заработной платы, умноженная на фактическое число отработанных часов:

$$\Delta ЗП_{ст} = (\text{Стандартная ставка заработной платы} - \text{Фактическая ставка заработной платы}) \times \text{Фактически отработанное время.}$$

Отклонение по производительности труда ($\Delta ЗП_{пт}$) (по количеству труда) определяется следующим образом:

$$\Delta ЗП_{пт} = (\text{Стандартное время на фактический выпуск продукции} - \text{Фактически отработанное время в часах}) \times \text{Стандартная почасовая ставка заработной платы.}$$

Таким образом, совокупное отклонение по заработной плате будет определяться по следующей формуле:

$$\Delta ЗП = \text{Стандартные затраты по заработной плате с учетом фактического объема} - \text{Фактически начисленная заработная плата основных рабочих производства.}$$

На третьем этапе рассчитываются отклонения от норм фактических общепроизводственных расходов (далее — ОПР).

Здесь отдельно рассматриваются отклонения по переменным ОПР и по постоянным ОПР.

Совокупное отклонение по переменным общепроизводственным расходам рассчитывается как разница между сметной величиной ОПР, скорректированной на фактический выпуск и фактическими ОПР.

$$\Delta ОПР_{пер} = ОПР \text{ переменные нормативные, скорректированные на фактический выпуск} - ОПР \text{ переменные фактические.}$$

Оно складывается под воздействием двух факторов (при условии базы распределения — часы отработанные производственными рабочими):

– отклонения по базовым расходам:

$$\Delta ОПР \text{ переменные по базовым расходам} = \text{Фактические часы} \times ОПР \text{ переменные нормативные на 1 ч} - ОПР \text{ переменные фактические.}$$

– отклонения по эффективности (если ОПР распределяются пропорционально рабочему времени, то по эффективности трудозатрат):

$$\Delta ОПР \text{ переменные по эффективности} = (\text{Нормативные часы} - \text{Фактические часы}) \times ОПР \text{ переменные нормативные на 1 ч} = ОПР \text{ переменные нормативные} - \text{Фактические часы} \times ОПР \text{ переменные нормативные на 1 ч.}$$

Отклонение по общепроизводственным постоянным расходам ($\Delta ОПР_{Пост}$) в упрощенном варианте определяется как разница между фактическими ОПР и их нормативной величиной. Расчеты заканчиваются анализом отклонений фактической прибыли от сметной. Совокупное отклонение этого показателя ($\Delta П$) рассчитывается как разность между фактической прибылью, определенной на базе нормативных затрат. При этом необходимо также определить размер фактической прибыли, пересчитанной с учетом нормативных затрат. Эта процедура выполняется потому, что отдел продаж отвечает лишь за количество реализованной

продукции и ее цену, но не за производственные затраты. Сначала рассчитывается фактическая выручка от реализации продукции, а затем устанавливается нормативная себестоимость единицы продукции. Для этого все запланированные затраты делят на ожидаемое количество продукции в натуральном выражении.

Вычисленное совокупное отклонение может вызываться двумя причинами. От сметы могут отклоняться:

- фактическая цена продаж ($\Delta\Pi_c$);
- фактический объем продаж ($\Delta\Pi_{об}$).

Отклонение в результате влияния первого фактора может быть представлено в виде формулы:

$$\Delta\Pi_c = (\text{Фактическая прибыль, рассчитанная на базе нормативной себестоимости единицы продукции} - \text{Нормативная прибыль, рассчитанная на базе нормативной единицы продукции}) \times \text{Фактический объем продаж.}$$

Отклонение по объему продаж вычисляется:

$$\Delta\Pi_{об} = (\text{Фактический объем продаж} - \text{Сметный объем продаж}) \times \text{Нормативная прибыль на единицу продукции.}$$

Сравнение нормативного метода и системы «стандарт-кост»

Сравнение позволяет сделать следующие выводы. Сходства:

- оба метода учитывают затраты в пределах норм и отклонений от них;
- оба метода предполагают учет полных затрат

Различия:

- стандарт-кост — это система планирования и анализа различных вариантов затрат, в том числе из-за разной загрузки производственных мощностей, а нормативный учет — система измерения фактических затрат при фактической загрузке;

- в стандарт-косте отклонения от норм (стандартов) затрат выявляются расчетным путем после завершения процессов производства и сбыта, в нормативном учете — с помощью первичного документирования и до начала или в процессе расходования ресурсов;

- в учете по методу «стандарт-кост» расходы сверх установленных относятся на виновных лиц или на результаты финансово-хозяйственной деятельности и не включаются в затраты на производство, как при нормативном методе.

- в стандарт-косте используется система специальных счетов для учета затрат по нормам и выявления отклонений от норм, при нормативном методе в действующем плане счетов применяется лишь один специализированный

счет — 40 «Выпуск продукции», на котором выявляется сумма отклонений фактической производственной себестоимости от нормативной;

– в системе стандарт-кост система отклонений более детализирована, поскольку стандарты рассчитываются не только для производственной себестоимости, но также и для факторов, влияющих на доходность, например для объемов продаж, для коммерческих, административных расходов. Отклонения исследуются с помощью методов факторного анализа и ЭММ.

4. Управленческая отчетность

Управленческая отчетность — это один из важнейших источников получения информации о результатах деятельности компании, на основе совокупности финансовых, сбытовых, маркетинговых, производственных и прочих показателей.

Информация в управленческой отчетности должна быть экономически интересна и активно использоваться руководителями, учредителями и собственниками бизнеса. Раскрытые в управленческой отчетности данные необходимы для анализа всей деятельности. Это помогает вовремя выявить причины возможных отклонений от параметров, которые заданы стратегией бизнеса, а также показать резервы (финансовые, материальные, трудовые, и пр.), которые до этого времени не использовались компанией.

Управленческая отчетность:

- обеспечивает быстрый обзор деятельности;
- указывает на существующие проблемы и недостатки (например, большие затраты на содержание ТМЗ из-за плохого планирования производства);
- указывает на потенциальные проблемы в будущем (например, дефицит денежных средств);
- позволяет решить вопросы и проблемы повседневной деятельности (сколько нужно закупить материалов);
- является основой для стратегических и долгосрочных решений (например, о структуре капитала);
- служит ориентиром при планировании и составлении бюджета.

Классификация форм управленческой отчетности:

- по форме представления — табличные, графические, текстовые;
- по сегментам деятельности — отчеты по закупке, отчеты по реализации, отчет по налогам и пр.;
- по адресности представления — отчеты для руководства, отчеты для руководителей ЦФО, отчеты для менеджеров;
- по объему информации — оперативные отчеты по текущим проектам, инвестиционные отчеты, итоговые финансовые отчеты, сводные (мастер) отчеты;

– по содержанию — комплексные отчеты, аналитические показатели, отчеты по ключевым показателям эффективности KPI.

Требования к управленческим отчетам:

1) *Понятность*. Формат отчетов и методология составления управленческих отчетов должны коррелировать с целями управления и задачами менеджмента компании.

2) *Существенность*. Управленческая отчетность должна включать только значимые данные, например для отчетов по компании возможна группировка статей, а контрагентов и проекты можно не выводить вовсе. При этом формирование комплекта отчетности для конкретного проекта должно включать более детализированную информацию (конкретные статьи и контрагенты). Для определенного круга лиц достаточно выводить только ключевые показатели управленческой отчетности и несколько основных коэффициентов.

3) *Достоверность и правдивость*. Используемые данные в отчетах должны отражать реальные хозяйственные операции. При этом необходимо учитывать то, что управленческая отчетность может содержать погрешности и не требует абсолютной точности, как бухгалтерская отчетность. Но величина этих неточностей не должна искажать реальное состояние дел в компании.

4) *Сопоставимость*. Данное условие необходимо для возможности ретроспективного анализа деятельности компании. Составленные отчеты должны сохранять возможность сравнения различных показателей между собой в течение продолжительного периода времени. Это достигается за счет предварительной разработки методики составления отчетов.

Этапы постановки управленческой отчетности:

– формирование целей, достижение которых необходимо, и постановка задач, которые требуется решить путем формирования и анализа данных бухгалтерской управленческой отчетности;

– выделение лиц, которые будут получателями формируемой отчетности;

– определение субъектов, на которых будет возложена ответственность за своевременную подготовку данных, на основе которых будет формироваться внутренняя управленческая отчетность;

– выявление объектов, информация о которых должна присутствовать в управленческой отчетности предприятия;

– разработка и утверждение регламентов по подготовке планов и бюджетов, а также по формированию отчетов с детализацией по выявленным объектам;

– выбор средств, при помощи которых будут осуществляться сбор и обработка информации об объектах, которые подлежат учету;

– осуществление контроля качества формируемой управленческой отчетности, а также выполнение проверки используемой информации, поиск и выявление недостатков и отклонений в деятельности предприятия и предоставлении информации, устранение выявленных неточностей и ошибок.

Любая форма как внешней, так и внутренней управленческой отчетности может быть описана с помощью нескольких признаков, позволяющих ее идентифицировать, в том числе:

- наименование формы отчетности;
- состав показателей — формат и порядок — их представления в форме отчетности (используемые измерители, способ округления и т.п.);
- периодичность составления формы отчетности;
- потребители информации формы отчетности.

Каждая форма бухгалтерской управленческой отчетности может и должна быть представлена совокупностью форматов, каждый из которых содержит систему показателей. Совокупность форматов позволит удовлетворить информационные потребности менеджеров при обработке информации по всем существенным направлениям анализа:

- горизонтальному анализу;
- вертикальному анализу;
- коэффициентному анализу;
- сравнительному анализу.

Например, возможные форматы отчета об используемых ресурсах могут быть такими:

- отчет, содержащий информацию о *наличии ресурса* по состоянию на *какую-либо дату* (с приведением сравнительной информации);
- отчет, содержащий информацию о *движении ресурса* в течение *отчетного периода* (с приведением сравнительной информации);
- отчет, содержащий информацию необходимую для *прогнозирования*;
- отчет, содержащий информацию *об оценке выполнения плана*.

Периодичность составления управленческой отчетности может быть разной: ежедневной (например, по доходам), еженедельной, месячной, квартальной, полугодовой, годовой и др.

Важнейший вопрос при построении системы управленческого учета и системы внутренней отчетности — это детализация информации.

В настоящее время детализация может быть обеспечена составлением *сегментной управленческой отчетности*.

Разработка *критериев* сегментной отчетности (в том числе в части информации о доходах) — одна из важнейших задач при постановке управленческого учета.

К примеру сегментную отчетность о доходах можно составить *одновременно* по нескольким признакам:

- *товарному* (товарным группам, направлениям бизнеса, ABC-группировке);
- *географическому* (территориально разнесенные филиалы, подразделения);

– *временному* (в том случае, если отчетность составляется накопительным итогом с возможностью четкой идентификации периодов внутри общего срока).

