

М.А. Вахрушина

Бухгалтерский  
управленческий  
учет

*Учебник*

Финстатинформ

**М. А. Бахрушина**

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

**Учебник**

Издание второе,  
переработанное и дополненное

*Допущено Министерством образования  
Российской Федерации в качестве учебника  
для студентов высших учебных заведений, обучающихся  
по экономическим специальностям*

ИЗДАТЕЛЬСТВО  
ОМЕГА-Л



Москва 2002

УДК 33  
ББК 65.052.5  
В22

*Рецензенты:*

зав. кафедрой экономики и бухгалтерского учета РосЗИТЛП,  
к.э.н., доц. М.В. Друцкая; проф. А.В. Власов

**Бахрушина М.А.**

**В22** Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. — М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. — 528 с.  
ISBN 5-901386-48-5 (ИКФ Омега-Л)  
ISBN 5-06-004377-0 (Высш. шк.)

В учебнике рассматриваются возможности бухгалтерского управленческого учета в принятии рациональных решений в сфере предпринимательства. Основное внимание уделено проблемам калькулирования и методам контроля за затратами — описываются как отечественные, так и нетрадиционные для российской практики приемы. Приводятся практические примеры и ситуации, иллюстрирующие основные положения работы, и расчеты, результаты которых позволят руководству принять грамотные управленческие решения. Освещаются организационные аспекты бухгалтерского управленческого учета.

Для студентов финансово-экономических специальностей вузов, профессиональных бухгалтеров, менеджеров, финансовых директоров, работников бухгалтерских служб организаций.

УДК 33  
ББК 65.052.5

ISBN 5-901386-48-5 (ИКФ Омега-Л)  
ISBN 5-06-004377-0 (Высш. шк.)

© Бахрушина М.А., 2000, 2001, 2002  
© ИКФ Омега-Л, 2002

## Предисловие

Предлагаемая вниманию читателей книга представляет собой учебник по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет», преподавание которой предусмотрено новым Государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». В основу данного учебника положено одноименное учебное пособие (изданное в 1999 г.), которое было рекомендовано Президентским советом ИПБ в составе основной литературы для подготовки профессиональных бухгалтеров России.

Теоретические и практические вопросы, являющиеся предметом рассмотрения, излагаются на современном уровне, с учетом изменений, происшедших за последнее время в нормативной базе бухгалтерского учета — ПБУ, инструкций и рекомендаций Министерства финансов РФ. Второе издание учебника переработано с учетом требований Плана счетов и инструкции по его применению, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.

В учебнике прослеживается связь бухгалтерского управленческого учета с финансовым и производственным, показываются различия и общее между ними, определяется место сегментарного учета и сегментарной отчетности в системе бухгалтерского управленческого учета. Теоретические вопросы подкрепляются примерами из практики работы реально существующих российских предприятий различной отраслевой принадлежности. Спектр рассматриваемых примеров разнообразен — от банковской деятельности до учреждений здравоохранения. Поэтому книга будет полезна не только неискушенным читателям, начинающим знакомство с новой учетной дисциплиной. Можно надеяться, что она позволит практикам найти оригинальные решения в сфере внутрифирменного планирования и управления, организации управленческого учета и постановки сегментарной отчетности на своих предприятиях.

Автор просит читателей свои замечания и пожелания направлять в адрес издательства.

# Введение

В условиях развивающихся рыночных отношений в нашей стране предприятие стало юридически и экономически самостоятельным. Эффективное управление производственной деятельностью предприятия все более зависит от уровня информационного обеспечения его отдельных подразделений и служб.

В настоящее время немногие российские организации имеют таким образом поставленный бухгалтерский учет, чтобы содержащаяся в нем информация была пригодна для оперативного управления и анализа. На сегодняшний день только банки по требованию Центробанка РФ в целях контроля за их надежностью и ликвидностью сводят баланс ежедневно.

Как показывает практика, предприятия, имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения. К сожалению, принимаемые руководством решения по развитию и организации производства не обосновываются соответствующими расчетами и, как правило, носят интуитивный характер.

Информация, необходимая для оперативного управления предприятием, содержится *в системе управленческого учета*, который считают одним из новых и перспективных направлений *бухгалтерской практики*.

Первые высказывания о необходимости формирования самостоятельной информационной системы об издержках производства и о том, какой ей быть, появились еще в начале XX в. в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». В данном сочинении впервые была предпринята попытка выделить учет издержек производства в самостоятельное направление учетной работы.

Другим важным обстоятельством, способствовавшим созданию управленческого учета как самостоятельной области бухгалтерского дела, было учреждение в США национальной ассоциации бухгалтеров-производственников, возникшей в октябре 1919 г. по инициативе Дж. Ли Никольсона — деятеля в области фабрично-заводского счетоводства. Эта ассоциация сыграла большую роль в развитии и переквалификации бухгалтеров США.

В послевоенные годы становится очевидным тот факт, что бухгалтерский учет начал активно участвовать в формировании и исполнении управленческой политики, а бухгалтер стал уделять внимание прогнозированию, планированию, принятию решений, контролю за обеспечением информацией служб управления, т.е. у него появились дополнительные функции в области управления и принятия хозяйственных решений.

Практическим шагом на пути становления и развития бухгалтерского управленческого учета было выделение из общей бухгалтерской службы предприятия *калькуляционной (управленческой) бухгалтерии*. Создание двух самостоятельных бухгалтерий (финансовой и калькуляционной) связывалось прежде всего с расширением производства, ростом его концентрации, с централизацией капитала, с образованием крупных компаний, а также с необходимостью сохранения их коммерческой тайны.

Данное обстоятельство определенным образом повлияло на формирование единых национальных счетов. Так, до второй мировой войны в странах континентальной Европы (Франция, Германия и др.) национальные счета были представлены счетами финансового и управленческого учета в единой форме.

После второй мировой войны в экономической жизни Европы решающее значение стал приобретать американский капитал, а вместе с ним получил признание и англо-американский подход к бухгалтерскому учету. Мнения большинства теоретиков и практиков сошлись на том, что план, охватывающий финансовые и управленческие счета, интересующие администрацию предприятия, приводит к нарушению коммерческой тайны. Дальнейшее развитие национальных счетных планов шло по пути их ориентации на возможности составления финансовой отчетности и в большинстве своем ограничивалось рамками финансового учета.

Появление бухгалтерского управленческого учета как самостоятельной учебной дисциплины связано с Американской ассоциацией бухгалтеров (American Accounting Association), разработавшей в 1972 г. программу получения диплома по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика. Этот год ознаменовал официальное разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

Было бы ошибочно воспринимать бухгалтерский управленческий учет как нечто новое для отечественной экономики. В 20-х — начале 30-х годов функции бухгалтерских служб были значительно шире, чем в последующие годы советской власти. Бухгалтер того времени занимался как учетной, так и планово-аналитической работой. По мере развития в стране социалистической системы хозяйствования и укрепления централизованного планирования произошло постепенное отделение от бухгалтерской службы плановых и финансовых отделов с передачей им части бухгалтерских полномочий. В результате этого деятельность бухгалтера фактически свелась к учетной регистрации фактов хозяйственной жизни предприятия.

В период реформ, с отказом от централизованной системы управления в пользу рыночной экономики, необоснованно стало принижаться значение планирования и как следствие — техпромфинплана предприятия. Бюджетирование в бухгалтерском управленческом учете во многом напоминает ранее применявшийся в отечественной практике порядок разработки техпромфинплана.

Пофакторный анализ, хорошо известный российским экономистам, также используется в бухгалтерском управленческом учете при анализе отклонений фактических затрат от сметных.

В советской экономике не раз предпринимались настойчивые попытки внедрения внутреннего хозрасчета, самоокупаемости и самофинансирования. Объектом хозрасчета при этом являлись производственные и непроизводственные подразделения предприятия, а объектом хозрасчетного дохода — заработанные ими средства. Такой подход, по существу, служил образом одной из концепций бухгалтерского управленческого учета — управления по центрам ответственности.

И самое главное, основой управленческого учета является сбор информации об издержках организации и калькулирование. Отечественной практикой глубоко проработаны вопросы, связанные с калькулированием. Накоплен богатый теоретический и практический опыт в области нормативного метода учета затрат и калькулирования, так похожего на систему «стандарт-кост» в управленческом учете.

Почему же приемы и методы управленческого учета, используемые в директивной экономике, не давали должного результата? Ответ прост: не было собственника, заинтересованного в повышении отдачи от вложенного им капитала путем экономии производственных издержек. Только *в условиях рыночных отношений возможна объективная интеграция методов управления в единую систему бухгалтерского управленческого учета.*

Некоторыми вопросами, являющимися прерогативой управленческого учета, занимаются сегодня отдельные подразделения предприятия (при составлении оперативной отчетности, анализе экономической деятельности и т.д.), однако эта информация разбросана между различными службами и весьма затруднительно (подчас даже неосуществимо) ее своевременное и комплексное использование. Анализ экономической деятельности если и проводится, то с серьезным опозданием, когда основные финансовые показатели предприятия уже сформированы и возможность повлиять на них упущена; эффективность работы отдельных подразделений, как правило, не анализируется вовсе.

На предприятиях, несмотря на назревшую необходимость, практически отсутствует налоговое планирование. Вместе с тем продуманный подход к калькулированию, лежащему в основе бухгалтерского управленческого учета, в ряде случаев способен облегчить налоговое бремя организации.

Переход на международные стандарты бухгалтерского учета, осуществляемый Российской Федерацией, новые экономические условия неизбежно расширят функции и полномочия бухгалтерской службы. Бухгалтерская профессия выйдет на качественно иной уровень, а бухгалтер-аналитик в своей деятельности поднимется на новую ступень, перейдя от учетной регистрации хозяйственных фактов к управлению производством.

С января 1998 г. в Российской Федерации действует Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Цель реформирования состоит в приведении национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями рыночной экономики. Достижение данной цели будет означать возможность формирования системы информации для эффективного управления внутри предприятия. Одной из задач реформы является оказание методической помощи предприятиям в понимании и внедрении системы управленческого учета. Этому в определенной степени может способствовать знакомство с данным учебником. Для лучшего усвоения материала в конце каждой главы приведены контрольные задания и тесты для самопроверки, а в конце книги — ответы на тесты, практическая работа и терминологический словарь.

Автор благодарит своего главного консультанта проф. В.Д. Новодворского и рецензентов проф. А.В. Власова, доц. Л.В. Сотникову и доц. М.В. Друцкую за полученные от них замечания и рекомендации. Автор признательна членам своей семьи за поддержку и терпение при написании данной работы.

# Глава 1.

## Основы бухгалтерского управленческого учета

### *1.1. Управленческий учет как элемент системы бухгалтерского учета. Предпосылки появления управленческого учета в РФ*

В современных условиях, когда предприятиям дана самостоятельность в разработке своих производственных программ, планов производственного и социального развития, в определении стратегии в области ценовой политики, существенно возрастает ответственность руководителей за принимаемые ими управленческие решения. Для выработки эффективных и оперативных решений управляющим необходима достоверная информация как о производственном, так и о финансовом положении предприятия. Решением второй части этой задачи и занимается бухгалтерская служба предприятия.

В самом общем виде бухгалтерский учет — это информационная система, которая измеряет, обрабатывает и передает финансовые данные. Говоря о такой системе, в первую очередь следует определить, что именно ею измеряется. Бухгалтерский учет связан с измерением влияния (в денежном выражении) хозяйственных операций на капитал конкретных хозяйствующих единиц — организаций. Объектом измерения в бухгалтерском учете являются хозяйственные операции.

По определению Американской ассоциации бухгалтеров, бухгалтерский учет — *это процесс идентификации информации, исчисления и оценки показателей и предоставления данных пользователям информации для выработки, обоснования и принятия решений*. Другими словами, бухгалтерский учет призван обеспечить определенных лиц информацией, необходимой для принятия правильных решений.

Переход отечественной экономики от административных методов управления к рыночным условиям хозяйствования коренным образом изменил запросы пользователей бухгалтерской информации (табл. 1.1).

В условиях рыночной экономики значительно усложнился процесс управления предприятием, которому предоставлена полная хозяйственная и финансовая самостоятельность. *Хозяйственная самостоятельность* заключается в выборе организационной формы предприятия, вида деятельности,

Таблица 11

**Пользователи бухгалтерской информации в условиях  
административной и рыночной экономики**

Пользователи	Внутренние пользователи	Внешние пользователи
Административная экономика	Администрация предприятия	Налоговые органы, министерства, органы статистики и иные государственные органы
Рыночная экономика	Управленческий персонал предприятия	Акционеры, кредиторы, поставщики, покупатели, инвесторы, государство

партнеров по бизнесу, в определении рынков сбыта продукции (услуг) и т.д. *Финансовая самостоятельность* предприятия состоит в его полном самофинансировании, выработке финансовой стратегии, политики ценообразования и др. Следовательно, усложняются и задачи, стоящие перед системой бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет административной системы сегодня не смог бы удовлетворить запросы современного «рыночного» предприятия. В этих условиях неизбежным становится появление управленческого учета как самостоятельной отрасли бухгалтерской деятельности. Весь бухгалтерский учет начинает делиться на финансовый и управленческий. На выходе бухгалтерской информационной системы формируются отчеты для:

- 1) внешних пользователей бухгалтерской информации;
- 2) целей периодического планирования и контроля;
- 3) принятия решений в нестандартных ситуациях и выбора политики организации.

Прерогативой *финансового учета* является составление отчетов первой группы (внешних отчетов). При этом внешними пользователями бухгалтерской информации могут быть владельцы акций и кредиторы (настоящие и потенциальные), поставщики, покупатели, представители налоговых служб и внебюджетных фондов, служащие предприятия.

Держатели акций стремятся иметь сведения о стоимости их капиталовложений и о том, какая прибыль извлекается из акций. Наемные работники хотят располагать данными о способности предприятия удовлетворять требованиям повышения заработной платы и воздерживаться от избытка рабочей силы. Кредиторы и владельцы ссудного капитала нуждаются в информации о способности той или иной фирмы выполнить взятые финансовые обязательства. Такие государственные организации, как Госкомстат России и налоговая инспекция, также собирают бухгалтерскую информацию и при этом уделяют вни-

мание детализированным данным о декларируемой прибыли, начисляемых налогах, об объемах капиталовложений, имуществе и т.д.

*Задачей бухгалтерского управленческого учета* является составление отчетов второй и третьей групп, информация которых предназначена для собственников предприятия (организации), где проводится учет, и его управляющих (менеджеров), т.е. для внутренних пользователей бухгалтерской информации. Эти отчеты должны содержать информацию не только об общем финансовом положении предприятия, но и о состоянии дел непосредственно в области производства. Содержание отчетов может меняться в зависимости от их целевого назначения и должности администратора, для которого они предназначены, например: анализ себестоимости изделия — с целью определения себестоимости продукции; сметы — для планирования будущих операций; текущие оперативные отчеты центра ответственности (производственного участка) — для оценки результатов его работы; отчеты о понесенных затратах — для принятия краткосрочных решений; анализ сметы капитальных вложений — для целей долгосрочного планирования и т.д. Менеджеры нуждаются в информации, которая поможет им в принятии решений, контроле и регулировании управленческой деятельности. К такой информации можно отнести, например, продажные цены, затраты на производство, спрос, конкурентоспособность, рентабельность товаров, выпускаемых их предприятием.

При составлении отчетов для внешних пользователей в системе финансового учета бухгалтер обязан руководствоваться действующими нормативными документами, однако принципы отчетности, заложенные в них, не всегда способствуют истинному отражению дел на предприятии, что приводит к искажению его реального финансового состояния.

Так, в соответствии со ст. 8 Закона РФ «О бухгалтерском учете» [1] «... бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте РФ — в рублях». При падении курса рубля это занижает реальную стоимость активов и искажает информацию о финансовом состоянии предприятия, поскольку статьи баланса с учетом индекса инфляции не корректируются, как это практикуется в странах с развитой рыночной экономикой.

Согласно той же статье бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется на основании пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции. Но в условиях нестабильности рубля в стране представление в рублевом эквиваленте валютных счетов также затрудняет восприятие руководителем финансовых показателей предприятия.

Статья 12 Закона гласит: «... недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм — на счет виновных лиц. Если виновные лица не установле-

ны или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи и порчи списываются на финансовые результаты организации». (В соответствии с действующим законодательством это не ведет к уменьшению налогооблагаемой прибыли организации.) Данное положение позволяет списывать предприятиям недостачи материальных ценностей на издержки обращения только в пределах установленных законом норм, оставшаяся же часть относится на финансовые результаты, что затрудняет в дальнейшем их анализ.

Данные бухгалтерского учета и составляемой на их основе бухгалтерской (финансовой) отчетности призваны охарактеризовать результаты деятельности хозяйствующего субъекта как самостоятельного юридического лица, без учета вклада в эти результаты отдельных структурных подразделений (сегментов бизнеса). Однако подобной информации для целей управления предпринимательской деятельностью не достаточно.

На сегодняшний день общепризнанным является факт выделения налогового учета в самостоятельное направление бухгалтерской деятельности. Статьей 313 главы 25 НК РФ цель налогового учета определена как «формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций» [4]. При осуществлении этого вида учета организация должна руководствоваться специально разработанной учетной политикой для целей налогообложения и использовать аналитические регистры (в ряде случаев отличные от регистров финансового учета). Несмотря на то, что превичная база всех трех видов учета (финансового, управленческого и налогового) должна быть одинакова, каждый факт хозяйственной деятельности классифицируется и отражается ими по-своему, в соответствии с требованиями данного вида учета. Это совершенно разные направления бухгалтерской деятельности, отличающиеся собственными целями, задачами и конечными информационными результатами. Все вышеизложенное предопределило необходимость разделения отечественного учета на управленческий, финансовый и налоговый.

## *1.2. Понятие бухгалтерского управленческого учета, его предмет. Влияние организационной структуры предприятия на построение системы управленческого учета*

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

*подразделений.* Этот процесс включает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций. Управленческий учет представляет собой одновременно и систему, и область исследований. Он является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета.

Бухгалтерский управленческий учет—это связующее звено между учетным процессом и управлением предприятием. **Предметом бухгалтерского управленческого учета** является производственная деятельность организации и ее отдельных структурных подразделений (сегментов), называемых центрами ответственности.

В управленческом учете под *центрам ответственности* понимают структурное подразделение организации, во главе которого стоит менеджер, контролирующий затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса, —показатель, определяемый для данного подразделения руководством<sup>1</sup>.

Сегменты бизнеса, деятельность которых является предметом бухгалтерского управленческого учета, могут обладать юридической самостоятельностью или входить в состав организации на правах структурных подразделений.

В первом случае в качестве примера можно сослаться на холдинг, состоящий из материнской компании, зависимых и дочерних организаций. Постановка системы управленческого учета, единого для всех организаций, входящих в состав такого образования, позволяет более эффективно вести хозяйственную деятельность как на отдельных предприятиях, так и по холдингу в целом, оперативнее получать необходимую бухгалтерскую информацию, учитывать интересы всех участников бизнеса, а в конечном счете — избегать ошибочных управленческих решений.

Во втором случае речь идет об организациях, имеющих в своем составе отдельные структурные подразделения, например заочный вуз со множеством филиалов; строительный трест, в состав которого входят строительномонтажные управления; издательский дом, имеющий ряд направлений деятельности, и т.д. Как правило, это менее крупные (в сравнении с вышеприведенными) центры ответственности.

Кроме того, предметом управленческого учета может стать деятельность отдельных цехов завода, отделов магазина, отделений больницы, т.е. совсем мелких сегментов бизнеса. При этом надо иметь в виду, что каждое структурное подразделение имеет своего руководителя.

<sup>1</sup> Не следует отождествлять центр ответственности с центром возникновения затрат. Так, работающая швейная машина — место возникновения затрат; цех, где она расположена, — центр ответственности.

Независимо от размеров структурного подразделения в управленческом учете выделяют *четыре типа центров ответственности*:

- центры затрат;
- центры доходов;
- центры прибыли;
- центры инвестиций.

В основе этой классификации лежит критерий финансовой ответственности их руководителей, определяемый шириной предоставленных им полномочий и полнотой возложенной на них ответственности.

Рассмотрение вопроса начнем с такого сегмента предприятия, как **центр затрат**. Его руководитель обладает наименьшими управленческими полномочиями и поэтому несет минимальную ответственность за полученные результаты. Он отвечает лишь за произведенные затраты. Система управленческого учета нацелена в этом случае лишь на измерение и фиксацию затрат на входе в центр ответственности. Результаты деятельности центра ответственности (объем произведенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ) не учитываются, тем более что во многих случаях измерять их либо невозможно, либо не нужно.

Другими словами, центром затрат является то структурное подразделение предприятия, в котором имеется возможность организовать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования.

Определение центра ответственности как центра затрат не всегда означает, что его менеджер несет ответственность только за управление затратами. Например, начальник отдела снабжения также ответствен за оценку и выбор поставщиков, качество поставляемых материалов и т.д.

При определении структурного подразделения как центра затрат *в условиях промышленного производства* рекомендуется учитывать следующие моменты:

а) каждый центр затрат, возглавляемый мастером или начальником отдела, который оказывает помощь руководству предприятия в планировании и контроле затрат, должен являться отдельной сферой ответственности;

б) центр затрат должен объединять приблизительно однотипные машины и рабочие места, обуславливающие издержки однородного характера. Это облегчает определение совокупности факторов, оказывающих влияние на величину расходов данного центра затрат, и выбор базы распределения расходов по носителям затрат. Поскольку основным фактором, определяющим величину затрат на производственных участках, является загрузка про-

изводственных мощностей, то она чаще всего выбирается в качестве базы распределения в центрах затрат;

в) все издержки по их видам должны без особых сложностей списываться на центры затрат. С углублением деления предприятия на такие центры возрастает доля расходов, являющихся общими по отношению к нескольким центрам затрат, что вызывает необходимость их распределения.

Центр затрат может быть как достаточно большим (завод или администрация крупной фирмы), так и малым (рабочее место). Следовательно, крупные центры затрат могут состоять из более мелких. Степень детализации центров затрат от предприятия к предприятию различна и зависит от целей и задач, поставленных руководством перед менеджером по контролю затрат, закрепленных за центром ответственности. Как правило, чем больше размер центра затрат, тем выше степень ответственности.

Иногда требуется укрупнение центров ответственности, и тогда несколько рабочих мест можно объединить в цех (отдел), также представляющий собой центр затрат.

Формирование центров затрат следует осуществлять на основе изучения и анализа организационных и технологических особенностей предприятия. Как правило, предприятия с централизованной организационной структурой управления представлены несколькими центрами затрат.

Центры затрат могут работать в *двух направлениях*. Согласно принципу эффективности оптимальным будет решение, позволяющее реализовать одну из двух задач:

1) получить максимальный результат при определенном заданном уровне вложений;

2) довести до минимума вложения, необходимые для достижения заданного результата.

В качестве примера возьмем два центра затрат крупного промышленного предприятия — отдел маркетинговых исследований и библиотеку. Основной задачей отдела маркетинговых исследований, работающего на основе заранее утвержденной сметы затрат, является получение максимально возможного результата при использовании выделенных ему ресурсов. Задачей библиотеки предприятия является обеспечение художественной и производственной литературой максимального количества сотрудников при использовании выделенных руководством предприятия на эти цели средств. В обоих случаях руководителям центров затрат предоставлена возможность принимать самостоятельные решения о том, как *использовать выделенные ресурсы для достижения заданной цели* и нести ответственность за выполнение поставленных задач.

Однако руководителям центров затрат не разрешено самостоятельно определять цены и объемы производства. Так, отдел маркетинга не может увеличивать объем продаж путем повышения цен, а библиотека не имеет права сокращать расходы путем уменьшения числа обслуживаемых читателей.

Издержки, учитываемые и планируемые для данных центров затрат, являются для них прямыми. Подобным образом организованный учет дает представление о горизонтальной структуре затрат и создает предпосылки для контроля за их формированием и их целесообразностью.

Для оценки деятельности центра затрат недостаточно лишь финансовых показателей. Такой подход может, например, стимулировать менеджеров к уменьшению затрат за счет снижения качества продукции. Поэтому, формируя структуру организации исключительно как совокупность центров затрат, в системе управленческого учета необходимо наладить дополнительное наблюдение за качеством продукции, выпускаемой структурными подразделениями.

Обязательным условием планирования и оценки деятельности любого центра ответственности, в том числе и центра затрат, является разделение его издержек на две категории — контролируемые и неконтролируемые (см. гл. 2).

**Центр доходов** — это центр ответственности, менеджер которого отвечает за получение доходов, но не несет ответственности за издержки. Примером может послужить отдел оптовых продаж торговой организации, отдел распространения в издательстве и т.д.

Деятельность руководителей подобных подразделений обычно оценивается на основе заработанных ими доходов, поэтому задачей управленческого учета в данном случае будет фиксация результатов деятельности центра ответственности на выходе.

Это, однако, не означает, что в подразделении отсутствуют расходы. Любой центр доходов, даже самый малый, несет затраты. В системе управленческого учета он квалифицируется как центр доходов потому, что администрация организации по каким-либо причинам принимает решение не возлагать на менеджера ответственность за затраты его подразделения.

**Пример.** В банковских учреждениях наряду с инфраструктурными подразделениями (отдел кадров, юридический, транспортный отделы и т.д.) присутствуют отделы, привлекающие денежные средства населения и юридических лиц (отдел пластиковых карт, отдел вкладов населения, отдел обслуживания юридических лиц), и отделы, размещающие денежные средства (отделы кредитования юридических и физических лиц, отделы ценных бумаг, валютных операций). Отделы, размещающие привлеченные средства, можно рассматривать как центры доходов. Инфраструктурные подразделе-

ния и отделы, привлекающие денежные ресурсы, по своей сути являются центрами затрат.

Руководители центров доходов, как и центров затрат, могут отвечать за достижение нефинансовых целей, например за обеспечение возможности конкурировать лишь на тех рынках, где их фирма занимает первую или вторую позицию по продажам.

Как свидетельствует практика, центры затрат и доходов в наибольшей степени присущи современным российским организациям.

Однако для того, чтобы выжить в конкурентной борьбе, предприятию недостаточно управлять затратами — оно должно получать прибыль, а прибыль не является целью менеджеров центров затрат и доходов. Поэтому на предприятиях в странах с развитой рыночной экономикой наиболее часто встречаются центры прибыли и инвестиций.

**Центр прибыли** — это сегмент, руководитель которого отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты своего подразделения. Менеджер центра прибыли принимает решения по количеству потребляемых ресурсов и размеру ожидаемой выручки. Критерием оценки деятельности такого центра ответственности служит размер полученной прибыли. Поэтому управленческий учет должен предоставить информацию о стоимости издержек на входе в центр ответственности, о затратах внутри этого центра, а также о конечных результатах деятельности сегмента на выходе. Прибыль центра ответственности в системе управленческого учета может рассчитываться по-разному. Иногда в расчетах участвуют лишь прямые затраты, в других случаях включаются полностью или частично также косвенные издержки.

Целью центра прибыли является получение максимальной прибыли путем оптимального сочетания параметров вкладываемых ресурсов, объема выпускаемой продукции и цены. Менеджеры центров прибыли, в отличие от руководителей центров затрат, не заинтересованы в снижении качества продукции, так как это сокращает их доходы, а следовательно, и прибыль — показатель, по которому оценивается эффективность их работы.

Однако на практике встречаются случаи, когда сталкиваются интересы двух или более центров прибыли.

