

**БЕЛКООПСОЮЗ
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ТОРГОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ»**

Кафедра бухгалтерского учета

Ж. М. ЧМЫХОВА

**ОСНОВЫ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

**Курс лекций
для студентов специальностей
1-25 01 03 «Мировая экономика»,
1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**

Гомель 2007

УДК 658.532
ББК 65.052.201.2
Ч 74

Рецензенты: Е. Л. Цимбалова, главный бухгалтер ЗАОТ «Луч»;
П. Г. Пономаренко, канд. экон. наук, доцент
кафедры бухгалтерского учета Белорусского
торгово-экономического университета
потребительской кооперации

Рекомендован к изданию научно-методическим советом учреждения образования «Белорусский торго-
во-экономический университет потребительской кооперации». Протокол № 2 от 12 декабря 2006 г.

Чмыхова, Ж. М.

Ч 74 Основы управленческого учета : курс лекций для студентов специальностей 1-25 01 03 «Мировая экономика», 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Ж. М. Чмыхова. – Гомель : учреждение образования «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», 2007. – 92 с.
ISBN 978-985-461-452-6

УДК 658.532
ББК 65.052.201.2

ISBN 978-985-461-452-6

© Чмыхова Ж. М., 2007
© Учреждение образования «Белорусский
торгово-экономический университет
потребительской кооперации», 2007

ВВЕДЕНИЕ

На современном этапе развития экономики Республики Беларусь бухгалтерский учет перестает носить только «исторический характер». Он становится важнейшей функцией управления и средством контроля хозяйствующих субъектов. Переход к рыночным отношениям, дифференциация форм собственности обуславливают возникновение новых задач перед менеджментом субъекта хозяйствования. Поэтому изучение основ управленческого учета имеет практическое и познавательное значение, как для студентов неучетных и учетных специальностей, так и практических работников. На занятиях студенты осваивают методологию организации и технику процедур управленческого учета, приобретают профессиональные навыки работы в принятии управленческих решений по оптимизации запасов и затрат по основному виду деятельности организации, о выгоды инвестиций и др.

Целью изучения управленческого учета является формирование у студентов теоретических знаний и практических навыков организации данного вида работ, сбора информации для принятия решений об оптимальной партии заказа и структуре затрат на производство, целесообразности капитальных вложений, их влиянии на конечный финансовый результат организации и др.

Освоение указанного курса базируется на знаниях, полученных студентами по следующим дисциплинам: «Ценообразование», «Основы бухгалтерского учета», «Мировая экономика», «Деньги, кредит, банки».

Изучение курса осуществляется в соответствии с нижеперечисленными задачами:

- уяснение основных методических и организационных особенностей ведения управленческого учета в соответствии с международными стандартами;
- получение навыков оформления сводной информации в целях оптимизации состава затрат на производство, инвестиций и прибыли организации;
- приобретение навыков самостоятельного решения ситуационных практических задач по темам курса и принятия по ним управленческих решений.

Студенты в соответствии с программой курса изучают следующие темы: «Управленческий учет, его сущность и значение», «Система учета затрат и резервов хозяйственной деятельности», «Учет затрат и результатов как средство принятия управленческих решений», «Оценка эффективности капитальных вложений и интенсивности хозяйства», «Внутренняя отчетность и стратегическое планирование в системе управления».

Дисциплины «Актуальные проблемы мировой экономики и МЭО», «Международные инвестиции», «Международный менеджмент», «Экономика и управление внешнеэкономической деятельностью» и другие основываются на знаниях, полученных при изучении управленческого учета.

Круг рассмотренных вопросов определен базовой программой курса «Бухгалтерский учет и анализ во внешнеэкономической деятельности» для студентов специальности «Мировая экономика».

1. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, ЕГО СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ

1.1. История развития, предмет и метод управленческого учета

История зарождения и начала развития хозяйственного учета относится к периоду, когда начали появляться хозяйственные связи в человеческом обществе. Поэтому она насчитывает около 700 лет.

Развитие производительных сил и общественное разделение труда стимулировали совершенствование хозяйственного учета. Он постепенно становился неотъемлемой частью экономических отношений товарного производства.

К середине XX в. бухгалтерский учет перестает быть только формой счетоводства, хранения документации и констатации фактов хозяйственных процессов и операций организаций, т. е. носить так называемый «исторический» характер. Бухгалтерская служба начинает заниматься не только собственно учетом, но и участием в планировании деятельности хозяйствующего субъекта, принятием управленческих решений и контролем за их выполнением.

Становление и развитие новой вехи в бухгалтерском учете – создание управленческого учета (management accounting) – можно отнести к 30–40-м гг. XX столетия. Появление нового вида учета было связано с увеличением масштабов производственных затрат, обостряющейся конкуренцией в рамках мирового хозяйства, растущей инфляцией, появлением новых методов планирования и анализа производственной деятельности, основанных на построении экономико-математических моделей.

В странах с развитой рыночной экономикой выделение управленческой бухгалтерии из состава финансового бухгалтерского учета прошло два этапа.

Первый этап развития управленческой бухгалтерии относится к периоду между двумя мировыми войнами. В это время управленческая бухгалтерия занималась проблемами исчисления и анализа себестоимости продукции. Она называлась промышленной, аналитической, или бухгалтерией калькулирования себе-

стоимости. Ее основной целью было детальное определение фактической себестоимости продукции на основе использования методов учета затрат «директ-костинг» (direct costing) или рационального включения постоянных затрат, которые позволяли определить полную себестоимость производственной продукции. К недостаткам аналитической бухгалтерии того периода можно отнести многоэтапность и трудоемкость определения фактической себестоимости продукции и значительные затруднения ее использования в управлении субъектом из-за слишком позднего получения информации после совершения хозяйственной операции или процесса.

Второй этап развития управленческого учета начался после Второй мировой войны и длится по настоящее время. В этот период возникла управленческая бухгалтерия в широком смысле. Ее основной целью стало принятие решений по управлению деятельностью организации. Исходной точкой этого процесса явился 1953 г., когда Национальная ассоциация бухгалтерского учета США (American Accounting Association) разработала и опубликовала метод «затраты – выпуск» (cost – volume). Во Франции этот метод получил название «маржинальная бухгалтерия». Он стал базой для принятия краткосрочных решений по управлению деятельностью производственных компаний названных стран с развитой рыночной экономикой.

Однако перед менеджментом фирм экономически развитых стран возникла необходимость принятия не только оперативных, но и перспективных решений. Поэтому в 1975 г. в рамках управленческой возникла так называемая «статистическая» бухгалтерия. Ее основой явились сегмент или блоки производственной деятельности хозяйствующего субъекта.

В современных условиях развития рыночных отношений в экономике *управленческий учет* – это интегрированная система внутрихозяйственного учета, предоставляющая информацию о затратах и результатах деятельности как всей организации, так и ее отдельных структурных подразделений, необходимую для принятия тактических (оперативных) и стратегических (прогнозных) управленческих решений.

Управленческий учет предназначается для решения внутренних задач управления деятельностью организации. Он является субъективным и конфиденциальным, но несет основную информационную и смысловую нагрузку при принятии управленческих решений.

Структуру управленческого учета можно представить в виде схемы (рис. 1).

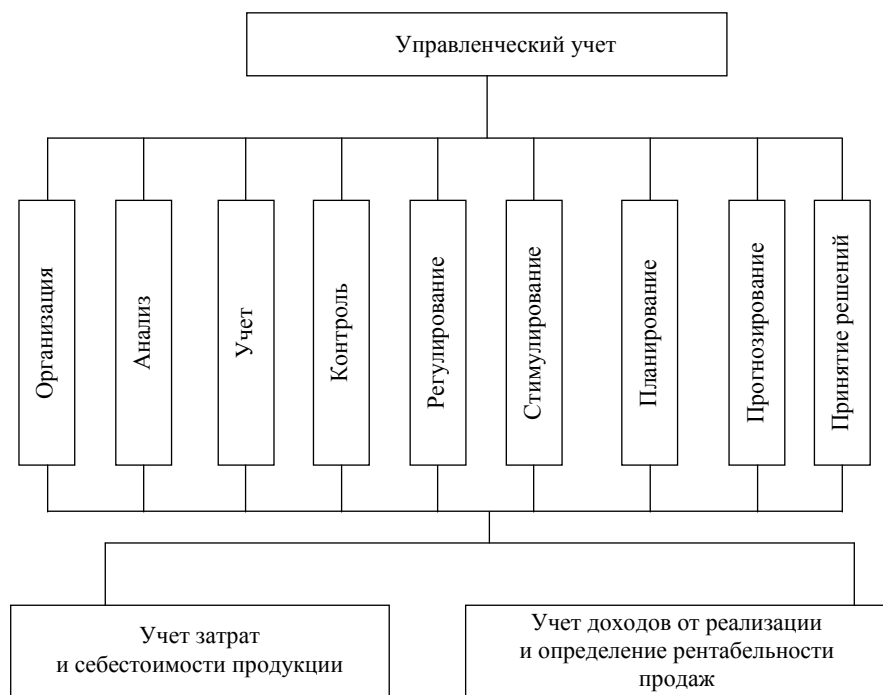


Рис. 1. Структура управленческого учета

Тактика управленческого учета включает в себя организацию, учет, контроль, мотивацию, анализ и регулирование ранее принятых решений, а также ответственность за их выполнение.

Стратегия управленческого учета представляет систему анализа, прогнозирования, планирования и координации управленческих решений организации на длительный период.

Так как основным моментом в интеграции направлений деятельности управленческого учета является сопоставление затрат и доходов от продаж, то наиболее важным для управленческого учета становится управление затратами, доходами и финансовыми результатами хозяйствующего субъекта через влияние как на затраты, так и на доходы организации.

Исходя из тактики и стратегии управленческого учета можно сформулировать его предмет.

Предметом управленческого учета является производственная и коммерческая деятельность организа-

ции в целом и ее отдельных структурных подразделений в процессе всего цикла управления.

Не являются предметом управленческого учета операции, носящие исключительно финансовый характер (операции с ценными бумагами, арендные и лизинговые операции и т. п.).

Объектами управленческого учета являются следующие:

- затраты (текущие и капитальные) и доходы организации в целом и ее отдельных структурных подразделений (центров ответственности);
- внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен;
- бюджетирование;
- система внутренней отчетности.

Так как управленческий учет является одним из видов бухгалтерского учета, то характеристика их методов совпадает.

Метод управленческого учета – это совокупность приемов и способов, носящих упорядоченный характер, в результате применения которых достигается взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности организации.

В ходе управленческого учета используются все элементы метода финансового (бухгалтерского) учета:

- документация и инвентаризация;
- оценка и калькуляция;
- счета и двойная запись;
- балансовое обобщение и отчетность.

Кроме того, в рассматриваемом виде учета широко применяются приемы экономического анализа, экономико-математические и статистические методы.

1.2. Связь и различие между управленческим и другими видами учета

С развитием производственных отношений и возникновением конкурентной борьбы между хозяйствующими субъектами перед менеджментом организаций все острее встает вопрос оптимизации затрат на производство и инвестиций для получения большей прибыли и в кратчайший срок. Этим и было обусловлено выделение управленческого учета в самостоятельный вид бухгалтерской деятельности. По мнению Л. И. Хоружего, «управленческий учет как научная категория является логическим следствием эволюционного развития бухгалтерского учета» [20, с. 198]. Выделение управленческого учета в отдельную научную дисциплину он считает «ценным для развития теории, методологии учета, практического применения и решения задач управления, стоящих перед хозяйствующими субъектами независимо от отраслевой принадлежности, в условиях их адаптации к рыночным отношениям» [20, с. 198].

М. Скоун считает, что управленческий учет можно определить, как предоставление менеджерам финансовой информации, чтобы помочь им в ключевых сферах: планировании, контроле, принятии решений. Главное назначение системы управленческого учета, по его мнению, заключается в том, что она «высвечивает те области, где требуются корректировки, позволяет получить ответы на те вопросы, где они находятся и куда движутся» [15, с. 7–9].

Поскольку управленческий учет имеет развитую теорию и практику в англо-американской и европейской (континентальной) национальных бухгалтерских системах, рассмотрим суждения по ключевым вопросам управленческого учета и его отличия от других видов учета, принятые в западных странах.

1.2.1. Сравнительная характеристика управленческого и финансового учета

Американские ученые Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл при толковании управленческого учета делают акцент и расшифровывают потребители информации, определяя его предназначение для внутренних операций: «Управленческий учет является продолжением финансового учета и применяется, прежде всего, для отражения внутренних операций компании. Его предназначение – обеспечить информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей. К бухгалтерской информации, созданной и подготовленной для использования руководителями, применяются другие правила, нежели к информации, предназначенной для внешних пользователей, не работающих непосредственно в компании» [13, с. 37]. При определении сущности управленческого учета они отмечают, что «управленческий учет охватывает все виды учетной информации, которая измеряется, обрабатывается для внутреннего использования руководством» [13, с. 37].

Рассматривая характер, цели деления бухгалтерской системы на два самостоятельных направления, Э. Бриттон и К. Ватерстон полагают, что «такое разделение носит произвольный характер, поскольку многие функции учета относятся как к первому (финансовому), так и ко второму (управленческому). Тем не менее, к делению бухгалтерского учета нередко прибегают в целях достижения более эффективной его организации на фирме» [2, с. 20].

В России и других странах СНГ на этапе развития рыночной системы хозяйствования получило признание деление бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

С. С. Сатубалдин и Н. Г. Чумаченко впервые стали рассматривать информационную систему управленческого учета, которая выходила за пределы сложившихся традиций советского периода.

Н. Г. Чумаченко отмечает, что «в отличие от учета затрат, в управленческом учете делается упор на составление предварительных смет затрат, на оперативное выявление отклонений от смет, на систематический анализ издержек производства и вариантов управленческих решений на базе оценки их себестоимости» [21, с. 4].

Раскрывая сущность управленческого учета, С. С. Сатубалдин подчеркивает, что он «имеет дело с классификацией затрат, записью, накоплением, исчислением себестоимости по видам изделий и издержек по центрам ответственности и центрам прибыли, составлением смет и отчетности о затратах и их анализом, подготовкой информации руководству для выбора оптимальных решений. Содержание управленческого учета меняется в зависимости от природы его деятельности и целей управления» [14, с. 7].

Близка к такому определению и позиция С. А. Стукова, который считает, что в управленческом учете основная роль принадлежит ответственности: «ответственность за все виды производственных ресурсов на всех без исключения этапах кругооборота средств в процессе производства или обращения закрепляется за кем-либо персонально. Поэтому иногда управленческий учет называется учетом ответственности». Он считает, что, по большому счету, весь бухгалтерский учет представляет собой важную функцию управления и является управленческим. Однако в англоязычной литературе управленческим стали называть ту часть бухгалтерского учета, которая связана с отражением и контролем издержек производства. В соответствии с новой ролью, созвучной западной терминологии, С. А. Стуковым дано следующее определение: «качественно новое явление, результат синтеза ресурсоконтролирующей части бухгалтерского учета (при сохранении ведущей роли бухгалтерского учета), оперативно-технического, статистического учета, элементов экономического анализа и прогнозирования будущих хозяйственных событий» [17, с. 30].

Я. В. Соколов рассматривает традиционно сложившуюся систему бухгалтерского учета, в том числе и в Российской Федерации, как функцию управления, которая должна обеспечивать эффективное управление предприятием. По его мнению, управленческий учет, как самостоятельная дисциплина, не имеет своего предмета, основные положения данной области выделены из бухгалтерского учета, т. е. представляют собой учет затрат и калькулирование себестоимости продукции. Исследуя структуру бухгалтерского учета в США, В. Я. Соколов пишет: «Практически финансовый учет – это и есть бухгалтерский учет в нашем понимании, а управленческий учет, если его проблематику сравнивать с нашей, представляет собой, в первую очередь, аналитический учет к счету основного производства, калькуляцию себестоимости, регистрацию затрат агентами предприятия и во вторую – преимущественно перспективный анализ хозяйственной деятельности» [16, с. 400–401].

Рассмотрим основные различия и сходства, существующие между финансовым и управленческим учетом, которые приведены в табл. 1.

Таблица 1. Сравнение управленческого и финансового учета

Область сравнения	Управленческий учет	Финансовый учет
1. Область ведения	По решению администрации	Требуется по законодательству
2. Цель учета	Оказание помощи администрации в планировании, собственно управлении и контроле	Составление финансовых документов для пользователей вне организации
3. Пользователи информации	Относительно небольшая группа внутри организации, члены которой оговорены заранее	Большая группа как внутри организации, так и вне ее, состав последних чаще всего неизвестен
4. Базисная структура	Различна в зависимости от цели использования информации	Активы равны обязательствам плюс капитал владельца
5. Основные положения	Все, что полезно управлению	Общепринятые принципы учета
6. Привязка по времени	Наряду с информацией «исторического» характера, оценки и планы на будущее	«Исторический» характер
7. Виды выражения информации	Информация, как в денежном, так и натурально-вещественном выражении	В основном, в денежном выражении
8. Степень точности информации	Много приблизительных оценок	Небольшое количество приблизительных оценок
9. Частота отчетности	Зависит от задач (обычно понедельная или полумесячная)	Квартальная и годовая
10. Сроки представления	Сразу после окончания отчетного периода	С опозданием в несколько недель или даже месяцев
11. Объект отчетности	Центры ответственности	Организация в целом
12. Степень ответственности	Фактически никакой	Вероятность преследования по закону присутствует

Рассмотрим различия, приведенные в табл. 1, подробнее:

1. Ведение финансового учета обязательно. Должны быть приложены значительные усилия для сбора данных в требуемой форме и с требуемой точностью независимо от того, считает администрация организации или нет эти данные полезными.

Ведение же управленческого учета всецело зависит от воли руководства хозяйствующего субъекта: никакие посторонние органы или организации не имеют права указывать, что надо или не надо делать. Так как ведение управленческого учета полностью зависит от воли администрации, то нет смысла в сборе и обработке информации, ценность которой для управления ниже стоимости ее получения.

2. Целью финансового учета является составление финансовых документов для пользователей вне организации. Когда документы составлены, цель считается достигнутой. Управленческий учет является только средством обеспечения планирования, собственно управления и контроля.

3. Пользователи информации, получаемой в результате ведения финансового учета, в своей основе – безликая группа (за исключением самой администрации организации). Управленческий аппарат большинства хозяйствующих субъектов не знает лично большую часть акционеров, кредиторов и других лиц, пользующихся информацией, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Более того, запросы большинства внешних пользователей являются одинаковыми. А лица, пользующиеся данными управленческого учета (менеджеры организации, ее сотрудники, помогающие первым в обработке и анализе информации), как правило, известны поименно, соответственно, известны их специфические запросы, на которые и будет ориентирована система управленческого учета.

4. Финансовый учет строится на основополагающем равенстве:

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Капитал владельцев организации.}$$

Управленческий учет делится на три вида, каждый из которых со своим набором базисных установок (учет полной себестоимости продукции, дифференцированный учет, учет по центрам ответственности и т. п.).

5. Финансовый учет должен вестись с общепринятыми принципами бухгалтерского учета. Внешние пользователи должны быть уверены в том, что бухгалтерские документы составлены в соответствии с общепринятыми основными правилами. В ином случае, нет уверенности в правильном понимании данных бухгалтерского учета.

Управленческий аппарат организации может следовать любым правилам учета во внутреннем управленческом учете в зависимости от полезности этих правил. Основным аргументом в обоснованности правил управленческого учета является извлечение пользы.

6. Бухгалтерская (финансовая) отчетность отражает финансовую историю организации. Записи на счетах бухгалтерского учета выполняются после совершения соответствующих операций. Хотя данные финансового учета и берутся за основу при планировании, они по своей природе носят «исторический» характер. Управленческий учет включает в свою структуру как информацию «исторического» характера, так и оценки, планы на будущее. Цель финансового учета – показать «как это было», а управленческого учета – «как это должно быть».