Для составления сегментированной управленческой отчетности:

– необходимо выделить действительно значимые признаки для сегментирования;

– необходимо проранжировать признаки для сегментирования по их значимости (при этом при оценке значимости целесообразно учитывать не просто отдельный показатель, но и то, что соответствующая отчетная форма будет содержать еще и иные показатели);

– необходимо определить степень детализации представления информации в отчетности и порядок ее детализации в пояснениях.

Многие организации в этой связи вместо составления единой формы используют подход многоуровневой управленческой отчетности. На каждом последующем уровне содержится информация, раскрывающая тот или иной аспект предыдущего уровня.

Однако при разработке форм управленческой отчетности необходимо помнить слова одного из самых известных теоретиков рационалистической школы менеджмента Тейлора: «Любой отчет должен уместиться на одной странице».

Контрольные вопросы

1. По каким признакам классифицируются системы управления затратами?
2. Охарактеризуйте сущность ограниченной и полной себестоимости.
3. Какие разновидности директ-костинга существуют?
4. В чем преимущества и недостатки системы полной себестоимости?
5. В чем преимущества и недостатки системы ограниченной себестоимости?
6. В чем сущность системы ABC?
7. Что такое нормативная себестоимость?
8. В чем сущность нормативного метода?
9. Охарактеризуйте систему стандарт-кост. В чем ее преимущества и недостатки?
10. Какие виды отклонений исследуются в системе стандарт-кост?
11. Дайте сравнительную характеристику нормативного метода и системы стандарт-кост.
12. Для чего нужна управленческая отчетность?
13. Какие требования предъявляются к управленческим отчетам?
14. Какие признаки присущи каждой форме управленческой отчетности?
15. По каким признакам осуществляется сегментация управленческой отчетности?

Практические задания

1. Компания производит и продает компьютерные мониторы. Данные за истекший год по модели SVGA-17 таковы:

- Объем реализации — 16 000 шт.
- Объем производства — 25 000 шт.
- Запасы на начало периода — 2 000 шт.
- Запасы на конец периода — 11 000 шт.
- Цена реализации единицы — 90

Переменные затраты в расчете на единицу	Постоянные затраты за год
Переменные (прямые) затраты материалов — 20	Производственные накладные затраты — 320 000
Переменные (прямые) затраты труда — 10	Коммерческие накладные — 100 000
Переменные (прямые) прочие расходы — 6	Административные накладные — 80 000
<i>Итого — 36</i>	<i>Итого — 500 000</i>

За год выпущено 25 000 изделий.

Составить отчет о финансовых результатах методом полной и ограниченной себестоимости.

2. Требуется рассчитать отклонения в системе стандарт-кост за отчетный период.

Исходные данные:

Нормативы затрат на изготовление продукции:

- материалы: 3 кг по 16 р. за 1 кг = 48 р.
- оплата труда: 2 ч по 18 р. за 1 ч = 36 р.

Итого: 84 р.

По плану предусматривалось произвести и реализовать за отчетный период 1 000 единиц, фактический выпуск составил 1 200 ед.

Фактические расходы составили:

- материалы: 3 650 кг по 15,5 р. за 1 кг = 56 575 р.
- прямые затраты на оплату труда: 2 380 ч по 15 р. за 1 ч = 35 700 р.

Итого: 92 275 р.

3. Предприятие выпускает 3 вида продукции — А, Б, В.

Исходные данные

Виды продукции	А	Б	В
Планируемый объем производства, шт.	10 000	5 000	30 000

Виды продукции	А	Б	В
Прямые затраты на единицу, р.	400	200	100
Количество заказов на поставку сырья для каждого вида продукции	60	40	100
Количество переналадок по каждому виду продукции	1	5	4

Накладные косвенные затраты — 5 000 000 р.

В т.ч. затраты на обработку заказов — 3 000 тыс. р.

Затраты на перенастройку оборудования — 2 000 тыс. р.

Рассчитать себестоимость продукции традиционным методом и по системе ABC.

ТЕМА 6. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И ЕГО ОРГАНИЗАЦИЯ. ГЕНЕРАЛЬНЫЙ БЮДЖЕТ И ЕГО СТРУКТУРА. ФОРМИРОВАНИЕ ОПЕРАЦИОННОГО БЮДЖЕТА

1. Понятие бюджетирования, его цель и задачи.
2. Бюджет, его функции и виды.
3. Организация бюджетирования.
4. Генеральный бюджет и его структура.

1. Понятие бюджетирования, его цель и задачи

Рассмотрим, что же в настоящее время понимается под бюджетированием. Прежде всего, *бюджетирование* — это финансовое планирование, охватывающее все стороны деятельности организации.

Также *бюджетирование* трактуют как «технологии планирования, учета, контроля и анализа финансовых ресурсов и финансовых результатов», и «систему «сквозного» (комплексного) планирования, контроля и анализа хозяйственной деятельности».

Более широкий смысл придают бюджетированию, отождествляя его с управлением.

Бюджетирование — процесс согласованного планирования и управления деятельностью организации с помощью бюджетов и экономических показателей, позволяющих определить вклад каждого подразделения и каждого менеджера в достижение общих целей.

Бюджетирование — система финансового управления предприятием, позволяющая достигать поставленных целей путем наиболее эффективного использования ресурсов. С этих позиций используют термин «бюджетное управление».

На наш взгляд, *бюджетирование* — это процесс, связанный с формулировкой целей, составлением планов, отслеживанием и оценкой их достижения, лежащий в основе управления организацией.

Бюджетирование — это основа:

- для планирования деятельности и принятия управленческих решений;
- оценки финансовой состоятельности предприятия;
- укрепления финансовой дисциплины на предприятии.

Цель системы бюджетирования — обеспечить бесперебойную, устойчивую, ритмичную, сбалансированную работу предприятия в целом и отдельных его структурных единиц.

Цель разбивается на ряд подзадач по обеспечению:

- ликвидности (платежеспособности) компании;
- рентабельности (прибыльности) компании;

- обеспечения возможности планирования потребности в ресурсах, необходимых для деятельности компании;
- возможности контроля, корректировки и координации деятельности компании в целом и отдельных ее структурных подразделений;
- возможности совершенствования деятельности и управление процессами развития компании.

При организации бюджетирования необходимо учитывать ряд факторов, которые можно сгруппировать следующим образом:

1. Особенности продукта: стадии его жизненного цикла — внедрение, рост, зрелость, падение; спрос на продукцию, ценообразование.

2. Внешняя среда: уровень конкуренции в отрасли, тенденции в развитии технологии, потребности покупателей, факторы политики и экономики.

3. Внутренние факторы: человеческие ресурсы, ресурсы производства, финансовые ресурсы, складские запасы и потребности в них, масштаб деятельности организации.

Учитывая индивидуальность всех перечисленных факторов для каждого конкретного предприятия, можно сделать вывод, что система бюджетирования любого предприятия уникальна. Тем не менее задачи, которые ставятся перед системой, носят универсальный характер.

2. Бюджет, его функции и виды

Основным инструментом бюджетирования является бюджет.

Бюджет — документ, в котором содержатся плановые показатели деятельности предприятия и его структурных подразделений на ближайший период. Иногда как синоним бюджета используют термин «смета».

Бюджет — количественно детализированный план деятельности организации в целом и отдельных ее сегментов, направленный на достижение целей организации. Как правило, такими целями являются максимизация прибыли на инвестированный капитал, увеличение объема продаж, минимизация затрат, повышение качества продукции и др.

Бюджеты составляются в разрезе объектов бюджетирования. Наиболее крупным объектом бюджетирования является предприятие в целом. Другими, более мелкими объектами бюджетирования могут быть структурные подразделения, номенклатура продаж, виды деятельности, бизнес-процессы, ресурсы, обязательства предприятия.

Бюджеты поддерживают все сферы деятельности предприятия: маркетинг, управление, кадры, производство, исследования, продажи.

Функции бюджетов:

1. *Планирование финансово-хозяйственной деятельности предприятия на определенный период.*

Планирование, как стратегическое, так и тактическое, помогает контролировать производственную ситуацию. Без наличия плана менеджерам, как правило, остается только реагировать на обстановку, вместо того, чтобы контролировать. Хотя бюджеты не могут предотвратить наступление непредвиденных проблем в будущем, само бюджетирование позволяет в какой-то мере подготовиться к их решению.

2. Контроль и оценка эффективности работы руководителей на местах.

Бюджеты создают объективную основу оценки результатов деятельности организации в целом и ее подразделений путем сравнения фактических показателей с бюджетными. Работа менеджеров оценивается по отчетам о выполнении бюджета, очень часто от этого зависит величина вознаграждения управленцев, что служит их мотивацией. Постоянный текущий мониторинг выполнения бюджетов позволяет наиболее оперативно реагировать на изменение ситуации и принимать меры для ее нормализации.

3. Координация, то есть согласование деятельности различных подразделений предприятия.

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

4. Мотивация к достижению целей.

Если цель деятельности точно установлена и задана количественно, то в большинстве случаев к ее достижению прилагается гораздо больше усилий, нежели при выполнении работы, не имеющей цели. Система бюджетов, а также участие в сотрудниках организации в их разработке может стать мощным стимулом к улучшению их работы, а может иметь обратный эффект. Бюджеты должны быть выполнимы.

5. Оптимизация затрат и прибыли предприятия.

6. Выявление потребностей в денежных ресурсах и оптимизация финансовых потоков.

Виды бюджетов:

1. Все бюджеты составляются на определенный период, называемый *бюджетным периодом*. В зависимости от продолжительности временного интервала, охватываемого бюджетом, их делят на:

Оперативные бюджеты (в пределах квартала)

Краткосрочные бюджеты (до 1 года);

Среднесрочные (до 2–3 лет)

Долгосрочные (свыше 3–5 лет)

Чем меньше период планирования, тем меньше неопределенности и больше надежности в прогнозах.

Наиболее распространенный — годичный бюджет с разбивкой по месяцам.

2. По целевой ориентации различают *стратегический* и *тактический* бюджеты.

Стратегический бюджет — это план достижения долгосрочных целей, включает инвестиционные проекты. Составляется, если есть желание повысить стоимость компании.

Стратегические бюджеты менее детализированы, цели их формируются укрупнено, например, освоить рынок данного товара в ближайшие 5 лет, достичь удвоения вложенного капитала к концу конкретного периода и др.

Тактический бюджет конкретизирует цели стратегического бюджета.

3. В зависимости от поставленных задач различают также бюджеты *генеральные (общие)* и *частные*. *Генеральный (общий) бюджет* охватывает деятельность предприятия в целом. Его цель — суммировать бюджеты различных подразделений предприятия и различных участков деятельности (*частные бюджеты*).