**Пример.** Высшее учебное заведение, имеющее ряд филиалов в разных городах России, оказывает платные образовательные услуги<sup>1</sup>. Прием абитуриентов ведется для обучения разным специальностям. Факультеты в данном случае могут рассматриваться как центры прибыли, доходная часть которых зависит от количества зачисленных студентов. Однако при неизменном количестве мест на платное обучение в масштабе всего вуза увеличение

Каждый филиал состоит из нескольких факультетов.

приема студентов на один из факультетов ведет к сокращению числа абитуриентов, зачисляемых на другие факультеты. Рост прибыли одного центра ответственности является следствием ухудшения результатов другого центра. В подобных случаях рекомендуется считать факультеты как центры затрат и предусматривать создание центра прибыли на более высоком иерархическом уровне управления, объединив эти центры ответственности в единый центр прибыли. Так, центрами прибыли в нашем случае могут стать филиалы института.

Менеджеры центров прибыли могут нести ответственность за достижение определенных нефинансовых результатов, таких, как доля завоеванного рынка, уровень удовлетворенности потребителя и др.

Рост прибыли структурного подразделения может стимулироваться правильным подбором показателя, характеризующего деловую активность сегмента.

**Пример.** Вновь созданная западная компания сначала быстро развивалась, но затем стала нести убытки. Одной из причин этого явились недостатки в системе управленческого учета компании: не представлялось возможным оценить прибыль, получаемую от каждого отдельного клиента. Менеджеры были ответственны либо за затраты, либо за доходы, и никто не отвечал за то, чтобы обслуживание каждого клиента обеспечивало компании прибыль. Для решения этой проблемы руководство фирмы внесло коррективы в систему управленческого контроля, возложив на менеджеров ответственность за составление смет получения прибыли по каждому клиенту и отчетов об их исполнении. В результате прибыль компании возросла.

Интересно, что некоторые западные фирмы в целях стимулирования деятельности своих подразделений создают искусственные центры прибыли — сегменты, которые «продают» большую часть своих товаров и услуг другим структурным подразделениям внутри компании. Цена, по которой центры рассчитываются между собой, называется *трансфертной*. В этом случае трансфертные цены выполняют внутри компании функции рыночных цен. Плата за услуги между центрами ответственности взимается в соответствии с заранее оговоренными условиями. Так, в некоторых зарубежных компаниях финансовые отделы взимают плату за ведение учета дебиторской задолженности центров прибыли на основе суммы обработанных счетов и количества учтенных дебиторов. В рассмотренном примере трансфертные цены не могут изменить доход компании, они являются лишь инструментами управленческого контроля (подробнее о трансфертном ценообразовании см. в гл. 8).

При всех своих преимуществах центры прибыли не заинтересованы в рачительном использовании выделенных им инвестиций. Этого недостатка лишены **центры инвестиций** — сегменты предприятия, чьи менеджеры не

только контролируют затраты и доходы своих подразделений, но и следят за эффективностью использования инвестированных в них средств.

Руководители центров инвестиций, в сравнении со всеми вышеназванными центрами ответственности, обладают наибольшими полномочиями в руководстве и, следовательно, несут наивысшую ответственность за принимаемые решения. В частности, им делегировано право принимать собственные инвестиционные решения, т.е. распределять выделенные администрацией предприятия средства по отдельным проектам.

Деление организации на центры ответственности и их ранжирование называют *организационной структурой предприятия*. От построения организационной структуры зависит система управленческого учета предприятия. Администрация решает, какому сегменту предоставить те или иные полномочия, как распределить ответственность между исполнителями, как должна выглядеть иерархическая структура управления организацией, другими словами, устанавливает организационную структуру предприятия.

Следовательно, *организационную структуру предприятия* можно определить как разделение предприятия на отдельные структурные подразделения и службы (центры ответственности), предполагающее распределение между ними функций по решению задач, возникающих в ходе производственной деятельности, таким образом, чтобы обеспечить эффективное достижение целей, стоящих перед предприятием в целом.

В экономической литературе встречается и другая трактовка организационной структуры — это совокупность линий ответственности внутри организации, каждая из которых показывает направление движения информации (в частности, отчетной) [16].

Организационная структура предприятия может быть охарактеризована как *централизованная* или *децентрализованная* — в зависимости от степени ответственности, возложенной на ее менеджеров.

*Централизованные* организации имеют иерархическую, пирамидальную структуру, построенную по функциональному принципу (администрация, финансы, снабжение, производство, маркетинг и т.п.). В основе системы управленческого учета таких предприятий лежат главным образом центры затрат. Такая система управления по своей сути является консервативной, предполагает максимум принуждения и не обеспечивает свободы действия сотрудникам предприятия. Централизованная система управления была свойственна практически всем предприятиям СССР.

В переходный период, переживаемый российской экономикой, «перестроечные» процессы происходят не только на макро-, но и на микроуровне. Исследования показывают, что в ряде случаев жестко централизованная система управления, доставшаяся российским предприятиям в наследство от административной

экономики, становится тормозом их развития. Она снижает инициативу исполнителей, препятствует гибкости и оперативности в управлении.

Выход из создавшегося положения руководство предприятий видит в предоставлении своим структурным подразделениям большей хозяйственной самостоятельности и как следствие — в возрастании их ответственности за принимаемые решения.

Рыночные отношения требуют новых подходов к организации внутрифирменного управления. В условиях быстро меняющейся рыночной среды существенно возрастает поток информации, которую необходимо обработать для принятия единственно правильного управленческого решения. Расширяется спектр управленческих задач, решаемых руководителями производств. Появляется потребность в разделении всех полномочий, в том числе и в части принятия управленческих решений. Порой отдельные структурные подразделения начинают работать как мини-предприятия, не являясь при этом самостоятельными юридическими лицами. Другими словами, начинается процесс формирования децентрализованной организационной структуры предприятия. (Конечно же, организационная структура большинства российских организаций по-прежнему остается высокорегламентированной в сравнении с западными предприятиями. Российским организациям предстоит еще долгий путь в этом направлении, но движение уже начато.)

*Децентрализованная* структура характеризуется наличием центров прибыли и инвестиций. Как отмечалось, их руководители имеют более широкий круг прав и обязанностей, чем менеджеры центров затрат. С одной стороны, менеджеры в компаниях с такой структурой несут большую ответственность, обладают расширенными полномочиями и могут принимать значительную часть решений без предварительного согласования с администрацией предприятия. С другой стороны, при децентрализованной структуре между управляющими распределяется ответственность в части планирования и контроля затрат и результатов деятельности отдельных структурных подразделений.

Таким образом, формирование децентрализованной структуры управления предприятием предполагает решение двух взаимосвязанных задач:

- 1) распределение ответственности среди исполнителей;
- 2) контроль за качеством их работы.

Существует и обратная зависимость: эти задачи не могут быть успешно решены в отсутствие поставленной системы управленческого учета.

*Основным преимуществом децентрализованной системы управления* является свобода руководителей центров ответственности в принятии управленческих решений. Менеджер структурного подразделения, как правило, располагает более точной и детализированной информацией по вверен-

ным ему направлениям деятельности, чем высшее руководство. Это положительно влияет на обоснованность и оперативность принимаемых на более низком управленческом уровне решений. Администрация предприятия, освободившись от текущих задач, необходимости выполнения рутинной работы, получает возможность сконцентрироваться на решении перспективных вопросов, на разработке стратегии организации.

Однако успешное функционирование децентрализованной системы возможно при соблюдении, по крайней мере, двух условий:

- 1) наличия высокопрофессионального управленческого персонала;
- 2) согласованности целей и интересов организации в целом и ее отдельных структурных подразделений.

Независимо от типа избранной организационной структуры — централизованной и децентрализованной — ответственность за финансирование компании в целом лежит обычно на высшем руководстве. Иначе говоря, финансовые функции будут централизованы в любом случае.

Если администрация формирует организационную структуру своего предприятия на основе центров прибыли и инвестиций, то далее ей предстоит принять решение, по какому принципу следует создавать структурные подразделения: по видам выпускаемой ими продукции; по обслуживаемым ими географическим регионам; по группам покупателей? Создавая организационную структуру, следует учитывать, облегчит ли она процесс оценки деятельности сегментов. Это в свою очередь зависит от количества общих затрат, отождествляемых с каждой альтернативной структурой, ведь затраты, связанные с построением той или иной структуры управления, должны окупиться. Если каждое предприятие холдинга работает на определенном регионе и производит различные изделия, то более разумной будет сегментация по различным регионам, чем по видам изделий. Если каждое предприятие холдинга производит какое-то определенное изделие и поставляет его в различные регионы, то деление по видам изделий будет более разумным.

Существующую организационную структуру предприятия следует регулярно анализировать и пересматривать с учетом изменений, происходящих в хозяйственной деятельности предприятия (освоение производства новых видов продукции, изменение технологий, смена менеджеров и т.д.), и достижений научно-технического прогресса. Совершенствуя организационную структуру предприятия, необходимо соответствующим образом менять подходы к составлению внутренней отчетности и оценке результатов деятельности подразделений. Подробнее эти вопросы рассмотрены в гл. 7.

### *1.3. Объекты исследования, метод и задачи бухгалтерского управленческого учета.*

#### *Место бухгалтерского учета в системе «экзаунтинг»*

**Объектами бухгалтерского управленческого учета** являются затраты (текущие и капитальные) предприятия и его отдельных структурных подразделений — центров ответственности; результаты хозяйственной деятельности как всего предприятия, так и отдельных центров ответственности; внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен; бюджетирование и внутренняя отчетность.

Хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер (операции с ценными бумагами, продажа или покупка имущества, арендные и лизинговые операции, инвестиции в дочерние и зависимые общества и т.п.), выходят за рамки предмета управленческого учета.

Как отмечалось, предметом управленческого учета является производственная деятельность центров ответственности (сегментов организации), поэтому иногда управленческий учет называют учетом по центрам ответственности, или сегментарным учетом. Однако отождествлять эти понятия неправомерно, поскольку *сегментарный учет является важнейшей составляющей управленческого учета.*

*Сегментарный учет* можно определить как систему сбора, отражения и обобщения информации о деятельности отдельных структурных подразделений организации.

В рыночной экономике трудно переоценить *значение учета по сегментам* бизнеса. На базе информации сегментарного учета строится система управленческого контроля предприятия. Данные сегментарного учета удовлетворяют информационные потребности внутрифирменного управления, позволяют контролировать затраты и результаты на разных уровнях управления, составлять сегментарную отчетность. Анализируя последнюю, можно судить об эффективности функционирования того или иного структурного подразделения организации. Кроме того, основываясь на информации сегментарного учета и отчетности, администрация предприятия может принимать различные управленческие решения, например о целесообразности разукрупнения (децентрализации) бизнеса. Остановимся на этих вопросах подробнее.

В современных условиях контрольный аспект бухгалтерского учета выдвигается на первый план, все более приобретая не государственный характер, а внутреннюю направленность, связанную с поиском и мобилизацией

резервов повышения эффективности производства. Учет, не используемый для контроля, бесцелен, а контроль, не основанный на данных документального учета, беспредметен. Система управленческого контроля, основанная на информации сегментарного учета и отчетности, позволяет руководителям всех уровней реализовывать одну из своих управленческих функций — функцию контроля за выполнением принятых решений.

Основная задача управленческого контроля состоит в обеспечении согласованности поставленных задач, когда интересы каждого отдельно взятого сотрудника совпадают с интересами всей организации. Для реализации этой цели менеджеры должны надлежащим образом распределить обязанности своих подчиненных и разработать соответствующие критерии оценки их деятельности на основе данных сегментарного учета и отчетности.

Управленческий контроль включает ряд правил и процедур, используемых менеджерами для измерения результатов деятельности центров ответственности и определения того, соответствуют ли полученные результаты запланированным показателям, а если нет — для разработки корректировочных мер. Другими словами, речь идет о контроле и регулировании доходов и расходов по отдельным структурным подразделениям (или продуктам) на основе экономического анализа планов и фактических данных сегментарного учета.

Взаимосвязь управленческого контроля организации с сегментарным планированием, учетом и отчетностью показана на рис. 1.1.

Первым шагом на пути формирования в организации системы управленческого контроля является сегментарное планирование — разработка смет (бюджетов) для структурных подразделений. В отсутствие обоснованного плана процесс контроля невозможен. Иначе говоря, сегментарное планирование является одной из составляющих системы информационного обеспечения управленческого контроля. В качестве других составляющих выступают сегментарный учет и сегментарная отчетность.

*Информационное обеспечение*—это сбор, обработка и передача финансовой и нефинансовой информации, используемой менеджерами для планирования и контроля за ходом деятельности вверенных им подразделений, измерения и оценки полученных результатов. Эта информация отличается регулярностью, своевременностью, емкостью, простотой формы и восприятия.

Информационное обеспечение в системе управленческого контроля предполагает:

- идентификацию затрат и результатов с деятельностью конкретного структурного подразделения;
- персонализацию учетных документов;
- составление менеджерами смет на будущее и отчетов о результатах де-

тельности за отчетный период. Эти отчеты должны быть понятны как тем, кто оценивает, так и тем, чья деятельность оценивается.

Система управленческого контроля основана на принципах доверия, контролируемости и наличия у менеджеров соответствующих полномочий и эффективна при выполнении двух основных условий:

- 1) на предприятии имеются такие критерии оценки деятельности исполнителей, при которых интересы работников совпадают с интересами фирмы;
- 2) управленческий контроль реализуется через систему сегментарного учета и отчетности, которой доверяют работники организации.

Следствием управленческого контроля является принятие менеджерами адекватных управленческих решений по функционированию вверенных им структурных подразделений. В частности, это может проявиться в корректировке разработанных ими планов на будущее (см. рис. 1.1).

Вся рассмотренная система является прерогативой бухгалтерского управленческого учета, поэтому его содержание следует трактовать шире, чем собственно учет. Помимо учетных функций здесь имеется в виду плановая, аналитическая работа, результаты которой предназначены для использования внутри предприятия с целью выработки эффективных управленческих решений. Ведение сегментарного планирования, учета и отчетности входит в должностные обязанности бухгалтера-аналитика.

Из рис. 1.1 видно, что информация, собранная и обобщенная в системе сегментарного учета, доводится до заинтересованных пользователей в форме *сегментарной отчетности*, т.е. отчетности, сформированной по отдель-



**Рис. 1.1.** Взаимосвязь сегментарного учета и сегментарной отчетности организации с системой управленческого контроля

ным сегментам бизнеса организации. Порядок ведения сегментарного учета и составления центрами ответственности сегментарной отчетности определяется организацией самостоятельно (за исключением случаев представления такой отчетности для внешних пользователей) и во многом зависит от организационной структуры предприятия.

Помимо названных функций важнейшей задачей бухгалтерского управленческого учета является калькулирование (см. гл. 3). На базе выполненных расчетов в системе управленческого учета можно просчитывать различные альтернативные варианты решения одной задачи, выбирать из них оптимальный и оперативно принимать эффективные управленческие решения (см. гл. 4).

**Методы, используемые в бухгалтерском управленческом учете,** весьма разнообразны:

- элементы метода бухгалтерского финансового учета (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность);
- индексный метод (применяемый в статистике);
- приемы экономического анализа (в частности, пофакторный анализ);
- математические методы (корреляции, линейного программирования, наименьших квадратов и др.).

Управленческий учет сегодня немыслим без использования ЭВМ.

Все вышеперечисленные методы интегрируются в единую систему и используются в целях управления предприятием.

В современной экономической литературе часто отождествляются понятия «управленческий» и «производственный» учет, но с этим согласиться нельзя. Исторически производственный учет является предшественником управленческого учета. Системы производственного учета ранее развивались по существу как расчетные, основной целью которых было определение затрат на производство и выручки на единицу продукции. В настоящее время к производственному учету предъявляются большие требования.

*Производственный учет* сегодня призван следить за издержками производства, анализировать причины перерасхода по сравнению с предыдущими периодами, сметами или прогнозами, а также выявлять возможные резервы экономии. Он должен четко и детально отражать все процессы, связанные с производством и реализацией продукции на предприятии. Основными разделами современного производственного учета являются:

- учет издержек по видам;
- учет издержек по местам их возникновения;
- учет издержек по носителям.

*Учет издержек по видам* показывает, какие группы издержек возникли на предприятии в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) в отчетном периоде.

*Учет издержек по местам их возникновения* позволяет распределить их между отдельными подразделениями предприятия (центрами ответственности), в которых они были осуществлены.

Наконец, *учет издержек по носителям* предполагает определение всех издержек, связанных с производством единицы какой-либо конкретной продукции или с выполнением определенного заказа.

Таким образом, только в рамках производственного учета удастся рассчитать себестоимость единицы продукции, приходящуюся на нее прибыль и уровень рентабельности.

С течением времени процесс управления предприятием претерпел существенные изменения как с точки зрения постановки задач, так и с точки зрения методов их решения. Производственный учет в современных условиях не является самоцелью. Его информация необходима менеджерам для принятия оперативных производственных решений. Следовательно, *бухгалтерский управленческий учет включает производственный учет*. Взаимосвязь видов учета иллюстрируется на рис. 1.2.

Производственный учет является «базой» управленческого учета. Его «надстроечная» часть (на рисунке она заштрихована) представляет собой бюджетирование, управленческий контроль и управленческий анализ деятельности организации и ее сегментов, принятие оперативных управленческих решений, а также составление внутренней отчетности.

Управленческий учет пересекается с финансовым в части учета издержек, различие лишь в методах учета затрат: в первом случае речь идет об аналитическом учете, во втором — о синтетическом.

На сегодняшний день общепризнанным является факт выделения налогового учета в самостоятельное направление. Однако информация финансового и управленческого учета может использоваться в налоговых расчетах.

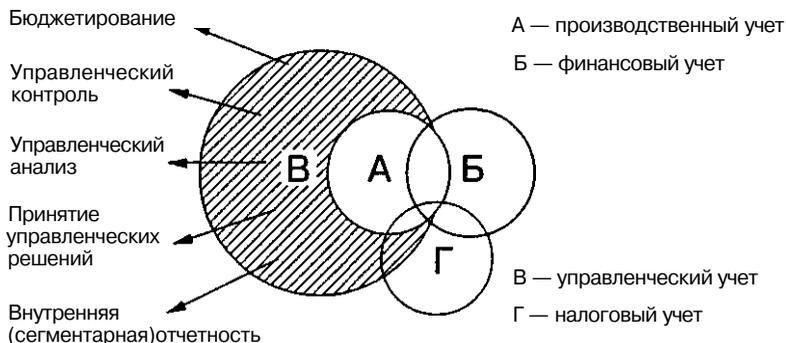


Рис. 1.2. Взаимосвязь видов учета

Рассмотрение особенностей бухгалтерского управленческого учета позволяет сформулировать его важнейшие *цели*:

- оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений;
- контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;
- информационная поддержка в принятии эффективных управленческих решений;
- выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

На сегодняшний день отечественный профессиональный бухгалтерский язык пополнился таким новым термином, как *экзаунтинг* (accounting). Это чрезвычайно емкое экономическое понятие, в основе которого лежит счетоводство — ведение бухгалтерского учета в соответствии с общепринятыми принципами. Однако счетоводство — это лишь фундамент, база экзаунтинга. На основе счетоводства формируется информационная база, необходимая любому предпринимателю в условиях рыночной экономики. Ведением счетоводства и формированием связанной с ним информационной базы заняты специалисты в области бухгалтерского учета. На западных предприятиях нет плановых отделов, работающих изолированно от бухгалтерской службы, но есть бухгалтеры, занимающиеся планированием и прогнозированием на базе оперативной бухгалтерской информации. Данный вид профессиональной деятельности также является составной частью экзаунтинга. Таким образом, вся информация, необходимая для управления предприятием, готовится бухгалтерами, а связанная с этим профессиональная деятельность называется экзаунтингом. Сюда входит и работа по составлению отчетности предприятия, анализу его финансовых показателей, плановая работа, а также все, что связано с контролем за деятельностью предприятия (см. рис. 1.3).

Таким образом, бухгалтерский управленческий учет является неотъемлемой частью экзаунтинга.

#### ***1.4. Характеристика информации, предоставляемой бухгалтерским управленческим учетом. Условия ее хранения***

*Информация* — это сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах, т.е. все то, что расширяет представление об объекте исследования. Целью бухгалтерского управленческого учета является обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей.

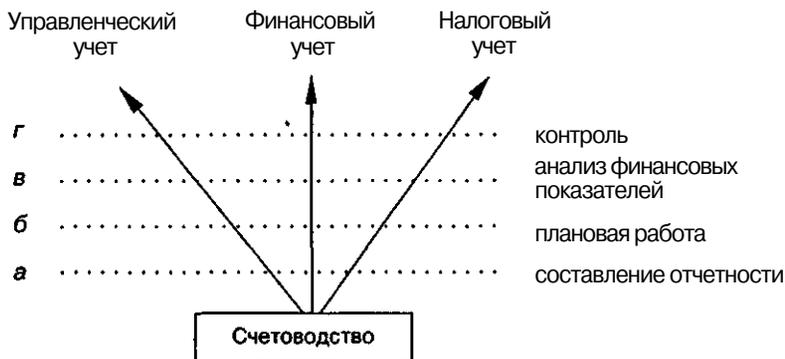


Рис. 1.3. Слагаемые эккаунтинга:

*а-г*— виды бухгалтерской деятельности, обеспечивающие создание управленческой информации; стрелками указаны виды учета, информационная база для которых готовится в системе «эккаунтинг»

К бухгалтерской управленческой информации, созданной и подготовленной для использования руководством, предъявляются иные требования, нежели для информации, предназначенной для внешних пользователей. В управленческом учете возможно использование как *неколичественной* информации (слухи, результаты социологических опросов и т.п.), так и *количественной*, которая в свою очередь делится *учетную* и *неучетную*. Принцип документальной обоснованности учетной информации в управленческом учете может игнорироваться, в связи с чем используются как фактические, так и прогнозные оценки.

Для принятия оперативных управленческих решений может применяться *полная* или *неполная* информация об объекте исследования. Неполная информация, которая подвергается быстрой обработке, в ряде случаев оказывается достаточной.

К информации бухгалтерского управленческого учета предъявляются следующие требования:

- *адресность*. Внутрипроизводственная учетная информация должна предоставляться конкретным адресатам в соответствии с уровнем их подготовленности и иерархии;
- *оперативность*. Информация должна предоставляться в сроки, дающие возможность сориентироваться и вовремя принять эффективное хозяйственное решение, в противном случае она малопригодна для целей управления;
- *достаточность*. Информация должна предоставляться в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне управленческого решения. В то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание ее потребителя на несущественные или не относящиеся к делу сведения;

- *аналитичность*. Информация, используемая для внутренних управленческих целей, должна содержать данные текущего экспресс-анализа или предполагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами времени;

- *гибкость и инициативность*. Конкретный блок информации должен отвечать вышеназванным принципам и обеспечивать всю полноту информационных интересов в условиях меняющихся управленческих ситуаций или в связи с изменениями в факторах производства. Кроме того, центрам ответственности должна предоставляться возможность формулировать свои предложения по использованию данной информации и направлять их на рассмотрение вышестоящего звена;

- *полезность*. Информация должна привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска и объективно оценивать работу менеджеров предприятия;

- *достаточная экономичность*. Затраты по подготовке внутрифирменной информации не должны превышать экономический эффект от ее использования.

Учетная информация составляет 20-30% всей информации управленческого учета, на долю экономического анализа приходится 70-80%. Для сравнения отметим, что в финансовом учете соотношение иное: 50-60% всей информации составляет учетная информация, а на долю анализа приходится 40-50%.

Как правило, информация бухгалтерского управленческого учета носит *конфиденциальный характер и требует защиты*.

На малых предприятиях, где число ПЭВМ невелико и не используются локальные вычислительные сети, защита компьютерной информации состоит из установки паролей для получения доступа определенного пользователя в компьютере к необходимым программам.

На крупных предприятиях защита информации управленческого учета от несанкционированного доступа должна осуществляться комплексно, как с помощью организационных мероприятий, так и программно-техническими средствами.

*Во-первых*, необходимо четкое разделение персонала с выделением помещений или расположением подразделений компактными группами на некотором удалении друг от друга. Это разделение производится в зависимости от решаемых задач: так проще реализовывать встроенные во все одноранговые сети средства защиты от несанкционированного доступа.

*Во-вторых*, ограничение доступа в помещения посторонних лиц или сотрудников других подразделений. Необходимо их опечатывать при сдаче под охрану после окончания работы, что позволит предотвратить факт несанкционированного проникновения в помещение.

*В-третьих*, жесткое ограничение круга лиц, имеющих доступ к каждому компьютеру.

*В-четвертых*, требовать от сотрудников в перерывах выключать компьютер или использовать специальные программы — хранители экранов, которые позволяют стереть информацию с экрана монитора и закрыть паролем возможность снятия режима хранителя экрана.

К программно-техническим мероприятиям следует отнести использование встроенных аппаратных средств защиты компьютера от несанкционированного доступа, использование специальных программных средств закрытия информации, а также установку аппаратных приспособлений для шифрования информации или ограничения доступа к компьютеру.

К встроенным возможностям относится функция по установке пароля для входа в компьютер. Эта функция присутствует в каждой машине и является самым простым аппаратным способом защиты.

Из дополнительно устанавливаемых аппаратных средств можно выделить две разновидности — устройства закрытия доступа к компьютеру и устройства шифрования информации.

При наличии локальной вычислительной сети для несанкционированного доступа к информации нужен уже не конкретный компьютер, а возможность входа в систему с определенными правами. Сделать это можно практически на любой рабочей станции.

Каждая сетевая операционная система требует идентификации пользователя по имени и паролю. В сети необходимо проводить еще одно организационное мероприятие — своевременную смену паролей с фиксированием их в журнале паролей подписью администратора сети. Это немаловажное мероприятие должно проводиться не реже одного раза в месяц.

### *1.5. Взаимодействие финансового и управленческого учета*

Большинство элементов финансового учета можно найти и в управленческом учете:

- в обеих системах учета рассматриваются одни и те же: хозяйственные операции. Например, поэлементно отражаемые в системе финансового учета данные о видах затрат (сырья и материалов, заработной платы, амортизационных отчислений) используются одновременно и в управленческом учете;
- на основе производственной или полной себестоимости, рассчитанной в системе управленческого учета, производится балансовая оценка изготовленных на предприятии активов в системе финансового учета;
- методы финансового учета применяются и в управленческом учете;

- оперативная информация используется не только в управленческом учете, но и для составления финансовых документов. Следовательно, во избежание дублирования сбор первичной информации должен осуществляться в соответствии с интересами как финансового, так и управленческого учета.

Однако наиболее важной чертой, объединяющей два вида учета, является то, что их информация используется для принятия решений. Так, данные финансового бухгалтерского учета помогают инвесторам оценить потенциал и перспективы предприятия, целесообразность инвестирования, а данные управленческого учета используются менеджерами для решения широкого круга проблем управления.

Степень взаимосвязи между системами финансового и управленческого учета во многом зависит от особенностей структуры действующего Плана счетов. (Подробнее эти вопросы будут рассмотрены в гл. 6.)