7. Финансовые документы, являющиеся конечным продуктом финансового учета, содержат, в основном, информацию в денежном выражении. В управленческом учете фигурирует информация как в денежном, так и в натурально-вещественном (неденежном) выражении (количество материалов и их стоимость, количество выпущенной продукции и ее стоимость, количество проданных изделий и сумма выручки от реализации и т. д.).

8. Администрации фирмы нужна своевременная информация, поэтому в управленческом учете допускается определенное ослабление к требованиям точности, для того, чтобы получить информацию быстро. Таким образом, в указанном виде учета часто используются приблизительные и примерные оценки (даже чаще, чем точные). Конечно, данные финансового учета также не могут быть абсолютно точными (например, округление сумм до определенного знака или числа), но приближения оценки в нем используются гораздо реже, чем в управленческом учете.

9. Полная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется организацией по кварталам, полугодию и итогам года. Детализированные же отчеты в управленческом учете могут составляться ежедневно, еженедельно, по декадам, за месяц, а в некоторых случаях немедленно (в зависимости от требований менеджмента организации).

10. Так как для сверки данных и проверки их внешними аудиторами требуется время, к которому нужно добавить срок на тиражирование, утверждение и распространение финансовой отчетности, то они попадают к пользователю через определенный временной лаг (в течение 30 дней после окончания квартала или в течение 90 дней после окончания года). Отчеты в управленческом учете могут содержать информацию, которая требует немедленного реагирования. Поэтому их обычно составляют сразу по окончании установленного отчетного периода.

11. В финансовой (бухгалтерской) отчетности организация описывается как единое целое. У многоотраслевых хозяйствующих субъектов возникает необходимость в отражении выручки от реализации и прибыли по каждой отрасли отдельно, т. е. по большим сегментам целой организации. В управленческом учете обращается внимание на сравнительно небольшие подразделения субъекта (вид продукции, отрасль деятельности, организационные подразделения (бригада, цех, отдел, секция и т. п.), по центрам ответственности и т. д.).

12. Содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности находится под пристальным вниманием органов Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, вышестоящих организаций, аудиторов и других контролирующих органов. За искажение данных в ней организации и лица, отвечающие за досто-

верность данных финансовой отчетности, несут материальную ответственность в виде штрафных санкций, а в определенных случаях и уголовную ответственность. Содержание и формы отчетов в управленческом учете не регламентируются со стороны государственных законодательных органов. Поэтому их информация не контролируется со стороны государства. Менеджер может быть привлечен к ответственности за свои решения, если те будут признаны со стороны руководства организации неправильными, но причиной этого могут быть только решения или действия, а не какие-либо данные управленческого учета.

Большинство элементов финансового учета можно найти в управленческом учете. Это вызвано двумя причинами.

Во-первых, факторы, определяющие значение общепринятых принципов учета, действуют в отношении управленческого и финансового учета. Например, управленческий аппарат не может руководствоваться в своей деятельности только непроверенными, субъективными мнениями и оценками.

Во-вторых, оперативная информация используется и для составления финансовых документов, и в ходе осуществления управленческого учета. Следовательно, сбор первичной информации должен осуществляться в соответствии с едиными правилами. Иной порядок привел бы к необходимости дублирования сбора первичной информации.

Пожалуй, наиболее важный фактор, определяющий сходство управленческого и финансового учета, состоит в том, что данные обоих видов учета используются для принятия различного рода решений:

- данные финансового учета помогают инвесторам в оценке перспектив организации, т. е. в принятии решения об осуществлении инвестиций в нее, банкам – в определении кредитоспособности и платежеспособности потенциального кредитополучателя, дебиторам и кредиторам – в подтверждении целесообразности делового партнерства (деловой надежности) с этим хозяйствующим субъектом и т. п.;
- данные управленческого учета используются менеджерами для решения широкого круга проблем управления (при определении объема производства и отпускных цен на продукцию, необходимости покупки комплектующих изделий или материалов на стороне или производства их внутри организации, целесообразности капитальных вложений и т. п.).

1.2.2. Сравнительная характеристика управленческого и производственного учета

Управленческий учет исторически является следствием производственного учета. Однако среди экономистов по этому поводу также нет единого мнения.

Так, Дж. Чартер Гаррисон подчеркивал, что в прошлом управленческий учет играл вторичную роль по отношению к производственному учету. Однако он стал важной частью в системе учета и представляет собой «внутренний бухгалтерский учет, обеспечивающий и представляющий различную информацию для управления предприятием. Учет не просто фиксирует данные, но и фильтрует их в целях решения управленческих задач» [2, с. 19].

Ч. Хорнгрен и Дж. Фостер утверждают, что управленческий и производственный учет практически неотличимы. Они отмечают, что система управленческого учета «существует для внутренних потребителей, измеряет и обрабатывает финансовую и другую информацию, которая помогает менеджерам в достижении целей организации» [19, с. 7–8]. Информация производственного учета используется менеджерами для установления продажных цен, оценки запасов, исчисления прибыли. Такого рода информация поступает как к внутренним, так и к внешним пользователям. Таким образом, «производственный учет – это управленческий учет плюс небольшая часть финансового учета» [19, с. 7–8].

К. Друри полагает, что «следует понимать различие между производственным и управленческим учетом» [7, с. 13]. По его мнению, в системе производственного учета определяются производственные затраты для оценки стоимости материально-производственных запасов, что отвечает требованиям внешней финансовой отчетности, в то время как задачей управленческого учета является подготовка соответствующей информации для должностных лиц внутри организации, которая необходима для принятия правильных решений. Он считает, что «управленческий учет-это процесс подготовки информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера, такой как принятие решений, контроль и регулирование» [7, с. 13].

Традиционных подходов к определению управленческого учета и его границ, основанных на исторически сложившейся методологии производственного учета, придерживаются и ряд российских ученых.

Так, П. С. Безруких говорит о том, что «пока не существует подразделения бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. Все разделы имущества, издержки производства и обращения, выпуска и реализации продукции, расчетных и кредитных операций, финансовых результатов, фондов и резервов традиционно охвачены единым бухгалтерским учетом» [4, с. 2].

Такое мнение разделяет и Н. П. Кондраков: «Бухгалтерский учет в России нельзя представить как совокупность финансового и управленческого учета. По характеру решаемых задач он ближе к финансовому учету, хотя и включает в себя учет затрат и калькулирование себестоимости продукции» [11, с. 27].

Теперь сравним функции управленческого и производственного учета (рис. 2).



Рис. 2. Функции управленческого и производственного учета

Как видно из рис. 2, производственный учет включает в себя все основные учетно-расчетные процедуры, основной целью которых является определение затрат на производство единицы продукции, выручки от ее реализации, выявление возможных резервов повышения рентабельности производственно-хозяйственной деятельности и детальное отображение всех процессов и хозяйственных операций, связанных с приобретением материальных ценностей и продажей продукции.

Управленческий учет по составу решаемых задач, безусловно, шире, чем производственный, так как через его функции управления он превращает производственный учет, по существу, в интегрированную систему внутрихозяйственного учета затрат и доходов хозяйствующего субъекта.

1.2.3. Сравнительная характеристика управленческого и налогового учета

С развитием производительных сил и производственных отношений все более сложными становятся налоговые отношения между субъектами хозяйствования и государством. Поэтому в рамках бухгалтерского (финансового) учета возник еще один вид учета – налоговый.

Налоговый учет направлен на получение информации, необходимой для исчисления налоговых обязательств и контроля за их выполнением. Он обеспечивает внутренних (менеджеров различных уровней управления организацией) и внешних (налоговые органы и т. п.) пользователей информацией, необходимой для контроля за правильностью установления налогооблагаемой базы при расчете налогов и исчисления их сумм, полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджет.

Налоговый учет призван осуществлять выбор между различными вариантами действий, используя все допустимые законом средства, пути и методы, направленные на достижение минимального уровня налоговых обязательств.

Таким образом, налоговый учет занимается налоговым планированием стратегического и тактического характера, позволяющим получить организации большую прибыль.

Проведем сравнение управленческого и налогового учета (табл. 2).

Таблица 2. Сравнение управленческого и налогового учета

Область сравнения	Управленческий учет	Налоговый учет
1. Область ведения	По решению администрации	Требуется по информателству
2. Цель учета	Оказание помощи администрации в планировании, собственно управлению и контроле	Составление налоговых деклараций для пользователей как внутри, так и вне организации
3. Пользователи информации	Относительно небольшая группа внутри организации, члены которой оговорены заранее	Большая группа как внутри организации, так и вне ее
4. Базисная структура	Различна в зависимости от цели использования информации	Налогооблагаемые базы данных
5. Основные положения	Все, что полезно управлению	Законодательно утвержденные принципы исчисления налогов и платежей

Область сравнения	Управленческий учет	Налоговый учет
6. Привязка по времени	Наряду с информацией «исторического» характера, оценки и планы на будущее	«Исторический» характер
7. Виды выражения информации	Информация, как в денежном, так и натурально-вещественном выражении	Только в денежном выражении
8. Степень точности информации	Много приблизительных оценок	Небольшое количество приблизительных оценок
9. Частота отчетности	Зависит от задач управления (обычно понедельная, подекадная или помесечная)	Месячная, квартальная и годовая
10. Сроки представления	Сразу после окончания отчетного периода	С опозданием в несколько недель
11. Объект отчетности	Центры ответственности	Организация в целом
12. Степень ответственности	Фактически никакой	Вероятность преследования по закону

Исходя из данных табл. 2 можно сделать вывод о том, что различия между управленческим и налоговым учетом в основном сводятся к различиям в целях, степени регламентации со стороны законодательных органов, составе пользователей, составе информационного обеспечения, сроках и частоте предоставления отчетности, объектах отчетности, степени ответственности за искажение информации и др.

Общим для управленческого и налогового учета является то, что оба они являются разновидностью бухгалтерского (финансового) учета, имеют общий метод и его процедуры, информация обоих видов учета используется для принятия определенного рода решений и помогает получить большую прибыль организации.

Обобщая сравнительные характеристики управленческого, финансового, производственного и налогового учета, можно сделать следующие выводы:

1. Становление управленческого учета произошло от калькуляционного учета, поэтому основное его содержание составляет учет затрат на производство в различных классификационных аспектах.

2. В управленческом учете информация собирается, группируется, идентифицируется, изучается с целью наиболее четкого и достоверного отражения результатов деятельности структурных подразделений и определения доли их участия в получении прибыли организации.

3. Приоритетной в управленческом учете является цель информационной поддержки процедур управления и принятия решений.

1.3. Условия организации управленческого учета

Для того, чтобы внедрить в действие (организовать) управленческий учет, прежде всего бухгалтер-аналитик должен напомнить себе о той двойной роли, которую он должен играть. Во первых, он является членом руководства, в составе которого несет ответственность за руководящие указания всей фирмы в целом. Во-вторых, он является менеджером, который руководит собственным внутренним отделом, обеспечивая при этом максимально возможную эффективность.

При функционировании управленческого учета бухгалтер-аналитик играет следующую роль:

1. Осуществление планирования:

- принимает участие в разработке перспективных планов путем предоставления информации, используемой для принятия решений по вопросам о том, какие товары (продукцию) продавать, на каких рынках и по каким ценам, а так же для оценки капиталовложений;

- принимает участие в подготовке краткосрочных планов, подготавливая информацию о результатах прошедшего периода путем составления смет;

- устанавливает методику составления сметы и графика работы аппарата управленческого учета;

- координирует разработку планов всеми подразделениями организации и следит, чтобы эти планы были тесно взаимосвязаны.

2. Контроль и регулирование:

- составляет отчеты о достигнутых результатах, где дается анализ фактических и запланированных показателей для каждого центра ответственности (сегмента организации);

- помогает осуществлять процесс контроля и регулирования, проводя оперативный анализ производственных результатов и определяя слабые места в деятельности организации.

3. *Организационная работа*, заключающаяся в предоставлении внутренней системы отчетности для целей управления организацией.

4. *Деловые контакты (обмен информацией)*, предполагающие организацию и совершенствование эффективности системы обмена информацией и отчетностью.

5. *Стимулирование* представляет собой то, что составляя сметы и отчеты об их соблюдении, бухгалтер-аналитик предоставляет информацию о достигнутых результатах для стимулирования коллектива, а также для принятия решений о достижении наилучших результатов для этих же целей.

1.4. Особенности информационной системы управленческого учета

Информационная система управленческого учета состоит из множества процедур. Но несмотря на их разнообразие, эти процедуры должны отвечать определенным принципам:

1. *Непрерывность деятельности организации.* Здесь предполагается, что организация будет действовать, и в ближайшее время банкротство ей не грозит.

2. *Использование единых единиц измерения для планирования и учета.* Подразумевается, что все объекты учета будут выражены в денежном измерителе при составлении планов и отражении в управленческом учете хозяйственных операций.

3. *Обязательная оценка результатов деятельности подразделений организации.* Заключается в том, что прибыль от деятельности определяется по каждому центру ответственности (сегменту организации) отдельно.

4. *Преимственность и многократное использование первичной и промежуточной информации для целей управления.* Состоит в неоднократном использовании одной и той же информации для принятия решений по разнородному кругу вопросов, базирующихся на этих данных.

5. *Формирование показателей внутри отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями управления.* Суть этого принципа состоит в том, что формы и содержание сегментарной (управленческой) отчетности выбираются так, чтобы ее могли использовать менеджеры различных уровней управления для выработки тактики и стратегии деятельности хозяйствующего субъекта.

6. *Применение бюджетного (сметного) метода управления.* Заключается в составлении как предварительных (плановых), так и последующих (фактических) смет расходов и доходов организации по определенным статьям, круг которых выбирает управленческий аппарат с учетом их значимости при формировании конечного финансового результата хозяйствующего субъекта.

7. *Полнота, аналитичность и периодичность информации.* Предполагается обеспечение исчерпывающими данными об объектах учета, отражающими производственный и коммерческий циклы организации, установленные учетной политикой хозяйствующего субъекта.

Для более глубокого усвоения потоков информации и ее преимущественности в системе управленческого учета рассмотрим упрощенную схему организационной структуры хозяйствующего субъекта, представленную на рис. 3.



Рис. 3. Упрощенная схема организационной структуры хозяйствующего субъекта

2. СИСТЕМА УЧЕТА ЗАТРАТ И РЕЗЕРВОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1. Сущность затрат на производство, их классификация

Одним из основных объектов управленческого учета являются затраты на производство, от рационализации которых напрямую зависит прибыль организации.

В управленческом учете в качестве расходов (затрат) признаются обоснованные и документально подтвержденные издержки производства, осуществленные (понесенные) субъектом хозяйствования в процессе их деятельности.

На современном этапе развития экономики Республики Беларусь к затратам на производство относятся лишь те расходы, которые оговорены в Основных положениях по составу затрат, включенных в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденных Министерством экономики Республики Беларусь, Министерством статистики и анализа Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Беларусь, Министерством труда и социальной защиты Республики Беларусь 30 января 1998 г. № 03–02–07/300 (с изменениями и дополнениями).

Затраты на производство разнородны и многообразны. Поэтому для их планирования, учета и контроля в управленческом учете важное значение имеет классификация расходов.

Целью любой классификации является оказание помощи менеджменту в принятии оперативных и стратегических управленческих решений. Поэтому управленческому аппарату необходимо знать, какие затраты выгодны. Таким образом, суть классификации расходов состоит в том, чтобы выделить ту их часть, на которую могут повлиять руководители организации. Классификация затрат в зависимости от функций управления представлена в табл. 3.

Таблица 3. Классификация затрат на производство в управленческом учете

Направления управленческого учета	Классификационные признаки затрат
1. Принятие управленческого решения	Явные и альтернативные, релевантные и нерелевантные, эффективные и неэффективные
2. Прогнозирование	Краткосрочное и долгосрочное
3. Планирование	Планируемые и непланируемые
4. Нормирование	Стандарты, нормы и нормативы, отклонения от них
5. Процесс организации	По местам и сферам возникновения, функциям, деятельности и центрам затрат
6. Процесс учета	Одноэлементные и комплексные, по статьям калькуляции и экономическим элементам, постоянные и переменные, прямые и косвенные, основные и накладные, текущие и единовременные
7. Процесс контроля	Контролируемые и неконтролируемые
8. Регулирование	Регулируемые и нерегулируемые
9. Стимулирование	Обязательное и поощрительное
10. Процесс анализа	Фактические, прогнозные, плановые, сметные, стандартные, общие и структурные, полные и частичные

Рассмотрим более подробно содержание каждого из классификационных признаков, приведенных в табл. 3:

1. В процессе принятия управленческих решений выделяют явные, альтернативные (неявные), релевантные, нерелевантные, эффективные и неэффективные расходы.

Явные затраты – это предполагаемые расходы, которые должна нести организация при выполнении производственной и коммерческой деятельности.

Альтернативные (неявные) расходы – это расходы, обусловленные отказом от одного вида продукции в пользу другого и обозначающие упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает появление другого действия. Эти затраты возникают в случаях ограничения ресурсов, если же ресурсы не ограничены, вмененные издержки равны нулю. Альтернативные затраты иногда называют дополнительными.

Релевантные затраты, или существенные, значительные – это расходы, которые зависят от рассматриваемого управленческого решения. Так, вмененные (упущенные) затраты релевантны.

Нерелевантные – это затраты, на которые повлиять уже нельзя. Так, расходы прошлых периодов не могут являться таковыми, потому что повлиять на них уже нельзя.

Эффективные затраты представляют собой производительные расходы, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на которые они были произведены.

Неэффективные – это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы (например, недостачи и порча товарно-материальных ценностей, нереализуемый брак и др.). Обязательность выделения этих затрат объясняется тем, что нельзя допустить проникновения потерь в планирование и моделирование.

2. На этапе прогнозирования выделяют затраты краткосрочного и долгосрочного периодов. При этом перед любой организацией стоит задача максимизации прибыли. Важная роль в этом процессе отводится оптимизации затрат на единицу продукции. Затраты рассматриваются по критерию временного лага. Такая необходимость обуславливается тем, что краткосрочные и долгосрочные периоды отличаются по возможностям:

- в краткосрочном периоде организация не может изменить свои производственные мощности, а в долгосрочном – может;
- в краткосрочном периоде отсутствует возможность свободного доступа новых фирм в отрасль и на

рынок, в долгосрочном – есть;

- в краткосрочном периоде можно выделить постоянные и переменные затраты, в долгосрочном все издержки становятся переменными в связи с изменением масштабной базы.

3. В процессе планирования выделяют планируемые и непланируемые затраты.

Планируемые затраты – это производственные расходы, обусловленные хозяйственной деятельностью организации. Они предусматриваются сметой.

Непланируемые затраты представляют собой непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности. Они считаются прямыми потерями и поэтому в смету не включаются. К ним относятся, например, потери от недостач, простоев, брака и др. Обособленный учет этих затрат содействует осуществлению мер, направленных на их предупреждение.

4. В процессе нормирования все расходы рассматриваются с позиции затрат в пределах установленных стандартов, норм, смет и по отклонениям от них.

5. В процессе организации все затраты подразделяются по местам и сферам возникновения, функциям, деятельности и центрам затрат.

По местам возникновения – это группировка затрат по структурным подразделениям, т. е. по центрам возникновения (цех, смена, бригада, отдел, секция и т. п.). Эта группировка позволяет организовать внутренний хозрасчет и определить результат деятельности каждого структурного подразделения. Она напрямую зависит от организационной структуры хозяйствующего субъекта.