Генеральный бюджет состоит из двух частей — *операционного и финансового бюджетов*.

4. *Операционные (текущие) бюджеты* отражают текущую (производственную) деятельность предприятия, *финансовый бюджет* представляет собой прогноз форм финансовой отчетности.

5. *По способу разработки бюджеты делятся на две группы: гибкие и фиксированные (статические)*.

Статический бюджет — бюджет организации, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности, т.е. доходы и расходы планируются исходя из одного уровня реализации. Все бюджеты, входящие в генеральный бюджет, — статические. При сравнении статического бюджета с фактически достигнутыми результатами не учитывается реальный уровень деятельности организации, т.е. все фактические результаты сравниваются с прогнозируемыми вне зависимости от достигнутого объема реализации.

Статические (фиксированные) бюджеты делятся, в свою очередь, на:

– *приростные или бюджеты от достигнутого* — составленные на основе прошлых периодов с учетом возможного изменения условий деятельности предприятий;

– бюджеты с проработкой дополнительных вариантов (*реальный, оптимистический, пессимистический*);

– *бюджеты «с нуля»* — разрабатывается исходя из предположения, что данный бюджет разрабатывается впервые.

Гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от изменения уровня реализации. Для каждого возможного уровня реализации определяется соответствующая сумма затрат.

6. *В зависимости от технологии составления бюджетов выделяют:*

– *обычные или блочные бюджеты*. Такие бюджеты разрабатываются целиком на планируемый период, а затем детализируются по блокам (годовой бюджет — по кварталам, месяцам);

– *скользящие бюджеты* — бюджеты на следующие небольшие по времени периоды постоянно дополняются к существующему бюджету, процесс носит непрерывный характер (в течение 1-го квартала пересматривается бюджет на 2-й квартал и составляется бюджет на 1-й квартал следующего года, бюджет все время проецируется на год вперед).

Аналитический разрез бюджетов может быть следующий:

- виды и номенклатура продукции;
- рынок сбыта (внутренний и внешний);
- виды деятельности;
- проекты (актуально для компаний, осуществляющих проектную деятельность);
- внутренние и внешние обороты (актуально для холдингов);
- бизнес-единицы (актуально для холдингов) и др.

Требования к набору бюджетных показателей:

- наиболее важные статьи, которые обязательно должны быть выделены в бюджете (самые крупные или стратегически важные);
- должны присутствовать ключевые показатели, по которым будет оцениваться эффективность деятельности подразделений.

3. Организация процесса бюджетирования

Для организации процесса бюджетирования необходимо выполнить следующие этапы:

1. Проектирование и утверждение финансовой структуры предприятия. Это необходимо для делегирования полномочий по составлению частных бюджетов ответственными подразделениями.

2. Разработка бюджетного регламента. Это установление временного периода бюджетирования, процедур планирования, форматов бюджетов, программы действий каждого из участников.

3. Утверждение бюджетной политики

4. Разработка структуры генерального бюджета.

5. Техническая поддержка и программное обеспечение процесса бюджетирования.

Далее рассмотрим бюджетный регламент. Его основу составляет бюджетный цикл.

Бюджетный цикл включает следующие этапы:

1. Постановка целей на бюджетный период.

2. Сбор информации для разработки проекта бюджета.

3. Анализ и обобщение собранной информации, формирование проекта бюджета.

4. Оценка проекта бюджета и при необходимости его корректировка.

5. Утверждение бюджета.
6. Исполнение бюджета и текущая корректировка его показателей.
7. Текущий и итоговый анализ отклонений.
8. Представление отчета о выполнении бюджета и анализ достижения целей предприятия за отчетный период.
9. Выработка рекомендаций для корректировки бюджета текущего периода и создания будущих периодов.

На практике различают три основных формы организации процесса бюджетирования:

– «сверху вниз»: руководство организации создает планы для подразделений и отдельных исполнителей. Считается, что такая форма наилучшим образом отражает цели организации, но обычно она малоэффективна, поскольку не учитывает творческий потенциал и интересы исполнителей;

– «снизу вверх»: планы формируются исполнителями и утверждаются руководителем. Эта форма позволяет учесть интересы подразделений предприятия и отдельных исполнителей, но эффективность в целом зависит от уровня профессиональной компетенции отдельных исполнителей. Недостатки: необходимость долгого согласования бюджетов различных структурных единиц предприятия, возможность существования «бюджетного зазора» — завышение собственных затрат и занижение плановой производительности;

– «цели вниз — планы вверх»: руководство формулирует цели, стимулирует выдвижение и разработку предложений, направленных на достижение поставленных целей, а также привлекает к разработке планов всех основных участников их последующего выполнения.

Занимается процессом бюджетирования в организации обычно специализированный орган. В крупных организациях он получил название бюджетный комитет.

Бюджетный комитет — коллегиальный орган, состоящий из представителей всех (или нескольких) бюджетных центров, т.е. организационных единиц, для которых разрабатываются самостоятельные бюджеты. Наиболее работоспособным является комитет, состоящий не более чем из 10 членов.

Функции бюджетного комитета:

- трансформация стратегических целей в серию операционных бюджетов;
- организация рабочих совещаний по поводу функционирования системы бюджетирования; разработки форматов бюджетов, системы персональной ответственности за бюджеты и их выполнение, финансовой структуры; пересмотра положения о бюджетировании и т.п.;
- утверждение бюджетов;
- рассмотрение отчетов о выполнении бюджетов и их анализ;
- разрешение конфликтов, возникающих в процессе функционирования бюджетной системы.

4. Генеральный бюджет и его структура

Генеральный бюджет — это документ, который организация составляет на год, включающий план основной деятельности, план расхода ресурсов для осуществления деятельности, прогноз форм бухгалтерской финансовой отчетности. Другими словами, он позволяет оценить будущие результаты деятельности организации и ее финансовое состояние после выполнения плана по основной и прочей деятельности, включая инвестиционную.

Как правило, построение генерального бюджета начинается с составления бюджета продаж. Однако вопрос о том, какой бюджет является первичным — бюджет производства или бюджет продаж, остается дискуссионным до сих пор. Данный вопрос можно свести к следующему: что необходимо планировать — вначале объем продаж, а затем подводить под это бюджет производственных затрат или же сначала спланировать производство, а затем строить планы реализации. В большинстве случаев все-таки определяющим является бюджет продаж.

Рассмотрим порядок построения генерального бюджета производственного предприятия как наиболее сложного и включающего наибольшее число составляющих (частных бюджетов) (рис. 10). Однако несмотря на единую структуру состав элементов генерального бюджета зависит от вида деятельности предприятия и ее масштабов. *Рассмотрим особенности частных бюджетов, входящих в генеральный бюджет.*

Бюджет продаж (бюджет реализации)

В бюджете реализации указывается прогноз сбыта по видам продукции/групп продукции в натуральном и стоимостном выражении. Этот бюджет представляет собой прогноз будущих доходов и является основой для всех остальных бюджетов, поскольку все расходы зависят от объема выпуска, а объем выпуска устанавливается на основе объема реализации. Как правило, разрабатывается первым в операционном бюджете.

Прогноз количества реализованной продукции каждого вида, а также цен на них разрабатывается в отделе маркетинга (отделе сбыта, коммерческом отделе, отделе продаж) предприятия. Объем реализации зависит как от спроса на продукцию, так и от производственной мощности предприятия.

Общий вид бюджета продаж

Наименование продукта	Количество, шт.	Средняя цена, р.	Стоимость, р.
Продукт 1			
Продукт 2			
...			
Продукт N			

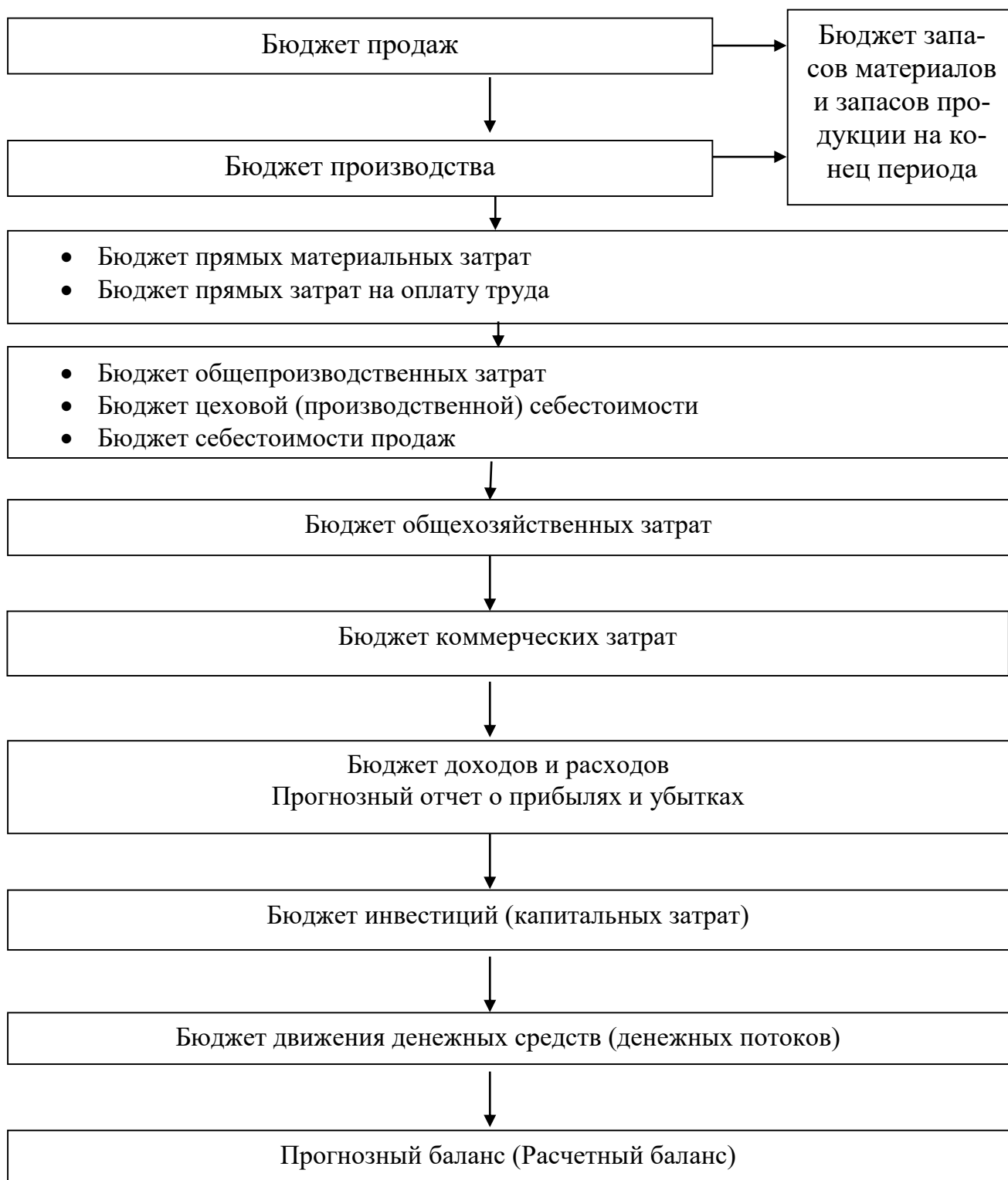


Рис. 10. Структура генерального бюджета для промышленного предприятия

Также в бюджете продаж могут представлены и другие аналитически разрезы:

- по бизнес-единицам компании;
- по регионам продаж;

- по каналам продаж (оптовые/розничные продажи, продажи через партнеров/прямые продажи и т.п.)
- по группам клиентов и т.д.