Финансовый и управленческий учет являют собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единого бухгалтерского учета. Но наряду с этим имеются принципиальные отличия по следующим вопросам:

#### 1. Обязательность ведения учета.

Ведение *бухгалтерского финансового учета* предусмотрено законодательством, т.е. обязательно. В соответствии со ст. 18 Закона РФ «О бухгалтерском учете» [1] «руководители организаций и другие лица, ответственные за организацию и ведение бухгалтерского учета, в случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в порядке, установленном законодательством РФ... искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдения сроков ее представления и публикации привлекаются к административной или уголовной ответственности в соответствии с законодательством РФ». Бухгалтерский финансовый учет ведется по требуемой форме и с требуемой степенью точности независимо от желания руководства предприятия.

В отношении *бухгалтерского управленческого учета* в специальной экономической литературе обычно встречается точка зрения, согласно которой его ведение необязательно и всецело зависит от воли руководства. С этим согласиться трудно, если вспомнить, что важнейшими слагаемыми данного учета являются производственный учет и калькулирование. Учет издержек по местам возникновения затрат необходим организации, осуществляющей различные виды деятельности, при условии, что налог на прибыль от них рассчитывается по различным налоговым ставкам. Без поставленного должным образом управленческого учета эту задачу решить нельзя. В остальном же степень развития бухгалтерского управленческого учета зависит от задач, стоящих перед организацией, от уровня профессиональной подготовки ее руководства. При этом обязательно должно выполняться условие: затраты на сбор и подготовку управленческой информации должны быть ниже экономического эффекта от ее использования.

## 2. Цели ведения учета.

Цель *финансового учета* — составление финансовых документов для внешних пользователей. Как только финансовая отчетность готова, цель считается достигнутой.

Цель *управленческого учета* — обеспечение внутрипроизводственного планирования, управления и контроля. Цель управленческого учета во времени непрерывна, перманентна и достигается на короткий миг.

## 3. Пользователи информации.

Как отмечалось выше, потребителями информации финансового учета являются внешние пользователи.

Информация управленческого учета, напротив, готовится для внутренних пользователей.

## 4. Методы ведения учета.

Важнейшими элементами метода *финансового учета* являются счета и двойная запись, документация и инвентаризация.

*Управленческий учет* пользуется этими приемами, но не всегда. Запись информации необязательно ведется по двойной системе.

## 5. Свобода выбора.

*Финансовый учет* основан на общепринятых принципах, которые регулируют запись, оценку и передачу финансовой информации, т.е. он до определенной степени централизован. Публичная финансовая отчетность подliegt обязательной аудиторской проверке.

*Управленческий учет*, напротив, организуется исходя из целей и задач управляющих, никак не регламентируется государством, служит лишь интересам предприятия, в чем и заключается его преимущество перед финансовым учетом. Общие принципы данного учета сводятся к тому, чтобы максимально обеспечить руководство полезной информацией. Управленческий учет в большей степени основан на логике и опыте или на общей приемлемости. В этом смысле можно говорить о децентрализации управленческого учета.

## 6. Используемые измерители.

Как известно, *финансовый учет* ведется в российской валюте — рублях. В рублевой оценке должна быть составлена и финансовая отчетность.

В *управленческом учете* используются как денежные, так и неденежные измерители — в зависимости от их «полезности». Успешно применяются натуральные показатели (штуки, метры, тонны, литры и т.д.) — в зависимости от отраслевой принадлежности организации, условно-натуральные показатели (условные банки — в консервной промышленности, условная жирность — в мыловаренной промышленности и т.д.). Для измерения рабочего времени могут применяться такие показатели, как **человеко-часы, станко-часы, машино-часы**.

## 7. Группировка затрат.

В *финансовом учете* затраты группируются по экономическим элементам. Под элементом понимается однородный вид затрат на производство. Группировка затрат по элементам призвана дать ответ на вопрос: что затрачено на производство в отчетном периоде? При этом не учитывается, где и на что израсходованы средства. ПБУ 9/10 «Расходы **организации**» для целей ведения финансового учета определен следующий перечень экономических элементов:

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

Такая классификация затрат позволяет определить в финансовом учете результат (прибыль или убыток) по обычным видам деятельности.

В *управленческом учете* затраты группируются по носителям затрат в разрезе статей калькуляции. Под носителем затрат понимаются виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации как на внешнем рынке, так и внутри организации. Классификация затрат по статьям калькуляции дает ответ на вопрос: на что израсходованы ресурсы и где? Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Это связано с тем, что организация производственного учета как элемента управленческого учета является политикой **предприятия** в области управления затратами, т.е. «внутренней» политикой.

Для промышленных предприятий наиболее характерны следующие калькуляционные статьи:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- топливо и энергия на технологические нужды;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, работы и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- потери от брака;
- цеховые расходы;

<sup>1</sup> См.: Российская газета. 1999. № 116, 117.

- общезаводские расходы;
- прочие производственные расходы;
- коммерческие расходы.

Однако каждое предприятие самостоятельно решает вопрос о том, по каким статьям классифицировать затраты.

В результате различий в подходах к группировке затрат в финансовом и управленческом учете информация о прибыли формируется по-разному. По данным финансового учета можно рассчитать финансовый результат деятельности всей организации (эта информация представляется в форме № 2 финансовой отчетности «Отчет о прибылях и убытках»). Из информации управленческого учета можно узнать, насколько прибылен тот или иной вид продукции (работ, услуг).

#### 8. Основной объект учета.

В *финансовом учете* хозяйственная деятельность предприятия воспринимается как единое целое.

В *управленческом учете* основное внимание обращается на центры ответственности — структурные подразделения, возглавляемые руководителями, которые несут ответственность за результаты их работы. Так, центрами ответственности могут быть цех, участок, **бригада** — на промышленном предприятии, секция — на предприятии торговли, отдел — в научно-исследовательской организации, отделение — в лечебном учреждении и т.д. При этом в сферу ответственности руководителя подразделения включаются лишь такие показатели издержек и выручки, на которые он может оказывать реальное воздействие (так называемые регулируемые издержки и доходы). Поэтому иногда управленческий учет называют учетом ответственности.

Выше уже назывались такие центры ответственности, как центр затрат, центр доходов, центр прибыли.

Ответственность за выполнение соответствующих показателей несет руководитель центра. Разбивая предприятие на центры прибыли, руководство считает этот показатель основным для оценки результатов деятельности своих менеджеров. (Такой подход более 40 лет практикуется в Великобритании.)

Принимая прибыль за основной оценочный показатель, руководствуются следующими правилами:

- рост прибыли подразделения не должен вести к снижению прибыли всей фирмы;
- прибыль каждого подразделения должна быть сформирована объективно, независимо от размеров прибыли всей компании;
- результаты деятельности одного менеджера не должны зависеть от решений других менеджеров.

Кроме выделения на предприятии центров затрат и центров прибыли управленческий учет допускает возможность формирования центров инвестиций.

Степень детализации мест возникновения затрат и их увязка с центрами ответственности устанавливаются администрацией предприятия. Таким образом, в управленческом учете внимание фокусируется как на хозяйственной деятельности в целом, так и на отдельных функциях.

#### 9. Периодичность составления отчетности.

В *финансовом учете* периодичность составления отчетности устанавливается законодательными нормативными актами. Полный финансовый отчет составляется предприятием по итогам года, менее детальные — поквартально.

В *управленческом учете* отчеты составляются по мере надобности: ежемесячно, еженедельно, ежедневно, а иногда — немедленно. Администрация предприятия самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность представления внутренней отчетности. Главный принцип — целесообразность и экономичность.

#### 10. Степень надежности информации.

*Финансовый учет* документально подтвержден, но, несмотря на это, его оценки могут быть не абсолютно точными.

**Информация управленческого учета** во многом носит расчетный характер и зачастую не связана с операциями на счетах бухгалтерского учета. Администрации предприятия нужна своевременная информация, и здесь часто можно пойти на определенное ослабление требований к ее точности в пользу оперативности. В результате в управленческом учете часто используются приблизительные оценки.

#### 11. Степень открытости информации.

*Финансовая отчетность* не представляет коммерческой тайны. Она является открытой, публичной и в ряде случаев заверяется независимыми аудиторами.

Информация *управленческого учета*, как отмечалось выше, обычно является коммерческой тайной предприятия. Она не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер.

#### 12. Привязка во времени.

*Финансовый учет* отражает финансовую историю организации. В соответствии с принципом документальной обоснованности бухгалтерские проводки выполняются после совершения хозяйственной операции. Хотя данные финансового учета и принимаются во внимание при планировании, они все-таки носят «исторический» характер.

*Управленческий учет* содержит как «историческую» информацию, так и оценки и планы на будущее. Поэтому нередко говорят: цель финансового учета — показать, «как это было», а управленческого — «как это должно быть».

#### 13. Базисная структура.

Финансовый учет строится на известном капитальном уравнении:

Актив = Собственный капитал + Внешние обязательства.

Структура информации управленческого учета зависит от запросов пользователей этой информации.

#### 14. Методика расчета финансовых результатов.

В *финансовом учете* возможны две концепции. Первая предусматривает расчет прибыли как разности между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и ее полной себестоимостью. Это старая концепция, применяемая и управленческим учетом, она до сих пор является стандартом отечественного финансового учета.

Вторая концепция состоит в том, что прибыль рассчитывается как разность между выручкой от продажи продукции, ее производственной себестоимостью и периодическими расходами, собираемыми в отечественном учете на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Этот подход представляет собой современный стандарт финансового учета западных стран с рыночной экономикой и начал применяться в нашей стране с 1995 г.

В *управленческом учете* возможны иные подходы к определению финансового результата. Так, в соответствии с системой «директ-костинг» рассчитывается показатель маржинального дохода. (Подробнее об этом речь пойдет в гл. 3.) Международные стандарты бухгалтерского учета запрещают применять этот подход для составления финансовой отчетности.

#### 15. Связь с другими дисциплинами.

*Финансовый учет* основан главным образом на собственном методе.

*Управленческий учет* тесно связан с иными дисциплинами — микроэкономикой, финансами, экономическим анализом, математической статистикой и др.

### 1.6. *Функции бухгалтера-аналитика, осуществляющего управленческий учет*

Бухгалтеры, наделенные управленческими функциями, называются *бухгалтерами-аналитиками* (*бухгалтерами-менеджерами*).

В организационной структуре любого предприятия между его отдельными подразделениями возможны линейные и нелинейные (штабные) производственные отношения. *Линейные* отношения предполагают дачу указаний подчиненным лицам. Например, начальники цехов подчинены **руководителю** производства, что свидетельствует о наличии линейных отношений. Главный бухгалтер-аналитик отвечает за работу всей бухгалтерской службы, следовательно, здесь также присутствуют линейные отношения.

*Нелинейные (штабные)* производственные отношения возникают тогда, когда один отдел предоставляет услуги другим отделам (например, отделы кадров, снабжения, проектирования, финансового обеспечения). В этом

смысле функции бухгалтера-аналитика также носят штабной характер, так как подчиненная ему бухгалтерская служба консультирует, обслуживает и координирует остальные подразделения предприятия.

Остановимся подробнее на функциях бухгалтера-аналитика. Как известно, управление складывается из планирования, контроля и стимулирования.

*Планирование.* Этому предшествует формирование итогов за отчетный период, их обобщение и анализ. Сформулированные выводы используются в дальнейшем планировании и прогнозировании.

На стадии планирования **бухгалтер-аналитик** участвует в разработке частных бюджетов предприятия (подробнее см. гл. 5), которые затем сводятся им в общий (генеральный) бюджет, представляемый на утверждение руководству. При разработке производственного бюджета (производственной программы предприятия) благодаря деятельности бухгалтера-аналитика обеспечивается сопряженность в работе отдельных цехов, участков и бригад, предотвращается появление так называемых узких мест в производственном процессе. Он участвует в обсуждении производственной программы предприятия, в оценке предложений по капитальным вложениям, выявляет наиболее рентабельные виды продукции, рекомендует потенциальные рынки сбыта и оптимальные цены. Современный бухгалтер-аналитик в равной мере должен владеть методами оперативного бухгалтерского учета, финансового анализа и финансового планирования.

*Контроль.* Данный процесс также невозможен без участия бухгалтера-аналитика. По окончании отчетного периода он составляет отчеты об исполнении бюджета (плана) каждым центром ответственности, в которых приводится сравнительный анализ запланированных и достигнутых результатов. При этом выявляются нежелательные расхождения между фактическими и плановыми показателями, определяются причины этого, чтобы в дальнейшей работе исключить их влияние. Отчеты, подготовленные бухгалтером-аналитиком, с одной стороны, позволяют объективно оценить деятельность руководителей центров ответственности, **а с другой — информируют** менеджеров и руководство о том, на каких участках не удалось достичь плановых показателей.

Таким образом, бухгалтер-аналитик осуществляет в организации управленческий контроль.

*Стимулирование.* Бюджеты и отчеты об их исполнении, подготовленные бухгалтером-аналитиком, **стимулируют** деятельность персонала предприятия, ведь бюджеты содержат плановые показатели, которые должны быть достигнуты.

Благодаря профессиональной деятельности бухгалтера-аналитика на предприятии налаживается обмен информацией и отчетностью между отдельными службами. С его помощью менеджеры знакомятся с разработанными для них планами, выясняют стоящие перед ними задачи.

Своей деятельностью бухгалтер-аналитик создает основу для повышения эффективности управления предприятием. Порой он сравнивается со штурманом корабля, прокладывающего курс и информирующего капитана о том, насколько успешно он реализуется. Штурман оказывает помощь капитану, но право командования остается за последним.

Таким образом, бухгалтер-аналитик, во-первых, несет ответственность перед руководством за реальность бухгалтерских отчетов подразделений, во-вторых, оказывает помощь управляющим центрами ответственности в планировании и подведении итогов их работы. Поэтому он должен сочетать свою независимость и объективность с искренним желанием помочь менеджерам в управлении предприятием.

Управленческий учет увязывает учетный процесс с процессом управления.

## *1.7. Законодательные основы бухгалтерского управленческого учета*

С принятием в 1993 г. Государственной программы перехода РФ на принятую в международной практике систему учета разработан ряд нормативных документов, создающих необходимые предпосылки для внедрения бухгалтерского управленческого учета в практику российских предприятий. Эти документы затрагивают вопросы как бухгалтерского учета в целом, так и управленческого учета в частности.

К настоящему времени сложилась система нормативного регулирования бухгалтерского учета. Иерархия нормативных документов определена Законом РФ «О бухгалтерском учете» [1] и представлена тремя уровнями.

1. Гражданский кодекс РФ (ч. 1 и 2) [2]; Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» [1], Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [3] и нормативные акты Правительства РФ.

Документы данного уровня призваны обеспечивать единообразное ведение учета хозяйственных операций организаций, своевременное составление и представление заинтересованным пользователям сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций, их обязательствах, доходах и расходах.

2. Нормативные акты, методические указания и рекомендации, в основном Министерства финансов РФ. На этом же уровне нормативного регулирования находится План счетов бухгалтерского учета [7] с инструкцией по его применению.

Однако особое место среди документов второго уровня занимают положения по отдельным вопросам имущества, обязательств, капитала, опреде-

ляющие единообразный подход к подлежащим отражению в бухгалтерском учете фактам и явлениям, обязательный для всех предприятий и организаций независимо от форм собственности. Это национальные российские бухгалтерские стандарты — положения по бухгалтерскому учету (ПБУ). К настоящему времени утверждены и действуют 15 ПБУ. Предполагается дальнейшая разработка стандартов.

Общепринятые правила бухгалтерского учета, определенные документами второго уровня, реализуются предприятием при разработке им учетной политики. При этом учитываются размер, специфика, отраслевая принадлежность предприятия. И это уже третий уровень системы регулирования бухгалтерского учета.

3. Документы организаций, разрабатываемые ими при формировании учетной политики.

Перечень документов, которые должны утверждаться приказом или распоряжением руководителя организации о принятой учетной политике, содержится в Законе РФ «О бухгалтерском учете». К ним относятся:

- рабочий план счетов бухгалтерского **учета**, содержащий синтетические и аналитические **счета**, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Анализ нормативной базы целесообразно начинать с Закона РФ «О бухгалтерском учете». В гл. 1, ст. 1, п. 3 сформулированы такие основные задачи бухгалтерского учета, как:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой как внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, так и внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обя-

зательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предупреждение отрицательных последствий хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Следовательно, официально закрепляются функции бухгалтерского учета по обслуживанию информационных потребностей внутренних пользователей.

Далее (ст. 6, п. 3) предприятиям предоставляются широкие полномочия в организации бухгалтерского учета, т.е. предприятием самостоятельно утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского **учета**, содержащий синтетические и аналитические **счета**, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями современности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Той же статьей (п. 4) предусмотрена самостоятельная разработка учетной политики предприятия: «Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год».

О порядке разработки учетной политики речь идет и в ст. 5, п. 3: «Организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности».

Следовательно, Законом РФ «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [3] подтверждаются права предприятия, предоставленные ранее, самостоятельно разрабатывать рабочий счетный план и учетную политику.

Необходимо отметить, что Закон РФ «О бухгалтерском учете» явился первым официальным документом, провозгласившим *конфиденциальность бухгалтерской информации*: «содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной» (ст. 10, п. 4). Здесь речь идет об информации управленческого учета и о регистрах аналитического учета затрат.

В Плане счетов бухгалтерского учета [7] предприняты шаги к разделению финансового и управленческого учета, к реализации варианта учета с

двумя системами счетов. В частности, счета 30-39 оставлены свободными и предназначены для организации учета затрат по элементам. Связь между финансовой и производственной бухгалтериями рекомендуется организовывать с помощью так называемых отражающих счетов (счетов-экранов). По существу предприятию предоставляется возможность организации управленческого учета в режиме автономии, т.е. в системе счетов, изолированной от счетов финансового учета (подробнее см. гл. 6).

Не все из принятых к настоящему времени ПБУ имеют отношение к управленческому учету. Применение положений ПБУ 7/98<sup>1</sup> и ПБУ 8/98<sup>2</sup> обеспечивает достоверность внешней финансовой отчетности, что не является задачей управленческого учета. О других ПБУ этого не скажешь.

Так, учетная политика предприятия является своеобразным фундаментом производственного учета на предприятии, а производственный учет - важнейшим элементом управленческого учета. Правила формирования учетной политики организации определены ПБУ 1/98<sup>3</sup>.

В соответствии с ПБУ 5/01 организациям предоставлена возможность выбора одного из методов оценки материалов, израсходованных в производственном процессе, — ЛИФО, ФИФО, средней. В учетной политике описываются методы оценки приобретенных материалов — по фактической себестоимости или по учетным ценам; методы оценки готовой продукции — по фактической полной или неполной производственной себестоимости или по нормативным затратам (с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»). Использование плановой, или нормативной, себестоимости для оценки готовой продукции является одним из элементов системы «стандарт-кост», весьма популярной в западном управленческом учете.

В учетной политике фиксируется перечень и порядок создания резервов предстоящих расходов и платежей, учета и финансирования ремонта основных средств. Очевидно, что все эти вопросы являются прерогативой управленческого учета, так как напрямую связаны с производственным учетом и калькулированием себестоимости продукции.

С 1995 г., в соответствии с приказом Минфина РФ от 27 марта 1996 г. № 31 [8] все предприятия получили возможность калькулировать производственную себестоимость, что должно оговариваться в учетной политике предприятия. С 1995 г. отечественный бухгалтерский язык пополнился новым термином управленческого учета — «периодические затраты», а российский учет сделал очередной шаг в направлении международных бухгалтерских стандартов.

См.: Российская газета. 1999. № 10.

См. там же.

См. там же.

ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» [6] имеет непосредственное отношение к вопросам составления сегментарной отчетности, что также является конечной целью бухгалтерского управленческого учета (подробнее см. в гл. 7).

Наконец, в учетной политике организации описывается метод распределения косвенных расходов между отдельными видами продукции (носителями затрат). Выбор метода распределения косвенных расходов является одним из принципов **калькулирования** — **основы** бухгалтерского управленческого учета.

Таким образом, в российском законодательстве сегодня отсутствуют какие-либо преграды для развития бухгалтерского управленческого учета. Назрели объективные предпосылки для его становления и развития на предприятиях с учетом ранее накопленного опыта и традиций.

### ***Контрольные вопросы и задания***

1. Сформулируйте определение бухгалтерского учета.
2. Каковы предпосылки появления управленческого учета как самостоятельного направления бухгалтерского учета? Почему до недавнего времени деления бухгалтерского учета на финансовый и управленческий в России не было?
3. Когда и где официально возникла дисциплина «Бухгалтерский управленческий учет»?
4. Что является предметом и методом управленческого учета? Каковы его задачи?
5. Какова связь бухгалтерского управленческого учета с производственным, финансовым и налоговым учетом?
6. Какие требования предъявляются к информации бухгалтерского управленческого учета?
7. Назовите отличительные и общие черты бухгалтерского управленческого и финансового учета.
8. Перечислите функции бухгалтера-аналитика, занимающегося управленческим учетом.
9. Определите место сегментарного учета в системе бухгалтерского управленческого учета.
10. Определите законодательные основы бухгалтерского управленческого учета в РФ.
11. Проанализируйте следующую ситуацию. После окончания учебного заведения Вы пришли на работу в фирму с намерением предложить ее руководству создать отдел управленческого учета. Какую работу, с Вашей точки зрения, должен выполнять этот отдел?

Какие аргументы в обоснование этого предложения Вы приведете?

Каких возражений можете ожидать?

Какой вид учета важнее для предприятия — финансовый или управленческий? Кому, по Вашему мнению, нужно платить более высокую заработную плату — руководителю финансовой или руководителю управленческой бухгалтерии? Аргументируйте **свое** мнение.

### **Тесты**

1. Управленческий учет представляет собой подсистему:
  - а) статистического учета;
  - б) финансового учета;
  - в) бухгалтерского учета.
2. Основой бухгалтерского управленческого учета является:
  - а) финансовый бухгалтерский учет;
  - б) налоговый учет;
  - в) производственный учет;
  - г) статистический учет.
3. Основная цель управленческого учета состоит в предоставлении информации:
  - а) внешним пользователям;
  - б) внутренним пользователям;
  - в) органам исполнительной власти.
4. Требование обязательности ведения учета в наибольшей степени распространяется на:
  - а) финансовый учет;
  - б) управленческий учет;
  - в) оперативный производственный учет.
5. В функциональные обязанности бухгалтера-аналитика предприятия входят:
  - а) анализ финансовой отчетности;
  - б) управленческое консультирование по вопросам планирования, контроля и регулирования деятельности центров ответственности;
  - в) налоговое консультирование.

## Глава 2.

# Затраты: их поведение, учет и классификация

### *2.1. Эволюция методов учета затрат*

Для принятия оптимальных управленческих и финансовых решений необходимо знать свои затраты и в первую очередь разбираться в информации о производственных расходах. Анализ издержек помогает выяснить их эффективность, установить, не будут ли они чрезмерными, проверить качественные показатели работы, правильно установить цены, регулировать и контролировать расходы, планировать уровень прибыли и рентабельности производства.

В течение продолжительного времени затраты выявляли и учитывали так называемым котловым методом. В едином бухгалтерском регистре в течение всего отчетного периода учитывали все средства, израсходованные на производство, независимо от места их потребления и их целевой направленности. В результате выходили на общую сумму затрат за период без учета ассортимента и структуры выпущенной продукции. «Котловой» метод не выявлял возможностей снижения затрат, его основным недостатком являлась обезличенность информации. Такой учет не позволял предприятию получить необходимые данные для контроля за издержками производства по направлениям затрат (основное производство, вспомогательные производства, общепроизводственные, общехозяйственные расходы и т.п.), местам их возникновения (цехам, отделам, службам), видам выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). К сожалению, этим методом пользуются до сих пор на многих малых отечественных предприятиях.

В 1887 г. было опубликовано первое издание теоретического труда английских экономистов Дж. М. Фелса и Э. Гарке «Производственные счета: принципы и практика их ведения». Авторы предприняли попытку создать более мобильную систему учета затрат, повышающую информативность данных о затратах и способствующую усилению контроля за их использованием. В основе этой системы лежало деление затрат на фиксированные (сегодня это постоянные расходы) и переменные (условно-переменные). Ученые установили, что изменение фиксированных затрат напрямую не зависит от объема произведенной продукции, а переменные затраты увеличиваются или уменьшаются прямо пропорционально росту или снижению объема производства. Это привело к мысли, что увеличить объем производ-

ства можно при расходе меньших ресурсов, чем считалось ранее, так как условно-постоянные затраты увеличиваются неравномерно.

Американский экономист А.Г. Черч в 1901 г. в своей работе «Адекватное распределение производственных расходов» разделил условно-постоянные (или накладные) расходы, связанные с производством, на накладные расходы на рабочую силу и на общеорганизационные расходы. С этого времени в научных кругах велась дискуссия о том, в какой пропорции следует включать в себестоимость условно-постоянные расходы. И лишь в 1936 г., когда Дж. Харрисом была **выдвинута концепция «директ-костинг»**, необходимость в распределении накладных расходов исчезла. К середине 60-х годов этот метод завоевывает прочные позиции в учете.

Однако для предприятия все более актуальной становится не столько задача точного и полного определения себестоимости, сколько предотвращение неоправданных затрат, которых можно было бы избежать. Решением этой задачи стало появление в начале XX в. в США, а затем и в Европе системы «стандарт-кост», сравнивающей фактические затраты с нормированными. Учет затрат стал развиваться таким образом, чтобы администрация не только определяла затраты, но и более полно контролировала использование ресурсов, предупреждая возникновение неоправданных затрат. Это привело к формированию Дж. А. Хиггисом концепции *центров ответственности*, в соответствии с которой затраты не только рассматривались в рамках всего предприятия, но и дифференцировались по центрам ответственности с назначением ответственных лиц.

В дальнейшем система «стандарт-кост» и учет по центрам ответственности переродились в метод «*System in time*» (SIT) (точно во времени), авторами которого были Р.Д. Мак-Илхаттан, Р.А. Хауэлл и СР. Соуси. В основе анализа здесь лежат проценты отклонений от графика работ и стандартов (норм).

Таким образом, учет затрат сосредоточился не на конечном продукте производства, а непосредственно на производственном процессе.

## 2.2. Понятие затрат, их классификация

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) называют издержками производства. В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин «затраты на производство».

Часто в экономической литературе термин «затраты» отождествляется с понятием «расходы». Однако более **внимательное** изучение этих категорий свидетельствует об их серьезном различии.

В ПБУ 10/99 «Расходы организации» и ПБУ 9/99 «Доходы организации», вступивших в силу с 1 января 2000 г., впервые определены для целей бухгалтерского учета понятия «доходы» и «расходы». При этом под расходами понимается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)»<sup>1</sup>. Расходы включают такие статьи, как затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), на оплату труда управленческого **персонала**, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.). Составление формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» для внешних пользователей бухгалтерской отчетности предполагает развернутое и симметричное отражение информации о доходах и расходах организации.

Предметом управленческого учета среди прочего являются текущие издержки организации. Говоря языком финансового учета, это расходы по обычным видам деятельности.

В п. 9 ПБУ 10/99 по сути **изложен механизм перехода от расходов организации к себестоимости единицы продукции** (работ, услуг). Определено, что для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется *себестоимость* произведенной продукции (работ, услуг), которая формируется на базе *расходов* по обычным видам деятельности:

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

Термины «доходы» и «расходы» организации, определенные названными положениями, не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности, в соответствии с которыми *расходы* включают убытки и затраты, возникающие в ходе основной деятельности предприятия. Они, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода. Данный подход называется соответствием расходов и доходов. Таким образом, в бухгалтерской отчетности все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами (принцип соотношения доходов). С точки зрения техники российского учета это состоит в том, что затраты должны накапливаться на счетах 10 «Материалы»,

См.: Российская газета. 1999. № 116.