Выделение *затрат по функциям деятельности* позволяет организовать функциональный учет, при котором затраты вначале собираются в разрезе сфер и функций деятельности организации (снабженческо-заготовительные, коммерческо-сбытовые, организационно-управленческие) и только потом по объектам калькуляции. Такой учет способствует укреплению внутрихозяйственного расчета и усилению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами затрат, обеспечивает более точное предоставление информации о производственных затратах. Это позволяет менеджерам принимать обоснованные решения о виде, составе, цене, путях продажи продукции и способствует эффективности промышленно-коммерческой деятельности организации.

Затраты по центрам ответственности предполагают группировку затрат в разрезе материально ответственных лиц.

6. В процессе учета выделяют затраты по составу, экономическому содержанию, по отношению к объему выпущенной продукции, по способу включения затрат в себестоимость продукции, по роли в технологическом процессе формирования затрат, по времени возникновения и отнесения на себестоимость продукции.

По составу затраты делятся следующим образом:

- одноэлементные – это затраты, состоящие из одного элемента (например, материалы, заработная плата, амортизация и т. п.);
- комплексные – это затраты, состоящие из нескольких элементов (например, общехозяйственные расходы, общепроизводственные расходы и др.).

По экономическому содержанию выделяют следующие виды затрат:

- по экономическим элементам, т. е. по однородным видам затрат, которые на уровне организации нельзя разложить на составляющие части. На сегодняшний день – это материальные затраты, заработная плата, отчисления на социальные нужды и социальное обеспечение, амортизация основных средств и нематериальных активов, прочие производственные расходы. Такая группировка показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по организации за определенный период времени независимо от места их возникновения и вида продукции;

- по статьям калькуляции такая группировка затрат позволяет определить назначение расходов и их роль в процессе производства, организовать контроль над ними, выявить качественные показатели деятельности как организации в целом, так и ее частей.

По отношению к объему выпущенной продукции выделяют следующие виды затрат:

- условно-переменные – это затраты, зависящие от объема выпущенной продукции (затраты по приобретению и хранению материалов; заработная плата при сдельной форме оплаты труда и начисления на нее, коммерческие расходы и др.);

- условно-постоянные – это затраты, независимые от объема выпущенной продукции (административно-управленческие расходы; заработная плата при повременной форме оплаты труда и начисления на нее, коммуникационные услуги; затраты на отопление, освещение, охрану, аренду помещений и т. п.);

- смешанные – это затраты, в состав которых входят как условно-переменные, так и условно-постоянные расходы (плата за телефон, заработная плата всех работников организации и начисления на нее и др.).

По способу включения затрат в себестоимость продукции выделяют:

- прямые затраты – это расходы, которые можно напрямую отнести на себестоимость единицы продукции (сырье и материалы, заработная плата основных производственных рабочих, начисления на нее и т. п.);

• косвенные затраты – это расходы, которые невозможно напрямую отнести на себестоимость единицы продукции. Они включаются в полные затраты по выпуску продукции косвенным путем – посредством распределения пропорционально выбранной для данного вида производства базы (транспортно-заготовительные расходы по приобретению сырья, материалов и комплектующих, общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие расходы).

Расходы по роли в технологическом процессе формирования затрат делятся на следующие виды:

• основные, или затраты на продукт – это расходы, напрямую связанные с технологическим процессом, т. е. возникают в цехах;

• к накладным, или затратам периода относятся общехозяйственные и общепроизводственные расходы.

По времени возникновения и отнесения на себестоимость продукции выделяют:

• текущие затраты;

• расходы будущих периодов.

7. В процессе контроля затраты делят на *контролируемые* (т. е. затраты, поддающиеся контролю) и *неконтролируемые* (не зависят от деятельности субъектов управления – это переоценки основных средств, изменение цен на топливо, энергетические ресурсы и т. п.).

8. В процессе регулирования все затраты делятся на *полностью регулируемые*, которые возникают прежде всего в сфере производства; *частично регулируемые*, которые имеют место в маркетинге и обслуживании клиентов; *слабо регулируемые*, возникающие во всех областях.

Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые необходимо предусмотреть в отчетах об исполнении сметы по центрам ответственности. Это позволит выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля за тратами подразделения организации.

9. В процессе стимулирования выделяют *обязательные затраты*, связанные с выполнением основных трудовых обязанностей; *поощрительные затраты*, направленные на достижение качественных показателей.

10. В процессе анализа затраты группируются по следующим признакам: *факторным, прогнозным, плановым, сметным*.

2.2. Калькулирование себестоимости продукции и его методы

2.2.1. Сущность себестоимости продукции

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

В себестоимость продукции включаются затраты, связанные с использованием в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и прочих затрат на ее производство и реализацию:

• затраты на освоение и подготовку производства;

• затраты, непосредственно связанные с производством продукции, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции;

• расходы по изобретательству и рационализации, рекламной деятельности;

• расходы по обслуживанию производственного процесса;

• затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;

• затраты по управлению производством;

• заработная плата;

• начисления на заработную плату;

• амортизация основных средств и нематериальных активов;

• налоги;

• потери от брака, простоев, недостач, товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли и др.

В себестоимость продукции не включаются затраты и потери, покрываемые за счет прибыли:

• затраты по аннулированным заказам;

• затраты на содержание законсервированных производственных мощностей;

• судебные издержки и арбитражные сборы, штрафы, пени, неустойки и другие санкции;

• убытки от списания безнадежных долгов;

• проценты по долгосрочным и просроченным краткосрочным кредитам и др.

Не все перечисленные расходы можно сразу отнести напрямую на себестоимость единицы продукции. Поэтому, как отмечалось ранее, выделяют прямые и косвенные расходы.

Часть перечисленных выше затрат необходима для изготовления продукции и составляет производственную себестоимость, а другая их часть необходима для реализации продукции. Общая сумма затрат для производства и реализации продукции составляет *полную себестоимость продукции*.

2.2.2. Сущность калькулирования себестоимости продукции

Себестоимость отдельных видов продукции определяется при помощи калькулирования.

Калькулирование себестоимости продукции – это аккумулялирование затрат на производство и отнесение их на готовый продукт.

Значение калькулирования достаточно велико в процессе учета производственных затрат, так как оно позволяет выполнить следующее:

1. Правильно установить цены на изготавливаемую продукцию.
2. Определить рентабельность и эффективность производства.
3. Проанализировать себестоимость продукции и выявить резервы ее оптимизации.
4. Осуществить планирование издержек производства.
5. Оценить хозяйственную деятельность подразделений (сегментов) организации.

Объектом калькуляции может быть следующее:

- себестоимость изделия;
- себестоимость группы однородных изделий;
- себестоимость заказа на партию однородных изделий;
- себестоимость части изделия;
- себестоимость продукта или комплекса продуктов по различным стадиям (фазам, процессам, переделам) их изготовления;
- себестоимость отдельных видов работ.

К основным калькуляционным единицам относятся следующие:

- натуральные единицы (тонны, килограммы, метры, штуки и т. д.);
- условно-натуральные (условный ящик стекла, 100 пар обуви одного артикула и т. п.);
- трудовые единицы (нормо-час, человеко-час и т. п.);
- единицы работы (тонно-километры перевозок, машино-день и т. п.).

Калькуляция единицы себестоимости продукции должна быть экономически однородной и устойчивой во времени, отражать конечную единицу изделия как определенной потребленной стоимости, по возможности соответствовать единицам ценообразования.

В зависимости от времени составления калькуляции делятся на предварительную и последующую.

К *предварительным калькуляциям* относятся плановая, сметная, нормативная и проектная калькуляции. Они составляются до начала процесса изготовления продукта.

Плановая калькуляция характеризует предельно допустимый размер затрат на изготовление продукции в планируемом периоде. В ее основу положены прогрессивные среднегодовые нормы.

Сметная калькуляция является разновидностью плановой и разрабатывается в таком же порядке на разовые работы и изделия, выполняемые по заказам сторонних организаций.

Нормативная калькуляция выражает уровень себестоимости продукции, достигнутый организацией на определенную дату, и составляется по нормам расходов, действующих в данное время.

Проектная калькуляция служит для обоснования экономической эффективности проектируемых производственных и технологических процессов. Она разрабатывается на основе ориентировочных, укрупненных расходных нормативов, которые в последующем уточняются.

К *последующим калькуляциям* относятся отчетная и хозяйственная калькуляции.

Отчетная калькуляция характеризует фактическую себестоимость изготовленной продукции. Она составляется на основе данных учета затрат на производство по тем же статьям, что и плановая калькуляция. В ней отражаются дополнительно потери и расходы, не предусмотренные плановой калькуляцией.

Хозяйственная калькуляция – это разновидность отчетной калькуляции, но она разрабатывается обычно не на изделие, а на всю продукцию соответствующего структурного подразделения. Затраты, не зависящие от подразделения, отражаются в ней по ценам планового задания. Также она может содержать данные о полученных суммах претензий и штрафов.

2.2.3. Методы и системы калькулирования себестоимости продукции

Важное значение для рациональной организации учета издержек производства имеет выбор метода учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции. Все они классифицируются по двум признакам:

1. В зависимости от объекта учета затрат – по процессный, поперечный, позаказный, поиздельный, обезличенный (котловой) методы.

2. По техническим приемам (способам расчета) – прямой (простой) метод.

По процессный метод используется в отраслях добывающей промышленности, энергетической и других, когда производятся большие партии однотипных изделий. Он предполагает, что все затраты на процесс собираются, а затем эти затраты усредняются для всего количества изделий.

Поперечный метод используется в производствах, где готовый продукт получается в результате последней обработки исходного материала на отдельных технологических прерывных стадиях, фазах или

переделах (металлургическая, текстильная, химическая промышленность, промышленность стройматериалов и др.). Учет здесь ведут по отдельным технологическим фазам, стадиям, переделам, а внутри последних – по статьям в разрезе видов или групп продукции.

Показный метод применяется преимущественно в индивидуальных и мелкосерийных производствах. Объектом учета затрат и калькулирования себестоимости здесь является производственный заказ на изготовление неповторяющихся единичных или небольших партий изделий, на выполнение ремонтных, экспериментальных и других индивидуальных работ. Применяется в машиностроении, станкостроении, приборостроении, авиации, судостроительной промышленности и др.

Поиздельный метод – это разновидность показного метода калькулирования себестоимости и учета затрат на производство. Он применяется в массовых и серийных производствах. Здесь себестоимость продукции определяется как средняя величина затрат на ее изготовление в течение определенного периода.

Обезличенный (котловой) метод предполагает осуществление учета затрат на производство в целом по организации, цеху или устанавливаемым группам продукции. Себестоимость на производство единицы продукции здесь определяется обезличенным распределением учетных фактических затрат пропорционально их плановой (нормативной) себестоимости.

Система нормативного учета основана на следующих принципах:

- предварительное нормирование затрат и исчисление нормативной себестоимости продукции;
- систематический и своевременный учет изменений норм и определение влияния этих изменений на себестоимость продукции;
- предварительный контроль затрат на основе первичных документов и фиксирования отклонений от норм в момент их возникновения с одновременным выявлением причин и виновников;
- ежедневная информация об отклонениях от норм.

Эту систему можно применять при любом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Она возникла в нашей стране в 30–40-е гг. XX в. и является аналогом системы «стандарт-кост», созданной в начале 30-х гг. американским экономистом Гаррисоном.

В основе этой системы лежит предварительное нормирование затрат на производство продукции в виде твердо установленных ставок, к которым приводятся фактические затраты. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяются за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным изменением цены материалов, рабочей силы, методов силы (заработной платы) или условий производства. Отклонения между действующими и предполагаемыми затратами в течение года накапливаются и полностью списываются на прибыль или убытки организации.

Несмотря на то, что нормативный метод, используемый на постсоветском пространстве, является разновидностью метода учета затрат («стандарт-кост») западных стран с развитой рыночной экономикой, эти методы имеют определенные различия, которые сводятся к следующему:

1. При использовании метода «стандарт-кост» не ведется обособленного учета изменений норм расходов, так как нормы (стандарты) затрат устанавливаются на длительный период и пересмотру не подлежат за исключением значительных изменений в производстве.
2. Метод «стандарт-кост» допускает возможность применения норм затрат по их видам различной напряженности (жесткие, трудновыполнимые, «идеальные»).
3. Учет затрат на производство с использованием метода «стандарт-кост» предполагает, что учет отклонений от норм ведется на отдельном счете «Отклонение от норм» по каждой статье затрат.
4. При использовании метода «стандарт-кост» накапливание отклонений от норм расходов в течение года на соответствующих субсчетах с закрытием их на финансовый результат.
5. При нормативном учете в нормальных условиях отклонения списываются ежемесячно на себестоимость продукции.
6. При нормативном учете в нормальных условиях нормы пересматриваются по мере изменения любых условий производства.
7. При нормативном учете отдельных счетов и субсчетов по стадиям затрат в нормальных условиях не ведут, а фиксируют их только документально.

Заслуживает внимания система учета и калькулирования себестоимости продукции по прямым затратам – «*директ-костинг*», которая получила широкое распространение в промышленности стран с развитой рыночной экономикой, таких, как США, Англия, Германия и др.

Сущность этого метода заключается в следующем: себестоимость выпускаемой продукции включает в себя, как отмечалось выше, две основные группы расходов – переменные и постоянные.

Первая группа затрат (сырье, основные материалы, энергия и топливо, износ инструментов, основная заработная плата производственных рабочих при прямой сдельной оплате и т. п.) с точки зрения контроля за их рациональностью всегда требует большего внимания, чем вторая группа затрат (заработная плата мастеров, контролеров, основных производственных рабочих при повременной оплате труда, арендная плата и т. д.), которые начисляются равными суммами за равные промежутки времени. Перерасход, вызывающий превышение фактической себестоимости над плановой, обычно возникает в сфере переменных затрат. Поэтому очень важно установить должный контроль именно за этими расходами. В связи с этим себестоимость промышленной продукции при использовании метода «директ-костинг» планируется и учитывается в части одних лишь переменных затрат, а постоянные расходы (собранные на отдельном счете) ежемесячно или один раз в год списываются в уменьшение прибыли.

Система учета и калькулирования себестоимости продукции по прямым затратам позволяет при значительном упрощении производственного учета и номенклатуры калькулируемых статей концентрировать внимание при управлении производственным процессом лишь на изменениях переменных расходов и за счет этого еще больше повысить оперативность учета и эффективность контроля за уровнем производственных расходов.

Ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль. Себестоимость становится более обозримой, а отдельные затраты – лучше контролируемыми. Общеизвестно, что чем больше контролируемых объектов, тем сильнее рассеивание внимания между ними, тем слабее становится контроль.

Применение метода «директ-костинг» имеет большие преимущества в условиях становления и функционирования рыночной экономики, когда рентабельность организаций во многом зависит от спроса и предложения на выпускаемые товары и цен, складывающихся под их влиянием на рынке. Это связано с возможностью быстро выявлять маржинальный доход (разница между выручкой от реализации и переменными затратами на производство продукции), приносимый каждым товаром и служащий источником покрытия административно-управленческих и сбытовых расходов и образования прибыли, накапливать необходимые данные для расчетов критической точки объема производства, незамедлительно переориентироваться на выпуск наиболее рентабельной продукции.

Для периода перехода к рынку характерными явлениями в промышленности стали недогрузка, а также резкие колебания в загрузке производственных мощностей. В таких условиях применение метода калькулирования себестоимости по прямым затратам способствует выявлению такого уровня загрузки производственных мощностей, который обеспечивает безубыточное изготовление продукции.

Учет затрат по ограниченной себестоимости также облегчает контроль за затратами в местах их возникновения, позволяет более четко определить результаты внутрипроизводственного хозяйственного расчета и дать оценку деятельности руководителей заводских подразделений.

При использовании метода «директ-костинг» основное внимание уделяется контролю за переменными затратами производства, но это не значит, что постоянные расходы не контролируются. Наоборот, осуществляется проверка всех постоянных издержек и обоснованности их уровня, разрабатывается их смета как по организации в целом, так и по отдельным центрам ответственности. Ученные фактические расходы сравниваются с расходами по смете, и выявляется уровень хозяйствования в каждом подразделении, о чем свидетельствует экономия или перерасход по сравнению со сметой. Таким образом, определяется вклад каждого подразделения в формирование конечного хозяйственного результата по хозяйствующему субъекту в целом, так как наряду с экономией или перерасходом по переменным затратам на формирование прибыли оказывают влияние экономия или перерасход по постоянным затратам.

Несмотря на все достоинства метода «директ-костинг», возникают определенные трудности и проявляются некоторые недостатки при его использовании.

Неудобство метода заключается в том, что иногда требуется провести границы между постоянными и переменными затратами на производство. Так, например, амортизация производственного оборудования может относиться к постоянным расходам (если она начисляется равными долями за равные промежутки времени) и к переменным (если она начисляется пропорционально количеству вырабатываемых изделий). Эту проблему можно разрешить путем использования методов корреляционного и регрессионного анализа, которые с большой точностью позволяют разделить издержки подобного рода на постоянные и переменные.

Недостаток метода «директ-костинг» заключается и в том, что он не дает ясного ответа на вопрос, сколько же стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость, поэтому невозможно обойтись без полного учета всех издержек производства. Искажается и величина незавершенного производства, особенно в условиях материалоемкого производства с длительным производственным циклом. Поэтому требуется дополнительное распределение постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства.

Ученые стран дальнего зарубежья разработали смешанные варианты учета затрат *на базе частичных затрат* (многоступенчатый учет; учет возмещения постоянных затрат; учет возмещения предельных стандартных затрат), *на базе учета полных затрат* (учет относительных индивидуальных затрат; учет затрат по факторам производства; функциональный учет затрат; структурный учет затрат, учет постоянно распределяемых затрат).

Многоступенчатый учет затрат на производство включает процедуру многоступенчатого накопления наценки – брутто-прибыли. Многоступенчатость обусловлена тем, что учет постоянных затрат ведется не в одном месте, а распространен по ряду методологических ступеней (сегментов). Они различаются в зависимости от следующих критериев:

- особенностей отнесения постоянных затрат на конкретные виды готовой продукции, их групп, мест возникновения, центров ответственности;
- целесообразности отнесения затрат на данный отчетный период;
- возможности избежать постоянных затрат в кратком, среднем и длительном хозяйственных периодах.

Преимуществом этого метода учета является лучшая структура затрат (так как она определяется с учетом критериев, существенных для управления организацией), при использовании которой достигается большая точность данных.

Указанный метод позволяет оценить окупаемость выпущенной продукции, определить рентабельность отдельных подразделений хозяйствующего субъекта и найти нижний уровень границ отпускных цен путем установления процентной наценки (маржи) на покрытие затрат каждой ступени (сегмента). Полученный результат брутто создает финансовую основу для стимулирования трудовых коллективов (премии, исчисленные как доля брутто-прибыли подразделения).

Многоступенчатый учет затрат целесообразно использовать в организациях, где управление децентрализовано по центрам ответственности, которые имеют право получать и использовать прибыль.

Учет возмещения постоянных затрат на производство (представляет собой модификацию предыдущего метода) соединяет учет переменных затрат с учетом полных затрат. Наилучшие результаты эта система дает при условии, что постоянные затраты фиксируются при помощи определенных процентных ставок и сопоставляются с полученными доходами. Это приводит к тому, что косвенные затраты не распределяются по какой-то основе (например, пропорционально основной заработной плате производственных рабочих), а формируются по определенному проценту от величины фактических затрат. В себестоимость косвенные расходы включаются только в пределах этой величины.

Различают *ретроспективную версию* (начинается со сравнения известной рыночной цены с себестоимостью, после чего по каждой стадии производственного процесса устанавливается, в какой мере цена покрывает себестоимость) и *проспективную версию* (к прямым переменным затратам прибавляются исчисленные постоянные затраты каждой последующей стадии, и таким образом определяется цена) рассматриваемого варианта.