Планирование продаж может вестись с использованием двух основных сценариев.

1. К началу планового периода у предприятия есть подписанные договоры и сформирован пакет клиентских заказов (хотя бы в устной договоренности). Как правило, подобная ситуация возможна при подготовке плана на краткосрочный период — ближайший месяц или квартал.

2. Отсутствие договоров или договоренностей с покупателями. В этом случае планирование продаж сводится к их прогнозированию. При этом применяются математические методы и экспертные оценки.

Параллельно при подготовке бюджета продаж необходимо сделать прогноз объема денежных поступлений от продаж. Его величина будет определяться в соответствии с условиями расчетов по договорам. Например, в текущем месяце могут поступить выручка за продажи прошлых месяцев полностью или частично (или авансы за продажи будущих месяцев).

Исходя из бюджета реализации разрабатываются остальные производственные бюджеты.

Бюджет производства (производственная программа).

Бюджет производства определяет, количество единиц продукции необходимо произвести для выполнения бюджета реализации и для поддержания запасов готовой продукции на уровне, запланированном руководством.

Бюджет производства составляется как в натуральных, так и в денежных единицах. Рассчитывается по формуле:

$$\text{Объем производства} = \text{Объем продаж} + \text{Запас ГП на конец планируемого периода} - \text{Запас ГП на начало планируемого периода.}$$

Запас готовой продукции (ГП) может формироваться:

- по нормативу в днях;
- в процентах к объему продаж следующего месяца.

Кроме количества продукции, которая должна быть выпущена в плановом периоде, в бюджете должна отражаться информация:

- о незавершенном производстве на начало и конец планового периода;
- о количестве продукции, которая будет запущена в производство в плановом периоде.

В связи с этим необходимо соблюдать следующее балансовое уравнение:

Незавершенное производство на начало периода + Продукция, запущенная в производство в течение периода = Готовая продукция, вышедшая из производства в течение периода + Незавершенное производство на конец периода

Если технологический процесс включает в себя несколько переделов, то бюджет производства должен представлять информацию в разрезе переделов.

На основе данных о производственной программе составляются бюджеты, отражающие потребности в необходимых для этого ресурсах, а также оценивающие затраты на их использование. В дальнейшем они являются основой для определения потребности в денежных средствах, необходимых для приобретения этих ресурсов.

Поэтому следующий этап подготовки генерального бюджета — это составление частных бюджетов: бюджета затрат материалов, бюджета затрат труда и бюджета производственных накладных расходов.

***Бюджет потребностей в материалах
(бюджет прямых материальных затрат и закупок)***

Бюджет потребностей в материалах составляют в натуральном и стоимостном выражении. Его цель — определение количества материалов, необходимых для производства запланированного объема продукции и количества материалов, которые необходимо закупить в течение планируемого периода.

Для расчета расхода материалов в натуральных единицах необходимо знать:

- потребности в материалах для выполнения производственного бюджета;
- уровень запасов материалов на начало и на конец планируемого периода (последний определяется руководством).

Большей частью затраты на материалы являются переменными, а потому потребность в материалах в натуральном выражении можно рассчитать по следующей формуле:

$$M = H \cdot Q + M_k,$$

где H — норма расхода на единицу продукции; Q — объем производства; M_k — запас материалов на конец периода.

Однако существуют материалы, расход которых зависит не от объема выпуска, а от длительности планируемого периода T (например, вспомогательные материалы, катализаторы и др.). В этом случае применяется следующая формула:

$$M = H \cdot T.$$

Объем закупок равен разности между потребностью в материалах и запасом, имеющимся на предприятии к началу планового периода:

$$\text{Закупки} = M - M_{\text{нач.}}$$

Балансовое уравнение запасов:

Запасы материалов на начало планового периода + Количество материалов, заготавливаемых в плановом периоде = Количество материалов, отпущенных в плановом периоде в производство + Запасы материалов на конец планового периода.

Материальные затраты определяются по формуле:

$$MЗ = M \cdot Ц_m,$$

где $MЗ$ — материальные затраты; M — потребность в материалах в натуральном выражении; $Ц_m$ — нормативная (плановая) цена данного вида материалов.

При планировании цены закупки материалов необходимо учесть ряд факторов: сопутствующие затраты (транспортировка, хранение и т.д., ожидаемое изменение цены ресурсов).

При планировании закупок необходимо определиться с необходимым объемом денежных ресурсов.

Задолженность на начало планового периода + Стоимость закупаемых в плановом периоде материалов = Сумма оплат поставщикам материалов + Задолженность на конец планового периода,

исходя из этого:

Сумма оплат поставщикам материалов = Стоимость закупаемых в плановом периоде материалов + Задолженность на начало планового периода – Задолженность на конец планового периода.

Следует отметить, что цена закупки может отличаться от цены в бюджете потребности в материалах, так как в последнем указывается стоимость с учетом затрат на заготовление материалов.

Бюджет прямых затрат на оплату труда

Бюджет прямых затрат на оплату труда также составляется на базе производственной программы. Стоимость затраченного труда зависит от вида и количества производимой продукции, ее трудоемкости, системы оплаты труда,

нормативов затрат труда основных рабочих на изготовление каждого изделия. Затраты на оплату труда также рассчитывают по видам продукции, работ, участкам, а затем сводят в единую форму.

Бюджет прямых затрат на оплату труда позволяет рассчитать потребность в работниках для выполнения планового объема работ.

Также указанный бюджет позволит также определить платежи по заработной плате в текущий период с учетом соотношений затрат и выплат заработной платы по периодам.

Бюджет общепроизводственных расходов

Бюджет общепроизводственных расходов отражает затраты на содержание производственной инфраструктуры. Эти затраты могут быть как переменными, так и постоянными. Данные бюджета должны позволить определить выплаты, связанные с приобретением ресурсов, используемых для содержания производственной инфраструктуры.

Бюджет производственной себестоимости продукции (бюджет производства)

Бюджет производственной себестоимости продукции сводит воедино затраты на материалы, зарплату, организацию и обслуживание производства с учетом изменения запасов незавершенного производства.

Структура бюджета цеховой себестоимости продукции зависит от метода управленческого учета себестоимости, применяемого на предприятии, т.е. от того, включаются ли постоянные затраты в себестоимость продукции.

Бюджет запасов готовой продукции на конец отчетного периода

Составляется в натуральном и стоимостном выражении. Переходящие запасы включают в себя запасы готовой и незавершенной продукции. Запасы необходимы предприятию для бесперебойного функционирования. Необходимые переходящие запасы можно определить на основе бюджета реализации и имеющейся на предприятии информации о скорости оборачиваемости каждого из этих видов оборотных активов предприятия. Бюджеты составляются по основным ассортиментным позициям готовой продукции.

Запасы готовой продукции в натуральной оценке на конец отчетного периода на этапе планирования деятельности предприятия определяются его руководством. Для того чтобы оценить запасы в денежном выражении, необходимо, вычислить плановую себестоимость единицы продукции и стоимость единицы запасов.

Бюджет общехозяйственных расходов

Бюджет общехозяйственных (административных) расходов составляют по тому же принципу, что и бюджет общепроизводственных расходов. Принято считать, что здесь все затраты постоянны.

Бюджет коммерческих расходов

Включают издержки текущего характера, связанные с реализацией продукции, маркетинговой деятельностью (исследование рынка, мероприятия по стимулированию сбыта, реклама, заключение договоров с потребителями и т.п.). Эти затраты необходимо подразделить на постоянные и переменные.

Составление операционного бюджета завершается подготовкой плана прибылей и убытков/бюджета доходов и расходов (БДР). Иногда эти бюджеты могут быть совмещены в один бюджет. Иногда БДР рассматривают лишь как часть прогнозного отчета о прибылях и убытках в части основной деятельности.

Контрольные вопросы

1. Что такое бюджетирование?
2. Дайте понятие бюджета. Какие разновидности бюджетов выделяют?
3. Что такое бюджетный цикл? Перечислите его этапы.
4. Что за орган бюджетный комитет и каковы его функции?
4. Какой бюджет называется гибким?
5. Опишите схему составления генерального бюджета для промышленного предприятия.

Практические задания

1. Составить бюджет согласно предложенным формам для компании, занимающейся производством мягкой мебели, используя следующие исходные данные:

Плановые данные о продажах

Наименование продукции	Количество продаж, шт.	Цена продажи, р.
Диван Верона	9	30 500
Диван Диор	8	45 000
Мягкий уголок «Соната»	5	60 000

Плановые данные о запасах готовой продукции

Показатель	Диван Верона	Диван Диор	Мягкий уголок Соната
Запасы готовой продукции на начало периода	5	3	4
Себестоимость единицы запаса ГП на начало периода	11 200	25 500	18 800
Запасы готовой продукции на конец периода	4	2	3

Плановые данные о материальных затратах

Наименование продукции	Вид материала	Норма расхода, натур. ед.	Цена за единицу, р.
Диван Верона	Флок	6,04 пог. м	609
	Поролон 40	2,52 лист	490
Диван Диор	Флок	10,5 пог. м	609
	Поролон 40	3,85 лист	490
Мягкий уголок Соната	Флок	11,2 пог. м	609
	Поролон 40	3,62 лист	490

Плановые данные о затратах труда

Наименование продукции	Сборка		Обтяжка	
	Норма времени, мин	Расценка, р./мин	Норма времени, мин	Расценка, р./мин
Диван Верона	127	3	133	3,5
Диван Диор	480	3	480	3,5
Мягкий уголок Соната	260	3	260	3,5

Справочные данные:

- 1) Ставка отчислений на социальные нужды — 30 %.
- 2) Общепроизводственные расходы — 156 000 р. (распределяются между видами продукции пропорционально заработной плате рабочих).
- 3) Административные расходы — 180 000 р.
- 4) Коммерческие расходы — 30 000 р.
- 5) Согласно учетной политике административные и коммерческие расходы являются расходами периода и не включаются в себестоимость продукции.
- 6) Метод списания запасов — по средней себестоимости.
- 7) Налог на прибыль — расчет по действующей ставке.