02 «Амортизация», 70 «Расчеты по оплате труда», затем на счетах 20 «Основное производство» и 43 «Готовая продукция» и не списываться на счета продаж до тех пор, пока продукция, товары, услуги, с которыми они связаны, не будут реализованы. Лишь в момент реализации предприятие признает свои доходы и связанную с ними часть затрат — расходы. В бухгалтерском учете доходы и расходы отражаются соответственно по кредиту и дебету счетов 90, 91. Применительно к счету 90 «Продажи» расходы предприятия по существу характеризуют себестоимость реализованной продукции (работ, услуг).

Понятие «издержки» из числа рассмотренных является наиболее обобщающим показателем. *Издержки* — денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью. Тогда затраты можно определить как издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг. Возникновение издержек, относимых к затратам, сопровождается уменьшением экономических ресурсов организации или увеличением кредиторской задолженности. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации [27]. Будем придерживаться этих подходов при дальнейшем изложении материала.

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

*По месту возникновения* затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

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

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

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

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

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат (табл. 2.1). Так, для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли затраты классифицируют на:

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

Для принятия решения и планирования различают:

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

Наконец, для осуществления функций контроля и регулирования в управленческом учете различают регулируемые и нерегулируемые затраты. Особое внимание здесь уделяется корректировке затрат с учетом фактически достигнутого объема производства, т.е. составлению гибких смет.

Таблица 2.1

### Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета

Задачи	Классификация затрат
Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	Входящие и истекшие Прямые и косвенные Основные и накладные Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические) Одноэлементные и комплексные Текущие и единовременные
Принятие решения и планирование	Постоянные (условно-постоянные) и переменные Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценке Безвозвратные затраты Вмененные (упущенная выгода) Предельные и приростные Планируемые и непланируемые
Контроль и регулирование	Регулируемые Нерегулируемые

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

Для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли дается следующая классификация затрат.

**Входящие и истекшие затраты (затраты и расходы).** *Входящие* затраты — это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд *истекших*. В бухгалтерском учете истекшие затраты отражаются по дебету счета 90 «Продажи».

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков.

В качестве примера входящих затрат торгового предприятия можно привести одну статью актива **баланса** — **товары**. Если эти товары не реализованы и хранятся на складе, то они регистрируются в балансе как входящие. Если же эти товары проданы, то понесенные в связи с ними закупочные затраты следует отнести к истекшим. В балансе промышленного предприятия входящие затраты в части производственных запасов представлены тремя статьями, каждая из которых являет собой стадию процесса производства: запасы материалов (на складе и в ожидании переработки), запасы в незавершенном производстве (полуфабрикаты собственного производства) и запасы готовой продукции.

Итак, *входящие затраты являются синонимом термина «затраты», а истекшие — тождественны понятию «расходы»*. Расходы — это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

**Прямые и косвенные расходы.** К *прямым* расходам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

*Косвенные* расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станкоочасов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия. Остановимся подробнее на сущности прямых и косвенных затрат.

Прямые материальные затраты. Каждое производственное изделие состоит из каких-либо материалов. Основные материалы — это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и экономично, без особых затрат относить на определенное изделие.

В ряде случаев экономически невыгодно учитывать расход материалов, приходящийся на каждый вид продукции. Примерами подобных затрат являются гвозди в мебели, болты в автомобилях, заклепки в самолетах и т.п. Такие материалы считаются вспомогательными, а расходы по ним — косвенными общепроизводственными расходами, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяются между отдельными видами продукции.

Прямые расходы на оплату труда включают все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Издержки на оплату труда за работу, которые нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, называют косвенными расходами на оплату труда. Эти расходы включают оплату труда таких рабочих, как механики, контролеры и другой вспомогательный персонал. Подобно расходам на вспомогательные материалы косвенные расходы на оплату труда относятся к косвенным общепроизводственным расходам.

Размер прямых издержек на единицу продукции практически не зависит от объема производства, и снизить его можно путем повышения эффективности производства, производительности труда, введения новых ресурсо- и энергосберегающих технологий.

Косвенные расходы. Сюда входят все издержки, которые нельзя отнести к первой и второй группам. Косвенные расходы — это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий. В отечественной экономической литературе их также называют накладными расходами.

Косвенные расходы подразделяются на две группы (рис. 2.1):

- *общепроизводственные (производственные) расходы* — это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;

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

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

## Косвенные (накладные) расходы

Общепроизводственные (производственные)	Общехозяйственные (непроизводственные)
<b>Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования</b>	<b>Общехозяйственные расходы на управление</b>
Амортизация оборудования и транспортных средств	Расходы по производственному управлению
Текущий уход и ремонт оборудования	Затраты, связанные с <b>подготовкой</b> и организацией производства
Энергетические затраты на оборудование	Содержание аппарата управления производственными подразделениями
Услуги вспомогательных производств по обслуживанию оборудования и рабочих мест	Амортизация зданий, сооружений, производственного инвентаря
Заработная плата и отчисления на социальные нужды рабочих, обслуживающих оборудование	Содержание и ремонт <b>зданий, сооружений, инвентаря</b>
Расходы на внутризаводские перевозки материалов, полуфабрикатов, <b>готовой</b> продукции	Затраты на обеспечение нормальных <b>условий</b> работы
Прочие расходы, связанные с использованием оборудования	Затраты на профориентацию и подготовку кадров
	Административно-управленческие расходы
	Расходы по техническому управлению
	Расходы по производственному управлению
	Расходы по управлению снабженческо-заготовительной деятельностью; на управление финансово-сбытовой деятельностью
	Расходы на рабочую силу: на набор, отбор, подготовку руководителей, обучение, переподготовку и на повышение квалификации
	Оплата услуг, оказываемых внешними организациями
	Содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря
	Обязательные сборы, налоги, платежи и отчисления по установленному законодательством порядку

Рис. 2.1. Классификация косвенных (накладных) расходов

*Под масштабной базой* в управленческом учете понимается определенный интервал объема производства (продаж), в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют какую-либо четко выраженную тенденцию. Например, предприятие располагает станочным парком в 10 ед. оборудования. При этом ежегодно производится 1 млн ед. продукции. Годовая сумма амортизации по этим основным средствам составляет 500 тыс. руб. Руководство предприятия решило удвоить объем выпуска, для чего ввело в эксплуатацию 10 дополнительных станков. Масштабная база, в рамках которой амортизационные отчисления до сих пор оставались постоянными (от 0 до 1 млн шт. изделий), изменилась. Теперь это другой интервал в объеме производства — от 1 до 2 млн шт. изделий. Амортизационные отчисления, являющиеся по своей сути постоянными издержками, выйдут на качественно иной уровень и снова зафиксируются на значении 1 млн руб. до следующего изменения масштабной базы. Описанная зависимость иллюстрируется рис. 2.2.

На некоторых производствах, выпускающих однородную продукцию, например в энергетической, угольной, нефтедобывающей отраслях промышленности, все расходы будут прямыми. На обрабатывающих предприятиях (в машиностроении, легкой, пищевой промышленности и др.) косвенные расходы весьма существенны. Таким образом, деление затрат на прямые и косвенные зависит от технологических особенностей производства.

**Основные и накладные расходы.** По своему назначению издержки делятся на основные и расходы на управление предприятием. Последние называют накладными расходами.

К *основным расходам* относятся все виды ресурсов (предметы труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов; амортизация основных производственных фондов; заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг). На любом предприятии они составляют важнейшую часть затрат.

1000 •

500

1000

2000 Объем производства,  
тыс. шт.

**Рис. 2.2.** Поведение постоянных затрат при изменении масштабной базы предприятия

*Накладные расходы* вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций. Эти расходы, как правило, связаны с организацией деятельности предприятия, его управлением. В соответствии с методом отнесения затрат на носитель (объект калькулирования) накладные расходы являются косвенными.

**Производственные и внепроизводственные (периодические затраты, или затраты периода).** В соответствии с *Международными стандартами бухгалтерского учета* для оценки запасов произведенной продукции *только производственные затраты должны включаться в себестоимость продукции*. Поэтому в управленческом учете затраты классифицируются на:

- входящие в себестоимость продукции (производственные);
- внепроизводственные (затраты отчетного периода, или периодические затраты).

*Затраты, входящие в себестоимость продукции (производственные)*, — это материализованные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать. Они состоят из трех элементов:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- общепроизводственные затраты.

Производственные затраты овеществлены в запасах материалов, в объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции (товаров) на складе предприятия. В управленческом учете их часто **называют запасоемкими**, так как они распределяются между текущими расходами, участвующими в исчислении прибыли, и запасами. Затраты на их формирование считаются входящими, являются активами фирмы, которые принесут выгоду в будущих отчетных периодах.

*Внепроизводственные затраты, или затраты отчетного периода (непериодические затраты)*, — это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. В управленческом учете данные затраты иногда называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода. Эти расходы, как правило, связаны с полученными в течение отчетного периода услугами. В соответствии с *Международными стандартами бухгалтерского учета* они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции (незавершенного производства), а следовательно, и для оценки производственных запасов предприятия. Поэтому их иногда называют *незапасоемкими*. Периодические расходы представлены издержками непроизводственного **характера**, не связанными непосредственно с производственным процессом. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Первые предполагают расходы, свя-

занные с осуществлением продаж и поставок продукции, вторые — расходы по управлению предприятием. Учет этих затрат ведется соответственно на балансовых счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу». Периодические затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят через стадию запасов, а сразу же оказывают влияние на исчисление прибыли. В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета в отчете о прибылях и убытках их вычитают из выручки как расходы, не принимаемые в расчет при калькулировании и оценке производственных запасов.

Сравнивая промышленный и торговый учет, можно выявить различия между такими затратами, как заработная плата, амортизация, страхование. В промышленности многие из подобных затрат относятся к производственной деятельности, и поэтому общепроизводственные затраты становятся расходами лишь тогда, когда продукция (работа, услуга) реализована. На предприятиях торговли эти издержки являются затратами периода.

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

*Комплексные* затраты состоят из нескольких экономических элементов. Наиболее ярким примером являются цеховые (общепроизводственные) расходы, в которые входят практически все элементы.

Затраты необходимо детализировать в зависимости от экономической целесообразности и желания руководства. Когда доля того или иного элемента затрат относительно мала, его выделение не имеет смысла. Например, на предприятиях с высокой степенью автоматизации заработная плата с отчислениями составляет в структуре себестоимости менее 5%. На таких предприятиях, как правило, не выделяют прямую заработную плату, а объединяют ее с расходами по обслуживанию и управлению производством в отдельную статью, называемую «добавленные расходы».

### *2.2.2. Классификация затрат для принятия решений и планирования*

Как отмечалось выше, одной из задач бухгалтерского управленческого учета является подготовка информации для внутренних пользователей, необходимой для принятия ими управленческих решений, и своевременное доведение этой информации до руководства предприятия.

Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. В этой связи в управленческом учете при выполнении расчетов, связанных с принятием решения, выделяют следующие виды затрат:

- переменные, постоянные, условно-постоянные — в зависимости от реагирования на изменение объемов производства (продаж);
- ожидаемые затраты, учитываемые и не учитываемые в расчетах при принятии решений;
- безвозвратные затраты (затраты истекшего периода);
- вмененные затраты (или упущенная выгода предприятия);
- планируемые и непланируемые затраты.

Кроме того, в управленческом учете различают предельные и приростные затраты и доходы.

**Переменные, постоянные, условно-постоянные затраты.** *Переменные затраты* возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами *производственных переменных затрат* служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты.

Переменные затраты характеризуют стоимость собственно **продукта**, все остальные (постоянные затраты) — стоимость самого предприятия. Рынок не интересуется стоимостью предприятия, его интересуется стоимость продукта.

Совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от показателя деловой активности предприятия, а переменные затраты на единицу продукции — величина постоянная.

Динамика переменных затрат показана на рис. 2.3, где переменные затраты на единицу продукции (удельные) условно остаются на уровне 20 руб.

К *непроизводственным переменным затратам* можно отнести расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продажи.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного **периода**, не зависят от деловой активности предприятия и называются *постоянными производственными затратами*. Даже при изменении объемов производства (продаж) они не изменяются. Примерами постоянных производственных затрат являются расходы по аренде производственных площадей, амортизация основных средств производственного назначения.

Динамику совокупных постоянных затрат (условно на уровне 100 тыс. руб.) и удельных постоянных затрат иллюстрирует рис. 2.4.

Для описания поведения переменных затрат в управленческом учете используется специальный показатель — коэффициент реагирования затрат (Крз). Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле

К

где  $Y$  — темпы роста затрат, %;

$X$  — темпы роста деловой активности фирмы, %.

Как отмечалось выше, затраты считаются постоянными, если они не реагируют на изменение объемов производства. Например, стоимость арен-

с з

с 2

н  
п

Объем производства, шт.

Объем производства, шт.

**Рис. 2.3.** Динамика совокупных (а) и удельных (б) переменных затрат



**Рис. 2.4.** Динамика совокупных (а) и удельных (б) постоянных затрат

дной платы за пользование автомобилем не изменится при увеличении объема производства на 30%. В этом случае

$$K = 0$$

Таким образом, нулевое значение коэффициента реагирования затрат свидетельствует о том, что мы имеем дело с постоянными издержками.

Разновидностью переменных затрат являются *пропорциональные затраты*. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия. Например, при увеличении объема производства на 30% пропорциональные затраты возрастут в той же пропорции. Тогда

$$K_{pz} = \frac{30}{30} = 1.$$

Таким образом,  $K_{pz} = 1$  характеризует затраты как пропорциональные. Их поведение иллюстрируется на рис. 2.5.

Другим видом переменных затрат являются *дегрессивные затраты*. Темпы их роста отстают от темпов роста деловой активности фирмы. Допустим, что при увеличении объема производства на 30% издержки выросли лишь на 15%. Тогда

$$K_{pz} = \frac{15}{30} = 0,5.$$

Итак, случай, когда  $0 < K_{pz} < 1$ , свидетельствует о том, что затраты являются дегрессивными.

Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называются *прогрессивными затратами*. В качестве примера можно привести следующее соотношение: рост объема производства на 30% сопровождается увеличением издержек на 60%. Тогда

60

Следовательно, при  $K_{pz} > 1$  затраты являются прогрессивными.

Графики поведения дегрессивных и прогрессивных затрат — совокупных и в расчете на единицу продукции (продаж) — приведены на рис. 2.6.

Объем производства, шт.

**Рис. 2.5.** Динамика пропорциональных затрат

Экономическую сущность постоянных и переменных затрат можно проиллюстрировать на примере коммерческого банка.

**Банк** — это специфическое юридическое лицо, не осуществляющее производственную деятельность. Он является основной структурной единицей денежного обращения. Продуктом банковской деятельности являются услуги, связанные с организацией платежей и расчетов, ведением счетов юридических и физических лиц, хранением денежных средств, кредитованием и выполнением прочих банковских операций.

Поэтому расходы банка делятся на издержки, связанные с выполняемыми функциями в сфере денежного обращения (их иногда называют процентными расходами), и на издержки, связанные с обеспечением функционирования банка (непроцентные расходы) (табл. 2.2).

В коммерческом банке все процентные расходы можно отнести к категории переменных, поскольку они находятся в прямой зависимости от объемов деловой активности банка, измеряемой, например, суммой остатков средств по счетам клиентов.

Непроцентные расходы можно отнести к *условно-постоянным* и постоянным расходам. Например, статьи «арендная плата» и «расходы по охране» — это постоянные расходы, возрастающие ступенчато, **так** как оплата ведется по договорам, заключаемым на квартал, т.е. квартал можно считать масштабной базой для данных расходов (табл. 2.3).

Остальные непроцентные расходы являются **условно-постоянными**, поскольку они в той или иной степени зависят от объема деловой активности банка.

Зависимость совокупных расходов банка на выплату процентов по счетам клиентов от их остатка показана на рис. 2.7. В условиях стабильной экономики и постоянного банковского процента эти расходы оказываются *пропорциональными*.

Объем производства, шт.

Объем производства, шт.

*a*

**Рис. 2.6.** Динамика дегрессивных (а) и прогрессивных (б) затрат

Таблица 22

## Расходы коммерческого банка

Вид расхода	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
<b>Процентные расходы</b>	<b>49 631</b>	<b>63,56</b>
в том числе:		
проценты, уплаченные за привлеченные кредиты	7950	16,02
проценты, уплаченные юридическим лицам по привлеченным средствам	4837	9,75
проценты, уплаченные физическим лицам по депозитам	8857	17,85
расходы по операциям с ценными бумагами	5689	11,46
расходы по операциям с иностранной валютой и другими валютными ценностями	9505	19,15
прочие	12 793	25,78
<b>Непроцентные расходы</b>	<b>28 459</b>	<b>36,44</b>
в том числе:		
расходы на содержание аппарата управления	14315	50,30
расходы по организации банков	228	0,80
другие расходы:		
из них:		
отчисления в фонды и резервы	28	0,10
комиссия уплаченная	427	1,50
амортизационные отчисления по основным средствам	569	2,00
содержание и ремонт основных средств	683	2,40
арендная плата	6887	24,20
расходы по охране в разрешенных случаях почтовые, телеграфные, телефонные расходы	2647	9,30
	1793	6,30
расходы по публикации отчетности	569	2,00
расходы по аудиторским проверкам	47	0,17
прочие	266	0,93
<b>ИТОГО расходов банка</b>	<b>78 090</b>	<b>100,00</b>

Зависимость расходов банка на выплату процентов по счетам клиентов в расчете на 1 руб. остатков показана на рис. 2.8.

При снижении темпов инфляции и как следствие — процентных ставок по банковским вкладам расходы на выплату процентов носят *дегрессивный* характер (рис. 2.9).

При галопирующей инфляции и росте процентных ставок по банковским вкладам расходы на выплату процентов имеют *прогрессивную* динамику (рис. 2.10).

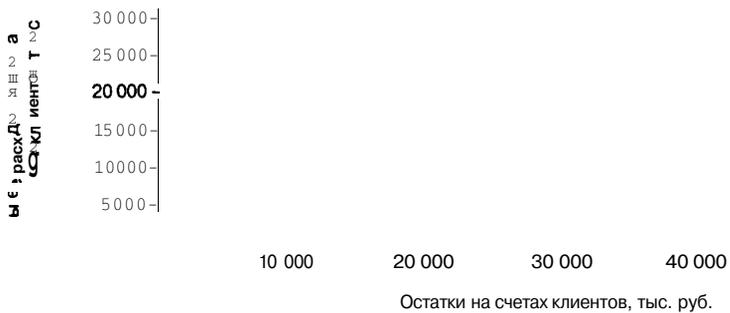
Таблица 2.3

## Классификация расходов банка

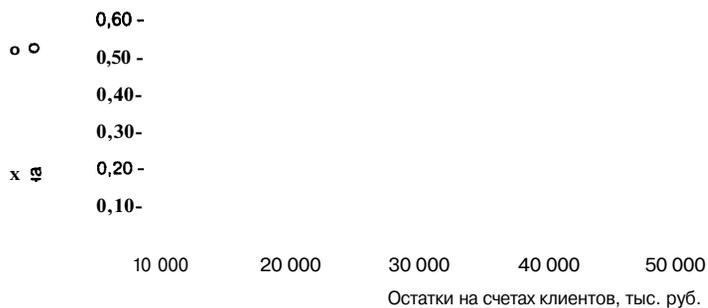
Вид расхода	Сумма, тыс. руб.
<b>Переменные расходы</b>	<b>49 631</b>
в том числе:	
проценты, уплаченные за привлеченные кредиты	7950
проценты, уплаченные юридическим лицам по привлеченным средствам	4837
проценты, уплаченные физическим лицам по депозитам	8857
расходы по операциям с ценными бумагами	5689
расходы по операциям с иностранной валютой и другими валютными ценностями	9505
прочие	12 793
<b>Постоянные расходы</b>	<b>9534</b>
в том числе:	
арендная плата	6887
расходы по охране в разрешенных случаях	2647
<b>Условно-постоянные расходы</b>	<b>18 925</b>
в том числе:	
расходы на содержание аппарата управления	14315
расходы по организации банков	228
отчисления в фонды и резервы	28
комиссия уплаченная	427
амортизационные отчисления по основным средствам	569
содержание и ремонт основных средств	683
почтовые, телеграфные, телефонные расходы	1793
расходы по публикации отчетности	569
расходы по аудиторским проверкам	47
прочие	266
<b>ИТОГО расходов банка</b>	<b>78 090</b>

*Постоянные расходы* — это издержки на аренду помещений, охрану, амортизационные отчисления и др. На практике руководством банка заранее принимаются решения о том, какими должны быть постоянные затраты и какого уровня деловой активности предстоит достигнуть.

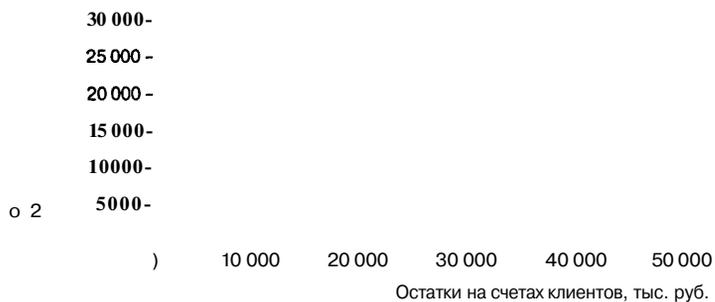
Постоянные расходы на единицу продукции снижаются *ступенчато* (рис. 2.11). Совокупные постоянные затраты являются константой и не зависят от объемов деловой активности, но могут измениться под воздействием других факторов (рис. 2.12). Например, если цены растут, то совокупные постоянные затраты тоже возрастают.



**Рис. 2.7.** Пропорциональные расходы



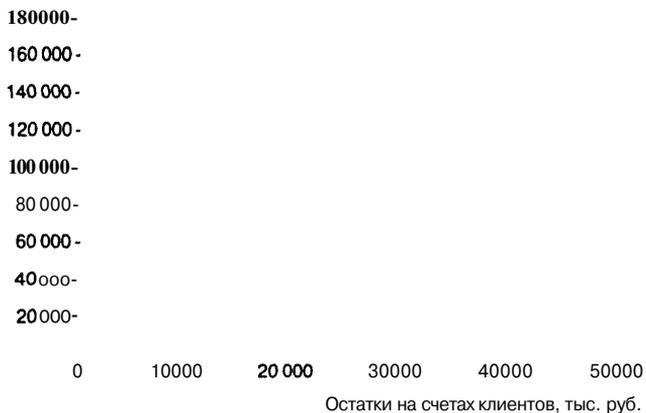
**Рис. 2.8.** Удельные пропорциональные расходы



**Рис. 2.9.** Совокупные дегрессивные расходы

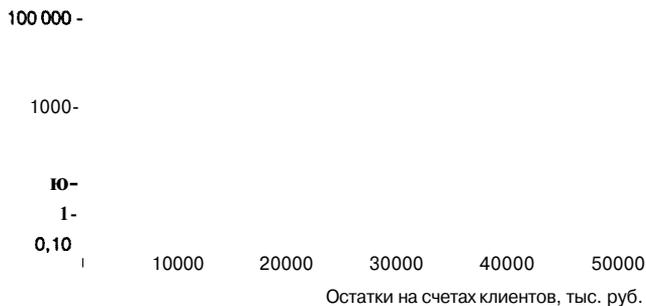
ii  
г  
р  
е

5 2

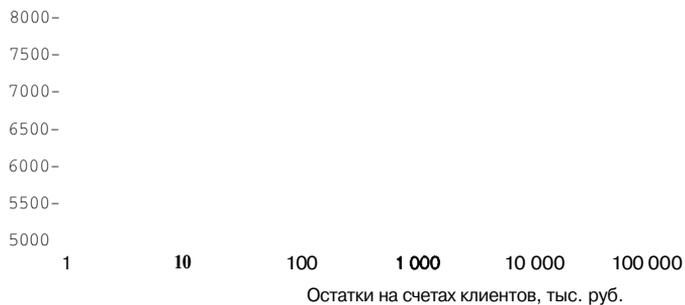


**Рис. 2.10.** Совокупные прогрессивные расходы

II



**Рис. 2.11.** Удельные постоянные расходы



**Рис. 2.12.** Совокупные постоянные расходы

В реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. Экономические явления и связанные с ними затраты с точки зрения содержания значительно сложнее, и поэтому в большинстве случаев издержки **являются условно-переменными** (или *условно-постоянными*). В этом случае изменение деловой активности организации также сопровождается изменением издержек, но в отличие от переменных затрат зависимость не является прямой. Условно-переменные (условно-постоянные) затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты. В качестве примера можно привести оплату пользования **телефоном**, состоящую из фиксированной абонентной платы (постоянная часть) и оплаты междугородних переговоров (переменное слагаемое).

Следовательно, любые издержки в общем виде могут быть представлены **формулой**

$$Y=a + bX,$$

где  $Y$  — совокупные издержки, руб.;

$a$  — их постоянная часть, не зависящая от объемов производства, руб.;

$b$  — переменные издержки в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.;

$X$  — показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

Если в данной формуле постоянная часть издержек отсутствует, т.е.  $a = 0$ , то это переменные затраты. Если коэффициент реагирования затрат ( $b$ ) принимает нулевое значение, то анализируемые затраты носят постоянный характер.

Для целей управления — оценки эффективности деятельности предприятия, анализа его безубыточности, гибкого финансового планирования, принятия краткосрочных управленческих решений и решения других вопросов (см. гл. 4 и 5) — необходимо описать поведение издержек вышеприведенной формулой, т.е. разделить их на постоянную и переменную части.

В теории и практике управленческого учета существует ряд методов, позволяющих решить эту задачу. В частности, это методы корреляции, наименьших квадратов и метод высшей и низшей точек, который на практике оказывается наиболее простым.

**Пример.** По центру ответственности А имеются следующие данные (табл. 2.4) об объеме выпуска продукции и соответствующих ему расходах на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО) в течение года:

Из приведенных данных видно, что наибольший выпуск продукции был достигнут в октябре (3000 шт.) и ему соответствовали расходы в сумме 280 тыс. руб. В июле, напротив, выпущено минимальное количество

Таблица 2.4

Период	Выпуск продукции, шт. (q)	РСЭО, тыс. руб. (З)
Январь	2000	200
Февраль	2400	220
Март	2200	210
Апрель	2600	<b>250</b>
Май	2300	220
Июнь	2700	260
<b>Июль</b>	<b>1800</b>	<b>170</b>
Август	2800	270
Сентябрь	2600	240
<b>Октябрь</b>	<b>3000</b>	<b>280</b>
Ноябрь	2900	270
Декабрь	2800	260

изделий (1800 шт.), на что было израсходовано 170 тыс. руб. Находим отклонения в объемах производства и в затратах в максимальной и минимальной точках:

$$\Delta q = q_{\max} - q_{\min} = 3000 - 1800 = 1200 \text{ шт.};$$

$$\Delta Z = Z_{\max} - Z_{\min} = 280\,000 - 170\,000 = 110\,000 \text{ руб.}$$

Тогда ставка (Ст) переменных расходов на единицу продукции (или коэффициент реагирования затрат) будет определена по формуле

$$C_T = \frac{\Delta Z}{\Delta q},$$

что составит  $110\,000 : 1200 = 91,667$  руб.