Если рыночная цена неизвестна, то учет возмещения постоянных затрат необходимо дополнить составлением калькуляции на основе предельных (переменных) расходов, а также выделением таких постоянных расходов, которые можно легко распределить по видам выпускаемых изделий.

Учет возмещения предельных стандартных затрат на производство основан на предположении о существовании жесткой линейной зависимости между величиной затрат и объемом производства, что приводит к четкому разграничению затрат на постоянные и переменные. При использовании этого метода все затраты группируются по местам их возникновения, а расчет отклонений от норм выполняется так же, как при нормативном методе учета затрат.

Учет относительных (условных) индивидуальных затрат предполагает относить на готовую продукцию только те затраты, которые, безусловно, можно с ними идентифицировать (т. е. все результаты хозяйственной деятельности (расходы и доходы) должны учитываться там, где они возникли; перераспределение их невозможно). Параллельно с учетом затрат может быть организован учет соответствующих им доходов, что позволяет выявить ту часть дохода, которая возмещает затраты, и ту его часть, которая формирует чистую прибыль (нетто-прибыль).

Возможности практического применения приведенной системы резко возрастают в условиях эксплуатации электронной вычислительной техники и привлечения к работе высококвалифицированных бухгалтерских кадров.

Учет затрат по факторам производства. Побудительным мотивом возникновения этого метода является ограниченность ресурсов, которая выдвигает задачу – как можно более эффективно их использовать. Ни один из рассмотренных выше вариантов учета затрат на производство не представляет информацию, необходимую для решения этой задачи. В основу предполагаемого варианта учета затрат положена предпосылка, согласно которой затраты ресурсов имеют различную интенсивность в зависимости от фазы хозяйственного цикла:

- приобретение (заготовление сырья и материалов);
- формирование запаса (поддержание ресурсов в производственной готовности);
- использование (интенсивность использования в производстве продукции).

По каждому виду продукции ведется как бы самостоятельный учет ценностей, охватывающий три названные фазы.

На рис. 4 показан упрощенный вариант модели. В зависимости от потребностей организации, она может быть расширена с помощью разделения приведенных блоков и дополнения новыми, например, блоком учета затрат энергетического хозяйства, блоком управления и т. д.

По сравнению с традиционными концепциями учета по полным и частичным затратам, этот метод открывает новые возможности для информационного обеспечения процессов принятия управленческих решений и организации контроля хозяйственной деятельности и поэтому является более совершенным.

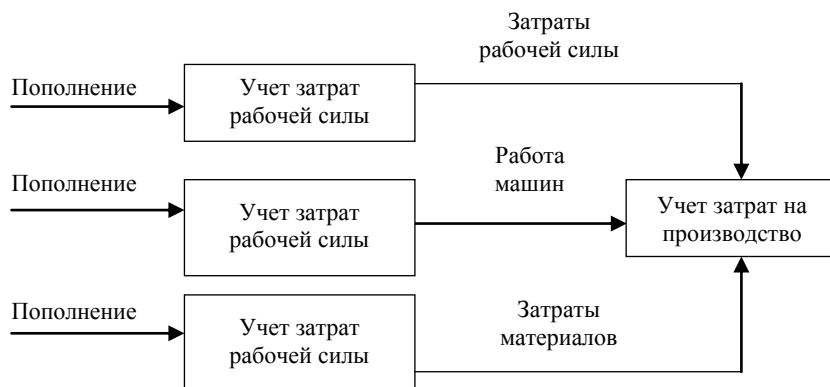


Рис. 4. Учет факторов производства в трех фазах хозяйственного цикла

Благодаря тому, что в данной системе учета затраты сгруппированы в разрезе каждого производственного фактора и каждой фазы воспроизводства (снабжение, материальные запасы, производство, эксплуатация), администрация получает информацию о необходимости тех или иных затрат, связанных с принятием определенных управленческих решений по изменению объема производства, накоплению ресурсов или увеличению степени их использования, подготовке и эксплуатации оборудования, повышению его производительности и т. д.

Но при таком подходе в затраты не включаются расходы, вызванные простоем оборудования, неиспользованием каких-то ресурсов и т. п.

Таким образом, изложенный метод отходит от традиционного подхода, предлагающего включение в затраты всех расходов, связанных с эксплуатацией машин и оборудования независимо от степени использования, и подчеркивает, что реальная себестоимость должна включать только реальные затраты факторов производства.

На наш взгляд, тезис о не включении в затраты расходов, связанных с простоем машин и оборудования, является спорным. Ведь машины и оборудование (независимо от того, используют их или нет) автоматически увеличивают расходы организации.

Учет затрат по факторам производства позволяет осуществить многовариантное планирование, регулярно проводить всесторонний анализ затрат и формировать рациональную структуру себестоимости готовой продукции.

Функциональный учет затрат на производство заключается в том, что любая организация должна стремиться к оптимальному использованию своего производственного и организационного потенциала, что достигается при условии реализации им всех своих функций.

Функциональный учет предполагает четкое разграничение функций и разработку расчетных мероприятий, позволяющих измерить результаты реализации этих функций.

При использовании этого метода выделяются три функциональных комплекса:

1. Комплекс непосредственных (прямых) функций организации:

- использование производственного потенциала (выпуск продукции, упаковка готовых изделий и т. п.);
- материально-техническое снабжение;
- учет и канцелярская деятельность;
- перспективное развитие организации;
- сбыт и расширение рынков сбыта;
- оказание услуг покупателям;
- управление предприятием.

2. Комплекс вспомогательных (косвенных) функций (обеспечивает реализацию функций первого комплекса):

- комплектование кадров и руководство ими;
- осуществление капиталовложений;
- снабжение организации энергетическим сырьем.

3. Комплекс обслуживающих (косвенных) функций:

- повышение производительности труда;
- эксплуатацию основных средств;
- оказание информационных, юридических и конторских услуг;
- транспортировку и складирование ценностей.

Затраты организации группируются отдельно по каждой функции для того, чтобы выявить зависимость от объема выпускаемой продукции, величины оказываемых услуг, а также определить изменения

затрат во времени.

Рассматривая данную систему, можно сделать вывод, что функциональный учет затрат отличается от традиционного более четким разграничением функциональных связей. В ней используется более широкая, чем при традиционном учете, структура затрат. Функциональный учет может быть ограничен по правилам учета переменных затрат, он позволяет выделять и получать как учетные, так и плановые данные, создает условия для контроля зависимости величины затрат от степени использования производственных мощностей организации, его легко адаптировать к изменяющимся условиям производства и рынка.

Структурный учет затрат на производство наилучшим образом отвечает задаче информационного обеспечения администрации организации сведениями об ожидаемых (как в ближайшем, так и в отдаленном будущем) изменениях в окружающей (внешней) среде (рынке). Это достигается благодаря тому, что все затраты сводятся в три группы:

- прямые;
- общие переменные.;
- структурные, состоящие из краткосрочных и долгосрочных.

К *краткосрочным* относятся затраты, связанные с поддержанием производственного потенциала организации в эксплуатационной готовности при заданной степени интенсивности работы машин и оборудования, а также затраты на заработную плату, которая не входит в общие переменные затраты.

Долгосрочные затраты связаны с достижением как текущих, установленных на год, так и перспективных, установленных на более длительный период, целей.

Отличительной чертой долгосрочных затрат является их зависимость от определенных управленческих решений, которые группируются по объектам и субъектам управления, а также по времени их принятия. Кроме того, учет этих затрат предусматривает сопоставление издержек с возможными доходами от реализации готовой продукции. Их распределяют между различными видами производимой продукции согласно кривым «жизненного цикла» предмета пропорционально ожидаемым доходам. Оценить же ожидаемые доходы от реализации готовой продукции в будущих отчетных периодах позволяют конъюнктурные прогнозы, выявляемые коммерческим отделом хозяйствующего субъекта. Реализуемый этой системой учета, нетрадиционный способ распределения долгосрочных структурных затрат, облегчает выявление результатов по каждому принимаемому управленческому решению, а также облегчает реагирование на изменение конъюнктуры рынка.

Учет постоянно распределяемых затрат на производство является наиболее последовательным вариантом учета затрат на производство и предусматривает три этапа распределения затрат:

1. Включение в себестоимость производимой продукции прямых пропорциональных затрат.
2. Отнесение на себестоимость производимой продукции переменной части общих затрат.
3. Рассредоточение по различным видам готовой продукции постоянных общих затрат (*KS*).

Здесь применяют два способа распределения постоянных общих затрат:

- пропорционально общей сумме переменных (предельных) затрат (*KZ*);
- пропорционально брутто-прибыли.

Первый способ предполагает расчеты общего коэффициента (процентный расчет) постоянных затрат

$$\frac{KS}{KZ_{\text{организации}}} \cdot 100 ,$$

или дифференцированных коэффициентов

$$\frac{KZ_{\text{транспортно-заготовительных затрат и расходов по хранению материалов}}}{KZ_{\text{материалов}}} \cdot 100 ;$$

$$\frac{KS_{\text{основного производства}}}{KZ_{\text{переработки}}} \cdot 100 ;$$

$$\frac{KS_{\text{административно-управленческих расходов}}}{KZ_{\text{производства}}} \cdot 100 ;$$

$$\frac{KS_{\text{реализации}}}{KZ_{\text{производства}}} \cdot 100 .$$

Главным преимуществом второго способа распределения постоянных общих затрат является то, что он позволяет принимать управленческие решения, ориентируясь на перспективную структуру производства. Практическая реализация этого способа приводит к такому распределению затрат, при котором, чем выше предполагаемая величина брутто-прибыли на изделие, тем более высокая доля постоянных затрат на него относится.

Коэффициенты для второго способа рассчитываются следующим образом:

$$K_1 = \frac{KSP}{WB} \cdot 100 ;$$

$$K_2 = \frac{KSZ + KSS}{WB - KSP} \cdot 100 ,$$

где K_1 – коэффициент постоянных затрат производственных центров ответственности (цехов);

K_2 – коэффициент постоянных затрат по управлению и реализации готовой продукции;

KSP – постоянные затраты организации, кроме затрат по управлению и реализации готовой продукции;

WB – брутто-прибыль;

KSZ – постоянные административно-управленческие расходы;

KSS – постоянные затраты, связанные с реализацией готовой продукции.

Выше показана двухступенчатая (упрощенная) процедура распределения постоянных затрат, но она может быть и многоступенчатой. Тогда из величины брутто-прибыли последовательно вычитают постоянные затраты различных подразделений организации или выполняемые ими функции.

Приведенные варианты организации учета затрат возникли относительно недавно. В отличие от традиционных, значительное внимание в них уделяется контрольным аспектам бухгалтерского учета. Они позволяют формировать информацию, необходимую для принятия действующих управленческих решений, создают возможность для выработки эффективной политики цен.

Использование зарубежного опыта учета затрат по одному из приведенных методов или их комбинирование друг с другом позволит полностью приспособить систему учета и калькулирования себестоимости выпускаемой продукции к нуждам управления не только процессом производства, но и процессом реализации продукции, значительно повысить оперативность производственного учета.

2.3. Оценка запасов

Согласно международным стандартам к *запасам* относят следующие виды *активов*:

- предназначенные для продажи в процессе деятельности организации;
- произведенные в процессе производства для продажи;
- используемые в форме сырья или материалов в производственном процессе или предоставлении услуг.

Запасы учитываются по следующим классификационным группам: товары, сырье, материалы, незавершенное производство, готовая продукция.

В соответствии с требованиями международных стандартов запасы должны оцениваться по наименьшей из величин себестоимости и возможной чистой цены продаж, под которой понимается предполагаемая продажная цена в обычных условиях сбыта, за вычетом прогнозируемых затрат на выполнение работ и на продажу.

Метод оценки товарного запаса зависит от применяемой схемы их учета. Возможно применение трех схем учета запасов с использованием стоимостных и натуральных измерителей:

1. *Индивидуальная* (попредметная), при которой осуществляется контроль за движением каждой отдельной единицы запаса.
2. *Натурально-стоимостная*, при которой осуществляется контроль за движением запасов по отдельным наименованиям в стоимостном и натуральном выражении.
3. *Стоимостная*, при которой контроль осуществляется в целом по всему объему запаса только в стоимостном выражении.

Индивидуальная организация бухгалтерского учета движения запаса позволяет получить наиболее точную их оценку, однако, данный метод является самым трудоемким.

Из двух других методов учета запасов наиболее часто используется один из следующих методов их оценки:

- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО).

Оценка запасов *методом ФИФО* основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их закупки, т. е. ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало месяца. Оценка товарного запаса определяется как произведение количества оставшегося на последнюю отчетную дату запаса на стоимость последних поставок. Использование данного метода позволяет получить оценку запасов на конец отчетного периода, наиболее адекватную сложившейся ситуации на рынке данного запаса, так как данная оценка сформировалась по цене послед-

них закупок.

Метод ЛИФО основан на противоположном допущении методу ФИФО, т. е. ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости последних (последовательно) по времени закупок. Оценка запаса определяется путем умножения остатка запаса в натуральном измерении на стоимость первых поставок с учетом остатка. Использование данного метода в условиях инфляции приводит к занижению оценки запасов на конец отчетного периода, так как оценка производится по фактической себестоимости ранних по времени закупок.

Оценка запасов *методом средней себестоимости* определяется как произведение количества запаса на конец отчетного периода на его среднюю цену. Средняя цена запаса определяется как частное от деления стоимости запаса, находящегося в собственности организации в отчетном периоде, на количество запаса, находящихся в собственности организации за тот же период.

Применение различных методов оценки запасов приводит и к различным финансовым показателям деятельности организации, поэтому выбор метода должен быть основан на тщательном анализе деятельности организации и зафиксирован в ее учетной политике.

3. УЧЕТ ЗАТРАТ И РЕЗУЛЬТАТОВ КАК СРЕДСТВО ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

3.1. Бюджет и бюджетирование в бухгалтерском учете, порядок его осуществления

Бюджет – это план организации или центра ответственности, выраженный в натуральных или денежных единицах для управления доходами, расходами и ликвидностью.

Система бюджетирования позволяет руководству предварительно оценить эффективность управленческих решений, оптимально распределить ресурсы между подразделениями организации (центрами ответственности), наметить пути развития и избежать кризисной ситуации в деятельности хозяйствующего субъекта. Его эффективность определяет эффективность работы организации.

Процесс бюджетирования условно делится на следующие этапы:

1. Определение цели, на достижение которой будет направлена разработка и реализация бюджета.
2. Выявление источников получения информации и осуществление ее сбора.
3. Определение круга пользователей бюджетом.
4. Определение структуры бюджета.
5. Сбор информации для подготовки каждого раздела бюджета.
6. Непосредственное оформление бюджета.

Составление бюджетов деятельности разных уровней управления преследует следующие *цели*:

- разработка концепции осуществления (планирование) финансово-хозяйственной деятельности на определенный период; оптимизация доходов, затрат и прибыли; координация прибыли;
- коммуникация – доведение планов до руководителей центров ответственности;
- мотивация заведующих центров ответственности на достижение поставленных целей;
- контроль и оценка эффективности работы заведующих центров ответственности путем сравнения фактических результатов деятельности с нормативными;
- выявление потребностей в денежных ресурсах и оптимизация денежных потоков;

При осуществлении бюджетирования придерживаются следующих основных *принципов*:

- гибкость – это постоянная адаптация к изменениям среды, в которой функционирует организация;
- непрерывность предполагает «скользящее» планирование;
- коммуникативность – это коммуникация и интеграция усилий всех подразделений организации (все должно быть взаимосвязано и взаимозависимо);
- итеративность предполагает творческий характер планирования и неоднократность проработки уже составленных разделов плана;
- многовариантность заключается в выработке наилучшей из альтернативных возможностей достижения поставленной цели;
- участие – это важность самого процесса планирования с точки зрения вовлечения в него всех возможных участников;
- адекватность заключается в отображении реальных проблем и самооценки в процессе планирования.

Классификацию бюджетов по объемам планирования можно представить в виде иерархической схемы (рис. 5).

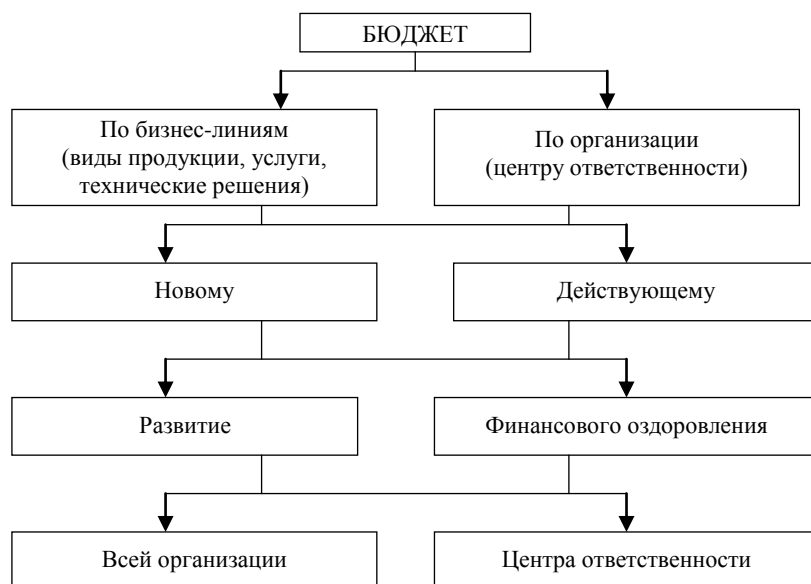


Рис. 5. Классификация бюджетов по объектам планирования

Бюджеты разрабатываются как в целом по организации (свободный бюджет), так и для его структурных подразделений или отдельных функций деятельности (частные бюджеты). По временному признаку они охватывают финансовый год с разбивкой по кварталам и месяцам на основе непрерывного планирования.

Состав и содержание генерального бюджета представлены в табл. 4.

Таблица 4. Генеральный бюджет организации

Составные части генерального бюджета	Виды бюджетов
Оперативный бюджет	Бюджет продаж (товарооборот, объем реализованной продукции)
	Бюджет запасов на конец планируемого периода
	Бюджет закупок сырья
	Бюджет себестоимости продаж
	Бюджет валового дохода
	Бюджет переменных затрат
	Бюджет постоянных затрат
	Планирование прибылей и убытков
Финансовый бюджет	Бюджет капитальных вложений
	Бюджет денежных средств
	Прогнозный бухгалтерский баланс

Оперативный бюджет отражает текущую деятельность центров ответственности и организации в целом.

Финансовый бюджет – это прогнозная информация о финансовом состоянии организации.

Оперативный бюджет начинается с *бюджета продаж*, так как от его величины зависят во многом все остальные экономические показатели организации. Данное планирование предполагает исследование рынка, определение динамики спроса, изучение стратегии конкурентов и т. д. Этот бюджет формируется как «сверху вниз» (направление исходя из емкости рынка, доли на рынке), так и «снизу вверх», принимая во внимание спрос на отдельные виды продукции и потребности в них отдельных покупателей.

Бюджеты запасов и закупок – это расчет потребности организации в материальных ресурсах и разработка мероприятий по организации их закупок в необходимых размерах.

План прибылей и убытков может быть представлен в виде табл. 5.

Таблица 5. План прибылей и убытков

Показатели	Центры ответственности (отдельный вид продукции) (Σ), %	Всего по организации (Σ), %
1. Объем продаж		
2. Себестоимость продаж		
3. Валовой доход		
4. Переменные затраты		
5. Маржинальный доход (стр. 3 – стр. 4)		
6. Постоянные затраты		
7. Оперативная прибыль (стр. 5 – стр. 6)		
8. Налог на прибыль и недвижимость		
9. Чистая прибыль (стр. 7 – стр. 8)		

При формировании бюджетов для центров ответственности необходимым условием является использование метода «нулевого баланса», который предполагает, что бюджеты должны составляться не на основе затрат за прошедший период, а на базе запланированных мероприятий.