Бюджет продаж

Продукция	Количество, шт.	Цена за единицу, р.	Итого, р.
Диван Верона			
Диван Диор			
Мягкий уголок Соната			
Итого			

Бюджет производства в натуральных единицах

Показатель	Диван Верона	Диван Диор	Мягкий уголок Соната
Продажи по плану			
Планируемые запасы ГП на конец периода			
Всего необходимо			
Запасы на начало периода ГП			
Планируемое производство			

Бюджет прямых затрат на материалы

Продукт	Флок			Поролон 40			Всего затрат на 1 ед. пр., р.	Всего затрат на объем выпуска, р.
	Потребность, пог. м на 1 ед. пр.	Цена, р.	Затраты, р. на 1 ед. пр.	Потребность, лист на 1 ед. пр.	Цена, р.	Затраты, р. на 1 ед. пр.		
Диван Верона								
Диван Диор								
МУ «Соната»								
Итого								

Бюджет затрат труда в натуральном и стоимостном выражении

Показатель	Затраты рабочего времени на 1 ед. пр., мин	Количество произведенной продукции, шт.	Общие затраты рабочего времени, мин	Расценка, р./мин	Всего затрат на оплату труда, р.
<i>Сборка</i>					
Диван Верона					
Диван Диор					
Мягкий уголок «Соната»					
<i>Обтяжка</i>					
Диван Верона					
Диван Диор					
Мягкий уголок «Соната»					
Итого					

Бюджет производственной себестоимости, р.

Статьи затрат	Диван Верона	Диван Диор	МУ «Соната»	Всего
Сырье и материалы, р.				
Затраты на оплату труда, р.				
Отчисления на социальные нужды				
ОПР				
Всего производственной себестоимости				
Себестоимость единицы				

Бюджет доходов и расходов, р.

Показатель	Диван Верона	Диван Диор	МУ «Соната»	Всего
Выручка				
Себестоимость продаж				
Валовая прибыль				
Административные расходы				
Коммерческие расходы				
Прибыль от продаж				
Налог на прибыль				
Чистая прибыль				

2. Составить бюджеты по предложенным формам.

Исходные данные

Продукция	Цена, тыс. р. за 1 т	V продаж, т	Норматив прямых МЗ, тыс. р./т	Норматив прямой трудоемкости, тыс. чел.-ч/т	Стоимость 1 чел.-ч, р.	Темп прироста V продаж, в след. месяце, %
А	100	1 000	50	0,2	100	-10
Б	200	600	80	0,6	120	10

Показатель	Значение
Норматив переменных ОПР на 1 тыс. чел.-ч прямой трудоемкости, тыс. р.	30
Норматив переменных коммерческих расходов, % к стоимостному объему продаж	2
Условно-постоянная часть коммерческих расходов, млн р.	15
В том числе амортизация	10
Управленческие расходы, млн р.	10
В том числе амортизация.	2

Дебиторская задолженность за проданную продукцию на начало периода — 50 млн р., кредиторская задолженность по материалам — 45 млн р., задолженность по заработной плате — 35 млн р.

80 % отгруженной продукции оплачивается в данном месяце, 20 % — в следующем. 40 % полученных материалов оплачивается в данном месяце, 60 % — в следующем. 50 % затрат на заработную плату оплачивается в данном месяце, 50 % — в следующем.

Накладные расходы оплачиваются в текущем месяце.

Остаток денежных средств на начало периода — 50 млн р.

Запасы готовой продукции составляют 10 % объема продаж следующего месяца.

График денежных поступлений

Поступления	Сумма, тыс. р.
За продукцию, отгруженную в этом месяце	
За продукцию предыдущего месяца	
Всего поступлений	

Бюджет запасов ГП и производства, в натур. ед.

Показатель	Продукт А	Продукт Б
Объем продаж		
Запасы ГП на начало периода		
Запасы ГП на конец периода		
Объем производства		

Бюджет прямых затрат и производственной себестоимости

Показатель	Продукт А	Продукт Б	Всего
Прямые материальные затраты, тыс. р.			
Трудоемкость выпуска, тыс. чел.-ч			
Прямая зарплата, тыс. р.			
ОПР, тыс. р.			
Итого себестоимость выпуска, тыс. р.			
Себестоимость единицы, тыс. р.			

График платежей по материальным и трудовым затратам

Показатель	Материальные затраты	Зарплата
Кредиторская задолженность на начало месяца, тыс. р.		
Затраты данного месяца, тыс. р.		
Оплачено за текущий месяц, тыс. р.		
Всего оплачено в текущем месяце		

Накладные расходы, тыс. р.

Расходы	Переменная часть	Постоянная часть	Всего
Коммерческие			
Управленческие			

Прогноз отчета о финансовых результатах (БДР)

Показатель	Сумма, тыс. р.
Выручка от продаж	
Себестоимость продаж	
Валовая прибыль	
Коммерческие расходы	
Управленческие расходы	
Прибыль от продаж	

Бюджет движения денежных средств

Показатель	Сумма, тыс. р.
Сальдо денежных средств на начало периода	
Поступления денежных средств	
Итого денежных средств	
Выплаты денежных средств, в т.ч.	
– закупка материалов	
– оплата прямого труда	
– ОПР	
– коммерческие расходы	
– управленческие расходы	
Итого выплат	
Сальдо денежных средств на конец периода	

3. Составить на предстоящий период следующие бюджеты по предложенным формам.

Исходные данные: предприятие имеет две производственные линии по выпуску изделия А и Б. Изделие А изготавливает цех № 1, а изделие Б — цех № 2.

Для производства изделий используется материал Х и материал У. Цена закупки материала Х — 2,5 р./кг, материала У — 4,0 р./кг. Труд производственных рабочих оплачивается по ставке 3,0 р./чел.-ч.

Накладные расходы распределяются по видам выпускаемых изделий пропорционально количеству рабочего времени, необходимого для их производства. Сумма ожидаемых ОПР составляет 219 920 р.

Метод оценки запасов готовой продукции — средняя себестоимость.

Нормативы расхода основных материалов и рабочего времени на 1 изделие

Нормативы	Изделие А	Изделие Б
Материал Х, кг	6	4
Материал У, кг	3	5
Затраты труда, чел.-ч	8	12

Данные по запасам готовой продукции

Показатель	Изделие А	Изделие Б
Прогнозируемый объем продаж продукции, шт.	9 000	2 500
Продажная цена единицы продукции, р.	80	110
Необходимый конечный запас ГП, шт.	1 500	250
Начальный запас ГП, шт.	700	120
Себестоимость единицы ГП в начальных остатках, р.	72	96

Данные по материалам

Показатель	Материал Х	Материал У
Начальный запас материала, кг	7 800	8 200
Необходимый конечный запас материала, кг	9 500	4 300

Бюджет продаж

Продукция	Количество, шт.	Цена за единицу, р	Итого, р.
А			
Б			
Всего			

Бюджет производства в натуральных единицах

Показатель	Продукция	
	А	Б
Продажи по плану		
Планируемые запасы ГП на конец периода		
Всего необходимо		
Запасы ГП на начало периода		
Планируемое производство		

*Бюджет закупок основных материалов
в натуральном и стоимостном выражении*

№ п/п	Показатель	Х	У	Всего
1	Потребности в материалах для производства, кг			
2	Запасы материалов на конец периода, кг			
3	Всего потребности в материалах, кг			
4	Запасы материалов на начало периода, кг			
5	Объем закупок, кг			
6	Цена за 1 кг, р.			
7	Объем закупок материалов, р.			

Бюджет прямых затрат на материалы

Продукт	Материал Х			Материал У			Всего затрат, р.
	Потребность, кг	Цена, р.	Затраты, р.	Потребность, кг	Цена, р.	Затраты, р.	
А							
Б							
Итого							

Бюджет затрат труда в натуральном и стоимостном выражении

Продукт	Количество произведенной продукции, шт.	Затраты рабочего времени на 1 ед. пр., чел.-ч	Общие затраты рабочего времени, ч	Почасовая ставка, р.	Всего затрат на оплату труда, р.
А					
Б					
Итого					

Бюджет производственной себестоимости

Статья затрат	Продукция А	Продукция Б	Всего
Сырье и материалы, р.			
Зарплата производственных рабочих, р.			
ОПР, р.			
Всего производственная себестоимость, р.			
Себестоимость единицы, р.			

Бюджет доходов и расходов

Статья затрат	Продукция А	Продукция Б	Всего
Выручка, р.			
Себестоимость продаж, р.			
Валовая прибыль, р.			

ТЕМА 7. ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ БЮДЖЕТОВ. БЮДЖЕТНЫЙ КОНТРОЛЬ

1. Формирование основных финансовых бюджетов.
2. Контроль и анализ исполнения бюджета

1. Формирование основных финансовых бюджетов

Бюджет доходов и расходов (БДР) отражает структуру и величину доходов и расходов предприятия в целом, отдельных его ЦФО или направлений деятельности и планируемый финансовый результат. Цель его составления — управление экономическими результатами деятельности предприятия, т.е. прибылью и рентабельностью.

Доходная часть бюджета формируется из бюджета продаж, расходная — из бюджетов себестоимости реализованной продукции (бюджета себестоимости продаж), бюджетов административных (общехозяйственных) и коммерческих расходов.

Он показывает:

- доходы предприятия по общей сумме и/или детализированные по тому или иному критерию (ЦФО, источник получения и др.);
- расходы предприятия по общей сумме и/или детализированные по тому или иному критерию (ЦФО, источник получения и др.);
- прибыль/убыток за определенный период.

В БДР предполагается последовательное, шаг за шагом, вычитание из валовых финансовых результатов (выручка, маржинальный доход и т.д.) соответствующих расходных статей, в конечном итоге получаем чистую прибыль.

БДР может быть представлен в разрезе видов деятельности, например, финансовой, прочей и т.д.

При формировании БДР необходимо учитывать следующие моменты:

1) Каждая операция, связанная с начислением дохода либо осуществлением расходов, должна иметь статью в БДР, по которой она может быть отражена.

2) Отдельная статья может быть заведена как для одной операции, так и для группы схожих операций. Степень детализации отражения операций определяется:

- значимостью операций и связанных с ними доходов и расходов;
- схожестью операций и возможностью их группировки
- затратами на ведение детализированного учета
- желанием контролировать операции на том или ином уровне детализации.

Бюджет прибылей и убытков (финансовых результатов)

Бюджет прибылей и убытков представляет собой прогноз отчета о прибылях, включающий показатели выручки, переменных и постоянных затрат. Он позволяет проанализировать, какую прибыль предприятие получит в планируемом периоде. На основании бюджета прибылей и убытков проводят анализ и делают выводы об оптимальности представленной системы бюджетов и необходимости корректировок.