Величину совокупных переменных расходов в максимальной и минимальной точках вычисляем путем умножения рассчитанной ставки на соответствующий объем производства:

$C_T \times q_{\max} = 91,667 \times 3000 = 275\,000$  руб. — совокупные переменные расходы в максимальной точке (в октябре). Аналогично

$C_T \times q_{\min} = 91,667 \times 1800 = 165\,000$  руб. — совокупные переменные расходы в минимальной точке (в июле).

Из исходных данных (см. табл. 2.4) известно, что общая сумма издержек в октябре составила 280 000 руб., следовательно, на долю постоянных затрат в максимальной точке приходится  $280\,000 - 275\,000 = 5000$  руб.

Размер постоянных затрат в июле (минимальная точка) составит  $170\,000 - 165\,000 = 5000$  руб.

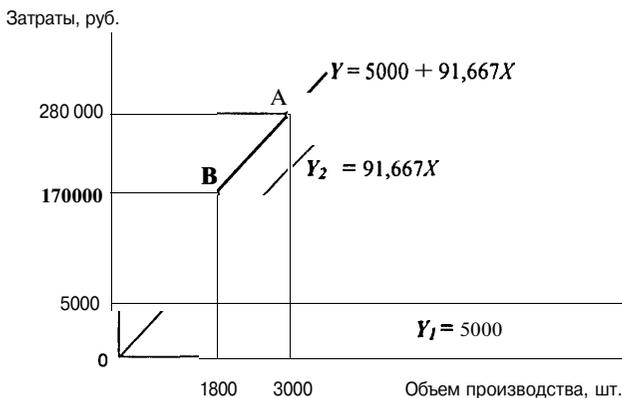
Отсюда поведение расходов на содержание и эксплуатацию оборудования в условном примере может быть описано следующей формулой:

$$Y = 5000 + 91,667X,$$

где  $Y$  — общая сумма расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, руб.;

$X$  — объем производства в натуральном выражении.

Поведение этих издержек показано на рис. 2.13.



**Рис. 2.13.** Динамика совокупных затрат и их составляющих

Как видно из приведенных расчетов, метод высшей и низшей точек довольно прост в применении. Его цель состоит в том, чтобы спрогнозировать поведение издержек при изменении деловой активности предприятия. Как и в любом прогнозе, здесь существует некоторая вероятность ошибки. Это связано с тем, что значение двух крайних показателей не всегда имеет репрезентативный характер. Поэтому из расчета следует исключать случайные, нехарактерные данные.

В предыдущем примере проанализировано поведение одной статьи затрат центра ответственности. Следующий пример охватывает комплекс издержек центра ответственности и в большей мере приближен к реальной действительности.

**Пример.** Издательство, наряду с другими видами печатной продукции, выпускает рекламные буклеты. В табл. 2.5 приведена информация об издержках, отнесенных на эти затраты в течение 9 месяцев 2002 г.

Известно, что индекс инфляции за первое полугодие составлял 3%, за период с июля по сентябрь — 2%. Это влияло на стоимость основных материалов, закупаемых издательством, и как следствие — на оплату типограф-

**Затраты издательства, связанные с изготовлением рекламных буклетов**

Показатели	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь
<b>Тираж, экз.</b>	<b>2800</b>	<b>3000</b>	2250	2200	2000	2100	2050	2000	1800
<b>Стоимость основных материалов и типографских услуг, руб.</b>	7000	7300	7350	7400	7450	7800	7800	7600	7550
Заработная плата основных работников (журналистов, редакторов, корректоров, дизайнеров), руб.	1800	2000	2000	2100	2100	2100	2350	2350	2350
<b>Представительские, почтовые расходы, расходы по обучению персонала, руб.</b>	300	300	320	320	325	320	310	310	310

ских работ. Кроме того, в апреле и июле 2002 г. заработная плата всего персонала индексировалась на **10%**.

С целью выявления зависимости издержек издательства от его деловой активности необходимо:

- скорректировать исходные данные и привести их к виду, сопоставимому с условиями на **01.10.2002 г.**;
- пользуясь методом высшей и низшей точек, описать поведение издержек, связанных с изготовлением буклета, формулой

**1.** Чтобы сделать сравнимыми данные за весь анализируемый период, необходимо выполнить две корректировки: пересчитать стоимость основных материалов и типографских работ, а также суммы начисленной заработной платы.

Показатель июля к концу сентября устарел на два месяца. Приведенная к сентябрьским ценам стоимость материалов и типографских работ составит:

$$7800 \times 1,02 \times 1,02 = 8115 \text{ руб.}$$

С января по июнь темпы инфляции составили 3%. Следовательно, июньская стоимость материалов и услуг, пересчитанная на цены сентября, равна:

$$7800 \times 1,03 \times 1,02 \times 1,02 = 8359 \text{ руб.}$$

Аналогичные расчеты выполнены и за следующие месяцы:

$$\text{май} — 7450 \times 1,03^2 \times 1,02^2 = 8223 \text{ руб.};$$

$$\text{апрель} — 7400 \times 1,03^3 \times 1,02^2 = 8413 \text{ руб.};$$

$$\text{март} — 7350 \times 1,03^4 \times 1,02^2 = 8607 \text{ руб.};$$

февраль —  $7300 \times 1,03^5 \times 1,02^2 = 8805$  руб.;

январь —  $7000 \times 1,03^6 \times 1,02^2 = 8696$  руб.

Заработная плата индексировалась дважды — в апреле и июле. Следовательно, июльские, августовские и сентябрьские выплаты в корректировке не нуждаются.

Заработную плату, начисленную в июне, для приведения в сопоставимый с сентябрем вид, необходимо увеличить на 10%:

$2100 \times 1,1 = 2310$  руб.

Такой же расчет нужно сделать и по двум предыдущим месяцам:

май —  $2100 \times 1,1 = 2310$  руб.;

апрель —  $2100 \times 1,1 = 2310$  руб.

Поскольку первая индексация заработной платы состоялась в апреле, то заработную плату, начисленную в январе — марте, для приведения к виду, сопоставимому с сентябрем, необходимо скорректировать дважды:

март —  $2000 \times 1,1 \times 1,1 = 2420$  руб.;

февраль —  $2000 \times 1,1 \times 1,1 = 2420$  руб.;

январь —  $1800 \times 1,1 \times 1,1 = 2178$  руб.

Полученная информация представлена в табл. 2.6.

Из таблицы видно, что рост деловой активности сопровождается повышением общей суммы расходов. Периодов с показателями, не попадающими

Таблица 2.6

**Скорректированные затраты издательства,  
связанные с изготовлением рекламных буклетов**

Показатели	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь
Тираж, экз.	2800	3000	2250	2200	2000	2100	2050	2000	<b>1800</b>
<b>Стоимость основных материалов и типографских услуг, руб.</b>	<b>8696</b>	8805	8607	8413	8223	8359	8115	7752	7550
Заработная плата основных работников (журналистов, редакторов, корректоров, дизайнеров), руб.	2178	2420	2420	2310	2310	2310	2350	2350	2350
Представительские, почтовые расходы, расходы по обучению персонала, руб.	300	300	320	320	325	320	310	310	310
<b>Итого расходов</b>	11 174	<b>11 525</b>	<b>11 347</b>	<b>11 043</b>	10 858	10 989	10 775	10412	10210

ми под эту зависимость, нет. Поэтому вся информация для последующих расчетов может быть использована как исходная.

2. Наибольший тираж буклетов выпущен издательством в феврале (3000 экз.), ему соответствуют расходы в сумме 11 525 руб. Это высшая точка. Низшая точка приходится на сентябрь (1800 экз.), совокупные затраты сентября — 10 210 руб.

Находим отклонения в объемах производства и в расходах в высшей и низшей точках:

$$\Delta q = q_{\max} - q_{\min} = 3000 - 1800 = 1200 \text{ экз.};$$

$$\Delta Z = Z_{\max} - Z_{\min} = 11\,525 - 10\,210 = 1315 \text{ руб.}$$

Коэффициент реагирования затрат составит:

$$C_T = \frac{\Delta Z}{\Delta q} = 1315 : 1200 = 1,0958.$$

Рассчитаем совокупные переменные расходы в высшей точке:

$$3000 \times 1,0958 = 3287,4 \text{ руб.}$$

Следовательно, совокупные постоянные расходы:

$$11\,525 - 3287,4 = 8237,6 \text{ руб.}$$

Совокупные переменные расходы в низшей точке:

$$1800 \times 1,0958 = 1972,4 \text{ руб. Тогда совокупные постоянные расходы:}$$

$$10\,210 - 1972,4 = 8237,6 \text{ руб.}$$

Полученные результаты позволяют заключить: совокупные расходы издательства, связанные с выпуском буклетов, зависят от тиража следующим образом:

$$Y = 8237,6 + 1,0958X,$$

где  $Y$  - расходы издательства, руб.;

$X$  - тираж, экз.

**Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках.**

Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Сравнимые при этом показатели можно разбить на две группы: первые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принятого решения. Когда рассматривается большое количество альтернатив, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решения усложняется. Поэтому целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь показатели второй группы, т.е. те, которые от варианта к варианту меняются. Эти *затраты, отличающие одну альтернативу от другой*, часто в управленческом учете называют *релевантными*. Они учитываются при принятии решений. Показатели первой группы, напротив, не принимаются в расчет при оценках.

Бухгалтер-аналитик, представляя руководству исходную информацию для выбора оптимального решения, таким образом готовит свои отчеты, чтобы они содержали лишь релевантную информацию.

**Пример.** Предприятием А, реализующим продукцию на внешнем рынке, впрямь были закуплены основные материалы на сумму 500 руб. Впоследствии в связи с изменением технологии выяснилось, что для собственного производства эти материалы малопригодны. Произведенная из **них** продукция окажется неконкурентоспособной на внешнем рынке. Однако российский партнер готов купить у данного предприятия продукцию, изготовленную из этих материалов, за 800 руб. При этом дополнительные затраты предприятия А по изготовлению продукции составят 600 руб. Целесообразно ли принимать подобный заказ?

В данном случае сравниваются между собой две альтернативы: не принимать или принимать заказ.

Истекшие затраты по приобретению материалов в сумме 500 руб. уже состоялись и не зависят от того, какой вариант будет выбран. Они не влияют на выбор решения, не являются релевантными и потому могут не учитываться при принятии решения. Сравним альтернативы по релевантным показателям (табл. 2.7).

Таблица 2.7

Показатели	Альтернатива I (не принимать заказ)	Альтернатива II (принять заказ)
Выручка от продаж		800
Дополнительные затраты		600
Прибыль		200

Видно, что, выбрав альтернативу II, предприятие А уменьшит свой убыток от покупки ненужных ему материалов на 200 руб., сократив его с 500 до 300 руб.

**Безвозвратные затраты.** Это истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант не способен откорректировать. Другими словами, эти произведенные ранее затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Из предыдущего примера видно, что 500 руб. — безвозвратные затраты. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решений.

Однако не всегда не принимаемые в расчет при оценках затраты являются безвозвратными.

**Вмененные (воображаемые) затраты.** Данная категория присутствует лишь в управленческом учете. Бухгалтер финансового учета не может позволить себе «вообразить» какие-либо затраты, так как он строго следует принципу их документальной обоснованности.

В управленческом учете для принятия решения иногда необходимо начислить или приписать затраты, которые могут реально и не состояться в будущем. Такие затраты называются вмененными. По существу это упущенная выгода предприятия. Это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

**Пример.** Печь хлебопекарни работает на полную мощность в три смены и за неделю выпускает батончиков нарезных на 10 тыс. руб. Оптовый покупатель предлагает пекарне новый недельный заказ по выпечке сдобы, что повлечет за собой дополнительные переменные затраты на сумму 3 тыс. руб. Какой должна быть минимальная цена договора?

Приняв заказ, пекарня откажется от дохода в 10 тыс. руб., получаемого ранее от выпечки батончиков, т.е. по существу понесет убытки на 10 тыс. руб. Эту сумму предприятию необходимо учесть при обсуждении условий договора. Цена договора не может опуститься ниже 13 тыс. руб. (10 + 3). При этом 10 тыс. руб. — вмененные (воображаемые) затраты, или упущенная выгода предприятия.

Необходимо иметь в виду, что данная категория затрат применима лишь в случае ограниченности ресурсов, в приведенном примере — при полной загрузке производственных мощностей. Если бы хлебопекарная печь была недогружена и работала с простоями, о вмененных затратах речь бы не шла.

**Приростные и предельные затраты.** *Приростные затраты* являются дополнительными и возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции. В приростные затраты могут включаться, а могут и не включаться постоянные затраты. Если постоянные затраты изменяются в результате принятого решения, то их прирост рассматривается как приростные затраты. Если постоянные затраты не изменяются в результате принятого решения, то приростные затраты будут равны нулю. Аналогичный подход применяется в управленческом учете и к доходам.

**Пример.** Торговое предприятие имеет показатели, представленные в табл. 2.8.

Таблица 2.8

Показатели	Значения
Выручка от продаж (товарооборот), тыс. руб.:	1000
объем реализации, шт.	1000
цена за единицу, тыс. руб.	1
Торговые издержки, тыс. руб.:	260
расходы на рекламу, тыс. руб.	120
содержание персонала, тыс. руб.	80
командировочные расходы, тыс. руб.	60
Арендная плата за торговые помещения, тыс. руб.	150

Предполагается освоение нового рынка сбыта. Дополнительный объем реализации должен составить 200 штук, продажная цена не изменится. Величина переменных издержек составит 800 руб. на единицу товара. При этом предусмотрено увеличить на:

- 30 % — расходы на рекламу;
- 20 % — арендную плату за новые торговые помещения;
- 10 % — командировочные расходы.

Расчет приростных затрат и доходов представлен в табл. 2.9.

Таблица 2.9

Статьи затрат (доходов)	Текущие затраты (доходы), тыс. руб.	Прогнозируемые затраты (доходы), тыс. руб.	Приростные затраты — (доходы), тыс. руб.
Выручка от продаж (доход)	1000	1200	200
Затраты — всего	410,8	482,96	72,16
в том числе:			
на рекламу	120	<b>156</b>	36
на содержание персонала	80	80	
командировочные	60	66	6
арендная плата	<b>150</b>	180	30
совокупные переменные затраты	0,8	0,96	0,16

Таким образом, создание нового рынка сбыта приведет к приростным затратам в сумме **72,16** тыс. руб. Приростные доходы составят 200 тыс. руб.

Если выручка от продаж растет быстрее затрат на освоение рынка, значит, предприятие завладело его определенной частью, если медленнее — предприятие утратило конкурентоспособность и необходим анализ причин, обусловивших **это**.

*Предельные затраты* и доходы представляют собой дополнительные затраты и доходы в расчете на единицу продукции (товара). В вышеприведенном примере товарооборот должен увеличиться **на 200 шт.**, следовательно, предельные затраты составят:  $72\ 160 : 200 = 360,8$  руб., а предельный доход —  $200\ 000 : 200 = 1000$  руб.

**Планируемые и непланируемые затраты.** *Планируемые* — это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции. Данные затраты будут рассматриваться в гл. 3.

*Непланируемые* — затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции. При использовании метода учета

фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости бухгалтер-аналитик имеет дело с непланируемыми затратами.

### *2.2.3. Классификация затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности*

Рассмотренные выше классификации затрат не решают всех задач по контролю за ними. Как правило, продукция в процессе своего изготовления проходит ряд последовательных стадий в различных подразделениях предприятия. Располагая сведениями о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками (центрами ответственности). Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов. Такой подход в управленческом учете назван *учетом затрат по центрам ответственности*, он может реализовываться на практике при делении затрат **на регулируемые** и *нерегулируемые* (или *контролируемые* и *неконтролируемые*).

*Регулируемые затраты* подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на *нерегулируемые* он воздействовать не может. Работа менеджера оценивается по способности управлять регулируемыми затратами.

Например, производственным цехом допущен перерасход материалов. Являются ли эти затраты регулируемыми для начальника цеха? Ответ неоднозначен. Если перерасход связан с нарушением трудовой или технологической дисциплины в цехе, то эти затраты окажутся контролируемыми. Если же причина кроется в низком качестве поступивших в цех материалов, то эти непроизводительные затраты рассматриваются как не регулируемые начальником цеха, и «на ковер» вызовут начальника отдела снабжения.

### *2.3. Организация учета производственных затрат*

Под *организацией учета производственных затрат* понимается, во-первых, система используемых предприятием бухгалтерских счетов и, во-вторых, применяемые предприятием подходы к группировке своих издержек. Последнее зависит от того, что является объектом учета затрат.

На организацию учета производственных затрат оказывает влияние *ряд факторов*: вид деятельности предприятия, его размер, организационная структура управления, правовая форма и т.п. Принимая во внимание эти обстоятельства и учетную политику на будущий год, предприятие определяет, какие синтетические счета первого и второго порядка следует включить в рабочий план счетов и какие аналитические счета необходимо открыть к этим счетам.

### 2.3.1. Формирование рабочего плана счетов

С технической точки зрения бухгалтерский управленческий учет можно рассматривать как аналитический учет затрат. Какое же количество счетов необходимо предприятию для организации этого учета? Пусть предприятием производится **10** видов продукции из **100** видов различных материалов и при этом существует 5 центров ответственности. Для того чтобы информация управленческого учета отвечала **на три** вопроса: 1) какие использовались материалы в производстве? 2) сколько материалов пошло на изготовление того или иного продукта? 3) в каком центре ответственности потреблены материалы? — необходимо иметь как минимум **115** счетов (**10 + 100 + 5**). Степень детализации рабочего плана счетов зависит от потребностей руководства в той или иной информации.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета для учета затрат на производство. В ныне действующем счетном плане не предусмотрено **специального** раздела для счетов управленческого учета, и они встречаются по существу во всех его частях. Сегодня для ведения бухгалтерского управленческого учета предназначены:

- счета учета внеоборотных активов — 01, **02, 04, 05**;
- счета учета производственных запасов — 10, 15, 16, 20, 21, **23, 25, 26, 28, 29**.
- счета учета готовой продукции и товаров — **41, 42, 43, 44, 45**.

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах основного производства. По дебету счета отражают прямые затраты, связанные с выпуском продукции. Прямые затраты списывают на счет 20 с кредита счетов учета производственных запасов. На этот счет списываются затраты со счетов 23 и 28, а также косвенные расходы, собираемые на счетах 25 и 26. Кредит счета 20 отражает суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции. Эти суммы могут списываться со счета 20 на счета **43, 90, 40**. Остаток на конец месяца по счету 20 свидетельствует о стоимости незавершенного производства.

Под *незавершенным производством* понимается продукция частичной готовности, т.е. не прошедшая всех стадий обработки. К незавершенному производству относятся материалы и полуфабрикаты, поступившие в производство, а также готовая продукция, не прошедшая через ОТК. Незавершенное производство разрешается оценивать по фактической себестоимости, по плановой (нормативной), по прямым затратам. В массовом и серийном производствах разрешено производить оценку незавершенного производства только по стоимости сырья и материалов. В частности, это относится к текстильной промышленности. Стоимость остатков незавершенного производства рассчитывают по данным инвентаризационных описей или по дан-

ным оперативного учета. Аналитический учет ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции, а также по подразделениям предприятия.

**Счет 21** «Полуфабрикаты собственного производства» используют предприятия, учитывающие затраты по полуфабрикатному методу. По своему содержанию он близок к счетам учета производственных запасов. По дебету счета формируется информация о стоимости полуфабрикатов собственного производства, по кредиту — о стоимости потребленных полуфабрикатов собственного производства **на те** или иные цели. Подробнее речь об этом счете идет в гл. 3.4.2.

Счет 23 «Вспомогательные производства» включают в свой рабочий счетный план те предприятия, где вспомогательные (подсобные) производства выделены в самостоятельные подразделения (транспортный, ремонтный цех, котельная и т.п.). **Аналитический** учет ведется по видам производств.

Счет 25 «Общепроизводственные **расходы**» ведут предприятия с цеховой структурой управления, которым необходимо получать информацию об общепроизводственных расходах по цехам основного и вспомогательного производства (о расходах на освещение, отопление, на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, о заработной плате производственного персонала цехов, занятого обслуживанием производства, и т.п.). Если структура предприятия построена не по цеховому признаку, а общепроизводственные расходы планируют в целом по предприятию, то учет на счете 25 также ведут в целом по предприятию без разграничения по производственным подразделениям (цехам, участкам, переделам) предприятия. Часто в таких случаях учет общепроизводственных расходов осуществляется в составе общехозяйственных расходов на отдельном субсчете счета **26**.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации об управленческих и хозяйственных расходах, не связанных непосредственно с производственным процессом. Здесь накапливается информация о затратах на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом, о накопленных амортизационных отчислениях по основным средствам управленческого и общехозяйственного назначения и т.п. Расходы, учтенные по счету 26, списываются в дебет счетов 20 и 23 или 90 (в соответствии с выбранной учетной политикой предприятия). Аналитический учет по счету 26 ведется по каждой статье соответствующих смет, центру ответственности и месту возникновения затрат.

**Счет 28** «Брак в производстве» используется для обобщения информации о потерях от брака в производстве. Аналитический учет ведут по отдельным цехам, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

**Счет 29** «Обслуживающие производства и хозяйства» используется предприятиями, на балансе которых числятся объекты социально-культурной сферы: профилактории, дошкольные учреждения, столовые, пансионаты и т.п. Как правило, это крупные промышленные предприятия.

Затраты на содержание обслуживающих производств и хозяйств учитываются по дебету счета 29. До перехода промышленных предприятий на рыночные условия хозяйствования этот счет традиционно имел дебетовое сальдо, свидетельствующее о превышении расходов над доходами обслуживающих производств и хозяйств. Убыток списывался в дебет счета 81 «Использование прибыли» или в дебет счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В условиях рыночных отношений все чаще встречаются случаи оказания обслуживающими хозяйствами услуг не столько персоналу своего предприятия, сколько сторонним посетителям. Так, медсанчасть бывшего оборонного предприятия, лечившая ранее лишь своих работников, сегодня, пользуясь диагностическим оборудованием собственного производства, оказывает платные медицинские услуги населению. Сам же завод простаивает, его мощности не загружены. В этих условиях для отражения результатов деятельности медсанчасти, очевидно, в бухгалтерском управленческом учете целесообразнее использовать **счет 90** «Продажи» взамен счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» применяется на предприятиях с нормативным методом учета затрат. По дебету счета отражается фактическая, а по кредиту — нормативная себестоимость. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов определяется отклонение фактической себестоимости от нормативной, которое впоследствии отражается на счете 90.

Счет 43 «Готовая продукция» предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции. Этот счет используется предприятиями материального производства. Приходование готовой продукции, изготовленной (полученной) для реализации, в том числе и продукции, частично предназначенной для собственных нужд предприятия, отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство. Отгруженная или сданная на месте покупателям (заказчикам) готовая продукция, расчетные документы за которую предъявлены этим покупателям (заказчикам), списывается в порядке реализации со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи».

На счете 44 «Расходы на продажу» собирается информация о расходах, связанных с реализацией продукции и доставкой ее потребителю. Этот счет используется промышленными предприятиями. Им же пользуются предпри-

ятия торговли. Здесь отражаются расходы на перевозку товаров, на оплату труда, на аренду и содержание зданий и помещений, на рекламу и т.п.

Наконец, счет 45 «Товары отгруженные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), если договором поставки предусмотрен отличный от общего порядка момент перехода права собственности от продавца к покупателю. Кроме того, здесь учитываются готовые изделия, переданные другим предприятиям для реализации на комиссионных или иных началах.

В системе бухгалтерского управленческого **учета**, конечно, же используются счет 90 «Продажи», счета расчетов — 60, 62, 67, **68, 69, 70**, 76, 79, а также главный счет учета финансовых результатов — 99 «Прибыли и убытки».

Представленный обзор позволяет заключить, что в системе управленческого учета задействовано большинство бухгалтерских синтетических счетов. Если принять во внимание, что в развитие к ним открывается множество субсчетов и аналитических счетов, необходимых для решения различных управленческих задач, то становится очевидным: работа бухгалтера-аналитика немыслима без использования вычислительной техники. На сегодняшний день современные ПЭВМ — необходимый инструмент в работе специалиста по управленческому учету.

Одним из шагов по реализации Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, принятой в январе **1998** г., стало утверждение нового Плана счетов бухгалтерского учета коммерческих организаций. Его практическое использование позволит решить двуединую **задачу** — **обеспечить** прозрачность внешней финансовой отчетности и сохранить коммерческую тайну бухгалтерского управленческого учета.

### *2.3.2. Группировка и распределение затрат*

Как отмечалось выше, организация производственного учета помимо формирования счетного плана предполагает и определенную *группировку* издержек предприятия — в зависимости от того, что считается объектом учета затрат. При этом возможен: учет издержек по видам, по местам их возникновения, по центрам ответственности и по носителям затрат.

*Учет затрат по видам* — первое необходимое условие для итогового контроля издержек. **Такая** классификация затрат по существу определена главой 25 НК РФ [4]. Это материальные затраты, амортизационные отчисления, расходы на оплату труда, отчисления на государственное и обязательное медицинское страхование, прочие расходы. Организация такого учета

позволяет предприятию рассчитать структуру себестоимости произведенной продукции — процентное соотношение отдельных элементов себестоимости в общей стоимости затрат на производство. В результате анализа структуры себестоимости у предприятия появляется возможность определить имеющиеся резервы по ее снижению. Так, резервом снижения себестоимости материалоемкой продукции (продукции, в структуре себестоимости которой высока доля материальных затрат) является рациональное использование материалов. Фондоемкая продукция, где наибольшая доля затрат приходится на амортизационные отчисления, в целях снижения ее себестоимости **нуждается** в **более** эффективном использовании основных средств и т.д.

Приведенная выше классификация затрат по видам может быть расширена. Однако для объективной оценки и учета издержек они должны быть классифицированы так, чтобы каждый первичный учетный документ отражал один определенный вид издержек. Для удобства учета и последующего анализа на конкретном предприятии каждому виду издержек присваивается регистрационный номер.

*Учет затрат по местам их возникновения* — **второе** возможное направление организации учета производственных издержек. Место возникновения **затрат** — это структурное подразделение предприятия, по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов. Местами возникновения затрат могут являться рабочие места, участки, бригады, цехи, отделы предприятия, например конструкторское бюро, отдел технического контроля и контроля качества, инструментальная мастерская, отдел рекламы, плановый, финансовый отделы и т.п. Каждому такому участку присваивается свой регистрационный номер, который фиксируется в номенклатуре мест возникновения издержек на предприятии.

Места возникновения затрат являются объектами аналитического учета затрат на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции. Они часто подразделяются на места возникновения главных затрат и места возникновения вспомогательных затрат. Под первыми понимают подразделения, непосредственно производящие и реализующие продукцию на сторону. Все подразделения, производящие продукт (оказывающие услуги) для внутреннего потребления, относятся к местам возникновения вспомогательных затрат.

Для каждого места возникновения затрат в управленческом учете устанавливаются единицы измерения, на которые приходятся издержки (базы распределения издержек). Они необходимы для последующего калькулирования себестоимости продукции.

Учет издержек по местам их возникновения позволяет руководству предприятия обеспечить:

- действенный и всесторонний контроль эффективности работы как предприятия в целом, так и его структурных подразделений;
- распределение накладных издержек между отдельными видами продукции, что необходимо при калькулировании себестоимости продукции.