Бюджет необходимо формировать на базе одного из альтернативных вариантов плана:

- *пессимистический* (должен преследовать минимальную цель и требовать максимального сокращения имеющихся ресурсов);

- *вероятностный* (должен ориентироваться на достижение максимальных целей при умеренном использовании ресурсов);

- *оптимистический* (должен предусмотреть достижение максимальной цели при эффективности использования всех ресурсов).

Составленные бюджеты должны отвечать следующим требованиям:

1. Быть напряженными, но достижимыми.

2. Право на существование имеет только действительный бюджет, а теневой или аварийный не допустимы.

3. Являться обобщающим планом в натуральных и денежных единицах.

4. Ответственный за исполнение бюджета должен принимать участие в его разработке.

5. Должен быть своеобразной инструкцией к записи на счетах бухгалтерского учета.

6. Должен оставаться неизменным во время бюджетного периода.

В зависимости от целей сравнения и анализа бюджеты подразделяются на статические и гибкие.

Статический бюджет рассчитывается на конкретный уровень деловой активности организации. Он отражает сам факт достигнутого результата. С его помощью сравнивают и анализируют абсолютные значения показателей, как в денежном, так и в процентном отношении.

Гибкий бюджет – это бюджет, адаптированный под различные уровни объема продаж. Он учитывает изменения затрат в зависимости от изменений объема реализации и является динамической базой сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

3.2. Организация учета затрат и результатов в финансовой и управленческой бухгалтериях

В основу организации учета производственных затрат положены следующие *принципы*:

- документирование затрат и полное их отражение на счетах учета производства;
- группировка затрат по объектам учета и местам их возникновения;
- согласованность объектов учета затрат с объектами калькулирования себестоимости продукции и показателей учета фактических затрат с планом;

- целесообразность расширения круга затрат, относящихся на объекты учета по прямому назначению;

- локализация затрат, вызываемых изготовлением определенной продукции;

- раздельное отражение затрат по действующим нормам и отклонениям от этих норм, а также систематический учет изменений норм и их влияние на издержки производства;

- осуществление оперативного контроля за издержками производства и формированием себестоимости выпущенной продукции.

В различных производствах объектом учета затрат могут быть различные калькуляционные единицы (одно изделие (заказ); 100 пар обуви или блюд; 10 кг изделия или другой весовой показатель и т. п.).

Процесс производства включает в себя органически связанные и взаимообусловленные этапы:

1. Учет затрат по объектам производства и местам возникновения расходов.

2. Калькулирование себестоимости продукции.

В управленческом учете, как и в финансовой бухгалтерии, учет затрат на производство и результатов разделяется на следующие учетные процессы:

- учет процесса снабжения;
- учет процесса производства;
- учет процесса реализации.

3.3. Особенности управленческого подхода к взаимосвязи затрат, доходов и прибыли с объемом производства

Понимание поведения затрат – это ключ к принятию управленческих решений в организации. Специалисты, которые понимают, как ведут себя затраты, способны лучше прогнозировать изменения затрат в различных производственных областях.

Чтобы определить зависимость «затраты – объем», т. е. определить составляющую постоянных и переменных затрат на единицу продукции, можно использовать следующие методы:

- метод, основанный на записях в бухгалтерских регистрах;
- визуальный метод;
- метод высшей и низшей точек, или метод «мини–макси»;
- метод наименьших квадратов.

Сущность *метода, основанного на записях в бухгалтерских регистрах*, заключается в том, что анализируются бухгалтерские проводки по регистрам. При этом каждая из сумм, относящаяся на счета затрат, классифицируется как постоянные, переменные или смешанные издержки. После этого определяется их общая сумма путем анализа нарядов на выполнение работ, счетов поставщиков, табелей учета рабочего времени и т. д. Этот метод трудоемкий, применяется редко, может быть использован для отнесения затрат к различным типам.

Визуальный метод используется в том случае, когда затраты являются смешанными или когда нет ясности по поводу их поведения. Полезными в этом случае могут быть наблюдения, позволяющие определить зависимость затрат и объема. Здесь на основе прямого наблюдения строится приблизительный график поведения смешанных (неясных) затрат и объема.

Метод высшей и низшей точек, или метод «мини–макси» основан на наблюдении за величиной затрат при максимальных и минимальных объемах производственной деятельности. Переменные затраты на единицу продукции здесь определяются следующим образом:

$$\frac{\text{Разность затрат в высшей и низшей точках производства}}{\text{Разность объемов производства в высшей и низшей точках}}$$

Затем определяют постоянные затраты вычитанием переменных затрат при соответствующем объеме из общей суммы затрат.

Потом составляют следующую формулу затрат:

$$Z = P_2 + P_1 \cdot V,$$

где Z – затраты;

P_2 – постоянные затраты;

P_1 – переменные затраты на единицу продукции;

V – объем производства.

Этот метод дает наиболее точные сведения только в области релевантности и может не давать нужных результатов вне ее.

При использовании *метода наименьших квадратов* прямая зависимости между рассматриваемыми показателями строится так, чтобы сумма квадратов отклонений расстояний от всех точек до теоретической линии регрессии была бы минимальной. Для установления зависимости между затратами и объемом производства, а также суммы издержек используются методы математической статистики (например, метод наименьших квадратов). Здесь используется функция прямой зависимости, отражающая связь между зависимой и независимой переменными, называемая *уравнением регрессии*. Это уравнение имеет следующий вид:

$$y = a + bx,$$

где y – зависимая переменная (общая сумма затрат, смешанные затраты);

a – общая сумма постоянных затрат;

b – переменные затраты;

x – объем производства.

Суть рассматриваемого метода заключается в том, что сумма квадратов фактических отклонений функции y от значений, найденных по уравнению регрессии, должны быть наименьшими:

$$\Sigma (Y_i - Y_{ij}) \rightarrow \min,$$

где Y_i – фактическое значение;

Y_{ij} – расчетные значения, вычисляемые по заданной формуле.

Это условие приводит к системе нормальных уравнений, решение которых позволяет определить параметры уравнения регрессии:

$$\sum xy = a \sum x + b \sum x^2$$

$$\sum y = na + b \sum x,$$

где n – количество наблюдений.

Анализ соотношения «затраты – объем – прибыль» (Cost – Volume – Profit), или «CVP-анализ» помогает менеджерам в следующих случаях:

- понять взаимоотношение между ценой изделия, прямыми затратами на единицу продукции, объемом постоянных затрат, смешанными затратами;
- проследить взаимосвязь между затратами, объемом производства и прибылью.

Таким образом, анализ соотношения «затраты – объем – прибыль» является ключевым фактором в процессе принятия управленческих решений, которые касаются вопросов ассортимента выпускаемой продукции, объема производства, типа маркетинговой стратегии и т. п.

Метод «CVP-анализ» основан прежде всего на определении маржинальной прибыли (разности между выручкой от реализации и переменными затратами, т. е. это сумма, достаточная для покрытия постоянных затрат и затем получения прибыли).

Выручка от реализации, переменные и постоянные затраты, а также маржинальная прибыль могут быть выражены в процентах.

Отношение маржинальной прибыли к сумме выручки от реализации называется *нормой маржинальной прибыли*, которая рассчитывается следующим образом:

$$\frac{\text{Маржинальная прибыль}}{\text{Выручка от реализации}} \cdot 100.$$

Эта норма показывает, какое влияние на маржинальную прибыль оказывает изменение суммы выручки от реализации.

Зная норму маржинальной прибыли, можно определить ожидаемую прибыль при увеличении объемов производства или продаж.

Очевидно, что добиться увеличения прибыли можно, увеличив маржинальную прибыль. Достичь этого возможно разными способами:

- снизить цену продаж и соответственно увеличить объем реализации;
- увеличить постоянные затраты и увеличить объем продаж;
- пропорционально изменять переменные, постоянные затраты и объем выпуска продукции.

«CVP-анализ» иногда называют анализом *критической точки (мертвой точки, точки безубыточности или точки равновесия)*. Под ней понимают затраты, равные выручке от реализации всей продукции, т. е. это тот объем продаж, при котором организация не имеет ни прибыли, ни убытка. Для ее вычисления используются три метода:

1. *Метод уравнений*. Он основан на том, что любой финансовый результат может быть представлен в виде следующих формул:

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

или

$$\begin{aligned} & \text{Прибыль в расчете на единицу продукции} = \\ & = \text{Цена за единицу} \cdot \text{Количество единиц} - \text{Переменные затраты} \times \\ & \times \text{Количество единиц} - \text{Постоянные затраты}. \end{aligned}$$

Еще финансовый результат может быть представлен в виде уравнения

$$ax = bx + c + 0, \text{ отсюда}$$

$$ax - bx = c,$$

где a – цена единицы продукции;

b – переменные затраты;

c – общая сумма постоянных затрат;

0 – (ноль) прибыль;

x – точка безубыточности единицы продукции.

2. *Метод маржинальной прибыли* является разновидностью метода уравнений.

Как отмечалось выше, маржинальная прибыль равна выручке минус переменные затраты. Поэтому маржинальная прибыль на единицу продукции равна цене минус удельные переменные затраты (т. е. расходы на единицу продукции).

Суть этого метода вытекает из концепции маржинальной прибыли, т. е. позволяет определить сколько единиц продукции должно быть продано, чтобы покрыть все постоянные затраты. При этом используется следующая формула:

$$\text{Точка безубыточности} = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Удельная маржинальная прибыль}}.$$

Если известна норма маржинальной прибыли, то точка безубыточности рассчитывается следующим образом:

$$\text{Точка безубыточности} = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Норма маржинальной прибыли}}.$$

3. *Графический метод* дает наглядное представление о точке безубыточности (ВЕР). Ее нахождение сводится к построению комплексного графика «затраты – объем – прибыль».

Последовательность построения графика (рис. 6) сводится к следующему:

- Наносим на график линию постоянных затрат, для чего проводим прямую, параллельную оси абсцисс.

- Выбираем какую-либо точку на оси абсцисс, т. е. какую-либо величину объема. Рассчитываем для этой точки величину общих затрат (постоянных и переменных) по формуле

$$y = a + bx.$$

Строим прямую на графике, отвечающую этому значению.

- Вновь выбираем любую точку на оси абсцисс и для нее находим сумму выручки от реализации. Строим прямую, отвечающую этому значению.

- Находим точку безубыточности на графике. Это пересечение прямых «полные затраты» и «выручка».

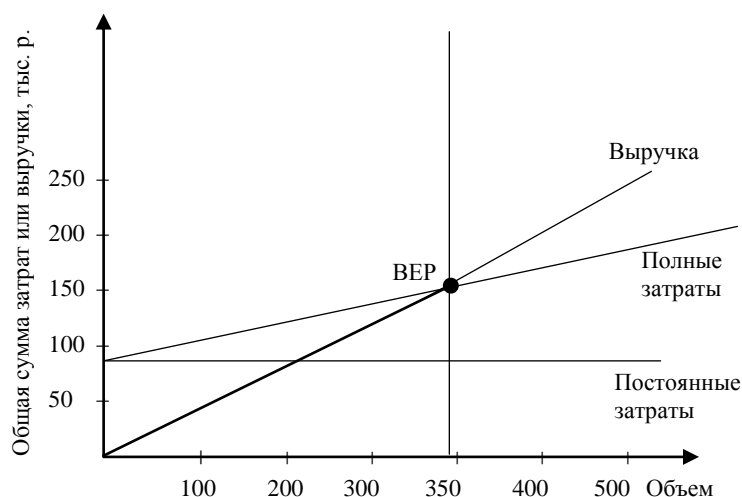


Рис. 6. График точки безубыточности (ВЕР)

Можно построить другой график, на котором сразу видно, как изменяется прибыль с изменением объема производства. Он называется графиком маржинальной прибыли (рис. 7) и строится следующим образом:

- По оси ординат откладывается значение постоянных затрат при условии, что объем производства равен нулю. Эта точка будет находиться в зоне убытка.

- Рассчитываем ожидаемую сумму прибыли при заданном значении объема производства (он должен быть больше объема в точке безубыточности).

- Находим соответствующую точку на графике, соединяем ее с точкой, обозначающей сумму постоянных затрат. График прибыли пересекает нулевую отметку при объеме, равном объему точки безубыточности. Расстояние по вертикали между этими прямыми показывает ожидаемый убыток или ожидаемую прибыль при различных объемах продаж.

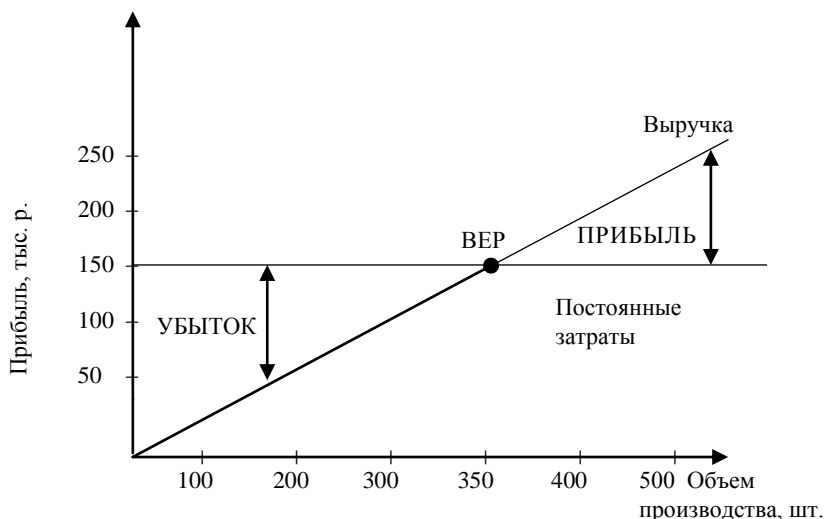


Рис. 7. График маржинальной прибыли

3.4. Условные ограничения, применяемые при анализе безубыточности и их использование при формировании ценовой политики

При подготовке или использовании информации о безубыточности деятельности организации необходимо знать условные ограничения, применяемые при ее анализе. К ним относятся следующие:

- Все другие переменные остаются постоянными, т. е. все переменные, кроме той, которая анализируется, остаются неизменными.

- Единственное изделие или постоянная номенклатура реализуемых изделий, т. е. предполагается, что реализуется единственное изделие или реализация нескольких изделий будет происходить в соответствии с заранее определенной номенклатурой. В последнем случае реализация может быть показана в анализе безубыточности путем принятия средних доходов и средних переменных издержек для данной номенклатуры изделий.

- Прибыль, рассчитываемая по переменным издержкам. Здесь предполагается, что постоянные затраты учитываются как расходы этого периода. Если прибыль рассчитывают из полного распределения издержек, то необходимо внести допущение: объем производства равен объему реализации. Иначе уровни запасов изменяются и постоянные накладные расходы этого периода будут отличаться от фактических.

- Совокупные издержки и совокупный доход являются линейными функциями объема производства. Предполагается, что переменные затраты на единицу продукции и цена реализации постоянны.

- Анализируется только приемлемый диапазон объемов производства.

- Затраты на производство можно точно разделить на постоянные и переменные издержки производства.

Связь анализа безубыточности и ценовой политики заключается в выборе одного из нижеприведенных вопросов:

1. На сколько нужно увеличить количество продаж, чтобы при более низкой цене получить больший размер прибыли?

2. Каким количеством продаваемой продукции можно пожертвовать, чтобы при более высокой цене получить большую прибыль, чем раньше?

3.5. Анализ порога рентабельности и установление оптимальной технологии производства

Анализ порога рентабельности, основанный на использовании данных о точке безубыточности, позволяет ответить на следующие вопросы:

1. При каком объеме производства организация работает безубыточно?

2. Сколько продукции должно быть выпущено для получения заданного объема прибыли?

3. Какая прибыль будет получена в результате сокращения переменных издержек производства на определенный процент за счет экономии или уменьшения их отдельных статей, а также постоянных расходов при сохранении объемов производства?

4. Какую цену реализации продукции следует установить для получения прибыли, достигнутой в предыдущем периоде и достаточной для нормального развития организации?

5. Какой дополнительный размер выручки необходим для покрытия добавочных постоянных издержек производства в связи с предполагаемым расширением деятельности организации?

Ответ на первый из поставленных вопросов можно получить, используя следующую формулу:

$$P = T \cdot x - (a + vx), \quad (1)$$

где P – прибыль;

T – цена единицы продукции;

x – количество продукции;

a – совокупные постоянные издержки;

v – переменные издержки на единицу продукции.

Согласно формуле (1) точка безубыточности будет на уровне количества продукции x , на котором соблюдается следующее равенство:

$$a + vx = T \cdot x - P, \quad (2)$$

где $P = 0$.

Исходя из формулы (2) порог рентабельности можно представить в виде следующей формулы:

$$Y_{\text{порог рентабельности}} = I_{\text{постоянные}} : (T - I_{\text{переменные}}).$$

Для определения порога рентабельности можно также использовать альтернативный метод, называемый *методом маржинального дохода (валовой прибыли)*:

$$\text{Порог рентабельности} = \frac{\text{Постоянные издержки производства}}{\text{Маржинальный доход единицы продукции}}.$$

Для ответа на второй вопрос используется формула (1). Если прибегнуть к методу маржинального дохода, то заданный объем производства будет рассчитываться следующим образом:

$$\text{Заданный объем производства} = \frac{\text{Постоянные издержки} + \text{плановая желаемая прибыль}}{\text{Маржинальный доход единицы продукции}}. \quad (3)$$

При ответе на третий и четвертый вопросы также используется формула (1) и формула маржинальной прибыли, которая выводится из формулы (3).

Ответ на пятый вопрос вытекает из следующей формулы:

$$\text{Соотношение прибыли и объема реализации} = \frac{\text{Маржинальная прибыль} \cdot 100}{\text{Доход от реализации}}.$$

Здесь же необходимо вычислить разность между фактическим и равновесными объемами производства, которую называют *показателем безопасности, или кромкой безопасности*. Он показывает, на сколько может сократиться объем реализации, прежде чем компания понесет убытки. Для расчета этого показателя используется следующая формула:

$$\text{Кромка безопасности} = \frac{\text{Объем безубыточной выручки} - \text{объем ожидаемой реализации}}{\text{Объем ожидаемой реализации}}.$$

Показатель «кромка безопасности» служит мерой операционного риска.

При подготовке и использовании информации о безубыточности необходимо знание допущений, на основе которых эта информация подготовлена. Если эти допущения не учитываются, то можно сделать серьезные ошибки и неправильные выводы при анализе.

Условные ограничения, применяемые при анализе безубыточности, рассмотрены в подтеме 3.4.

3.6. Определение затрат и прибыли для принятия управленческих решений

При определении затрат и прибыли для принятия управленческих решений необходимо следующее:

- Учитывать только релевантные издержки производства и доходы, которые представляют собой будущий прирост денежной наличности, величина которой зависит от рассматриваемых альтернатив.

- Учесть количественные и качественные факторы (производить или закупать комплектующие, доверие заказчиков и т. п.).
- Принять решение о специальной цене реализации товара (продать товар по цене ниже себестоимости, но выше проростных затрат, т. е. увеличить краткосрочные прибыли).
- Принять решение о расформировании сегмента. Но здесь нужно учитывать, что всякий раз, когда сегмент организации может обеспечить валовую прибыль для покрытия общих и неизбежных постоянных расходов, его не следует закрывать или отказываться от него при условии, что оборудование не имеет альтернативного применения с большей прибылью и что принимаемые решения не наносят ущерб реализации в других сегментах.
- Принять решение с учетом ограничивающего фактора (полной загрузки мощностей). Например, если увеличение объема производства ограничивается производительностью оборудования, то следует производить изделие, которое изготавливается за меньшее количество времени.
- Принять решение о собственном производстве или закупке комплектующих.

4. ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ И ИНТЕНСИВНОСТИ ХОЗЯЙСТВА

4.1. Учет и контроль за использованием материальных ресурсов организации и их доходности

Любая промышленная компания располагает тремя видами материальных запасов:

- сырье и материалы, необходимые для производства;
- запасы в незавершенном производстве;
- запасы готовой продукции, возникающие в результате превышения объема производства и недостаточной скорости отгрузки или реализации продукции.

Главная задача управления запасами и объемом производства заключается в поддержке оптимального уровня капиталовложений в товарно-материальные запасы. Если они значительно меньше оптимального уровня, то повышаются затраты на выполнение заказа. А если они чрезмерны, то возрастают затраты на хранение.

К наиболее важным для управления ресурсами текущим издержкам или затратам на хранение относят следующие:

1. *Процент за кредит.* Если средства инвестированы на уплату процентов, то потери от использования возможности вложения капитала равны потерянному банковским процентам. В других случаях инвестиционный капитал может давать доход. Величина вероятного дохода, который не получен, и есть издержки.оборотный капитал, замороженный в запасах, не может быть использован для прибыльных вложений и сократит уровень доходности.

2. *Хранение и погрузочно-разгрузочные работы.* Увеличение товарно-материальных запасов приводит к увеличению расходов на складские помещения, их аренду, отопление, освещение. Увеличение готовых запасов связано с увеличением страхования и содержанием складских помещений.

3. *Стоимость выполненного заказа (издержки на оформление заказа, транспортировку, расходы на наладку оборудования для выполнения заказа и т. д.).* Здесь предполагается иногда заказывать большую партию комплектующих (в счет будущих заказов), так как издержки на отгрузку в расчете на единицу продукции будут ниже. Еще поставщик, возможно, предоставит скидку на количество, что также сократит расходы на покупку.

При нехватке же материалов увеличиваются расходы на оплату неиспользуемой рабочей силы и содержание простаивающего оборудования.

Рассмотренные выше затраты имеют тенденции компенсировать друг друга.

Основным моментом политики снабжения является *расчет оптимального объема затрат или партии.* Его называют «экономический размер заказа» (ЭРЗ).

Правильный расчет экономического размера заказа позволяет достичь минимума затрат, связанных с содержанием запаса, и ответить на два вопроса:

1. Сколько стоит заказ или изготовление?
2. Когда необходимо оформить заказ и получить его?

Оптимальная партия заказа запасов определяется по формуле

$$E = \frac{2AP}{3}$$

где E – размер заказа;

A – годовое количество заказов;

P – затраты на заказ;

3 – текущие издержки.

Чтобы рассчитать необходимое число заказов запасов, которые необходимо осуществить за год, используется следующая формула:

$$n = \frac{A}{E},$$

где n – число заказов.

Использование метода ЭРЗ при управлении запасами предполагает расчет интервала между двумя заказами. Для этого используют формулу

$$t = \frac{\text{Количество рабочих дней в году}}{n},$$

где t – интервал времени.

При формировании оптимальной партии запасов важную роль играют общие затраты. Они рассчитываются следующим образом:

$$C = \frac{A \cdot P}{E} + \frac{E \cdot Z}{2},$$

где C – общие затраты.

В практике западных фирм метод ЭРЗ используется для наиболее значимых материалов. Чтобы его определить, применяется так называемый «анализ ABC». Его суть заключается в том, что в зависимости от денежных затрат материальные запасы подразделяются на три класса. Для этого составляется список стоимости материалов. Затем, те пункты, по которым совокупные издержки составляют 80% от общей стоимости всех запасов, располагаются под буквой А, по которым совокупные издержки 15% – под В, 5% – под С.

Для материалов группы А тщательно определяются размеры и моменты заказов и пересматриваются при размещении определенного заказа. Для запасов пункта В определяются экономичные размеры заказов и момент повторного заказа. Переменные величины пересматриваются раз в квартал или полугодие. Для материалов, перечисленных в пункте С, никаких формальных расчетов не делается. Размер повторного заказа по ним обычно рассчитывается так, чтобы поставки осуществлялись один-два раза в год, а проверка наличных запасов проводится один раз в год.

Существуют и другие методы планирования товарно-материальных затрат, основанные на методах ABC и ЭРЗ. К ним относятся следующие:

- *Планирование материальных потребностей (ПМП)*. Этот метод связывает графики закупки и производства, образуя непосредственную систему формирования себестоимости продукции. ПМП – математическая модель производственного процесса на основе компьютера. Она конкретизирует потребность в основных и второстепенных материалах.

- *Философия «точно – вовремя» (ТВ)*, суть которой заключается в сокращении периода пребывания товарно-материальных ценностей в качестве запасов до минимума. Он основан на методах ABC, ЭРЗ, ПМП.

4.2. Принятие управленческих решений по долгосрочному инвестированию в материальные ресурсы

Под *инвестициями* понимают ресурсы, вкладываемые в объекты предпринимательской или иной деятельности для получения прибыли или социального эффекта.

Необходимость инвестиций может быть обусловлена следующими причинами:

- увеличением объемов и массивов деятельности;
- освоением новых видов деятельности;
- обновлением материально-технической базы.

Решения по инвестициям являются наиболее сложными и ответственными, так как связаны со следующим:

- с множеством альтернативных вариантов инвестиционных проектов;
- с разными видами и стоимостью инвестиционных проектов;
- с ограниченностью ресурсов;
- с огромными рисками; необходимостью получения быстрого положительного эффекта от них, хотя инвестируемые затраты могут принести доход чаще всего в будущем и т. п.

Для принятия правильных инвестиционных решений необходимо оценить, прежде всего, экономическую привлекательность предлагаемых проектов, постараться получить наиболее точный прогноз о процессе, в который вовлекается, как правило, довольно значительная доля свободных денежных средств. Если источник инвестиций – заемные средства, то организации необходим детальный расчет их окупаемости для убеждения инвестора в целесообразности подобных вложений.

Таким образом, *инвестиционная деятельность* – это процесс обоснования и реализации наиболее эффективных форм вложения капитала в расширение экономического потенциала организации.

Так как инвестиции могут быть достаточно разнообразными, выделяют их следующие виды:

1. *Реальные (капиталообразующие)*. Долгосрочное вложение средств, связанное с приобретением реальных активов. Это вложения в конкретную сферу и вид деятельности, приносящие приращение реального капитала (увеличение основных производственных фондов, товарно-материальных ценностей).

2. *Номинальные (портфельные)*. Вложение средств в ценные бумаги, участие в капитале других организаций, выдача ссуд за счет собственных средств. Они не дают приращения реального вещественного капитала, но способны приносить прибыль, в том числе спекулятивную, за счет изменения курса ценных бумаг во времени или различии курсов в разных местах их купли и продажи.

3. *Интеллектуальные*. Вложение средств в подготовку, переподготовку и повышение квалификации кадров, рекламу, в исследования и разработки, социальные мероприятия.

Принятию решений о виде инвестирования помогает вычисление и сравнение доходов по инвестициям в программу капитальных вложений с равными по риску инвестициями в ценные бумаги. Его осуществляют при помощи *анализа будущих поступлений наличными*, приведенных в оценке на настоящий момент. Он осуществляется при помощи анализа сложных процентов с использованием следующей формулы:

$$FV_n = V_0 \cdot (1 + K)^n,$$

где – FV_n – будущая стоимость инвестиции через n лет;

V_0 – сумма первоначального помещенного капитала;

K – норма прибыли на вложенный капитал;

n – число лет, на которые вложены деньги.

В зависимости от срока вложения денег выделяют краткосрочное (до одного года) и долгосрочное (более одного года) инвестирование.

Вложение капитала в краткосрочное дело происходит, как правило, посредством привязки вкладываемых средств к определенному создаваемому, модернизируемому, расширяемому объекту или группе объектов (процессов), необходимых для достижения поставленных целей, решению возникших проблем. Вложения, имеющие четкую адресную направленность (ориентацию), называются *вложениями в проект*.

Вложения в проект представляют собой следующее:

- замысел, идею, образ объекта в виде его описания, расчетов, схем, изображений, раскрывающих сущность замысла и иллюстрирующих возможности его практической деятельности;
- программу действий, мер по практическому осуществлению конкретного социально-экономического замысла.

Инвестиционный проект имеет определенные *признаки*:

- необходимость крупных вложений;
- наличие временного лага между вложениями и получением отдачи от них.

Процесс создания и воплощения в жизнь инвестиционного проекта проходит следующие *стадии*:

1. *Разработка* – создание модели и образа действий по достижению целей проекта, осуществление расчетов, выбор вариантов, обоснование проектных решений, т. е. подготовка развернутого технико-экономического обоснования и бизнес-плана проекта.

2. *Реализация* – практическое его осуществление, превращение проектного образа в конкретную экономическую деятельность, достижение заложенных в проекте целей.

Полный инвестиционный цикл имеет следующие *фазы*:

• *Прединвестиционная фаза* предшествует вложению основных инвестиций в проект. Поэтому в ней проводятся исследования и разработки в обоснование проекта, готовится проектная документация.

• *Инвестиционная фаза* сводится к превращению интенсивно выделяемых поглощаемых денежных инвестиций в реальные факторы производственной и коммерческой деятельности, предусмотренные проектом. Здесь возводятся здания и сооружения, приобретается и монтируется оборудование, создается инфраструктура, начинается опытная, а затем массовая реализация продукции. Эта фаза является самой затратной, поглощающей основной объем инвестиций. Однако, начиная со времени продажи первой партии продукции, приносящей прибыль, проект становится еще и доходным.

• *Эксплуатационная фаза* соответствует времени и режиму использования созданного согласно проекту объекта. Объем инвестиционных затрат значительно уменьшается, а объем проектного дохода увеличивается, так как он постепенно выходит на проектную мощность. Это позволяет значительно увеличить объем продаж при снижающихся издержках организации. Но на третьей фазе все еще необходимы инвестиции, хотя и в снижающемся объеме, для поддержания функционирования организации и амортизации оборудования. Здесь некоторое время общая сумма расхода становится равной стоимости вложенного в проект капитала и достигается точка окупаемости проекта.

В ходе разработки и в процессе осуществления проекта на всех его фазах необходима финансовая оценка проекта с точки зрения проверки его состоятельности и сбалансированности. Для этого проводится анализ ликвидности проекта или платежеспособности.

4.3. Метод оценки капиталовложений по дисконтированной стоимости

Дисконтирование – процесс выражения наличных средств, которые должны быть получены в будущем.

Дисконтированная стоимость – это получаемая в результате дисконтирования величина.

Дисконтирование является процессом, обратным вычислению сложных процентов, рассмотренных в подтеме 4.2. Поэтому формула сложных процентов может быть преобразована в формулу дисконтной (приведенной) стоимости

$$V_0 \text{ (приведенная стоимость)} = \frac{FV_n}{(1+K)^n}.$$

Так как сумма (1 тыс. долл. США), полученная сегодня, не равна этой же сумме (1 тыс. долл. США), полученной в будущем (с учетом процентов от вложения), необходимо определить стоимость денег с учетом доходов будущих периодов.

Используя методику приведения будущих поступлений наличными к их оценке в настоящее время и вычисляя приведенную стоимость, можно сравнивать прибыль от программы капитальных вложений с альтернативным (равным по риску) вложением денег в ценные бумаги.

Наиболее просто определить, даст ли программа капиталовложений больше, чем альтернативное вложение денег в ценные бумаги, рассчитав *чистую приведенную стоимость (ЧПС)*:

$$\text{ЧПС} = C_n - I_z,$$

где C_n – приведенная стоимость чистых поступлений денежной наличности;

I_z – первоначальные инвестиционные затраты по программе капиталовложений.

Если норма прибыли по программе капиталовложения больше, чем прибыль от эквивалентного по риску вложения денег в обращающиеся на рынке ценные бумаги, то чистая приведенная стоимость будет положительной, если же наоборот, то – отрицательной.

Положительная чистая приведенная стоимость свидетельствует о том, что следует согласиться на капиталовложения в программу, а отрицательная ЧПС подтверждает необходимость отказаться от программы. Если чистая приведенная стоимость равна 0, то организации безразлично, принять программу капиталовложений или ее отвергнуть.

Также чистую приведенную стоимость можно представить в виде следующей формулы:

$$\text{ЧПС} = \frac{FV_1}{1+K} + \frac{FV_2}{(1+K)^2} + \frac{FV_3}{(1+K)^3} + \dots + \frac{FV_n}{(1+K)^n} - Y_0, \quad (4)$$

где Y_0 – инвестиционные затраты;

FV – будущая стоимость, полученная в годы от 1 до n ;

R – прибыль, которую можно получить на эквивалентные по риску ценные бумаги на финансовом рынке.

Чистая приведенная стоимость может быть рассчитана с использованием величин приведенной стоимости, которые официально публикуются (за рубежом). Для использования таблицы необходимо просто отыскать коэффициент дисконтирования по каждому году движения денежной наличности и соответствующую ставку процента. Положительная ЧПС инвестиций, рассчитанная последним способом, свидетельствует об увеличении рыночной стоимости средств держателей акций, которое должно произойти, когда на фондовой бирже станет известно о принятии данного проекта. Для владельцев обыкновенных акций он показывает также потенциальное увеличение текущего потребления, которое становится возможным благодаря проекту после того, как любые использованные средства возвращаются с прибылью.

Когда годовые потоки денежной наличности постоянны, расчет ЧПС упрощается до формулы

$$\text{ЧПС} = D \cdot Kd - C_i,$$

где D – ежегодные поступления денежной наличности;

Kd – коэффициент дисконтирования из публикуемой таблицы коэффициентов, одинаковый для всех лет;

$D \cdot Kd$ – приведенная стоимость;

C_i – стоимость инвестиции.

4.4. Анализ периода окупаемости и коэффициента окупаемости для принятия управленческих решений о капиталовложениях

Одним из методов принятия управленческого решения о капитальных вложениях является *расчет*

внутреннего коэффициента окупаемости, который представляет собой точную ставку процента, полученного от инвестиций в течение их срока. Его иногда называют *дисконтированной нормой прибыли*.

Внутренний коэффициент окупаемости – это ставка процента, которую используют для дисконтирования всех потоков денежной наличности в результате капиталовложения для того, чтобы приравнять приведенную стоимость денежных поступлений к приведенной стоимости денежных расходов. Иначе, эта ставка дисконта, при которой чистая приведенная стоимость капиталовложений равна нулю.

Этот коэффициент окупаемости может быть выражен через максимальный размер капитала, который может быть использован для финансирования проекта без ущерба для владельцев акций. *Внутренний коэффициент окупаемости* может быть определен следующим образом:

- формулой (4);
- методом проб и ошибок, сущность которого заключается в использовании различных значений коэффициентов дисконтирования, пока ЧПС не станет равной нулю;
- методом интерполяции, который предполагает, что если внутренний коэффициент окупаемости больше вмененных издержек на капитал, то инвестиция является прибыльной и даст положительную приведенную стоимость.

При использовании метода интерполяции учитывают следующее равенство:

$$Ko = A + \frac{C}{C - D} \cdot (B - A),$$

где Ko – внутренний коэффициент окупаемости;

A – ставка дисконта при отрицательной ЧПС;

B – учетный процент при положительной ЧПС;

C – ЧПС поступлений денежной наличности при ставке дисконта при отрицательной ЧПС;

D – ЧПС поступлений денежной наличности при ставке дисконта, которая используется при положительной ЧПС.

Проще определить внутренний коэффициент окупаемости, если размер потоков денежной наличности постоянен каждый год. Тогда внутренний коэффициент окупаемости будет находиться в точке, которая определяется следующим образом:

$$Ed \cdot Kd - Ci = 0, \quad (5)$$

где Ed – ежегодный поток денежной наличности;

Kd – коэффициент дисконтирования для числа лет, за которое получена денежная наличность;

Ci – стоимость инвестиций.

Из равенства (5) можно вывести следующую формулу коэффициента дисконтирования:

$$Kd = \frac{Ci}{Ed}.$$

Принимая решение о капиталовложениях, необходимо анализировать релевантные потоки денежной наличности. Они должны включать природное движение денежной наличности в будущем. При этом амортизация не включается в движение денежной наличности при ее оценке. Это происходит потому, что затраты капитала на амортизацию будут учитываться как расход денежной наличности в начале реализации проекта капитального вложения.

Рассмотренные методы принимают во внимание стоимость денег с учетом будущего дохода. Но на практике часто используются методы, игнорирующие стоимость денег с учетом будущего дохода:

- расчета периода окупаемости;
- учетного коэффициента окупаемости капиталовложений.

Период окупаемости – это метод оценки капиталовложений. Он показывает время, необходимое для поступления наличности от вложенного капитала в размерах, позволяющих возместить первоначальные денежные расходы, необходимые при вложении капитала. Для этого используется следующая формула:

$$Po = \frac{ПДР}{ОЕД},$$

где Po – период окупаемости;

$ПДР$ – совокупные первоначальные денежные расходы;

$ОЕД$ – сумма ожидаемых ежегодных денежных поступлений (если они постоянны).

Этот метод имеет два недостатка:

- здесь не учитывается движение денежной наличности, получаемой после срока окупаемости;
- разница от времени поступления доходов до срока окупаемости не реагирует на то, что будущие поступления денежной наличности нельзя обоснованно сравнивать с первоначальными затратами до тех

пор, пока будущие поступления не будут дисконтированы для вычисления их приведенной стоимости.

Метод *учетного коэффициента* окупаемости базируется на следующей формуле:

$$K_y = \frac{\Pi}{Z_u},$$

где K_y – учетный коэффициент окупаемости;

Π – средняя ежегодная прибыль проекта;

Z_u – средние инвестиционные затраты.

При использовании метода *учетного коэффициента* среднегодовая (чистая) прибыль (Π) рассчитывается по формуле

$$\Pi = \frac{Dn - Pn}{C_k},$$

где Pn – приростные расходы;

C_k – оцененный срок капиталовложений.

В приростные доходы включают или чистую стоимость инвестиций, или совокупные амортизационные отчисления (эти величины идентичны). Здесь величина инвестиций зависит от метода начисления амортизации.

Преимуществом *учетного коэффициента окупаемости* над расчетом периода окупаемости является то, что он позволяет сравнить сроки полезной жизни активов.

Недостаток *учетного коэффициента окупаемости* заключается в том, что игнорируется стоимость денег с учетом дохода будущего периода.

5. ВНУТРЕННЯЯ ОТЧЕТНОСТЬ И СТРАТЕГИЧЕСКОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ

5.1. Сущность внутрифирменной (сегментарной) отчетности

В системе управления деятельностью организации сегментарная (внутренняя) отчетность подразделений является важнейшим инструментом контроля, представляя собой синтезированную и обобщенную информацию.

Сегментарная (внутренняя) отчетность – это система взаимосвязанных экономических показателей, характеризующая результаты деятельности сегментов (подразделений) за определенный промежуток времени (час, сутки, декаду, месяц, квартал, год). Различие функций, выполняемых отдельными подразделениями организации, определяет состав и содержание информации, включенной во внутризаводскую отчетность.

Сегментарная отчетность имеет определенные отличительные особенности от финансовой бухгалтерской отчетности, обусловленные различиями управленческого и финансового учета.

В зависимости от целей управления отчетность подразделяется на три типа:

- информационную;
- об экономических результатах;
- результативную о персональной деятельности.

Третий тип отчетности имеет наибольшее значение в управленческом учете. Однако только совокупность трех видов отчетности представляет информационную систему организации.

Информационная отчетность чаще всего составляется по запросу и используется для информирования руководства о происходящих событиях.

Отчетность об экономических результатах предназначена для оценки деятельности хозяйственных подразделений (цехов, участков, бригад). Она является основанием для принятия краткосрочных управленческих решений и обеспечения коммуникационных связей между цехами и отделами.