Он представляет собой агрегированный БДР. Для его составления также иногда составляют бюджет себестоимости продаж.

Бюджет движения денежных средств (БДДС)

Бюджет движения денежных средств отражает движение денежных средств (денежные потоки) как наличные, так и безналичные.

Денежные потоки бывают входящие и исходящие. Разность между входящими денежными потоками (поступлениями) и исходящими (выплатами) образуют *чистый денежный поток предприятия*, который может быть как положительным, так и отрицательным.

Цель составления бюджета движения денежных средств — обеспечение постоянной платежеспособности предприятия.

БДДС нужен для:

- расчета необходимого объема денежных средств в определенный период;
- определения моментов и продолжительности периода, когда у предприятия ожидается недостаток или избыток денежных средств;
- определения остатка (сальдо) денежных средств на конкретные (контрольные) даты;
- принятия управленческих решений при дефиците (избытке) денежных средств во избежание кризисных явлений.

БДДС особенно важен для функционирования предприятия, поэтому его составляют и корректируют гораздо чаще, чем другие бюджеты.

БДДС с разбивкой по дням иногда называют *платежным календарем* или *реестром платежей*.

Платежный календарь — это механизм, позволяющий контролировать ликвидность компании и максимально продуктивно использовать денежных средств.

Оперативное планирование денежного потока на определенный период осуществляется путем составления платежного календаря в рамках БДДС на основании текущего состояния платежей, заключенных контрактов, подписанных договоров и фактических обязательств.

Платежный календарь представляет собой план движения денежных средств в краткосрочной перспективе (неделя-месяц), отражающий все виды деятельности предприятия (основную, финансовую, инвестиционную), утвержденный руководством в рамках лимитов и возможностей предприятия.

С точки зрения бюджетирования платежный календарь представляет собой систему резервирования денежных средств из плана.

Задачи платежного календаря:

1. Не допускать кассовых разрывов (превышения платежей над поступлениями) и невыполнения обязательств компании перед контрагентами.
2. Не допускать расходования средств свыше утвержденных сумм.
3. Управлять ликвидностью компании, а также ее дебиторской и кредиторской задолженностью.
4. Обеспечить надлежащее соблюдение процедур согласования оплаты расходов.

Как избежать кассовых разрывов?

1. Целесообразно ранжировать все платежи по степени их приоритетности или значимости.

2. Оплата по статьям с наиболее высоким приоритетом проводится в обязательном порядке, с более низким — при наличии дополнительных условий. Например, заявки на оплату задолженности перед основными поставщиками продукции, налогов удовлетворяются в первую очередь, тогда как расходы на обучение, модернизацию оргтехники финансируются при выполнении плана продаж не менее чем на 90 %.

Бюджетные равенства для БДДС

При составлении БДДС необходимо помнить о следующих равенствах:

$$\text{Поступления за период} = \text{ДЗ на начало периода} + \text{Выручка} - \text{ДЗ на конец периода};$$

$$\text{Платежи за период} = \text{КЗ на начало периода} + \text{Объем закупок за период} - \text{КЗ на конец периода};$$

$$\text{Объем закупок за период} = \text{Потребность для данного периода} + \text{Запасы на конец периода} - \text{Запасы на начало периода}.$$

Балансирующая статья

При составлении БДДС должно выполняться равенство:

$$\sum \text{Выплат} \leq \sum \text{Поступлений} + \text{Остаток на начало периода}.$$

То есть остаток денежных средств у предприятия должен быть положительным.

Несоблюдение его возможно только в случае, если организация имеет открытый *банковский овердрафт*. Банковский овердрафт выступает балансирующей статьей БДДС.

Для подготовки БДДС следует знать распределение платежей и поступлений по месяцам, неделям или дням. Для оценки реальных платежных возможностей организации необходимо знать плановый остаток свободных денежных средств на начало планируемого периода. Обычно его величина (хотя бы приблизительно) бывает известна к концу текущего периода.

Планирование движения денежных средств позволяет распределить выплаты в соответствии с ожидаемыми поступлениями, спланировать сроки, когда необходимо прибегнуть к внешнему финансированию. Кроме того, БДДС дает возможность распределить платежи во времени (например, сдвинуть их вперед или назад по сравнению с предполагаемыми сроками) таким образом, чтобы, с одной стороны, минимизировать стоимость заемных ресурсов, с другой стороны, не навлечь на себя штрафных санкций со стороны контрагентов и государства.

Детализация по статьям доходов и расходов

Выделение группы платежей в отдельную статью БДДС следует организовать в соответствии с экономической природой этих статей, с учетом их значимости в суммарном денежном потоке организации и ее организационной структуры. Целесообразно выделять денежные поступления и выплаты по видам деятельности (например, финансовая, основная и пр.), сегментам, структурным подразделениям, видам продукции, по наиболее значимым операциям и т.д.

Желательно, чтобы уровень детализации статей БДДС и БДР был одинаковым. Однако иногда статьи БДДС могут быть более агрегированными или более глубокими. Степень детализации зависит от желания руководства предприятия иметь возможность управлять денежными потоками. Например, с точки зрения начисления заработной платы в БДР имеет смысл различать статьи «Оклад», «Комиссионные», «Премии», а в БДДС будет достаточно одной статьи — «Выплата заработной платы».

Однако следует помнить о различиях в формировании статей БДР и БДДС. Основные причины следующие:

1. Несовпадение в сроках (до момента начисления доходов/расходов — поступления/выплата авансом, в момент начисления доходов/расходов — оплата в момент приобретения наличными, после начисления доходов/расходов — товарный кредит).
2. Расхождения в суммах — зависит от договорной политики предприятия.

3. Существование доходов/расходов, которые не вызывают движение денежных средств (амортизация, брак в производстве, недостачи по инвентаризации, курсовые разницы от переоценки имеющейся валюты и т.д.). Данные статьи могут присутствовать только в БДР.

4. Существование выплат/поступлений, которые не вызывают возникновение доходов/расходов (получение/погашение кредитов и займов, покупка основных средств, косвенные налоги, авансы и т.д.). Данные статьи присутствуют только в БДДС.

Для малых и средних по масштабам деятельности предприятий можно предложить следующие статьи для БДДС.

Поступления:

- выручка от реализации продукции (работ, услуг, товаров), при необходимости ее можно сегментировать;
- поступления от продажи внеоборотных активов;
- полученные кредиты и займы;
- проценты к получению;
- дивиденды и прочие поступления от участия в других организациях;
- платежи арендаторов и др.

Выплаты:

- оплата поставщикам сырья и материалов, работ, услуг;
- платежи в бюджет и внебюджетные фонды;
- оплата труда работников;
- арендные платежи;
- приобретение внеоборотных активов;
- коммерческие и административные расходы;
- обслуживание и погашение займов и кредитов;
- инвестиционные проекты;
- прочие платежи и др.

Источники и примерный формат БДДС

№ п/п	Статьи БДДС	Источники информации
1	Поступления	Бюджет продаж
2	Закупки	Бюджет закупок
3	Расходы на прямую заработную плату	Бюджет прямой заработной платы со сдвигом до периода выплаты зарплаты
4	Косвенные производственные расходы (ОПР)	Бюджет ОПР
5	Коммерческие расходы	Бюджет коммерческих расходов
6	Административные расходы	Бюджет административных расходов

№ п/п	Статьи БДДС	Источники информации
7	Накладные расходы и налоговые платежи	Условная статья, отражающая неточности прогнозирования и случайные, нерегулярные расходы; берется в процентах от уровня постоянных расходов. Налоги планируются по данным ОПУ с учетом существующего порядка их уплаты
8	Итого платежей в периоде	Сумма строк 2–7
9	Чистый денежный поток по основной деятельности	Строка 1 – строка 8
10	Прочие доходы	Можно взять из ОПУ с учетом временного сдвига поступлений
11	Прочие расходы	
12	Чистый денежный поток по хозяйственной деятельности	Строка 9 + строка 10 – строка 11
13	Кредитные поступления	С учетом строки 12 и желаемой суммы свободных денежных средств
14	Процентные выплаты	Строка 13 × процентная ставка за период с учетом сдвига периода платежа от периода начислений
15	Всего поступлений	Строка 1 + строка 13
16	Всего платежей	Строка 8 + строка 14
17	Свободные денежные средства (сальдо)	Строка 15 – строка 16

Прогнозный баланс

Для составления прогнозного баланса целесообразно разделить статьи на *объективные*, которые не могут быть просто изменены, и статьи *регулирующие*, которые могут меняться в зависимости от обстоятельств.

Прогнозный баланс и принципы его формирования

Статья баланса	Характер статьи	Принципы прогнозирования
<i>Актив</i>		
Нематериальные активы	Объективная	По факту минус амортизация и списание + предполагаемое приобретение объектов основных средств
Основные средства	Объективная	
Долгосрочные финансовые вложения	Объективная	По факту с учетом погашения по условиям договоров
Запасы	Объективная	На базе прогноза продаж и скорости оборота с учетом изменения факторов оборачиваемости
Дебиторская задолженность	Объективная	
Денежные средства	Регулирующая/ объективная	Либо по остаточному принципу как разность между пассивами и активами,

Статья баланса	Характер статьи	Принципы прогнозирования
		либо с учетом предпочтений руководителя как база для последующего расчета банковского финансирования. Существует вариант и прямого планирования исходя из изменения дебиторской и кредиторской задолженности и ожидаемых оттоков и поступлений
<i>Пассив</i>		
Уставный капитал	Объективная	По факту с учетом предполагаемых изменений (если планируются)
Нераспределенная прибыль	Объективная	По данным балансов прошлых лет + прибыль из прогноза о прибылях и убытках
Резервный капитал	Объективная	По факту с учетом предполагаемых изменений (если планируются)
Добавочный капитал	Объективная	По факту с учетом предполагаемых изменений (если планируются)
Долгосрочные кредиты и займы	Объективная	По факту с учетом предполагаемых изменений (если планируются)
Краткосрочные кредиты банка	Регулирующая	Если это не кредитная линия, то планируется по остаточному принципу
Задолженность перед поставщиками	Регулирующая	На базе прогноза продаж и скорости оборота с учетом изменения условий договоров поставок и собственной платежной дисциплины
Прочие заемные средства (кредиторская задолженность)	Объективная	Здесь числится задолженность по заработной плате, налогам и т.д. Как правило, статья небольшая по величине

Если пассивы больше активов, то регулирующая статья — денежные средства, и подсчитать значение по ней очень легко. Если активы больше пассивов, то разница должна быть покрыта кредитами банка и поставщиков. При этом:

- если по банковскому кредиту есть ограничения, а с поставщиками отношения налажены, то необходимо зафиксировать максимально возможную сумму кредита, а остальное относится на поставщиков;

- если договора поставок с «неудобными» условиями оплаты, но есть банковская кредитная линия достаточного объема, то рассчитывается задолженность перед поставщиками по формуле оборачиваемости, с закладкой в нее приемлемого срока оплаты;

- если нет кредитной линии и нет значительной отсрочки платежа по поставкам, то бизнес имеет негативные перспективы.