Третьим направлением учета производственных затрат является *учет по центрам ответственности*. Как отмечалось выше, центр ответственности может быть определен как сегмент предприятия, за результаты работы которого отвечает его руководитель. В управленческом учете каждому месту возникновения затрат должна соответствовать своя сфера ответственности. Цель организации учета по центрам ответственности состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы отклонения от сметы (плана, утвержденного для центра ответственности) могли возлагаться на ответственное лицо. Фактические данные по центрам ответственности отражаются бухгалтером-аналитиком в отчетах об исполнении сметы, составляемых через короткие промежутки времени. Из этих отчетов руководители центров ответственности получают информацию об отклонениях от сметы по различным статьям расходов.

Администрация решает сама, в каких аспектах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как увязать их с центрами ответственности.

Наконец, четвертое направление учета затрат — *учет по носителям*. В зависимости от технологии и характера продукции носителями затрат могут быть изделия или полуфабрикаты, группы однородных изделий, серии одноименных изделий или индивидуально вырабатываемые изделия (заказы), строительные объекты, законченные этапы строительства, виды работ и услуг (транспортные, монтажные и т.п.). Другими словами, **это** виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации.

Если на предприятии однородная продукция изготавливается из одного и того же исходного сырья и материалов и отличается только размерами и модификациями, то у него появляется возможность минимизировать количество носителей затрат, а следовательно, и упростить процедуру калькулирования. В противном случае калькулированию **предшествует распределение затрат по местам их возникновения**.

Процедура распределения затрат состоит из трех этапов.

На первом этапе выбирается *объект учета затрат*, т.е. предмет деятельности, для оценки которого требуется отдельный показатель затрат. Как отмечалось, объектами учета затрат являются места их возникновения, виды

или группы однородных продуктов. Ими могут быть заказы, переделы, виды производств, структурные подразделения предприятия.

Второй этап предполагает отбор и аккумуляцию затрат, относящихся к данному объекту учета затрат. Это, например, производственные затраты, затраты обслуживающих подразделений, торговые и административные расходы, затраты по совместной деятельности и т.д.

На заключительном, третьем этапе выбирается метод перенесения затрат вспомогательных служб на производственные подразделения.

После того как все издержки организации будут перенесены на производственные подразделения, возможно их распределение по *носителям затрат (объектам калькулирования)*.

Таким образом, можно выделить два самостоятельных блока в учете и распределении затрат. *Первый* затрагивает вопросы аккумуляции издержек по местам их возникновения, включая перераспределение производственных затрат между структурными производственными подразделениями. *Второй* блок предполагает отнесение издержек на конкретный продукт.

Нижеприведенный пример иллюстрирует лишь первый блок учета затрат. О проблемах, связанных со вторым блоком, речь пойдет в гл. 3.

Пример. Организационная структура клиники, оказывающей платные медицинские услуги, представлена двумя производственными подразделениями (отделение терапии и отделение хирургии) и тремя производственными службами (обслуживающими подразделениями): администрацией, прачечной, столовой. В табл. 2.10 издержки клиники за отчетный период идентифицированы с местами возникновения затрат. (В нашем примере они совпадают с центрами ответственности клиники.)

В данном случае первые два этапа уже пройдены. Необходимо выбрать метод дальнейшего перераспределения издержек и выполнить соответствующие расчеты.

В управленческом учете известны три метода перераспределения издержек производственных подразделений между производственными сегмен-

Таблица 2.10

Затраты центров ответственности клиники, у.е.

Центр ответственности	Затраты
Администрация	900
Прачечная	225
<b>Столовая</b>	475
Хирургия	1200
Терапия	1000
<b>Итого</b>	<b>3800</b>

тами: метод прямого распределения затрат, последовательный (пошаговый) и двухсторонний.

**Метод прямого распределения затрат** наиболее прост: расходы по каждому обслуживаемому подразделению относятся на производственные сегменты напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения. Он применяется в тех случаях, когда непроизводственные центры ответственности не оказывают друг другу услуги.

Затраты распределяются пропорционально какой-либо базе распределения. В качестве базы могут выступать процент потребления каждым производственным подразделением услуг непроизводственных подразделений, доля выручки от реализации каждого производственного центра затрат в общем объеме выручки клиники и т.д.

База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного периода и представляет собой элемент учетной политики предприятия. Следует подчеркнуть, однако, что выбор базы распределения является субъективным процессом.

Допустим, в качестве базы распределения выбрана доля выручки. При этом доля хирургического отделения (хирургии) в общей сумме выручки составляет 60%, доля терапевтического отделения (**терапии**) — 40%. Результаты такого распределения затрат представлены в табл. 2.11.

В тех случаях, когда одни непроизводственные подразделения оказывают услуги другим непроизводственным сегментам, применяются последовательный (пошаговый) и двухсторонний методы распределения затрат.

Таблица 2.11

Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов клиники методом простого распределения

Показатели	Производственные подразделения		Итого
	хирургия	терапия	
Прямые затраты, у.е.	1200	1000	2200
Доля в выручке от реализации медицинских услуг, %	60	40	100
Распределение затрат администрации, у.е.	540	360	900
Распределение затрат прачечной, у.е.	135	90	225
Распределение затрат столовой, у.е.	285	190	475
<b>Всего</b> затрат после распределения, у.е.	<b>2160</b>	<b>1640</b>	<b>3800</b>

**Метод пошагового распределения затрат** применяется в тех случаях, когда непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке (например, услуги прачечной в одностороннем порядке потребляются столовой, а услуги администрации — прачечной и столовой).

Общий принцип распределения затрат состоит в следующем: производственному подразделению, потребляющему большую часть услуг непроизводственного подразделения, должна приписываться пропорционально большая часть затрат этого сегмента. Конечно, можно распределить издержки непроизводственных подразделений между производственными центрами ответственности поровну. Однако в этом случае на лечение пациентов по одним подразделениям будут отнесены заведомо завышенные затраты, по другим — они будут ниже, чем на самом деле. Интересы лечебного учреждения лежат в плоскости получения реальных данных, позволяющих объективно оценить экономическую эффективность функционирования своих отдельных центров ответственности.

Процесс распределения затрат непроизводственных подразделений между производственными осуществляется поэтапно.

**Шаг 1.** Определение затрат по подразделениям. Учитываются все затраты подразделения.

**Шаг 2.** Определение базовой единицы, т.е. единицы объема предоставляемых вспомогательным подразделением услуг, используя которую, можно легко определить потребление этих услуг другими подразделениями. Так, для лаборатории — это количество выполненных анализов (анал.); для прачечной — количество выстиранного белья (кг); для столовой — количество приготовленных порций (шт.); для гаража — пробег автотранспорта (км) и т.д.

**Шаг 3.** Распределение затрат. Выполняется на основе выбранных базовых единиц распределения. *Общий порядок распределения — от непроизводственных подразделений к производственным.* В результате распределения все затраты непроизводственных подразделений должны быть присвоены производственным центрам затрат. После распределения затрат одного вспомогательного подразделения оно больше не учитывается и в дальнейшем исключается из процесса пошагового распределения. Таким образом, после распределения затрат вспомогательного центра затрат мы уже не можем распределять на его счет затраты других вспомогательных подразделений.

Приписав затраты клиники доходным центрам ответственности, можно подсчитать стоимость лечения, например, в терапевтическом или хирургическом отделениях. Если оплата производится по выписанным пациентам, то полученные суммы нужно разделить на количество этих пациентов за тот период, в течение которого учитывались затраты больницы. В результате

можно будет сопоставить сумму полученных за лечение пациентов доходов с понесенными затратами.

Подобная информация чрезвычайно важна для принятия правильных управленческих решений. Например, если компенсация за больного превышает затраты на его лечение, то имеет смысл расширить данное отделение или попытаться привлечь дополнительных пациентов этого профиля. Если компенсация недостаточна, то эту информацию можно использовать как аргумент в переговорах с финансирующими органами или при обсуждении условий договора о медицинском обслуживании с предприятиями или страховыми компаниями. Кроме того, периодически проводя подобный анализ, можно оценивать тенденции изменения затрат учреждения здравоохранения по отделениям (центрам ответственности) и своевременно выявлять причины этих изменений, а также проводить сравнение подобных показателей между разными лечебными учреждениями.

Допустим, в администрации клиники работают 10 человек, в прачечной и столовой — по 5 человек, в хирургическом отделении — 20 человек, в терапии — 30 человек. Результаты последующих расчетов представлены в табл. 2.12.

**Шаг 1.** Распределяются затраты административного отдела. База распределения — количество работающих. Исходя из численности работающих в центрах ответственности получаем соотношение 10 : 5 : 5 : 20 : 30, или **2 : 1 : 1 : 4 : 6**.

Затраты администрации (900 у.е.) распределяются между остальными центрами ответственности в соотношении 1:1:4:6 (всего частей 12). Де-

Таблица 2.12

**Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов  
клиники методом пошагового распределения, у.е.**

Подразделения больницы	Затраты	Админист- рация	Промежу- точный расчет	Прачеч- ная	Промежу- точные расчет	Столо- вая	Общие затраты
1	2	3	4	5	6	7	8
Администрация	900	<b>(900)*</b>	–	–	–	–	–
Прачечная	225	75	300	(300)*	-	-	-
Столовая	475	75	550	50	600	(600)*	-
Хирургия	1200	300	1500	150	1650	200	1850
Терапия	1000	450	1450	100	1550	400	1950
<b>Итого</b>	<b>3800</b>		<b>3800</b>		<b>3800</b>		<b>3800</b>

В скобках указаны суммы, подлежащие распределению.

лим затраты администрации (900 у.е.) на 12 частей:  $900 : 12 = 75$  у.е. Затем 75 у.е. умножаем на полученные части для каждого подразделения и прибавляем к затратам. Получаем промежуточный расчет, результаты которого представлены в гр. 4 таблицы.

**Шаг 2.** Распределяются затраты прачечной. Базовой единицей в данном случае являются килограммы выстиранного белья. Потребности столовой — 20 кг, хирургии — 60 кг, терапии — 40 кг белья. Получаем соотношение 20 : 60 : 40, или 1:3:2 (всего частей 6). Затраты прачечной (300 у.е.) делим на 6 частей:  $300:6 = 50$  у.е., которые затем умножаем на полученные части отдельно для каждого подразделения и прибавляем к затратам. Получаем промежуточный расчет, результаты которого представлены в гр. 6 таблицы.

**Шаг 3.** Распределяются затраты столовой. Ей необходимо в хирургии обслужить 100 пациентов, в терапии — 200 пациентов. Получаем соотношение 100 : 200, или 1:2 (всего частей 3). Затраты столовой (600 у.е.) делим на 3 части:  $600 : 3 = 200$  у.е., умножаем их на полученные части для каждого центра ответственности (гр. 7) и прибавляем к затратам. Получаем итоговые данные распределения (гр. 8 таблицы).

Третий метод распределения затрат, используемый в бухгалтерском управленческом учете, назван двухсторонним (или методом взаимного распределения), что отражает суть производственных отношений между центрами ответственности. Он применяется в тех случаях, когда между *непроизводственными подразделениями происходит обмен внутрифирменными услугами*. Однако вручную без использования программного продукта его можно применить лишь при наличии двух непроизводственных центров ответственности. Поэтому в нашем примере прачечную и столовую условно объединим в одно подразделение — хозблок, издержки которого составят  $225$  (прачечная) +  $475$  (столовая) =  $700$  у.е. Таким образом, администрация потребляет услуги хозблока и наоборот.

Расчеты выполняются в следующей последовательности:

1) определяется показатель, выступающий в роли базы распределения, и, основываясь на нем, рассчитывают соотношение между сегментами, участвующими в распределении затрат (в качестве базы распределения выберем прямые издержки) (табл. 2.13).

2) рассчитываются затраты непроизводственных подразделений, скорректированные с учетом двухстороннего потребления услуг. Для этого составляется следующая система уравнений:

$$\begin{cases} K = 900 + 0,29 A; \\ A = 700 + 0,242 K, \end{cases}$$

где  $A$  — скорректированные затраты хозблока, у.е.;

$K$  — скорректированные затраты администрации, у.е.

Таблица 2.13

## Расчет соотношения между сегментами

Центры, оказывающие услуги	Центры, потребляющие услуги				Итого
	администрация	хозблок	хирургия	терапия	
Хозблок: прямые затраты, у.е.	900		1200	1000	3100
доля прямых затрат в общей их сумме, %	29,0		38,7	32,3	100,0
Администрация: прямые затраты, у.е.		700	1200	1000	2900
доля прямых затрат в общей их сумме, %		24,2	41,4	34,4	100,0

Решаем эту систему уравнений методом подстановки:

$$K = 900 + 0,29 (700 + 0,242 K);$$

$$K = 900 + 203 + 0,07 K;$$

$$0,93 K = 1103; K = 1186 \text{ у.е.}$$

$$\text{Тогда } A = 700 + 0,242 \times 1186 = 987 \text{ у.е.};$$

3) скорректированные затраты распределяются между центрами ответственности (табл. 2.14).

Таблица 2.14

Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов клиники двухсторонним методом, у.е.

Распределение затрат непроизводственных подразделений	Производственные центры ответственности		Итого
	хирургия	терапия	
Администрация: <b>1186 × 0,414</b> <b>1186 × 0,344</b>	491	408	
Хозблок: 987 × 0,387 987 × 0,323	382	319	
Всего распределено	873	727	1600
Прямые затраты	1200,0	1000	2200,0
<b>Итого затрат</b>	2073	1727	<b>3800,0</b>

Далее можно перейти ко второму блоку — отнесению затрат на объект калькулирования (носитель затрат). В нашем примере это означает, что мож-

но рассчитать себестоимость одной медицинской услуги. Этот показатель будет зависеть от количества больных, помещенных в терапевтическое и хирургическое отделения.

Приемы и методы калькулирования, используемые в системе бухгалтерского управленческого учета, рассматриваются в гл. 3.

### **Контрольные вопросы и задания**

1. Что такое издержки (затраты) производства? Как они соотносятся с расходами предприятия?
2. Что называют местом возникновения и носителем затрат?
3. Как классифицируются затраты организации для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли? Что такое производственные и периодические затраты?
4. Какова классификация затрат для принятия решения и планирования? Учитывая особенности той организации, где трудитесь Вы, приведите примеры постоянных, переменных и условно-постоянных затрат.
5. Как рассчитывается коэффициент реагирования затрат? Дайте определение пропорциональных, дегрессивных и регрессивных затрат.
6. Что такое масштабная база и как она влияет на поведение затрат?
7. Назовите виды затрат при осуществлении функций контроля за производственной деятельностью.
8. Какие расходы называют косвенными? Каков их состав?
9. В чем сущность метода высшей и низшей точек? Каково его практическое значение?
10. Какие бухгалтерские счета используются в бухгалтерском управленческом учете?

### **Тесты**

1. В рамках масштабной базы удельные постоянные расходы при увеличении деловой активности организации:
  - а) остаются неизменными;
  - б) постепенно уменьшаются;
  - в) возрастают;
  - г) не зависят от деловой активности.
2. Для принятия решения о выборе одного из альтернативных вариантов необходима информация о:

- а) релевантных издержках и доходах;
  - б) совокупных доходах и расходах по каждому варианту;
  - в) контролируемых и неконтролируемых затратах;
  - г) все ответы верны.
3. Периодические расходы состоят из:
- а) коммерческих и административных расходов;
  - б) производственных издержек, информация о которых накоплена на бухгалтерских счетах за отчетный период;
  - в) общецеховых расходов;
  - г) ни один ответ не верен.
4. Вмененные затраты учитываются при принятии управленческих решений:
- а) в условиях ограниченности ресурсов;
  - б) при избытке ресурсов;
  - в) независимо от степени обеспеченности ресурсами.
5. Вмененные издержки:
- а) документально не подтверждаются;
  - б) могут не означать реальных денежных расходов;
  - в) обычно не включаются в бухгалтерские отчеты;
  - г) все вышеперечисленное верно.
6. Метод высшей и низшей точек предназначен для:
- а) минимизации затрат;
  - б) разделения условно-постоянных затрат на постоянную и переменную составляющие;
  - в) оптимизации производственных результатов;
  - г) все вышеперечисленное верно.
7. Прямые материальные затраты в рамках масштабной базы являются:
- а) постоянными;
  - б) переменными;
  - в) условно-постоянными;
  - г) все ответы верны.
8. Условно-постоянные затраты могут быть описаны как:
- а)  $Y = a$ ;
  - б)  $Y = bX$ ;
  - в)  $Y = a + bX$ ;
  - г) ни один ответ не верен.
9. Метод прямого распределения затрат непроизводственных подразделений между производственными центрами ответственности используется в случае, когда непроизводственные подразделения:
- а) не оказывают друг другу услуги;
  - б) оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке;

- в) обмениваются встречными услугами;
  - г) во всех вышеперечисленных случаях.
10. Расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю являются:
- а) производственными переменными затратами;
  - б) производственными постоянными затратами;
  - в) непроизводственными переменными затратами;
  - г) непроизводственными постоянными затратами.
11. Совокупные постоянные затраты организации - 3 000 руб., объем производства — 500 ед. изделий. При объеме производства в 400 ед. изделий постоянные затраты составят:
- а) 2 000 руб. в сумме;
  - б) 3 000 руб. в сумме;
  - в) 7,5 руб. на единицу;
  - г) верны второй и третий ответы;
  - д) ни один ответ не верен.
12. В основе управленческого учета не лежит признак классификации затрат:
- а) по экономическим элементам;
  - б) по отношению к объему производства;
  - в) по способу включения в себестоимость продукции (работы, услуги).

## Глава 3. Калькулирование

### 3.1. Себестоимость продукции: ее состав и виды

Одной из важнейших задач управленческого учета является калькулирование себестоимости продукции. *Себестоимость продукции* — это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле производство продукции обходится как предприятию, так и всему обществу.

В себестоимость продукции, в частности, включаются:

1) затраты **труда**, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним относятся: затраты на подготовку и освоение производства; затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции; расходы, связанные с изобретательством и рационализацией; расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров; отчисления на государственное социальное и обязательное медицинское страхование; расходы по управлению производством и др.;

2) расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой и транспортировкой (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателем сверх цены на продукцию); оплатой услуг транспортно-экспедиционных и посреднических организаций, комиссионными сборами и вознаграждениями, уплачиваемыми сбытовым и внешнеторговым организациям; расходы на рекламу, включая участие в выставках, ярмарках и др.;

3) расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства (отчисления на покрытие затрат по геолого-разведочным и геолого-поисковым работам, на рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемую на корню, а также плата за воду).

Кроме того, в себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются также потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли, выплата пособий в результате потери трудоспособности из-за производственных травм (на основании судебных решений).

Следует отметить, что в *системах финансового и управленческого учета подходы к формированию себестоимости различны.*

В управленческом учете себестоимость формируется для того, чтобы управляющий имел полную картину о затратах. Поэтому в системе данного учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости (в зависимости от того, какая управленческая задача решается). В калькулировании могут участвовать даже те затраты, которые не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в финансовом учете.

Информация об издержках, собранная в рамках бухгалтерского финансового учета, позволяет в конечном счете сформировать прибыль от реализации продукции, работ, услуг в целом по предприятию. Себестоимость каждого изделия, работы, услуги в этой учетной системе не показывается вовсе или рассчитывается усредненно. В рамках всего предприятия учет и списание затрат на себестоимость могут быть выполнены корректно с точки зрения налогообложения, но информация о структуре отдельных видов продукции при этом может быть искажена. Для целей финансового учета такая картина вполне приемлема.

Однако для самого предприятия важна достоверная информация о структуре себестоимости — предприятие получает возможность влиять на нее, т.е. управлять своими издержками. Именно такая информация должна формироваться в системе бухгалтерского управленческого учета.

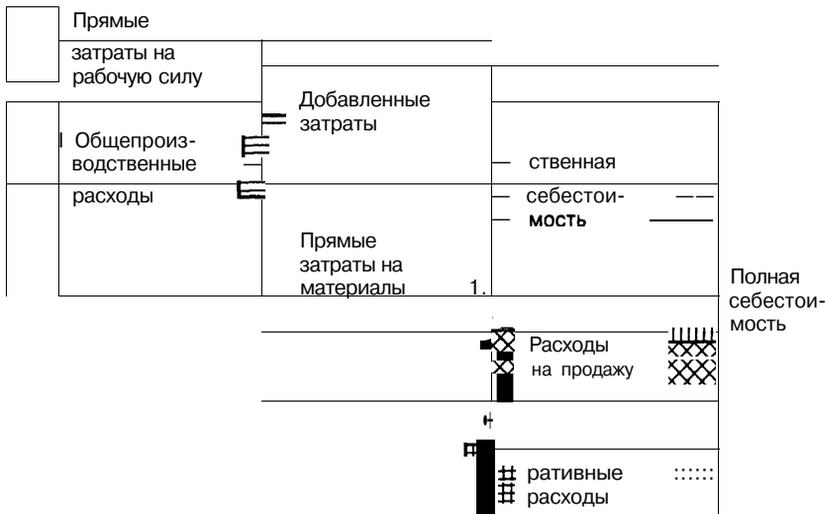
В зависимости **от того**, какие затраты включались в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе ранее выделялись следующие ее виды:

- *цеховая* — включала прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризовала затраты цеха на изготовление продукции;
- *производственная* — состояла из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствовала о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции;

- *полная себестоимость* — производственная себестоимость, увеличенная на сумму сбытовых расходов. Этот показатель интегрировал общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.

Такой подход несколько противоречил *Международным стандартам финансовой отчетности, в соответствии с которыми в производственную себестоимость должны включаться лишь производственные издержки*: прямые трудозатраты, прямые материальные затраты и общепроизводственные расходы, а полная себестоимость состоит из производственной себестоимости, сбытовых и административных (общехозяйственных) расходов.

Процесс формирования полной себестоимости показан на рис. 3.1.



**Рис. 3.1.** Элементы себестоимости изделия

Кроме того, различают индивидуальную и среднетраслевою себестоимость. Индивидуальная себестоимость свидетельствует о затратах конкретного предприятия по выпуску продукции; среднетраслевою — характеризует средние по отрасли затраты на производство данного изделия. Она рассчитывается по формуле средневзвешенной из индивидуальных себестоимостей предприятий отрасли.

Наконец, существуют плановая и фактическая себестоимость. В расчеты плановой себестоимости включаются максимально допустимые затраты предприятия на изготовление продукции, предусмотренные планом на предстоящий период. Фактическая себестоимость характеризует размер действительно затраченных средств на выпущенную продукцию.

### 3.2. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством

В русском языке слово «калькуляция» (лат. *calculatio* — вычисление) появилось во второй половине XIX в. и означает исчисление себестоимости.

Калькуляция как элемент метода бухгалтерского учета существовала не всегда, и ее возникновение непосредственно связано с развитием производительных сил общества. На заре возникновения бухгалтерского учета, в условиях рабовладельческого строя, когда формировались товарно-денежные и кредитные отношения, бухгалтерский учет велся по простой схеме — «приход-расход».

Позже, когда в Италии начали образовываться купеческие товарищества и прибыль должна была распределяться между отдельными купцами пропорционально вложенному капиталу, возникла двойная запись.

Появление калькуляции связано с зарождением мануфактурного производства. Формирование производительных сил общества, самого способа производства совершенствовали приемы и методы калькулирования. Наиболее стремительное развитие калькулирование как инструмент оценки рентабельности товаров, как способ преодоления конкуренции получило в условиях промышленного производства.

В современной экономической литературе [14,24, 35, 43] *калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг)*. В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

*Задача калькулирования* — определить издержки, которые приходится на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления.

*Конечным результатом калькулирования* является составление калькуляций. В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и фактическую калькуляции. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

*Плановая калькуляция* составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

*Сметная калькуляция* рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

*Фактическая (отчетная) калькуляция* отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции. Она используется для контро-

ля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Калькулирование позволяет изучить себестоимость полученных в процессе производства конкретных продуктов.

Предпосылкой калькулирования является учет производственных издержек (производственный учет). Он первичен по отношению к калькулированию.

**Производственный учет**, будучи частью бухгалтерского учета, предполагает сбор информации об издержках предприятия, документальное оформление хозяйственных операций, так или иначе связанных с производственными затратами. В системе производственного учета такая информация обобщается, группируется по различным признакам и анализируется. Лишь **на** базе информации, подготовленной определенным образом в системе производственного учета, возможно калькулирование. Другими словами, речь идет о калькуляционном учете, обеспечивающем группировку издержек в таком аналитическом аспекте, который делает возможным процесс **калькулирования**.

*Между калькулированием и производственным учетом существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость.* Так, базой для расчета себестоимости единицы продукции является информация, собранная в системе производственного учета. Калькулирование себестоимости конечного продукта предопределяется системой и организацией производственного учета. С другой стороны, степень детализации производственного учета зависит от задач, стоящих перед предприятием в области калькулирования.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно подразделить на три этапа. На первом этапе исчисляется себестоимость всей выпущенной продукции в целом, на втором — фактическая себестоимость по каждому виду продукции, на третьем — себестоимость единицы продукции, выполненной работы или оказанной услуги.

В действительности процесс калькулирования является более сложным и чередуется с процессом учета затрат. После распределения первичных затрат калькулируется себестоимость продукции вспомогательных производств. На этом этапе калькулирование усложняется, так как необходимо учесть предоставление взаимных услуг.

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции могут чередоваться и в основном производстве. Как будет показано ниже, в условиях попередельного метода вначале калькулируется себестоимость полуфабриката первого передела, которая затем списывается на затраты второго передела, и лишь после этого можно калькулировать себестоимость полуфабриката второго передела.

Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством.

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

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

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

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

Наконец, калькулирование является основой трансфертного ценообразования. *Трансфертная (внутренняя) цена* применяется при коммерческих операциях между подразделениями одного и того же предприятия. Наибольшую актуальность вопросы формирования трансфертных цен имеют при наличии права у подразделения предприятия самостоятельно выходить на внешних покупателей. В этом случае от правильного формирования трансфертной цены будет зависеть общее финансовое положение организации. Если же продукция подразделения полностью потребляется внутри предприятия, то трансфертная цена является лишь учетной категорией, необходимой для обеспечения хозяйственных связей между внутренними подразделениями предприятия, но при этом она не влияет на конечные результаты организации.

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

### 33. Принципы калькулирования, его объект и методы

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

*Калькулирование* на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, *организуется в соответствии с определенными принципами*, соблюдение которых необходимо в системе бухгалтерского финансового учета. Однако и в управленческом учете их, как правило, придерживаются.

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

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

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

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

В добывающих отраслях промышленности при отсутствии незавершенного производства (например, в энергетической, газовой, нефтяной и т.д.)