Результативная отчетность о персональной деятельности направлена на обеспечение информацией трех видов:

- о фактических результатах;
- о планируемых (смета, стандарт) показателях;
- о причинах различий между фактическими и ожидаемыми результатами.

Основной акцент перечня показателей сконцентрирован на персональной ответственности. При этом перечень показателей не должен быть громоздким, а концентрировать внимание руководства необходимо на небольшом количестве статей, по которым фактические показатели существенно отличаются от установленных. Такой отчетности способствует организация управленческого учета по центрам ответственности.

Действенность системы контроля реализуется при решении следующих проблем:

1. Четкое определение целей организации, исходя из которых строится комплекс обобщающих по-

казателей оценки ее деятельности в целом и по структурным подразделениям.

2. Нацеливание управления на решение краткосрочных и долгосрочных планов.

3. Оптимальный выбор центров возникновения затрат, ответственности и рентабельности, позволяющий устранить до некоторой степени негативное влияние системы контроля на моральное состояние работников подразделений. Планы и отчеты не должны приводить к конфликтам между управленцами смежных подразделений, между работниками бухгалтерии и менеджерами.

4. Классификация затрат на регулируемые и нерегулируемые для каждого конкретного подразделения. Снижение затрат, зависящих от деятельности лиц, которые отвечают за центры, положительно сказывается на желании управляющих воздействовать на уровень затрат. В противном случае планы и отчеты вместо координации действий управленцев могут привести к дезорганизации хозяйственной деятельности.

5. Система выявления отклонений должна способствовать раскрытию ошибок в учете, ценообразовании и т. п. Иначе утратится доверие к учету в целом, отчетности об исполнении смет в частности, и, в конечном счете, приведет к уклонению от ответственности лиц, занятых управленческой деятельностью.

Рассмотрение проблемы требует непосредственного участия управленцев и всего трудового коллектива в разработке системы оценочных показателей, содержания отчетности. Это создаст условия для понимания принимаемых решений и путей их реализации, координации действий лиц по осуществлению поставленных целей, предотвращения негативного воздействия системы контроля на мотивацию лиц, участвующих в производственном процессе.

5.2. Построение отчетности по центрам затрат

Рассматривая эволюцию системы контроля в рамках внутрифирменного управления, можно выделить три основные стадии ее развития:

1. *Административный контроль* – персональное наблюдение менеджера организации за ходом производственного процесса и деятельностью подразделений.

2. *Бухгалтерский (ретроспективный) контроль* – регистрация имевших место фактов по принципу двойной записи и последующее корректирующее воздействие на объекты управления.

3. *Сметный (бюджетный, перспективный) контроль* – использование смет (бюджетов) для планирования и контроля за затратами.

Смета является главным инструментом управленческого учета, позволяющим контролировать деятельность центра затрат. Это формализованный письменный регистр, содержащий плановые стоимостные (иногда говорят, финансовые) показатели. В отличие от смет, планы (как более общее понятие) могут включать в себя информацию, непосредственно не выражаемую в денежных единицах, например, стратегические планы высшего управления относительно стремления завоевать или удержать долю рынка, повысить качество продукции, освоить новую технологию или новый вид продукции, вести фундаментальные исследования, повысить конкурентоспособность товаров. Здесь под сметой подразумевается внутрифирменный финансовый план.

Смета для центра затрат должна содержать информацию об ожидаемых затратах, основанную на планах управления и концепции контролируемых затрат. Определение контролируемых статей – ключевая задача при внедрении в организации системы учета по центрам ответственности, где в идеале все затраты должны быть закреплены за определенными подразделениями и конкретными подотчетными лицами.

Если за определенным участком или центром закрепляется ответственность за какие-то статьи затрат, то менеджер такого подразделения должен иметь реальную возможность влиять на величину этих затрат. На практике это по большей части невозможно, вследствие чего используют понятие «относительный контроль». Последний означает, что менеджер контролирует большую часть факторов, воздействующих на данную статью сметы.

Сметы, разрабатываемые для центров затрат, иногда называют сметами учета по ответственности. Чтобы обеспечить внутри организации кооперацию (взаимодействие) менеджеров различных уровней и направлений деятельности и быть уверенными в обоснованности отраженных в смете целей, необходимо каждого менеджера активно вовлекать в подготовку сметы его подразделения.

Широкое распространение получили *гибкие сметы*, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Суть пересчета заключается в четком разделении всех учитываемых статей затрат на переменные (т. е. прямо пропорциональные динамике объемных показателей) и постоянные и корректировке ожидаемых переменных затрат на коэффициент фактического изменения объема производства. Это позволяет исключить неконтролируемое изменение затрат, поскольку объем производства не контролируется центрами затрат.

Результат процедуры управленческого учета, в ходе которой фактические результаты сравнивают с запланированными величинами, называется *отчетом об исполнении сметы*. Отчет каждого уровня управления включает графы с указанием статей контролируемых затрат, затрат по смете, фактических затрат, отклонений от сметы. Последнее может быть либо положительным (без скобок) и означать перерасход, либо отрицательным (в скобках) и означать экономию затрат. Сметные данные пересчитываются по формуле гибкой сметы так, что они отражают реальный (фактический) уровень выпуска продукции.

Не только отчет об исполнении сметы, но и другие формы внутрихозяйственной отчетности базируются

ся на соблюдении двух принципов. Во-первых, внутривозрастная отчетность содержит только те показатели, которые подконтрольны менеджеру данного центра ответственности и на динамику которых он может оказывать влияние. Во-вторых, отчетность должна содержать информацию об отклонениях, наличие которой позволяет реализовать принцип управления по отклонениям. Суть этого принципа состоит в предположении, что менеджеру более высокого уровня нет необходимости в текущем порядке регулировать детали деятельности центров ответственности на более низком уровне. Он начинает действовать только тогда, когда на нижнем уровне возникает проблема, проявляющаяся как отклонение от заданного параметра. В крупных многоуровневых организациях со сложной структурой оптимальное информационное обеспечение управления вызывает необходимость фильтровать учетные данные, повышать их аналитичность, что также требует предоставления сведений об отклонениях.

Большинство руководителей не имеют времени изучать детализированные бухгалтерские отчеты и искать проблемные области. Поэтому такие отчеты наряду с суммарными величинами должны указывать статьи, по которым отмечены особо плохие или особо хорошие результаты (по сравнению с нормальным отклонением, равным, скажем, 4%). Для пояснения этих статей может приводиться расшифровка, показывающая причины возникших отклонений, принятые меры, и другая необходимая информация. Таким образом, отчетность по центрам затрат играет роль сигнальной системы, обеспечивающей аппарат управления информацией о ходе производственного процесса и динамике затрат.

Сметы и отчеты об их исполнении составляют первый (нижний) уровень внутривозрастной (внутрифирменной) управленческой отчетности, разрабатываемой в рамках информационной системы управленческого учета.

5.3. Построение отчетности по центрам прибыли

Управляющие (менеджеры) центров прибыли несут ответственность и обладают полномочиями как в части затрат, так и в части поступлений (выручки с продаж и прочих доходов). Поэтому отчеты, используемые в системе учета по центрам ответственности для оценки центров прибыли, обычно имеют форму отчетов о прибыли. Эти отчеты отражают затраты и поступления подразделений вплоть до формирования валовой прибыли от реализации или операционной прибыли. Далее эти стандартные показатели публикуемой отчетности организаций могут быть применены и к отдельным подразделениям (центрам прибыли).

Валовая прибыль центра прибыли рассчитывается по формуле

$$П = В - С,$$

где $П$ – валовая прибыль центра прибыли;

$В$ – чистая выручка от продаж;

$С$ – производственная себестоимость реализованной продукции.

В приведенной формуле чистая выручка от продаж определяется путем сложения выручки от продаж на сторону с выручкой (возможно, условной) от продаж своей продукции (работ, услуг) другим центрам ответственности данной организации по трансфертным ценам и вычитанием из полученной суммы предоставленных скидок и стоимости возврата.

Производственная себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) рассчитывается суммированием прямых затрат по оплате труда, прямых материальных затрат и накладных расходов данного центра ответственности.

В простейшем случае стандартный отчет о прибыли заканчивается для центров прибыли на показателе валовой прибыли, которая и является критерием оценки деятельности центра. Остальные показатели отчета о прибыли определяются и рассчитываются только на уровне организации в целом (табл. 6).

Таблица 6. Отчет о прибыли центра прибыли, р.

Показатели	Центр А	Центр Б	Организация
1. Чистые продажи	×	×	×
2. Производственная себестоимость реализованной продукции	×	×	×
3. Валовая прибыль	×	×	×
4. Операционные расходы:			
4.1. Расходы на реализацию			×
4.2. Общие и административные расходы			×
4.3. Операционная прибыль			×
5. Прочие затраты:			
5.1. Расходы по выплате процентов			×
6. Прибыль до налогообложения			×
7. Налог на прибыль			×
8. Чистая прибыль			×

Примечание. Стр. 3 = стр. 1 – стр. 2; стр. 6 = стр. 3 – стр. 4 – стр. 5; стр. 8 = стр. 6 – стр. 7; стр. 10 = стр. 8 – стр. 9.

Отчетность центров прибыли может быть расширена до показателя операционной прибыли, представляющего собой валовую прибыль данного центра, уменьшенную на величину относимых к нему операционных расходов. Операционные расходы – это затраты, не относящиеся к производственным расходам продукта и, следовательно, не входящие в производственную себестоимость. Операционные расходы – это часть затрат отчетного периода, включающая расходы на реализацию (коммерческие), общие и административные (общехозяйственные) расходы, но не включающая налог на прибыль.

На каждый центр прибыли следует отнести часть операционных расходов организации в целом, понесенных для ее блага. Некоторые из этих расходов легко увязать с конкретным подразделением. Если нет, то используются обоснованные базы распределения. С другой стороны, включение в отчеты центров прибыли неконтролируемых распределяемых централизованных расходов, к которым внутренние структурные единицы не относятся, как утверждают американские специалисты, может иметь свои плюсы. В этом случае руководители подразделений проявят больше интереса к тому, на что именно организация расходует деньги.

Не следует чрезмерно усложнять процедуры распределения и перераспределения затрат между подразделениями. Главное, чтобы расчеты были понятны менеджеру и он мог исходя из динамики таких затрат обосновывать свои действия и принимать решения.

Относиться к оценке деятельности центров прибыли по отчетам о прибыли, доведенным до показателя операционной или даже чистой прибыли, нужно с осторожностью, поскольку использование произвольных методов распределения централизованных операционных расходов может привести к искажению операционной прибыли как показателя деятельности данного центра. При «контрибуционном» подходе подчеркивается вклад каждого подразделения в чистую прибыль всей организации и покрытие совокупных операционных расходов.

Суть этого подхода заключается в распределении расходов и доходов на прямые и косвенные. Операционные расходы, относимые на центр прибыли, подразделяют на прямые и косвенные. В этом случае в отчет о прибыли центра вводится новый промежуточный показатель – остаточный доход центра прибыли, рассчитываемый как разница между его валовой прибылью и прямыми операционными расходами. Этот показатель дает более надежную и более увязанную с объектом учета информацию, чем операционная прибыль подразделения. Для организации, состоящей из двух подразделений, форма совмещенного отчета о прибыли представлена в табл. 7.

Таблица 7. Отчет о прибыли, р.

Показатели	Центр А	Центр В	Организация
1. Чистые продажи	×	×	×
2. Производственная себестоимость реализованной продукции	×	×	×
3. Валовая прибыль	×	×	×
4. Прямые операционные расходы	×	×	×
5. Остаточный доход	×	×	×
6. Косвенные операционные расходы			×
7. Операционная прибыль			×
8. Прибыль до налогообложения			×
9. Налог на прибыль			×
10. Чистая прибыль			×

Примечание. Стр. 3 = стр. 1 – стр. 2; стр. 5 = стр. 3 – стр. 4; стр. 7 = стр. 5 – стр. 6; стр. 8 = стр. 7 – стр. 6; стр. 10 = стр. 8 – стр. 9.

Другой вариант альтернативного отчета о прибыли – форма, в которой вместо валовой прибыли отражается показатель маржинального дохода, что подчеркивает роль переменных затрат в формировании результативного показателя. Такая форма отчета о прибыли называется таблицей маржинального дохода, в которую могут входить следующие показатели:

1. Чистая выручка с продаж подразделения (центра прибыли).
2. Переменные расходы (включая переменные расходы, входящие в производственную себестоимость реализованной продукции, и переменные операционные расходы – все они являются прямыми расходами).
3. Маржинальный доход подразделения – центра ответственности (пункт 1 – пункт 2).
4. Прямые постоянные расходы, входящие в себестоимость и операционные расходы.
5. Остаточный доход до косвенных издержек (пункт 3 – пункт 4).
6. Косвенные постоянные расходы, входящие в себестоимость и операционные расходы.
7. Операционная прибыль центра ответственности (пункт 5 – пункт 6).

Необходимо отметить, что показатель остаточного дохода, рассчитанный до косвенных расходов, по-

зволяет более достоверно оценить вклад подразделения, чем показатель остаточного дохода подразделения, ибо он снимает влияние произвольности распределения косвенных расходов, отнесенных на производственную себестоимость продукции центра прибыли (например, в производственную себестоимость его продукции могут входить распределенные на основе нормативов или другим образом затраты обслуживающих (вспомогательных) производственных центров).

Таким образом, отчеты о прибыли, где сопоставляются соответствующие (как правило, контролируемые) величины затрат и поступлений центров прибыли, – это *второй* уровень внутрихозяйственной (внутрифирменной) управленческой отчетности.

5.4. Отчет центра инвестиций

Центр инвестиций можно рассматривать как совокупность центра затрат и центра прибыли. Поэтому к нему в равной мере применимы те же учетно-аналитические инструменты (или их комбинации), что и к центрам ответственности первых двух видов. В отношении центров инвестиций часто делаются допущения, что они являются отдельными организациями, тогда для каждого центра инвестиций подготавливаются традиционные финансовые отчеты.

Перед центральным аппаратом управления крупной децентрализованной организации обычно стоит задача, как оценить и сравнить результаты деятельности своих основных отделений (сегментов бизнеса), рассматриваемых в качестве центров инвестиций. Сегмент, который обладает большими активами, обычно зарабатывает больше по абсолютной величине, чем сегмент с относительно небольшими активами. Поэтому по абсолютным величинам прибыли нельзя сравнивать деятельность разных подразделений. Чтобы измерить относительную эффективность работы отделений, организация, как правило, использует специальный аналитический показатель «возврат на активы» (Return on Assets — ROA), или «*рентабельность активов*». Он рассчитывается как отношение прибыли к активам.

Хотя ROA прост в расчете, существует несколько альтернативных методов его исчисления. Главное их различие состоит в том, как определяются показатели «прибыль» и «активы».

Для оценки и сравнения результатов деятельности отделений в расчет часто принимаются следующие базы активов:

- суммарные активы, непосредственно идентифицируемые с отделением;
- операционные (используемые) активы (суммарные активы минус незанятые активы и активы, купленные для будущего использования);
- оборотный капитал (текущие активы минус текущие обязательства) плюс другие активы (основные средства); при этом исключается часть текущих активов (оборотных средств), финансируемых краткосрочными кредиторами.

Если ROA применяется для оценки деятельности менеджеров отделений (что впоследствии служит основанием для их вознаграждения), то в качестве базы активов используют активы отделения, находящиеся под непосредственным контролем данного менеджера (контролируемые или управляемые активы). Во всех случаях используются средние величины активов за период.

Одним из наиболее серьезных является вопрос об оценке включения в расчет амортизируемых активов (зданий, оборудования и др.). Возможны два варианта:

1. По чистой балансовой стоимости, т. е. за вычетом накопленной амортизации (остаточная стоимость).
2. По полной первоначальной стоимости.

Преимуществом первого варианта является то, что он согласуется с отражением активов в балансе и с расчетом прибыли отделения, включающим амортизацию в затраты.

К недостаткам первого варианта можно отнести то, что позволяет ROA возрастать вместе со старением активов; приобретение новых, замещающих активов может оказать отрицательное воздействие на ROA.

Положительными моментами второго варианта можно считать то, что он исключает факторы возраста и методов определения амортизации, влияющие на ROA; позволяет заменять оборудование на новое с минимальным отрицательным влиянием на ROA.

К отрицательным моментам второго варианта следует относить то, что при его использовании информация не согласуется ни с отчетом о прибыли, ни с балансом, так как в расчет не принимается амортизация; включает двойной счет, так как первоначальная стоимость плюс возмещение этой стоимости (через амортизацию) включены в общую величину активов; как следствие искажается величина ROA.

На практике большинство организаций используют в расчетах ROA остаточную стоимость внеоборотных активов.

Еще одна проблема связана с тем, что в условиях инфляции балансовые оценки (первоначальная и остаточная) внеоборотных активов не отражают их реальной стоимости. Если организация не использует всеобъемлющую систему учета инфляции, то выходом из такого положения может быть отражение некоторых активов по восстановительной стоимости, или стоимости возможной реализации, или же их пересчет на индекс общего уровня цен (или индексы цен отдельных активов).

Для оценки и сравнения результатов деятельности сегмента показатель прибыли в формуле ROA мо-

жет определяться следующим образом:

- как операционная прибыль отделения (прибыль до выплаты налогов на прибыль), учитывающая распределенные на сегмент операционные расходы организации в целом;
- как остаточный доход до косвенных издержек.

Если ROA служит для оценки менеджеров, то следует использовать контролируемую прибыль (начиная с остаточного дохода до косвенных расходов и исключая любые затраты и поступления, не контролируемые данным менеджером).

Таким образом, один и тот же показатель рентабельности активов (ROA) может определяться по-разному: организация может прибегнуть к одному из вариантов его расчета или параллельно к нескольким в зависимости от того, какие цели и критерии выбирает высшее руководство. Однако необходимо применять единую методику определения составляющих «прибыли» и «активов». Для оценки конкретного менеджера сегмента можно разработать *индивидуальный* ROA с учетом специфики ситуации.

К сожалению, нельзя сказать однозначно, что показатели рентабельности активов и остаточной прибыли наилучшие из всех возможных с точки зрения оценки результатов деятельности центров инвестиций. Реальные оценки своих зарубежных отделений крупнейшими транснациональными компаниями (корпорациями) (ТНК) приведены в табл. 8.

Таблица 8. Показатели отделений (центров инвестиций) крупнейших ТНК

Наименование компании	Страна штаб-квартиры	Область деятельности	Ключевые измерители финансовых результатов
Dow Chemical	США	Химическая промышленность	Абсолютная величина прибыли
Ford Motor	США	Автомобильная промышленность	Рентабельность продаж
Guinness	Великобритания	Потребительские товары	Абсолютная величина прибыли и рентабельность продаж
Krones	Германия	Машины и оборудование	Абсолютная величина продаж
Mayne Nicktess	Австралия	Транспортные перевозки	Рентабельность вложения капитала и рентабельность продаж
Mutsui	Япония	Торговля	Абсолютная величина продаж и прибыли
Pirelli	Италия	Производство автопокрышек	Абсолютная величина прибыли, оценка движения денежных средств
Swedish Match	Швеция	Потребительские товары	Рентабельность активов

Таким образом, специальные плановые и фактические аналитические показатели, рассчитываемые для оценки деятельности центров инвестиций, составляют *третий уровень* внутрихозяйственной (внутрифирменной) управленческой отчетности в рамках системы учета по центрам ответственности.