По данным прогнозного баланса можно будет рассчитать будущие показатели финансовой устойчивости и ликвидности.

Также если планируются инвестиции, можно составить бюджет инвестиций, он составляется по технологии бизнес-плана. Данный бюджет оказывает влияние на прогнозный баланс — в части стоимости внеоборотных активов и на БДДС — в части выплат по инвестиционным проектам.

Обратные связи в генеральном бюджете

В первую очередь обратные связи проявляются на следующих бюджетах:

– бюджет производства и бюджет запасов влияют друг на друга, их надо последовательно согласовывать, чтобы не допустить ни затоваривания продукцией, ни простоев ввиду отсутствия сырья;

– БДР имеет двухстороннюю связь с БДДС: из ОПУ в БДДС идут данные о расходах на период, из БДДС в ОПУ — результаты расчета процентных выплат;

– прогноз баланса и БДДС проверяют друг друга в вопросах правильности расчета заемных средств, остатка товарных запасов, дебиторской задолженности и др.;

– БДДС влияет на бюджет инвестиций, ограничивая его в средствах или, наоборот, давая дополнительные.

2. Контроль и анализ исполнения бюджета

Контроль с обратной связью подразумевает сравнение бюджетных и фактических результатов, носит ретроспективный характер.

Контроль с прямой связью — это сравнение желаемых результатов (целей) с бюджетными, ориентирован в будущее.

Виды контроля с прямой и обратной связью представлены на рис. 11.

1. Пересмотр целей: возможно, цели, сформулированные топ-менеджерами или собственниками организации не выполнимы в реальных условиях функционирования, и их следует пересмотреть в сторону приближения к действительности.

2. Пересмотр бюджетов: возможно, разработчикам бюджетов следует еще раз рассмотреть возможности поиска резервов продаж и эффективности использования ресурсов.

Если расхождение между бюджетами и целями организации несущественно, следует принять бюджеты, сравнивая их в ходе выполнения или сразу после окончания бюджетного периода с фактическими результатами. Если итоговый контроль выявил несущественность отклонений фактических результатов от плановых, то можно считать, что бюджет выполнен успешно и приступать к разработке бюджетов следующих периодов. Если же отклонения существенны, то предпринимаются одно из (или все сразу) действия:

3. Пересмотр процедур и методов текущего контроля и регистрации результатов. Возможно, руководителями нужно принять не только организационные, но и кадровые решения.

4. Пересмотр целей. Реальные условия деятельности могут потребовать даже пересмотра целей.

5. Пересмотр бюджетов. Бюджеты, которые составлялись и утверждались еще до начала финансового года, в процессе деятельности могут потребовать пересмотра в свете изменившейся за это время рыночной ситуации.

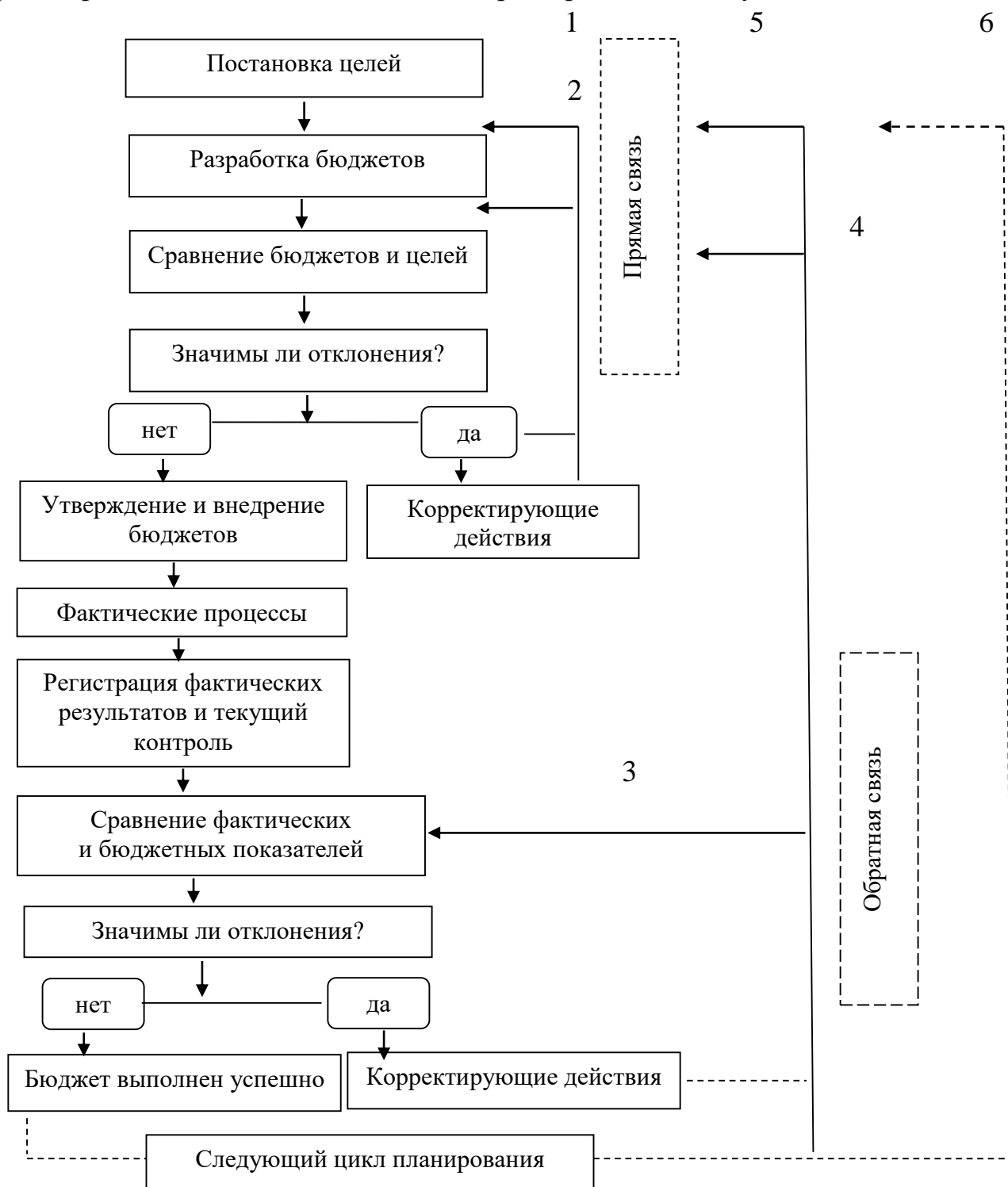


Рис. 11. Контроль с прямой и обратной связью в системе бюджетирования

Корректировка бюджетов

Зачастую трудно придерживаться утвержденного бюджета в течение всего года. Ситуация в компании постоянно меняется, соответственно и бюджет, который приняли в одних условиях, необходимо периодически пересматривать или проверять на актуальность. Рекомендуется делать это хотя бы один раз в середине бюджетного года.

Можно выделить индикаторы, которые сигнализируют о необходимости пересмотра бюджета:

1. Значительные суммы внебюджетных расходов. Если приходится регулярно утверждать сверхбюджетные расходы, пора пересмотреть бюджет. При этом необходимо учитывать персональную ответственность руководителей структурных подразделений (ЦФО) за бюджет и его превышение.

2. Существенные отклонения по крупным статьям затрат. Это касается как превышения бюджетных показателей, так и существенного недовыполнения их по расходам. Если по статье затрат, которая составляет более 5 % расходов, есть отклонения в 10 % и более в любую сторону, это повод задуматься об актуальности бюджета.

3. Значительное отклонение по выручке. Если компания получает меньшую выручку, значит, обязательно нужно пересмотреть расходную часть. Иначе может возникнуть незапланированный кассовый разрыв. Если несмотря на несоответствие выручки, продажи существенно превышают плановые показатели, вносить изменения в план продаж желательно, но необязательно.

4. Кардинально изменились внутренние условия в организации. Если поменялась организационная структура, компания купила новые активы или продала часть крупных бизнес-единиц, сменился менеджмент в ключевых подразделениях, то целесообразно проверить, актуален ли бюджет.

5. Сильно изменились внешние условия. Резкие скачки валютных курсов, кризис на рынке, санкции — повод пересмотреть бюджет компании. Как минимум сформируйте запасной пессимистичный вариант.

6. Произошли чрезвычайные происшествия. Например, пожар на одном из складов компании или банкротства крупнейшего поставщика. Если подобная ситуация возникла, бюджет компании обязательно нужно пересмотреть.

В первую очередь при корректировке бюджетов необходимо руководствоваться принципом разумности и достаточности. Если для компании отклонение какой-то статьи в 10 % несущественно, то пересматривать бюджет не стоит.

Изменять надо только ключевые статьи бюджета. Не стоит тратить ресурсы на изменение доходных и расходных статей, если в общем бюджете они составляют не более 1 %.

Стоит всегда актуализировать бюджет фонда оплаты труда (ФОТ). Именно в нем часто возникает накопленная за счет незаполнения вакантных ставок эко-

номия. К тому же во многих компаниях он составляет значительную часть затрат. Также обязательно актуализировать бюджет капитальных затрат независимо от того, какую долю он занимает в общих расходах.

При корректировке бюджета не следует сокращать прибылеобразующие статьи. Создали перечень защищенных расходов. Например, чтобы выполнить план по выручке, компании необходимо потратить определенную сумму на контекстную рекламу в Интернете. При падении выручки такие статьи не следует подвергать секвестированию, так как, если отказаться от них, доходы упадут еще больше.

Финансовый контроль в системе бюджетирования

Существует два способа информационного проявления финансового контроля:

- правила и предписания;
- целевые показатели.

Первый способ реализуется в форме процедур предварительного и текущего контроля, а второй — в форме заключительного контроля.

Предварительный контроль заключается в доведении целей, бюджетных задач до руководителей и исполнителей, проверки наличия необходимых ресурсов.

Текущий контроль должен вовремя обнаружить отклонения от утвержденных планов, нормативов. Он осуществляется в виде регулярных отчетов руководителей различных уровней управления по выполнению бюджетов.

Заключительный контроль проводится по результатам выполнения бюджетов и оценивает степень достижения целей. Осуществляется в виде отчетов с выбранной периодичностью.