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

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

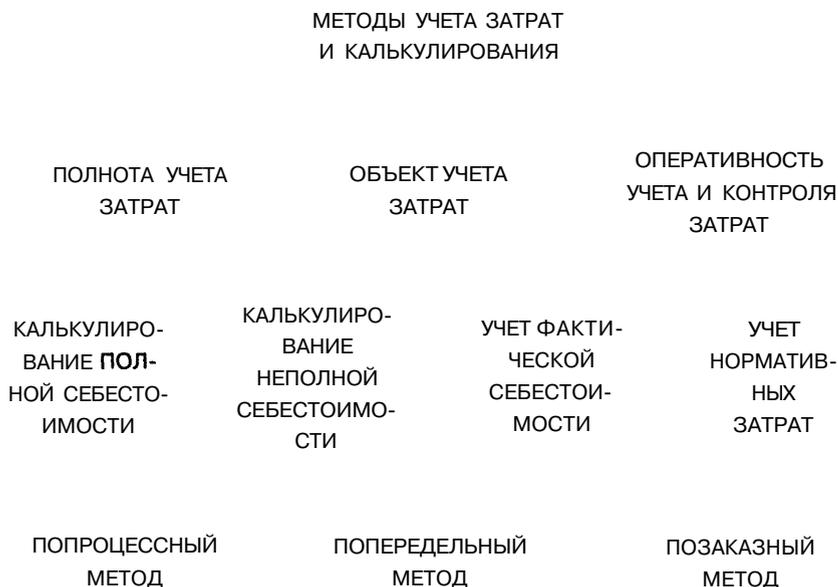
3. Выбор метода распределения косвенных расходов чрезвычайно важен для правильного расчета себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Он производится предприятием самостоятельно, записывается в учетной политике и является неизменным в течение всего финансового года.

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

**5. Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям.** Данный принцип нашел свое отражение в Законе РФ «О бухгалтерском учете» (ст. 8, п. 6) и в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [3].

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

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования пока не существует. Тем не менее их можно сгруппировать по трем признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами (рис. 3.2).



**Рис. 3.2.** Классификация методов учета затрат и калькулирования

По объектам учета затрат выделяются попроцессный, попередельный и позаказный методы. С точки зрения полноты учитываемых издержек возможно калькулирование полной и неполной («усеченной») себестоимости. В зависимости от оперативности учета и контроля затрат различают метод учета фактических и нормативных затрат.

Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, **размера**, применяемой технологии, ассортимента продукции и т.п., иначе говоря, от индивидуальных особенностей предприятия. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях. Например, можно прибегнуть к позаказному методу, калькулируя неполную себестоимость заказов; можно применять попередельное калькулирование с использованием норм расхода материальных ресурсов, а можно **при** этом учитывать и их фактический расход и т.д. Главное, чтобы выбранный организацией метод обеспечивал возможность группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами на производство, а также возможность реализации важнейшего принципа управленческого учета — управления себестоимостью по отклонениям.

### ***3.4. Попроцессный, попередельный и позаказный методы калькулирования***

#### ***3.4.1. Попроцессный метод***

*Попроцессный метод калькулирования применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной, лесозаготовительной и др.) и в энергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства (например, в цементной промышленности, на предприятиях по производству асфальта и др.).*

Все вышеперечисленное характеризуется массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции (оказываемых услуг), единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. В итоге выпускаемая продукция (оказываемая услуга) является одновременно и объектом учета затрат, и объектом калькулирования.

Несмотря на общие черты массового производства, каждая из добывающих отраслей промышленности имеет свои особенности, от которых зависят не только организация и технология производства, но и возможности учета и контроля за затратами.

Так, особенностями процессов добычи угля является подземный характер ведения работ, постоянное перемещение рабочих мест, что усложняет контроль за издержками производства. Для обеспечения необходимого объема добычи угля каждая шахта должна иметь оптимальную протяженность выработок. Ее малый размер может привести к отсутствию заделов для работы, повлечь к простоям шахты и уменьшению объемов добычи угля. Следствием же необоснованно завышенной протяженности будут излишние затраты на поддержание их в рабочем состоянии до начала угледобычи.

Разработка горных выработок требует дополнительных затрат, которые также необходимо учесть и отнести на себестоимость добытого угля.

Отдельной статьёй затрат в угледобыче является организация работы участков вентиляции, обеспечивающих подачу свежего воздуха в выработки и вывод из них отработанного воздуха. Кроме того, необходимы затраты на организацию работы **транспорта**, погрузочно-разгрузочных работ, на осуществление и поддержание выработок в необходимом состоянии.

Следствием всех этих особенностей является то, что в структуре себестоимости угля преобладает заработная плата основных производственных рабочих с соответствующими начислениями на нее, т.е. эта отрасль промышленности считается наиболее трудоемкой.

В производствах, подобных угольной промышленности, где: а) производится один вид продукции; б) не возникают запасы полуфабрикатов; в) не образуются запасы готовой продукции (или присутствуют в ограниченных количествах), — может применяться *метод простого калькулирования*.

Если запасов готовой продукции у предприятия нет (энергетические, транспортные организации), используется метод *простого одноступенчатого калькулирования*. Себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции и рассчитывается по формуле

$$C = \frac{З}{X},$$

где С — себестоимость единицы продукции, руб.;

З — совокупные затраты за отчетный период, руб.;

X — количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуки, тонны, метры и т.д.).

Например, предприятием произведено и реализовано 10 тыс. ед. изделий. Совокупные затраты за отчетный **период** — 1 млн руб. Расчет себестоимости единицы продукции выглядит следующим образом:

$$1\ 000\ 000 : 10\ 000 = 100 \text{ руб.}$$

Метод простого одноступенчатого калькулирования может применяться не только в отраслях материального производства, но и в непромышленной сфере, при оказании услуг. Например, отделения Сбербанка, используя данный метод, рассчитывают себестоимость одной банковской услуги. Для этого общая сумма расходов, включаемых в себестоимость оказываемых банками услуг, делится на их количество.

В реальности производств, отвечающих всем трем вышеприведенным требованиям, немного. Так, в угольной промышленности, производящей один вид продукции и не имеющей запасов полуфабрикатов собственного производства, существует некоторое количество продукции, произведенной, но не реализованной покупателю и хранящейся на складе предприятия. Разница между количеством изготовленной и количеством реализованной продукции существует на предприятиях, производящих продукцию, способную долго храниться.

В результате из трех вышеназванных условий соблюдаются два первых. На таких предприятиях применяется *метод простого двухступенчатого калькулирования*. Расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

1) рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество изготовленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции;

2) сумма управленческих и коммерческих расходов делится на количество проданной за отчетный период продукции;

3) суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах.

Себестоимость продукции методом простого двухступенчатого калькулирования рассчитывается по следующей формуле:

$$X_1 \quad X_2$$

где  $C$  — полная себестоимость единицы продукции, руб.;

$Z_1$  — совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.;

$Z_2$  — управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

$X$  — количество единиц продукции, произведенной в данном отчетном периоде;

$X_2$  — количество единиц продукции, реализованной в отчетном периоде.

Из описания последовательности расчетов себестоимости по методу простого двухступенчатого калькулирования видно, что его практическое использование предполагает наличие на предприятии простейшей системы учета затрат по местам их возникновения. Это позволяет выделить издержки производственной сферы и административно-сбытовые издержки.

**Пример.** Предприятием произведено 10 000 ед. изделий, а реализовано 8000 ед. Производственная себестоимость — 1 млн руб., а издержки по управлению и сбыту — 0,2 млн руб. Тогда себестоимость единицы продукции составит:

$$C = \frac{1\ 000\ 000}{10\ 000} + \frac{200\ 000}{8000} = 100 + 25 = 125 \text{ руб}$$

Метод простого двухступенчатого калькулирования позволяет:

- оценить запасы и готовую продукцию по производственной себестоимости;
- отнести расходы по управлению и сбыту в полном объеме на количество проданной продукции.

Если производственный процесс состоит из нескольких стадий (переделов), на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то пользуются **методом простого многоступенчатого калькулирования**. В условиях такой организации производства нельзя воспользоваться вышеприведенной формулой расчета себестоимости продукции, так как количество полуфабрикатов каждого передела не совпадает с количеством готовых продуктов. В этом случае необходимо организовать учет издержек и количества изготовленных полуфабрикатов по каждому переделу. Расчет себестоимости единицы продукции ведется по следующей формуле:

$$C = \frac{Z_{пр1}}{X_1} + \frac{Z_{пр2}}{X_2} + \frac{Z_{пр3}}{X_3} + \dots + \frac{Z_{прn}}{X_n} + \frac{Z_{упр}}{X_{упр}},$$

где  $C$  — полная себестоимость единицы продукции, руб.;

$Z_{пр1}, Z_{пр2}, \dots, Z_{прn}$  — совокупные производственные издержки каждого передела, руб.;

$Z_{упр}$  — управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

$X_1, X_2, \dots, X_n$  — количества полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, шт.;

$X_{упр}$  — количество проданных единиц продукции в отчетном периоде, шт.

Для повышения аналитичности расчетов затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции целесообразно учитывать отдельно, а в рамках переделов — лишь *добавленные затраты* (заработную плату плюс общепроизводственные расходы) каждого из них. Такая разновидность простого калькулирования называется *калькулированием издержек по стадиям обработки*.

Вышеприведенная формула в этом случае примет следующий вид:

$$C_{\text{з}} = Z_{\text{м}} + \frac{Z_{\text{доб}_1}}{X_1} + \frac{Z_{\text{доб}_2}}{X_2} + \dots + \frac{Z_{\text{доб}_n}}{X_n} + \frac{Z_{\text{упр}}}{X_{\text{упр}}},$$

где  $C$  — полная себестоимость;

$Z_{\text{м}}$  — затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции, руб.;

$Z_{\text{доб}_1}, Z_{\text{доб}_2}, \dots, Z_{\text{доб}_n}$  — добавленные затраты каждого передела, руб.;

$Z_{\text{упр}}$  — управленческо-коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

$X_1, X_2, \dots, X_n$  — количество полуфабрикатов, реализованных в отчетном периоде каждым переделом, шт.;

$X_{\text{упр}}$  — количество проданных единиц продукции в отчетном периоде, шт.

**Пример.** По предприятию, охватывающему три передела, за отчетный период имеется следующая информация:

	Передел I	Передел II	Передел III
Количество произведенных полуфабрикатов, шт.	12 000	11 000	10 000
Добавленные затраты каждого передела, тыс. руб.	200	300	500

Затраты на сырье и материалы в расчете на единицу продукции — 50 руб. Административно-управленческие расходы за отчетный период — 200 тыс. руб. Реализовано в течение отчетного периода 8000 ед. продукции. Условно допускаем, что местом потребления сырья и материалов является I передел.

Расчет себестоимости единицы продукции в данном случае будет иметь следующий вид:

$$\frac{200\,000}{12\,000} + \frac{300\,000}{11\,000} + \frac{500\,000}{10\,000} + \frac{200\,000}{8000} = 50 + 16,7 + 27,3 + 50 + 25 = 169 \text{ руб.}$$

Из приведенных данных видно, что на выходе из передела I себестоимость полуфабриката составляет  $50 + 16,7 = 66,7$  руб. По завершении обработки на переделе II себестоимость полуфабриката возрастает до  $66,7 + 27,3 = 94$  руб. После прохождения последнего, III передела себестоимость единицы готовой продукции составит 144 руб. ( $94 + 50$ ).

С учетом количества полуфабрикатов, произведенных в течение отчетного периода каждым переделом, стоимостная оценка изготовленных полуфабрикатов составит по:

переделу I	$12\ 000 \text{ шт.} \times 66,7 = 800\ 400 \text{ руб.};$
переделу II	$11\ 000 \text{ шт.} \times 94,0 = 1\ 034\ 000 \text{ руб.};$
переделу III	$10\ 000 \text{ шт.} \times 144,0 = 1\ 440\ 000 \text{ руб.}$

Запасы полуфабрикатов:

передела I	$1000 \text{ шт.} \times 66,7 = 66\ 700 \text{ руб.};$
передела II	$1000 \text{ шт.} \times 94,0 = 94\ 000 \text{ руб.}$

Запасы готовой продукции:

$$2000 \text{ шт.} \times 144 = 288\ 000 \text{ руб.}$$

Часто попроцессный метод рассматривается как упрощенная разновидность попередельного калькулирования. Иногда термин «попроцессное калькулирование» используют как синоним попередельного метода учета. Действительно, между ними — весьма условная грань.

#### 3.4.2. Попередельный метод

**Попередельное** калькулирование используется в отраслях промышленности с серийным и точным производством, когда изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые переделами. Как правило, это производства, где применяются физико-химические и химические методы переработки сырья и процесс получения продуктов состоит из нескольких последовательных технологических стадий. В этих случаях объектом калькулирования становится продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Следовательно, объектом учета затрат обычно является передел.

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

ПРЯДЕНИЕ → ТКАЧЕСТВО → ОТДЕЛКА

В черной металлургии переделы — это выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), производство проката (прокатный цех).

*Особенностями попередельного метода учета* являются:

- организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;
- обобщение затрат по переделам безотносительно к отдельным заказам, т.е. калькулирование себестоимости продукции каждого передела в целом;
- списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа.

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

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

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

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

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

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

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

В случае серийного производства, т.е. производства продукции сериями, партиями, как правило, существенны остатки незавершенного производства на конец отчетного периода. И тогда перед бухгалтером-аналитиком стоит задача разделения затрат, накопленных в течение отчетного периода по дебету счета 20 «Основное производство», между готовой продукцией и остатками незавершенного производства на конец отчетного периода. В этом случае составляется калькуляция с пересчетом изготовленных полуфабрикатов в условно готовые изделия с применением усреднения как метода списания затрат на готовую продукцию. При этом все затраты, накопленные на счете 20 «Основное производство», делятся на условные единицы готовой продукции, произведенной в данном отчетном периоде. Методика такого расчета изложена в специальной экономической литературе [33, 49].

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

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

**Пример.** В производство запущено 1000 настольных ламп. Со склада получены все исходные материалы и комплектующие изделия. По окончании отчетного периода 900 ламп закончены обработкой и признаны готовой продукцией. Их можно оценить как 900 у.е. материальных затрат и 900 у.е. добавленных затрат. Если оставшиеся в незавершенном производстве 100 шт.

готовы лишь наполовину, то они расцениваются как 100 у.е. материальных затрат (так как все основные материалы, необходимые для изготовления этих ламп, отпущены в производство) и 50 у.е. добавленных затрат. Если степень готовности оставшихся 100 ламп составляет 30%, то их оценивают как 100 у.е. материальных затрат и 30 у.е. добавленных затрат.

Применение метода условных единиц позволяет пересчитать не полностью законченные обработкой изделия в условно готовые изделия. Эта величина состоит из двух слагаемых: общего количества изделий, запущенных в производство и завершенных обработкой в течение отчетного периода, и слагаемого, отражающего те затраты, которые были произведены над незавершенным производством в течение отчетного периода.

При этом исходят из двух допущений:

- предполагается, что материальные затраты осуществляются в начале производственного процесса, т.е. в I переделе.
- заработная плата каждого передела обычно объединяется с общепроизводственными расходами по переделу в статью «добавленные затраты». (Это затраты на обработку каждого передела.) Предполагается также, что добавленные затраты распределяются равномерно в течение всего производственного цикла.

*Калькулирование затрат* может осуществляться:

- методом ФИФО, в соответствии с которым обработка единиц продукции происходит по мере того, как новые изделия поступают в обработку, т.е. прежде чем запущенные в производство предметы труда не будут обработаны, новые материалы не поступят в I передел;
- методом усреднения, который предполагает, что запасы единиц продукции на начало периода были начаты и закончены в пределах отчетного периода.

В экономической литературе [33] предпочтение отдается методу ФИФО как более точному.

*Техника калькулирования себестоимости единицы продукции при попередельном методе состоит в заполнении трех аналитических таблиц.* В первой таблице объем производства рассчитывается в условных единицах; вторая позволяет оценить себестоимость одной условной единицы продукции. В третьей, заключительной таблице определяется себестоимость готовой продукции и незавершенного производства.

Технику калькулирования при попередельном методе рассмотрим на следующем примере.

**Пример.** Производственное предприятие выпускает пластиковые бутылки для розлива газированной воды. Производство состоит из двух переделов: в первом производят преформы, во втором из преформ выдуваются бутылки. Затем их реализуют потребителям.

Все исходные материалы для производства бутылок отпускаются в I переделе, добавленные затраты распределяются равномерно.

По состоянию на 01.04.2002 г. в незавершенном производстве I передела оказалось 8500 ед. Степень завершенности по добавленным затратам — 70%. Стоимость материалов в незавершенном производстве составила 9214 руб., добавленных затрат — 7070 руб.

В апреле начато производство 122 600 преформ. В связи с этим затраты I передела составили: на основные материалы — 142 862 руб., на заработную плату основных производственных рабочих — 39 520 руб. Общепроизводственные расходы списывались на основное производство по ставке 160% от основной заработной платы производственных рабочих.

По состоянию на 01.05.2002 г. в незавершенном производстве I передела числилось 6800 преформ. Степень завершенности по добавленным затратам составила 50%.

Необходимо определить себестоимость законченных преформ, изготовленных и переданных во II передел в апреле, и остаток незавершенного производства I передела по состоянию на 01.05.2002 г. (Исходные данные для расчета представлены в табл. 3.1.)

Табл и ца 3.1

Показатели	Единица измерения	
	тыс. руб.	шт.
Незавершенное производство на начало периода		8500
Основные материалы в незавершенном производстве	9214	
Добавленные затраты в незавершенном производстве (70% готовности)	7070	
Итого стоимость незавершенного производства на начало периода	16284	
Отпущено в производство основных материалов в апреле (начата обработка в апреле)	142862	122600
Остаток незавершенного производства на конец периода (50% готовности)		6800
Выпущено из производства в апреле (8500 + 122600 - 6800)		124300
Добавленные затраты за апрель — всего	102752	
в том числе:		
прямая заработная плата	39520	
общепроизводственные (накладные) расходы (39520 × 1,6)	63232	

В основе расчетов лежит метод ФИФО, согласно которому к выпуску новых изделий можно приступить лишь по доведении до полной готовности незавершенного производства, имевшегося по состоянию на 1 апреля 2002 г. Поэтому затраты, осуществленные в апреле, будут состоять из трех слагаемых:

- затрат, «добавленных» к незавершенному производству по состоянию на 1 апреля 2002 г. (в нашем примере — 8500 ед.) с целью доведения его до готовой продукции;
- затрат, которые понадобились для того, чтобы начать изготовление новых изделий и полностью завершить его;
- затрат по созданию задела незавершенного производства, которое станет готовой продукцией лишь в мае 2002 г.

С этих позиций *на первом этапе* расчетов оценивается в условных единицах объем производственной деятельности апреля:

1) оцениваются в условных единицах добавленные затраты в незавершенное производство по состоянию на начало апреля, потребовавшиеся для получения готовой продукции. Для этого количество **преформ**, находящихся в незавершенном производстве на начало периода, умножают на степень незаконченности незавершенного производства:

$$8500 \times (1 - 0,7) = 8500 \times 0,3 = 2550 \text{ усл. ед. (у.е.).}$$

Материальных затрат в апреле для этого незавершенного производства не требуется, так как в соответствии с методом ФИФО они были произведены в марте 2002 г. и в том же периоде были учтены. Поэтому количество условных единиц по материальным затратам в данном случае равно нулю;

2) определяется количество изделий (в данном случае — преформ), начатых и законченных обработкой в апреле. Оно рассчитывается как разность между преформами, запущенными в производство в апреле, и преформами, оставшимися в незавершенном производстве на конец периода:

$$122\,600 - 6800 = 115\,800 \text{ шт.}$$

Это готовая продукция, изготовленная I переделом в апреле, следовательно, она оценивается в 115 800 у.е. материальных затрат и 115 800 у.е. добавленных затрат;

3) пересчитывается в условные единицы незавершенное производство на конец апреля, когда в обработке оставалось 6800 шт. преформ. Считают, что материальные затраты по ним произведены полностью. Степень готовности незавершенного производства по условию составляет 50%. Поэтому материальные затраты в незавершенном производстве на начало периода составят 6800 у.е., а добавленные затраты —  $6800 \times 0,5 = 3400$  у.е.

Результаты выполненных расчетов представлены в табл. 3.2.

Таблица 3.2

## Расчет объема производства в условных единицах

Показатели	Единицы, подлежащие учету (шт.)	Условные единицы	
		материаль- ные затраты	добавленные затраты
	1	2	3
Остатки незавершенного производства на начало периода	8500		2550
Начато и закончено обработкой за отчетный период	115800	115800	115800
Остатки незавершенного производства на конец периода	6800	6800	3400
<b>Итого</b>	131 100	122600	121 750

Таким образом, весь объем производственной деятельности предприятия в апреле оценивается в 244 350 у.е. (122 600 + 121 750).

На *втором* этапе расчетов одна условная единица по материальным и добавленным затратам оценивается в рублях. Для этого материальные и добавленные затраты, понесенные за отчетный период, делятся на соответствующее количество условных единиц продукции по материальным и добавленным затратам. Затраты, включенные в сальдо на начало периода по счету «Незавершенное производство», в расчет не принимаются, так как они относятся к предыдущему периоду.

Из данных табл. 3.1 следует, что в апреле в производство отпущено материалов на сумму 142 862 руб.

Из табл. 3.2 видно, что все материальные затраты отчетного периода оцениваются в 122 600 у.е.

Следовательно, 1 у.е. материальных затрат «стоит»:

$$142\ 862 : 122\ 600 = 1,17 \text{ руб.}$$

Материальные затраты в незавершенном производстве на начало периода (9214 руб.) в расчете не участвуют, так как они произведены в предыдущем периоде и в том же периоде учтены.

«Оценим» теперь 1 у.е. добавленных затрат. За апрель в целом их размер составил 102 752 руб. (см. табл. 3.1), или 121 750 у.е. (см. табл. 3.2).

Таким образом, 1 у.е. добавленных затрат «стоит» 0,84 руб.

Результаты расчетов, выполненных на втором этапе, представлены в табл. 3.3.

На *третьем*, завершающем этапе определяется себестоимость готовой продукции (в нашем примере — полуфабрикатов, переданных во II передел) и незавершенного производства.

Таблица 3.3

## Расчет себестоимости единицы продукции

Вид затрат	Затраты, руб.			Производство, у.е.	Затраты на 1 у.е. (гр.2:гр.4)
	в незавершенном производстве на начало периода	отчетного периода	Всего затрат (гр.1+гр.2)		
	1	2	3		
Материальные затраты	9 214	142 862	152 076	122 600	1,17
Добавленные затраты	7 070	102 752	109 822	121 750	0,84
<b>Итого</b>	16 284	245 614	261 898	—	2,01

Себестоимость этих полуфабрикатов складывается из двух частей. Первая часть — это та готовая для данного передела продукция, которая создана из незавершенного производства, имевшегося на начало апреля. В течение апреля это незавершенное производство доведено до состояния полной готовности. Вторая часть — это стоимость полуфабрикатов, начатых и полностью законченных обработкой в апреле.

Определим себестоимость первого слагаемого.

Себестоимость незавершенного производства на начало периода (см. табл. 3.1):

$$9214 + 7070 = 16284 \text{ руб.}$$

Из гр. 3 табл. 3.2 следует, что работа, проведенная над незавершенным производством в отчетном периоде, оценивается в 2550 у.е. Согласно данным табл. 3.3, 1 у.е. добавленных затрат «стоит» 0,84 руб. Следовательно, стоимость готовой продукции после доведения до **100%-й** готовности полуфабрикатов, имевшихся на начало периода, составит:

$$16284 + 2550 \times 0,84 = 18426 \text{ руб.}$$

Теперь рассчитаем себестоимость второго слагаемого. Как следует из расчетов (см. табл. 3.2), в апреле было начато и закончено обработкой **115 800** преформ, т.е. было произведено **115 800** у.е. готовой продукции. Общие затраты (материальные и добавленные) на 1 у.е. составляют 2,01 руб. (табл. 3.3). Следовательно, себестоимость этой части готовой продукции составит:

$$115800 \times 2,01 = 232758 \text{ руб.}$$

Таким образом, себестоимость всех преформ, изготовленных предприятием в апреле, составит:

$$18426 + 232758 = 251184 \text{ руб.}$$

Определим теперь себестоимость незавершенного производства на конец апреля. Она складывается из двух элементов — стоимости материалов и до-

бавленных затрат. Из табл. 3.2 видно, что материальные затраты в незавершенном производстве оцениваются в 6800 у.е., добавленные затраты — в 3400 у.е. Из расчетов следует, что 1 у.е. материальных затрат соответствует 1,17 руб., добавленных затрат — 0,84 руб. (см. табл. 3.3). Следовательно, себестоимость незавершенного производства на конец отчетного периода составит:

$$6800 \times 1,17 + 3400 \times 0,84 = 7956 + 2856 = 10\,812 \text{ руб.}$$

Результаты расчетов сведены в табл. 3.4.

Таблица 3.4

Расчет себестоимости готовой продукции  
и незавершенного производства, руб.

№ строки	Методика расчета показателя	Готовая продукция	Незавершенное производство
1	Незавершенное производство на начало периода — 16284		
2	Затраты за апрель на незавершенное производство — 2142 (2550 × 0,84)		
3	Итого себестоимость готовой продукции в результате доведения до 100%-й готовности незавершенного производства (стр. 1 + стр. 2)	18426	
4	Начато и закончено обработкой в апреле (115 990 × 2,01)	232 758	
5	Незавершенное производство на конец отчетного периода, всего		10812
	в том числе:		
	материальные затраты (6 800 × 1,17)		7956
	добавленные затраты (0,5 × 6800 × 0,84)		2856
	<b>Итого</b>	251 184	10812

Таким образом, себестоимость полуфабрикатов (готовых преформ), переданных в апреле из I передела в передел II, составит 251 184 руб. На эту сумму может быть составлена соответствующая бухгалтерская проводка. Остатки незавершенного производства I передела на 01.05.2002 г. оцениваются в 10 812 руб.

Необходимой предпосылкой калькулирования является организация сводного учета производственных затрат. Понятие «сводный учет» в российских условиях применимо лишь к промышленности. В зарубежной практике оно не используется, так как никакой специальной системы сводного учета, выходящего за рамки традиционного для нас синтетического и аналитического учета затрат на производство, нет.

Отечественная школа бухгалтерского учета трактует понятие «сводный учет» как систему обобщения издержек производства по статьям расходов в разрезе цехов основного и вспомогательного производства, видам продукции (работ, услуг) в целом по предприятию с целью подготовки информации для исчисления себестоимости отдельных видов готовой продукции, всей выпущенной продукции и для распределения понесенных предприятием затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.

В промышленности применяется два варианта сводного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции — бесполуфабрикатный и полуфабрикатный. Применение первого или второго варианта сводного учета затрат на производство зависит от необходимости определения себестоимости некоторых полуфабрикатов, которые являются незаконченной продукцией основного производства. Это может быть вызвано реализацией части полуфабрикатов на сторону. Тогда бухгалтерии необходимо произвести свод затрат на производство полуфабриката и определить его себестоимость.

Остановимся подробнее на каждом методе.

Учет затрат на производство при *бесполуфабрикатном варианте* ведется без бухгалтерских записей при передаче полуфабрикатов собственного производства из одного структурного подразделения в другое (из цеха в цех). Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах. Затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей расходов. Добавленные затраты отражаются по каждому цеху (переделу) в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только I передела. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в процессе изготовления.

**Пример.** Обработка изделий ведется последовательно в трех цехах. (Схема бухгалтерских записей на аналитических счетах представлена на рис. 3.3.) Стоимость сырья — 3000 руб. Затраты на обработку (добавленные затраты) в 1-м цехе — 1600 руб., во 2-м — 1400 руб., в 3-м — 2000 руб. Запланировано и фактически выпущено 200 ед. изделий.

Исходя из этих условий себестоимость единицы полуфабриката составит:

в 1-м цехе —  $(3000 + 1600) : 200 = 23$  руб.;

во 2-м цехе —  $1400 : 200 = 7$  руб.;

в 3-м цехе —  $2000 : 200 = 10$  руб.