5.5. Сегменты бизнеса и их виды

В 50–60-е гг. XX в. в экономически развитых странах протекали бурные процессы, создавались крупные и мультикрупные компании, которые завоевывали все новые отрасли в бизнесе; стремительно развивалась диверсификация производства; расширялась география компаний и создавались транснациональные компании. Под влиянием этих процессов сокращалась информационная емкость традиционной финансовой отчетности. Так, при слиянии компаний терялась информация, которая содержалась в финансовой отчетности ранее самостоятельных организаций. В традиционной финансовой отчетности не было информации процесса диверсификации, а, следовательно, возможности дать ему экономическую оценку и обеспечить за ним контроль. Наконец, ни сами компании, ни территориальные органы не располагали информацией, необходимой для оценки финансового состояния и перспектив развития территориально обособленных подразделений компаний. В результате разные группы пользователей финансовой отчетности, заинтересованные в точном понимании деятельности компании, не имели возможности получать данные, необходимые для прогноза будущей прибыли, сравнимости результатов, оценки риска капитальных вложений и т. п. При этом отсутствие необходимых сведений ощущали не только внешние, но и внутренние пользователи отчетности. В частности, трудно было оценить результаты деятельности конкретных менеджеров, отвечающих за определенные направления бизнеса или за деятельность территориально обособленных участков бизнеса.

В результате как у внешних, так и у внутренних пользователей отчетности возникла потребность получать информацию по двум принципиально новым участкам бизнеса. Во-первых, по *отраслевым сегмен-*

там бизнеса, под которыми понимают организационно различаемые части организации, каждая из которых задействована в производстве отдельного продукта (услуг) или группы родственных продуктов (услуг, предназначенных, главным образом, для реализации вне предприятия).

Во-вторых, по *территориальным (географическим) сегментам бизнеса*, под которыми понимают организационно различаемые (обособленные) части организации, осуществляющие свои операции в отдельных странах или группах стран, внутри определенных географических регионов, выделяемых в зависимости от специфики деятельности данной организации.

Выделение отраслевых и территориальных (географических) сегментов бизнеса и формирование по ним отчетности обусловлено острой потребностью в дополнительной информации, необходимой для принятия управленческих решений как внутренними, так и внешними потребителями. В результате отчетность сегментов является одновременно и внешней отчетностью, поскольку она должна быть включена в финансовый отчет организации, и внутренней отчетностью, поскольку она в значительной степени базируется на данных управленческого учета, а содержащаяся в ней информация используется для оценки сегментов и принятия внутрифирменных тактических и стратегических решений.

Двойственный характер отчетности о сегментах обусловил, во-первых, необходимость ее централизованной регламентации; во-вторых, породил глубокие противоречия ее составления.

Главным фактором, влияющим на информационную емкость отчетности, является принцип выделения сегментов. В международном стандарте финансовой отчетности № 14 этот вопрос решается следующим образом.

В целях составления финансовой отчетности выделяются следующие сегменты:

1. Отраслевые на основе:

- группировки родственных видов производимой продукции (услуг);
- типа покупателя (заказчика);

2. Географические на основе:

- географического размещения операций (услуг) предприятия;
- географического размещения рынков;
- типа покупателя (заказчика).

Кроме того, при выделении сегментов как отраслевых, так и географических, следует учитывать определенные факторы:

1. Схожесть и различие видов продукции или направлений деятельности организации, а также соответствующие показатели рентабельности, риска, роста.

2. Удельный вес и относительную роль (важность) сферы производства (или иной основной деятельности) и сферы сбыта (маркетинга, рыночных отношений) для организации в целом.

3. Наличие специального правового регулирования и отраслевых особенностей (например, в сфере банковской и страховой деятельности).

4. Организационную структуру организации (наличие отделений, филиалов, дочерних предприятий и т. п.).

5. Взаимосвязь структурных единиц, которые нельзя рассматривать как отдельные отраслевые сегменты, поскольку между ними высока степень взаимозависимости или интеграции (в случае выделения отраслевых сегментов).

6. Необходимость ограничения числа сегментов, чтобы избежать информационной перегрузки отчетности. Для этого рекомендуется определять степень важности (веса) сегмента в деятельности организации. Например, рекомендуется минимальный 10%-ный уровень валовых доходов и прибыли от основной деятельности или суммарных активов сегмента по отношению к тем же показателям организации (группы) в целом.

Отчетность о сегментах должна содержать следующие показатели:

- объем продаж или иных поступлений (доходов) от основной деятельности в разрезе операций с внешними контрагентами организации и другими сегментами;
- результат деятельности сегмента;
- используемые активы сегмента (в абсолютном или относительном выражениях по отношению к этому же показателю организации в целом);
- принципы трансфертного ценообразования, применяемые во внутрипроизводственной кооперации между сегментами организации.

Кроме вышеперечисленных показателей, на практике как для внутренних целей организации, так и для его внешней финансовой отчетности, используются также показатели амортизации и капитальных вложений в отраслевой сегмент.

Раскром содержание некоторых показателей отчетности о сегментах.

Доходы сегмента – это поступления (выручка), непосредственно увязываемые с сегментом или соответствующей частью поступлений организации, которую можно распределить на объективной (разумной) основе на конкретный сегмент. Они включают как поступления от операций сегмента с внешними контрагентами, так и с другими сегментами той же организации.

Расходы сегмента – это расходы, непосредственно увязываемые с сегментом, или соответствующая

часть расходов организации, которую можно на объективной (разумной) основе распределить на конкретный сегмент.

Результат деятельности сегмента должен отражать меру рентабельности сегмента и быть равен разнице между доходами (поступлениями, выручкой) сегмента и его расходами. Как правило, результат деятельности сегмента исчисляется на основе следующих показателей: прибыли от основной деятельности; налогов на прибыль, случайных (экстраординарных) статей.

Активы сегмента – совокупность материальных и нематериальных активов, непосредственно относящихся к данному сегменту, а также доля совместно используемых несколькими сегментами активов, распределенная на конкретный сегмент, если для распределения можно использовать обоснованную базу.

Трансфертная цена – это внутренняя цена передачи продуктов и услуг одним сегментом другому сегменту одной организации. Может исчисляться на базе фактических затрат сегмента, «справедливой» рыночной цены, рыночной цены за вычетом определенной скидки.

Рассмотрение отчетности отраслевых и географических сегментов позволяет сделать некоторые основные выводы:

- Несмотря на то, что отчетность о сегментах крупных диверсифицированных организаций входит в состав их внешней финансовой отчетности, показатели этой отчетности исчисляются на основе принципов внутренней отчетности центров ответственности. Это находит свое выражение в том, что отчетные показатели включают результаты от операций сегмента как с внешними контрагентами организации, так и с ее другими сегментами, т. е. внутренний оборот, оборот по внутренней кооперации. Во-вторых, для исчисления стоимостных показателей используются трансфертные цены. Данное обстоятельство позволяет использовать отчетность о сегментах непосредственно и для внешних, и для внутренних целей. Это дает возможность снизить трудоемкость учетно-расчетных работ. Однако необходимо отметить, что для целей внутрифирменного управления в отчетности о сегментах можно вводить и другие показатели.

- Составление отчетности о сегментах ведет к появлению в системе управленческого учета новых объектов: направлений деятельности организации, групп родственных продуктов или услуг, географических регионов, где предприятие осуществляет те или иные хозяйственные операции, в разрезе которых следует группировать данные о затратах, выручке (поступлениях), прибыли (доходах), активах и т. п., что ведет к увеличению объема учетных работ, а значит, и затрат на ведение учета и отчетности. Однако опыт использования отчетности о сегментах убеждает, что эффект отчетной информации для принятия управленческих решений намного превышает расходы на ее получение.

5.6. Пользователи внутрифирменной отчетности и периоды ее представления

Основными пользователями внутрихозяйственной (внутренней) отчетности (отчетности центров ответственности) являются, во-первых, менеджеры всех иерархических уровней организации, во-вторых, персонал организации.

Сам факт ведения учета и составления отчетности по центрам ответственности повышает дисциплину и ответственность менеджера. Но главное – информация внутренней отчетности необходима для принятия управленческих решений по таким вопросам, как оценка деятельности центров ответственности менеджерами вышестоящих уровней, выявление тенденций развития центров ответственности, недостатков и положительных моментов в их деятельности. Необходимо подчеркнуть, что внутренняя отчетность является информационным обеспечением управленческих решений и по оптимизации деятельности организации в целом. Так, отчетность по центрам прибыли и инвестиций позволяет составить прогноз о динамике прибыли организации или оценить риск новых капитальных вложений.

Западные социологи и работники управленческого звена постоянно подчеркивают, что ознакомление персонала с данными отчетности организации улучшает отношения в коллективе, формирует уверенность работников в своем положении, т. е. активизирует человеческий фактор производства.

Как отмечалось выше, отчетность сегментов имеет двойственный характер. Это одновременно и внешняя, и внутренняя отчетность. Поэтому она предназначена и внутренним, и внешним пользователям.

Основную группу пользователей отчетности сегментов составляют финансовые аналитики. Они работают по найму потенциальных инвесторов, партнеров и кредиторов и должны предоставить заказчикам информацию о прогнозе развития конкретных сегментов, о сравнении прибыльности по отдельным сегментам, о риске вложения капитала в данный сегмент. В качестве самостоятельной перед аналитиками ставится задача «понимания организации», т. е. понимания того, как выделяются сегменты и каков прогноз их развития.

Периодичность составления внутренней отчетности – вопрос индивидуальный. Можно сформулировать лишь общий критерий выбора периодов составления внутренней отчетности. Им является своевременность принятия по данным отчетности управленческих решений, т. е. когда управленческие решения способны в начальной стадии предотвратить развитие негативных тенденций или, наоборот, содействовать развитию позитивных тенденций. Так как на нижних уровнях роль оперативности принятия управленческих решений выше, чем на верхних, периоды представления отчетности на нижних уровнях значительно

короче.

Конкретно же периоды составления внутренней отчетности определяет сама организация для каждой однородной группы центров ответственности и сегментов индивидуально. Важно иметь четкий график представления отчетности.

ГЛОССАРИЙ

Альтернативные (неявные) расходы обусловлены отказом от одного вида продукции в пользу другого и обозначают упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает появление другого действия. Эти затраты возникают в случаях ограничения ресурсов, если же ресурсы не ограничены, вмененные издержки равны нулю. Альтернативные затраты иногда называют дополнительными.

Бюджет – это план организации или центра ответственности, выраженный в натуральных или денежных единицах для управления доходами, расходами и ликвидностью.

Дисконтирование – процесс выражения наличных средств, которые должны быть получены в будущем.

Дисконтированная стоимость – это получаемая в результате дисконтирования величина.

Инвестиционная деятельность – это процесс обоснования и реализации наиболее эффективных форм вложения капитала в расширение экономического потенциала организации.

Инвестиции – это ресурсы, вкладываемые в объекты предпринимательской или иной деятельности для получения прибыли или социального эффекта.

Калькулирование себестоимости продукции – это аккумулярование затрат на производство и отнесение их на готовый продукт.

Метод ЛИФО основан на допущении, что ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости последних (последовательно) по времени закупок.

Метод ФИФО основан на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их закупки, т. е. ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало месяца.

Непланируемые затраты – это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности.

Нерелевантные затраты – это затраты, на которые повлиять уже нельзя. Так, расходы прошлых периодов не могут являться таковыми, потому что повлиять на них уже нельзя.

Неэффективные затраты – это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы (на пример, недостачи и порча товарно-материальных ценностей, нереализуемый брак и др.). Обязательность выделения этих затрат объясняется тем, что нельзя допустить проникновения потерь в планирование и моделирование.

Нормативная калькуляция выражает уровень себестоимости продукции, достигнутый организацией на определенную дату, и составляется по нормам расходов, действующим в данное время.

Оперативный бюджет отражает текущую деятельность центров ответственности и организации в целом.

Отчетная калькуляция характеризует фактическую себестоимость изготовленной продукции. Она составляется на основе данных учета затрат на производство по тем же статьям, что и плановая калькуляция. В ней отражаются дополнительно потери и расходы, не предусмотренные плановой калькуляцией.

Планируемые затраты – это производственные расходы, обусловленные хозяйственной деятельностью организации. Они предусматриваются сметой.

Плановое калькуляция характеризует предельно допустимый размер затрат на изготовление продукции в планируемом периоде. В ее основу положены прогрессивные среднегодовые нормы.

Проектная калькуляция служит для обоснования экономической эффективности проектируемых производственных и технологических процессов. Она разрабатывается на основе ориентировочных, укрупненных расходных нормативов, которые в последующем уточняются.

Релевантные затраты, или существенные, значительные – это расходы, которые зависят от рассматриваемого управленческого решения. Так вмененные (упущенные) затраты релевантны.

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

Сегментарная (внутренняя) отчетность – это система взаимосвязанных экономических показателей, характеризующая результаты деятельности сегментов (подразделений) за определенный промежуток времени (час, сутки, декаду, месяц, квартал, год).

Сметная калькуляция является разновидностью плановой и разрабатывается в таком же порядке на разовые работы и изделия, выполняемые по заказам сторонних организаций.

Трансфертная цена – это внутренняя цена передачи продуктов и услуг одним сегментом другому сег-

менту одной организации. Может исчисляться на базе фактических затрат сегмента, «справедливой» рыночной цены, рыночной цены за вычетом определенной скидки.

Управленческий учет – это интегрированная система внутрихозяйственного учета, предоставляющая информацию о затратах и результатах деятельности как всей организации, так и ее отдельных структурных подразделений, необходимую для принятия тактических (оперативных) и стратегических (прогнозных) управленческих решений.

Финансовый бюджет – это прогнозная информация о финансовом состоянии организации.

Хозрасчетная калькуляция – это разновидность отчетной калькуляции, но она разрабатывается обычно не на изделие, а на всю продукцию соответствующего структурного подразделения. Затраты, не зависящие от подразделения, отражаются в ней по ценам планового задания. Также она может содержать данные о полученных суммах претензий и штрафов.

Эффективные затраты представляют собой производительные расходы, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на которые они были произведены.

Явные затраты – это предполагаемые расходы, которые должна нести организация при выполнении производственной и коммерческой деятельности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. **Апчерч, А.** Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой [пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. **Банцевич, Е. Е.** Управленческий учет: сущность, значимость, проблемы, перспективы развития / Е. Е. Банцевич // Бухгалт. учет и анализ. – 2005. – № 3. – С. 18–23.
3. **Бархатов, А. П.** Международный учет : учеб. пособие для вузов / А. П. Бархатов. – М. : Маркетинг, 2001. – 288 с.
4. **Безруких, П. С.** Бухгалтерский учет : учеб. пособие / П. С. Безруких, А. Н. Кашаев. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 453 с.
5. **Вахрушина, М. А.** Управленческий анализ. Выбор оптимального решения / М. А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2004. – 432 с.
6. **Глушков, И. Е.** Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии : эффективная настольная книга бухгалтера / И. Е. Глушков. – М. : КноРус, 2005. – 1056 с.
7. **Друри, К.** Введение в управленческий и производственный учет : учеб. пособие / К. Друри. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
8. **Каверина, О. Д.** Управленческий учет : системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и кредит, 2003. – 352 с.
9. **Карпова, Т. П.** Управленческий учет : учеб. для вузов / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
10. **Керимов, В. Э.** Управленческий учет на предприятиях розничной торговли : учеб. пособие для вузов / В. Э. Керимов, Е. В. Иванова, Р. А. Сухов; под ред. В. Э. Керимова. – М. : Экзамен, 2002. – 160 с.
11. **Кондраков, Н. П.** Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие для вузов / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 368 с.
12. **Кукукина, И. Г.** Управленческий учет : учеб. пособие для вузов / И. Г. Кукукина. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 400 с.
13. **Нидлз, Б.** Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; под ред. Я. В. Соколова [пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 496 с.
14. **Сатубалдин, С. С.** Учет затрат на производство в промышленности США : учеб. пособие / С. С. Сатубалдин. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1997. – 251 с.
15. **Скоун, Т.** Управленческий учет : пер. с англ. / Т. Скоун ; под ред. Н. Д. Эрншвили. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
16. **Соколов, Я. В.** Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 367 с.
17. **Стуков, С. А.** Система производственного учета и контроля : учеб. пособие / С. А. Стуков. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
18. **Управленческий учет** : учеб. пособие для вузов / под ред. А. Д. Шеремета. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2000. – 511 с.

19. **Хорнгрен, Ч. Т.** Бухгалтерский учет: управленческий аспект : пер. с англ. / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 416 с.

20. **Хоружий, Л. И.** Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве : монография / Л. И. Хоружий. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

21. **Чумаченко, Н. Г.** Принятие решений в управлении производством : пособие / Н. Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1978. – 275 с.

22. **Яругова, А.** Управленческий учет : опыт экономически развитых стран : пособие / А. Яругова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1. Управленческий учет, его сущность и значение	5
1.1. История развития, предмет и метод управленческого учета.....	5
1.2. Связь и различие между управленческим и другими видами учета	8
1.2.1. Сравнительная характеристика управленческого и финансового учета.....	9
1.2.2. Сравнительная характеристика управленческого и производственного учета.....	15
1.2.3. Сравнительная характеристика управленческого и налогового учета.....	17
1.3. Условия организации управленческого учета	19
1.4. Особенности информационной системы управленческого учета.....	20
2. Система учета затрат и резервов хозяйственной деятельности.....	22
2.1. Сущность затрат на производство, их классификация	22
2.2. Калькулирование себестоимости продукции и его методы	27
2.2.1. Сущность себестоимости продукции	27
2.2.2. Сущность калькулирования себестоимости продукции	28
2.2.3. Методы и системы калькулирования себестоимости продукции.....	30
2.3. Оценка запасов.....	41
3. Учет затрат и результатов как средство принятия управленческих решений.....	43
3.1. Бюджет и бюджетирование в бухгалтерском учете, порядок его осуществления.....	43
3.2. Организация учета затрат и результатов в финансовой и управленческой бухгалтериях.....	47
3.3. Особенности управленческого подхода к взаимосвязи затрат, доходов и прибыли с объемом производства.....	48
3.4. Условные ограничения, применяемые при анализе безубыточности и их использование при формировании ценовой политики.....	54
3.5. Анализ порога рентабельности и установление оптимальной технологии производства	55
3.6. Определение затрат и прибыли для принятия управленческих решений.....	57

4. Оценка эффективности капитальных вложений и интенсивности хозяйства.....	58
4.1. Учет и контроль за использованием материальных ресурсов организации и их доходности	58
4.2. Принятие управленческих решений по долгосрочному инвестированию в материальные ресурсы.....	61
4.3. Метод оценки капиталовложений по дисконтированной стоимости	63
4.4. Анализ периода окупаемости и коэффициента окупаемости для принятия управленческих решений о капиталовложениях	65
5. Внутренняя отчетность и стратегическое планирование в системе управления	68
5.1. Сущность внутрифирменной (сегментарной) отчетности.....	68
5.2. Построение отчетности по центрам затрат	70
5.3. Построение отчетности по центрам прибыли.....	72
5.4. Отчет центра инвестиций	76
5.5. Сегменты бизнеса и их виды	79
5.6. Пользователи внутрифирменной отчетности и периоды ее представления.....	83
Глоссарий	85
Список литературы.....	88

Учебное издание

Чмыхова Жанна Михайловна

**ОСНОВЫ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

**Курс лекций
для студентов специальностей
1-25 01 03 «Мировая экономика»,
1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**

Редактор О. М. Пузан
Компьютерная верстка Н. Н. Короедова

Подписано в печать 12.03.07. Бумага типографская № 1.
Формат 60 × 84 ¹/₁₆. Гарнитура Таймс. Ризография.
Усл. печ. л. 5,35. Уч.-изд. л. 5,46. Тираж 135 экз.
Заказ №

Учреждение образования
«Белорусский торгово-экономический университет
потребительской кооперации».
246029, г. Гомель, просп. Октября, 50.
ЛИ № 02330/0056814 от 02.03.2004 г.

Отпечатано в учреждении образования
«Белорусский торгово-экономический университет
потребительской кооперации».
246029, г. Гомель, просп. Октября, 50.