Финансовый контроль строится на оценке того, насколько организация продвинулась за определенный период к поставленным целям. Такая оценка называется управление по отклонениям и осуществляется выявлением расхождений между бюджетными и фактическими показателями или между бюджетными показателями и установленными целями. Действия менеджеров, направленные на преодоление выявленных значимых отклонений, и составляет суть управления по отклонениям.

Отклонения бывают *благоприятные* и *неблагоприятные*.

При прочих равных условиях к росту прибыли ведут рост выручки, объемов продаж и производства, а также снижение затрат — это благоприятные отклонения.

Отклонения, которые влекут за собой падение прибыли (рост затрат и снижение производства и реализации), неблагоприятны.

При этом анализу должны подлежать только значимые отклонения, как неблагоприятные, так и благоприятные. В последнем случае необходимо проверить бюджеты на наличие «бюджетного зазора». Значимость отклонений определяется либо в процентах к бюджету, либо по абсолютной величине (например, если отклонения превысили 5 % бюджетной величины соответствующей статьи или 20 тыс. р.).

Гибкий бюджет

Гибкий бюджет может служить отличным инструментом финансового контроля во всех организациях.

Гибкий бюджет составляется перемножением нормативных переменных затрат и цены продажи на фактический объем выпуска/продаж. Постоянные затраты при этом остаются неизменными.

Сопоставлением фактических показателей с показателями гибкого бюджета элиминируется влияние изменения объема производства по сравнению с планом.

Базисом при составлении гибких бюджетов обычно является единица выпуска продукции (т.е. калькуляционная единица). Однако, такое возможно только когда производится один вид изделий. Если в рамках одного бюджета планируется выпуск или реализация нескольких видов продукции, можно использовать следующие способы.

1. Использование в качестве базы гибкого бюджетирования нормативного времени.

Нормативный час (нормо-час) — это единица работы, которая должна быть выполнена за 1 ч при нормативном уровне эффективности деятельности. Показатель нормо-час позволяет свести к единому показателю выпуск продукции разных видов. При этом отклонения будут выражаться в нормативных часах. Может быть применен только, если переменные затраты пропорциональны часам (например, человеко-часам или машино-часам).

2. Множественная база гибких бюджетов.

Зачастую разные элементы переменных затрат могут изменяться пропорционально разным показателям. Например, прямые материальные затраты могут изменяться в соответствии с объемом выпуска, а остальные переменные затраты — пропорционально количеству часов прямого труда. Если компания производит более одного вида продукции, гибкий и жесткий бюджеты могут быть построены лишь путем агрегирования гибких и жестких бюджетных нормативов для каждого вида продукции.

Проблемы внедрения финансового контроля

1. Игнорирование нефинансовых аспектов деятельности. Если оценивать результаты в основном по финансовым показателям, то можно упустить такой

значимый аспект, как качество продукции и величину затрат на достижение необходимого уровня качества.

2. Принятие поспешных решений. Чрезмерный акцент на достижении плановых показателей может вынудить менеджеров принимать поспешные решения. Например, текущие неблагоприятные отклонения одних статей затрат могут побудить руководство необоснованно урезать расходы по другим статьям, что не всегда соответствует целям организации. Не следует проводить секвестирование, не изучив причин отклонений, которые могут быть и неконтролируемыми.

3. Действие случайных факторов. На фактические затраты может повлиять множество случайных факторов, например, колебания валютных курсов, инфляция, изменение экономической ситуации в стране и т.п. Большинство из них являются неконтролируемыми на уровне ответственности конкретных менеджеров организации, поэтому при анализе отклонений их надо исключать.

4. Планирование и контроль условно-постоянных затрат. Характерной чертой таких затрат является отсутствие четкой взаимосвязи между затратами и результатом (выгодой, полученной организацией от их потребления). В связи с этим трудно разработать и обосновать действительно необходимую величину затрат, например, на рекламу. Также их трудно контролировать.

Предположим, что фактические затраты компании на рекламу и исследования оказались меньше, чем запланированные. Формально такое отклонение благоприятно, однако с точки зрения стратегических целей компании его можно рассматривать как негативное, поскольку существует риск упущенной возможности улучшения имиджа компании. Такая неопределенность приводит к тому, что менеджеры соответствующих центров ответственности считают необходимым тратить бюджеты условно-постоянных затрат полностью.

Проблема контроля условно-постоянных затрат особо актуальна для сферы услуг и некоммерческих организаций, поскольку доля таких затрат в этих сферах велика.

Контрольные вопросы

1. Какие финансовые бюджеты выделяют?
2. Каковы цель и принципы составления бюджета доходов и расходов?
3. Каковы цель и принципы составления бюджета движения денежных средств?
4. Каковы цель и порядок составления расчетного баланса?
5. Опишите схему контроля в бюджетировании.
6. Каковы виды финансового контроля в системе бюджетирования?
7. Каковы возможности гибкого бюджета как элемента финансового контроля в бюджетировании?

8. Перечислите проблемы финансового контроля, возникающие в процессе бюджетирования.

Практические задания

1. Составить фиксированный и гибкий бюджет, проанализировать отклонения, используя методы факторного анализа. Сделать выводы.

Исходные данные: предприятие имеет одно производственное подразделение и производит один единственный продукт, требующий одной операции. Остатки материалов, незавершенного производства и готовой продукции на начало месяца отсутствуют.

Нормативные затраты, цена реализации и маржинальная прибыль на 1 изделие д.е./ед.

Показатель	На изделие
Прямые материальные затраты:	
Материал X (2 д.е./кг × 4 кг)	8
Материал Y (4 д.е./кг × 2 кг)	8
Прямые трудовые затраты: (5 ч по 8 д.е. за 1 ч)	40
Отчисления на социальные нужды (30 %)	12
Переменные производственные накладные расходы (5 ч по 2 д.е. за 1 ч)	10
Совокупные переменные нормативные затраты	78
Нормативная цена реализации	110
Нормативная маржинальная прибыль	32

Плановая величина постоянных общепроизводственных расходов составляет 240 000 д.е. Предприятие планирует произвести и продать за месяц 12 000 изделий.

Фактические данные

Показатель	Значение
Фактический объем производства, шт.	11 000
Фактическая цена, д.е.	112
Количество потребленных материалов: – 45 000 кг материала X по цене 2,1 д.е. за 1 кг – 24 000 кг материала X по цене 3,8 д.е. за 1 кг	
Прямые трудозатраты: 58 000 ч, средняя тарифная ставка — 8,2 д.е. за 1 ч работы	
Переменные общепроизводственные расходы	114 000
Постоянные общепроизводственные расходы	238 000

2. Рассчитать фиксированный и гибкий бюджет компании, провести сравнение фактических результатов деятельности с данными бюджетов, выявить отклонения, проанализировать их, выявив влияние факторов.

Исходные данные: производственная компания запланировала на 20XX г. следующие оценки основных показателей.

Нормативы на одно изделие, р.

Показатель	Сумма, р.
Цена продажи	300
Переменные затраты	160
В т.ч. прямые материальные	100
прямые прочие	40
коммерческие (комиссионное вознаграждение агентам)	20

Постоянные затраты за год, р.

Показатель	Сумма, р.
Прямые трудовые	280 000
Накладные производственные	300 000
Накладные управленческие	200 000
Накладные коммерческие	150 000
В том числе расходы на рекламу	50 000

Максимальная мощность производства составляет 12 000 ед. в год.

Бюджетные и фактические данные компании «Восток»

Статьи	Статический бюджет	Факт	Отклонения
Объем от максимально возможного уровня, %	65	72	
Объем выпуска/продаж, ед.	7800	8640	
Выручка		2548 000	
Переменные затраты		1365 120	
В т.ч. прямые материальные		812 160	
прямые прочие		371 520	
коммерческие		181 440	
Маржинальный доход		1183 680	
Постоянные затраты		986 000	
В т.ч. оплата труда		302 000	
производственные ОПР		291 000	
управленческие расходы		216 000	
коммерческие расходы		177 000	
Прибыль		197 680	

*Статический и гибкий бюджеты компании «Восток»
и расчет бюджетных отклонений*

Статьи	Статический бюджет	Отклонения объема	Гибкий бюджет	Отклонения от гибкого бюджета	Факт
Объем от максимально возможного уровня, %	65	7 Б	72	–	72
Объем выпуска/продаж, ед.					8 640
Выручка					2 548 000
Переменные затраты					1 365 120
В т.ч. прямые материальные					812 160
прямые прочие					371 520
коммерческие					181 440
Маржинальный доход					1 183 680
Постоянные затраты					986 000
В т.ч. оплата труда					302 000
Производственные ОПР					291 000
управленческие					216 000
коммерческие					177 000
Прибыль					197 680

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика = Management Accounting: principles & practice / Алан Апчерч. — Москва : Финансы и статистика, 2002. — 952 с.

Добровольский Е. Бюджетирование шаг за шагом / Е. Добровольский [и др.]. — Санкт-Петербург : Питер, 2013. — 480 с.

Васильева Л.С. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. — Москва : ЭКСМО, 2007. — 368 с.

Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет + eПриложение : Тесты : учебник / М.А. Вахрушина. — Москва : КНОРУС, 2019. — 392 с.

Вахрушина М.А. Управленческий учет — 1 : учеб. пособие по прогр. подготовки и аттестации проф. бухгалтеров : базовый курс / М.А. Вахрушина, С.А. Рассказова-Николаева, М.И. Сидорова — Москва : БИНФА, 2008. — 173 с.

Волкова О.Н. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях / О.Н. Волкова. — Москва : Финансы и статистика, 2005. — 269 с.

Волкова О.Н. Управленческий учет : учебник и практикум для вузов / О.Н. Волкова. — Москва : Юрайт, 2021. — 461 с.

Воронова Е. Ю. Управленческий учет на предприятии : учеб. пособие / Е.Ю. Воронова. — Москва : Юрайт, 2012. — 551 с.

Друри К. Управленческий и производственный учет : учеб. комплекс для студентов вузов / К. Друри. — Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. — 1423 с. — Режим доступа: <https://www.iprbookshop.ru/81579.html> (дата обращения: 01.04.2022).

Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В.Б. Ивашкевич. — Москва : Магистр, 2019. — 448 с.

Красова О.С. Бюджетирование и контроль затрат на предприятии : учеб. пособие / О.С. Красова. — Саратов : Ай Пи Эр Медиа, 2009. — 155 с. — Режим доступа: <https://www.iprbookshop.ru/802.html> (дата обращения: 01.04.2022).

Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2016. — 352 с.

Лащев Е. Бюджетирование. Руководство к действию / Е. Лащев, Е. Митрофанова, Э. Рузаева. — Москва : Акцион, 2010. — 144 с.

Слободняк И.А. Система учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности коммерческой организации / И.А. Слободняк. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2011. — 261 с.