Счет 20-I «Основное производство» (I передел)		Счет 43 «Готовая продукция»	Счет 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»
сырье	4600		
3000			
затраты на обработку (добавленные затраты)			
1600		8000	
Счет 20-II			
добавленные затраты	1400		
1400			
Счет 20-III			
добавленные затраты	2000		
2000			
		Оборот: <b>8000</b>	Оборот: 8000
		Сальдо = 0	

Рис 3.3. Схема бухгалтерских записей при бесполуфабрикатном методе учета затрат, руб.

Себестоимость единицы готовой продукции будет равна:

$(3000 + 1600 + 1400 + 2000) : 200 = 40$  руб., или  $23 + 7 + 10 = 40$  руб.

Этот метод проще и менее трудоемок, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих цехов и переделов.

Однако в бесполуфабрикатном методе учета имеются и недостатки, основной из которых заключается в том, что бесполуфабрикатный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой. А это необходимо в тех случаях, когда полуфабрикаты собственного производства реализуются предприятием на сторону.

При *полуфабрикатном варианте* учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость определяется по выпуску продукции каждого цеха (передела, подразделения). При этом калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукции отдельных цехов (полуфабрикатов, деталей, узлов), передаваемой другим цехам для обработки или для сборки.

Этот вариант используется на предприятиях, реализующих полуфабрикаты собственного производства на сторону. Например, кондитерские фабрики рассчитывают себестоимость **какао-масла** — **полуфабриката** собственного **производства** — в тех случаях, когда он реализуется парфюмерно-косметическим фабрикам. В суконно-прядельном производстве на некоторых предприятиях определяют себестоимость ленты-топса, в трикотажной **промышленности** — **себестоимость** сурового полотна. На предприятиях, производящих шерстяные ткани, пряжа **может** реализовываться непосредственно населению, **и в** этом случае также применяется полуфабрикатный метод учета.

Подобный вариант учета предполагает использование бухгалтерского счета **21** «Полуфабрикаты собственного производства». Калькуляция должна содержать комплексную статью такого же названия, которая в последующем расшифровывается и детализируется. **Это** повышает трудоемкость полуфабрикатного метода.

Затраты на изготовление полуфабрикатов собственного производства учитываются в каждом цехе комплексной статьей «Полуфабрикаты собственного производства» (счет **21**). Передача полуфабрикатов собственного производства из одного цеха (передела) в другой может отражаться на синтетических счетах по фактической себестоимости, а в текущем учете — по нормативной (плановой) себестоимости с последующим доведением ее до фактической себестоимости. По дебету счета **21** «Полуфабрикаты собственного производства» в корреспонденции со счетом **20** «Основное производство» отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов. По кредиту счета **21** «Полуфабри-

каты собственного производства» отражается стоимость полуфабрикатов, переданных на дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство») или реализованных другим предприятиям (в корреспонденции со счетом 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»).

**Пример.** Производство ткани состоит из трех переделов — прядение, ткачество, отделка. (Порядок бухгалтерских записей на аналитических счетах показан на рис. 3.4.) Каждому переделу соответствует свой аналитический **счет** — 20-I, 20-II, 20-III.

Стоимость сырья, поступившего в переработку, отражается лишь в I переделе (3000 руб.). Кроме этой суммы по дебету счета 20-I учтены затраты 1-го цеха по переработке (добавленные затраты) (1600 руб.). В результате кредитовый **оборот** счета 20-I свидетельствует о себестоимости полуфабриката, поступающего во II передел. Эта сумма (4600 руб.) показана по дебету счета 21.

Дебет счета 20-II содержит информацию о себестоимости поступившего во II передел полуфабриката (4600 руб.) и о добавленных затратах 2-го цеха (1400 руб.). На выходе счета 20-II — данные о себестоимости полуфабриката после обработки во II переделе (6000 руб.). На эту сумму в аналитическом учете сделана проводка:

Д-т сч. 21 «Полуфабрикаты собственного производства»

К-т сч. 20-II «Основное производство» (II передел).

В данном условном примере половина полуфабрикатов после II передела реализована на сторону. Возможно, что нашелся покупатель на суровую ткань, не дошедшую до стадии отделки. На сумму 3000 руб. (себестоимость этой ткани) выполнена бухгалтерская запись:

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К-т сч. 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Оставшаяся часть полуфабрикатов (3000 руб.) поступает на отделку в третий, заключительный передел. Затраты отделочного цеха на обработку такого количества полуфабрикатов — 1000 руб. Следовательно, себестоимость готовой ткани составит 4000 руб. На эту сумму выполнены заключительные проводки:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция»

К-т сч. 20-III «Основное производство» (III передел).

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К-т сч. 43 «Готовая продукция».

Синтетический счет 20 «Основное производство» показан на рисунке в виде фрагмента. Видно, что в системе синтетического учета здесь присут-

### АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ

Счет 20-I «Основное производ- ство» (I передел)	Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»	20-I	Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»	Счет 43 «Готовая продукция»	Счет 90 «Продажи» субсчет «Себестои- мость продаж»
сырье 3000		4600			
	4600		6000	20-III	4000
			3000	4000	
добавленные затраты		добавленные затраты	добавленные затраты	4000	4000
1600		1400	1000	<b>Сальдо = 0</b>	
			3000		

### СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ

	Счет 20 «Основное производство»	
исключается внутризаводс- кой оборот	4600	
	6000	
7600 (4600+3000)	4000	
	<b>Оборот = 14 600</b>	

**Рис. 3.4.** Схема бухгалтерских записей при полуфабрикатном методе учета затрат, руб.

**ствует** повторный счет (внутризаводской оборот), который в дальнейшем должен исключаться из расчетов. В нашем случае сумма внутризаводского оборота составляет 7600 руб.

*Преимуществом полуфабрикатного метода* учета является наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела (она необходима для формирования цены при реализации полуфабриката на сторону). Кроме того, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства.

### 3.4.3. *Показанный метод*

*Показанный метод учета себестоимости* используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия.

В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с *единичным типом организации производства*. Такие предприятия организуются для изготовления изделий ограниченного потребления. Наиболее типичны заводы тяжелого машиностроения, создающие блюминги, прокатные станы, экскаваторы больших мощностей, а также военно-промышленного комплекса, где преобладают механические процессы обработки и производится неповторяющаяся или редко повторяющаяся продукция.

Выпуск крупного заказа требует серьезных материальных, трудовых и иных затрат, но им, как правило, нельзя полностью загрузить производственные мощности предприятия. Поэтому оно одновременно может выполнять и другие заказы, изготавливать десятки различных по конструкции изделий, но каждое — в весьма ограниченном количестве.

Важнейшими *отличительными особенностями единичного типа производства* являются:

- большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;
- технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления определенных операций и деталей за рабочими местами;
- применение, как правило, универсального оборудования и приспособлений;
- относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций;
- преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации.

Показанный метод учета себестоимости применяется в производствах, выпускающих опытные образцы продукции, а также во вспомогательных производствах — при изготовлении специальных инструментов, проведении ремонтных работ.

*Сферой применения* позаказного метода учета являются также мелкосерийные промышленные предприятия. *Серия* — это некоторое количество одинаковых по конструкции изделий, запускаемых в производство одновременно или последовательно. Мелкосерийные производства организуются для выпуска продукции, требующейся потребителю в незначительных количествах. Поэтому мелкосерийные предприятия загружают относительно большой и довольно разнообразной номенклатурой изделий. В качестве примера можно привести судо- и авиастроение, а также полиграфические предприятия, выпускающие продукцию сериями, количество которой определяется заказанным тиражом.

Позаказный метод применяется и на предприятиях с физико-химическими процессами при выпуске отдельных видов продукции в ограниченном количестве (например, на предприятиях химической промышленности при выполнении заказов на химические реактивы, предприятиях сборного железобетона при выполнении отдельных заказов на оригинальные изделия из железобетона и др.).

Область применения позаказного метода учета не ограничивается промышленным производством. Он успешно используется в строительстве (проект нуждается в привязке к конкретной местности), научно-исследовательских институтах, учреждениях здравоохранения (калькулируется себестоимость операции каждого больного в зависимости от ее сложности и поставленного диагноза).

Последние годы ознаменовались развитием сферы услуг. При изготовлении мебели, ковров, пошиве одежды по индивидуальным заказам, ремонте автомобилей, часов, телевизоров и оказании прочих услуг мастерские, химчистки, ателье также используют позаказное калькулирование.

*Сущность данного метода* заключается в следующем: все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения.

*Объектом учета затрат и объектом калькулирования* при этом методе является отдельный производственный заказ. При этом под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий. Вид заказа определяется договором с

заказчиком. В нем же оговаривается стоимость, оплачиваемая заказчиком, порядок расчетов, передачи продукции (работ, услуг), срок выполнения заказа. До момента выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством. Другими словами, при этом методе затраты на производственные материалы, оплату труда производственных рабочих и общезаводские накладные расходы относят на каждый индивидуальный заказ или же на произведенную партию продукции. Если заказ представлен единичным изделием, то его себестоимость рассчитывается путем суммирования всех затрат. Если заказом предусмотрено производство нескольких изделий или их партии, то путем суммирования затрат получают себестоимость изготовления всей партии. Для определения **себестоимости** одного изделия общие производственные затраты делят на количество единиц продукции в партии.

Учет расходов по отдельным заказам начинается с открытия заказа. «Открыть заказ» — значит заполнить соответствующий бланк заказа (или наряд на выполнение заказа). Этот документ находится в бухгалтерии.

В зависимости от потребностей предприятия вид этого бланка может варьироваться. В приложении 1 приведен наряд-заказ полиграфического предприятия, однако в любом случае он, как правило, содержит следующую базовую информацию:

- тип заказа (для собственных нужд или привлекаемый со стороны; разовый или сводный). Издержки по разовым заказам учитываются и отражаются в рамках одного отчетного периода. Долгосрочные, или сводные заказы состоят из периодически возобновляемых или ряда мелких заказов. Учет издержек по таким заказам связан с распределением издержек между несколькими отчетными периодами;
- номер заказа (индивидуальный код). Он отличает данный заказ от всех других, находящихся в производстве в отчетный период;
- характеристика заказа (краткое описание работ по выполнению заказа);
- исполнитель (участок, выполняющий работы);
- срок исполнения заказа;
- месяц, в котором учитываются (распределяются) издержки по заказу.

После этого в бухгалтерию начинают поступать первичные документы на расход материалов, заработной платы, о потерях от брака, износе специальных приспособлений и инструментов, связанных с изготовлением данного заказа, т.е. о прямых издержках. В каждом документе проставляется номер заказа.

Бухгалтерия для учета затрат по заказам для каждого заказа открывает карточку (ведомость). По мере прохождения заказа в карточке заказа накапливается информация о затратах по прямым материалам, прямым трудозатратам и общезаводским расходам, связанным с его изготовлением. Таким

образом, карточка заказа является основным учетным регистром в условиях позаказного метода калькулирования.

Рассмотрим теперь порядок учетных записей в условиях позаказного метода калькулирования. В развитие счета 20 «Основное производство» организуется аналитический учет по каждому заказу, т.е. количество аналитических счетов к счету 20 должно соответствовать количеству заказов, размещенных в данный момент на предприятии. Как отмечалось выше, регистром для организации аналитического учета являются карточки заказов.

Прямые затраты материалов в соответствии с полученными первичными документами списываются на соответствующие заказы и показываются по дебету счета 20 «Основное производство». Прямая заработная плата также прямо относится на соответствующие заказы.

Возникает проблема с распределением косвенных расходов (амортизация, арендная **плата**, затраты на освещение, отопление и т.п.) между отдельными производственными заказами, выполненными в отчетном периоде, ведь спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком необходимо в течение отчетного **периода**, когда еще не известна общая сумма косвенных расходов.

Одно из решений данного вопроса — ждать окончания отчетного периода и затем, зная общую фактическую сумму косвенных расходов за отчетный период, распределить ее между отдельными заказами. Однако такое решение вряд ли удовлетворит современного руководителя и самого заказчика. *Руководству предприятия необходимы данные об ожидаемой себестоимости заказа для определения цены до того, как будет выполнен заказ. Заказчику также нужна оперативная информация о возможной цене, с тем чтобы выбрать для себя недорогого исполнителя.*

На практике обычно идут другим путем: *косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь бюджетными ставками (предварительными нормативами) распределения ожидаемых косвенных расходов.*

Понятие «бюджет» в управленческом учете является синонимом слова «план». Следовательно, речь идет о показателях, планируемых самой бухгалтерией. Они базируются на оценочных величинах объемов производства (работ, услуг) и косвенных расходов в предстоящем периоде.

*Расчет бюджетной ставки распределения косвенных расходов выполняется бухгалтерией накануне наступающего отчетного периода в три этапа:*

**1.** Оцениваются косвенные расходы предстоящего периода.

В значительной степени точность этого прогноза зависит от опыта, знаний и интуиции **бухгалтера-аналитика**, так как, давая подобные прогнозы, необходимо учесть многие факторы — как объективные (не зависящие от деятельности предприятия), так и субъективные (зависящие от него). Напри-

мер, существенным слагаемым общепроизводственных расходов оказывается оплата коммунальных услуг и электроэнергии, а ее размер в свою очередь зависит от установленных тарифов. Следовательно, повышение действующих тарифов по оплате коммунальных услуг и электроэнергии является для предприятия объективным фактором. Бухгалтеру-аналитику, конечно, трудно предсказать влияние этого фактора в предстоящем периоде.

Вместе с тем именно от предприятия будет зависеть, насколько производительно используется электроэнергия, допускается ли ее непроизводительное потребление, и если допускается, то в какой мере. Такого рода субъективные факторы также должны быть учтены бухгалтером-аналитиком в его прогнозе косвенных расходов предстоящего периода.

2. Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами, и прогнозируется ее величина. При этом под базой понимается какой-либо технико-экономический показатель, который, с точки зрения руководства предприятия, наиболее точно увязывает общепроизводственные косвенные расходы с объемом готовой продукции.

База для распределения косвенных расходов выбирается предприятием самостоятельно, исходя из специфических особенностей его деятельности, характера выполняемых заказов, их размера, количества и т.д., записывается в учетной политике предприятия и является таковой в течение всего финансового года.

Так, в промышленном производстве общепринятыми показателями для распределения косвенных расходов являются отработанные станко-часы, машино-дни, сумма начисленной заработной платы производственных рабочих. Однако могут применяться и другие измерители, например при индивидуальном производстве ковров — квадратные метры, при оказании транспортных услуг — километры пробега автомобиля, аудиторских **услуг** — количество часов, отработанных сотрудниками аудиторской фирмы, и т.д.

Выбрав в качестве базы распределения косвенных расходов какой-либо показатель, бухгалтер-аналитик прогнозирует его размер на предстоящий период. Здесь он сталкивается с теми же проблемами, о которых речь шла выше. Необходимо оценить возможный спрос на продукцию предприятия в предстоящем периоде с учетом сезонных колебаний, покупательной способности населения (или предприятий), общей ситуации на рынке с учетом деятельности конкурентов. Правильно оценить влияние всех этих факторов на ожидаемую величину заказов, а следовательно, и на размер выбранного базового показателя сможет лишь опытный бухгалтер-аналитик.

3. Рассчитывается бюджетная ставка путем деления суммы прогнозируемых косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя.

**Пример.** Ожидаемая сумма косвенных расходов на предстоящий период составляет 62 500 руб. В качестве базы для их распределения выбрана заработная плата основных производственных рабочих, которая, по оценкам бухгалтерии, ожидается в сумме 25 000 руб. Тогда бюджетная ставка распределения косвенных расходов составит:

$$62\,500 : 25\,000 = 2,5,$$

т.е., по предварительной оценке, в предстоящем периоде 1 руб. заработной платы основных производственных рабочих будет соответствовать 2,5 руб. косвенных расходов.

Далее рассчитанная бюджетная ставка используется для калькулирования издержек по заказам.

Предположим, что в карточке учета издержек по заказу А содержится следующая информация:

- фактически израсходованные материалов — 10 000 руб.;
- фактические затраты на оплату труда основных производственных рабочих — 2800 руб.

Тогда на заказ А будет отнесено косвенных расходов в сумме:

$$2800 \times 2,5 = 7000 \text{ руб.}, \text{ а себестоимость заказа А составит:}$$

$$10\,000 + 2800 + 7000 = 19\,800 \text{ руб.}$$

Если в соответствии с учетной политикой предприятия затраты, собранные в течение отчетного периода на счете 26 «Общехозяйственные расходы», как затраты периода не распределяются между производственными заказами и прямо относятся на себестоимость реализованной продукции (в дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»), то вышеописанным способом распределяются лишь ожидаемые производственные косвенные расходы, т.е. предполагаемый дебетовый оборот счета 25 «Общепроизводственные расходы». В бухгалтерском учете это будет записано проводкой:

Д-т сч. 20 А «Основное производство (заказ А)»

К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» 7000 руб.

Если учетной политикой предприятия прямого списания общехозяйственных расходов не предусмотрено, то предварительному распределению будет подлежать не только счет 25 «Общепроизводственные расходы», но и счет 26 «Общехозяйственные расходы».

В этом случае к предыдущим трем этапам добавляется четвертый — прогнозная оценка непроизводственных косвенных расходов, т.е. оборота по дебету счета 26.

Пусть в данном условном примере 62 500 руб. — ожидаемые производственные косвенные расходы (дебетовый оборот счета 25). Ожидаемые не-

производственные косвенные расходы (дебетовый оборот счета 26) — 31 250 руб., т.е. бюджетная ставка распределения косвенных непроизводственных расходов составляет:

$$31\,250 : 25\,000 = 1,25.$$

Это означает, что одному рублю заработной платы основных производственных рабочих в планируемом периоде будет соответствовать 1,25 руб. непроизводственных косвенных расходов.

Следовательно, в калькуляции себестоимости заказа А появится дополнительная статья — «Общехозяйственные расходы». Сумма затрат по этой статье составит:

$$2800 \times 1,25 = 3500 \text{ руб.}$$

В бухгалтерском учете возникнет дополнительная проводка:

Д-т сч. 20 А «Основное производство (заказ А)»

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» 3500 руб.

Полная себестоимость изготовления заказа А в этом случае сформируется следующим образом:

$$10\,000 + 2800 + 7000 + 3500 = 23\,300 \text{ руб.}$$

Аналогичным образом в течение отчетного периода организуется учет по всем размещенным на предприятии заказам.

Пусть по истечении отчетного периода предприятию наряду с заказом А удалось завершить выполнение заказов Б, В и Г. Продукция отгружена заказчику, о чем в бухгалтерии имеются надлежащие документы. В соответствии с заключенным договором право собственности на продукцию перешло к покупателю.

Сумма материальных затрат, понесенных предприятием в связи с выполнением всех четырех заказов, — 50 000 руб. Согласно учетной политике предприятия общехозяйственные расходы не подлежат распределению между заказами. В соответствии с приведенными расчетами бюджетная ставка распределения косвенных производственных расходов — 2,5. В табл. 3.5 приведена информация о распределении косвенных расходов между заказами в течение отчетного периода.

Таблица 3.5

Заказ	Прямая заработная плата, отнесенная на заказ, руб.	Косвенные расходы, отнесенные на заказ (гр. 2 × 2,5), руб.
1	2	3
А	2 800	7 000
Б	8 000	20 000
В	10 500	26 250
Г	3 200	8 000
Итого	24 500	61 250

Это означает, что в течение отчетного периода в синтетическом учете были сделаны следующие проводки:

Д-т сч. 20 «Основное производство»  
К-т сч. 10 «Материалы» 50 000 руб.

Д-т сч. 20 «Основное производство»  
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 24 500 руб.

Д-т сч. 20 «Основное производство»  
К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» 61 250 руб.

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»  
К-т сч. 43 «Готовая продукция» 135 750 руб.

По истечении отчетного периода выяснилось, что фактическая сумма общепроизводственных расходов составила 65 000 руб. Это означает, что себестоимость выполненных заказов в бухгалтерском учете занижена на

$65\ 000 - 61\ 250 = 3750$  руб. и фактически составляет:

$50\ 000 + 24\ 500 + 65\ 000 = 139\ 500$  руб.

Следовательно, в течение отчетного периода косвенные расходы были распределены *с недостатком*. В записи, завершающие отчетный период, нужно внести корректировку путем дополнительного списания недостающей суммы на себестоимость реализованной продукции (работ, услуг):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»  
К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» 3750 руб.

Результаты работы за истекший квартал могли сложиться и по-другому. Так, могло выясниться, что фактическая сумма общепроизводственных расходов оказалась ниже суммы, предварительно распределенной между заказами. Допустим, что фактическая величина косвенных расходов составила 60 000 руб. В этом случае косвенные расходы в течение квартала были распределены *с избытком*, в результате чего себестоимость готовой продукции в бухгалтерском учете оказалась завышенной на

$61\ 250 - 60\ 000 = 1250$  руб.

Тогда в бухгалтерском учете производится сторнировочная корректирующая запись:

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж» \_\_\_\_\_  
К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» | 1250 руб. |

Такие корректировки допустимы в тех случаях, когда отклонение фактических расходов от ожидаемых незначительно. Впервые официальное определение *существенности* суммы было дано в инструкции «О годовой бухгалтерской отчетности организаций»<sup>1</sup>, где в п. 4.30 указывалось: «Существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее пяти процентов».

Таким образом, отклонение 1250 руб. является *несущественным*:

$$(1250 : 60\,000) \times 100 = 2,1\%,$$

а отклонение 3750 руб. — *существенным*, поскольку

$$(3750 : 65\,000) \times 100 = 5,8\%.$$

При существенном отклонении, а также при наличии остатков незавершенного производства и нереализованной готовой продукции на складе сумма отклонения распределяется между счетами 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция» и 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж».

Методические основы позаказного метода учета иллюстрируются условным цифровым примером.

**Пример.** На начало периода на складе предприятия находилось материалов на сумму 1230 руб., остатки незавершенного производства — 2500 руб. В начале периода предприятие приобрело основных материалов на сумму 10 000 руб. и вспомогательных — на сумму 2000 руб. Материалы по фактической себестоимости оприходованы на склад предприятия следующей сложной бухгалтерской проводкой:

Д-т сч. 10-1 «Основные материалы»	10 000 руб.
Д-т сч. 10-2 «Вспомогательные материалы»	2000 руб.
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	12 000 руб.

На рис. 3.5 эта операция отражена записями «1») и «2»).

По предъявлению требования на отпуск материалов со склада были отпущены в производство основные материалы на сумму 11 000 руб. (в том числе на заказ № 1 — 6000 руб., на заказ № 2 — 5000 руб.), вспомогательные материалы — на сумму 700 руб.; материалы отпущены в связи с изготовлением двух заказов — № 1 и № 2.

В бухгалтерском финансовом учете предприятия стоимость переданных в производство основных материалов отражается как незавершенное производство следующей проводкой (см. на рис. 3.5 запись «3»):

<sup>1</sup> См.: Бухгалтерский учет. 1997. № 1.

<p>Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»</p> <p><b>Сальдо=1230</b></p> <p>приобретено: основные материалы 10 000 1) → 1) 10 000 вспомогательные материалы 2000 2) → 2) 2000</p> <p><b>Сальдо=1530</b></p>	<p>Счет 10 «Материалы»</p> <p>отпущено в произ-водство: основные материалы 11 000 3) • вспомога-тельные материалы 700 4)</p> <p><b>Счет 70</b> «Расчеты с персона-лом по оплате труда»</p> <p>прямая з/пл. 1000 5) косвенная з/пл 600 6)</p> <p><b>Счет 25</b> «Общепроизводствен-ные расходы»</p> <p>вспомогат. материалы → 4) 700 3300 7) косвенная з/пл. → 6) 600 прочие [500] 13а) 2000 12) → 12) 2000 500 12а) → 12а) 500 500 13)</p> <p><b>Сальдо=14 500</b></p>	<p>Счет 20 «Основное производство»</p> <p><b>Сальдо=2500</b></p> <p>3) 11 000</p> <p>5) 1000</p> <p>→7) 3300</p> <p><b>Сальдо=2300</b></p>	<p>Счет 43 «Готовая продукция»</p> <p><b>Сальдо=2300</b></p> <p>изготов-лено за отчетный период 15 300 8)</p> <p>по условно-фактичес-кой себестоимости</p> <p><b>Сальдо=2300</b></p>	<p>Счет 90 «Продажи»</p> <p>продано за отчет-ный период 15300 11)</p> <p>• 11) 15 300</p> <p><b>Счет 62</b> «Расчеты с покупателями и заказчиками»</p> <p>отражена проданная продукция 22 000 9) ← 9) 22 000</p> <p>начислен НДС 3667,4 10)-</p> <p>начислен НДС -10)3667,4</p> <p><b>Счет 99</b> «Прибыли и убытки»</p> <p>отражен финансо-вый результат 2532,6 14) - - 14) 2532,6 500 14а)- - 14а) 500</p> <p>13а) [500] 13) 500</p>
---	--	--	--	--

**Рис. 3. 5.** Взаимосвязь синтетических счетов при показном методе учета затрат, руб.

Д-т сч. 20 «Основное производство»  
К-т сч. 10 «Основные материалы» 11 000 руб.

Для организации управленческого учета открываются карточки заказа № 1 и № 2. В них производятся соответствующие записи:

ЗАКАЗ № 1		ЗАКАЗ № 2
6000	Основные материалы, руб.	5000

Стоимость вспомогательных материалов как косвенные расходы относят на счет 25 «Общепроизводственные расходы» следующей бухгалтерской проводкой (см. на рис. 3.5 запись «4»):

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы»  
К-т сч. 10-2 «Вспомогательные материалы» 700 руб.

В связи с выполнением двух заказов начислена заработная плата основным производственным рабочим — 1000 руб. (в том числе по заказу № 1 — 600 руб., по заказу № 2 — 400 руб.), вспомогательным рабочим — 600 руб.

В финансовом учете эта операция отражается двумя бухгалтерскими проводками (см. на рис. 3.5 запись «5»):

Д-т сч. 20 «Основное производство»  
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 1000 руб.

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы»  
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 600 руб.

Заработная плата вспомогательных рабочих отражается в составе общепроизводственных расходов, так как по своему содержанию она является косвенными издержками (см. на рис. 3.5 запись «6»).

В управленческом учете в карточках заказов делается следующая запись:

ЗАКАЗ № 1		ЗАКАЗ № 2
6000	Основные материалы, руб.	5000
600	Заработная плата основных рабочих, руб.	400

К этому моменту по дебету сч. 25 «Общепроизводственные расходы» числится 1300 руб. Прочие общепроизводственные расходы предприятия за квартал (оплата коммунальных услуг, арендная плата и др.) ожидаются в сумме 2 000 руб. (см. на рис. 3.5 запись «12» ), т.е. общая сумма общепроизводственных расходов должна составить 3300 руб. В финансовом учете эта сумма оформляется проводкой (см. на рис. 3.5 запись «7»):

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» 3300 руб.

В качестве базы для их распределения между заказами выбрана прямая заработная **плата**, о чем записано в учетной политике предприятия. Тогда в порядке предварительного распределения на заказ № 1 будет отнесено:

$3300 : (600 + 400) \times 600,0 = 1980$  руб.,

на заказ № 2 — соответственно:

$3300 : (600 + 400) \times 400,0 = 1320$  руб.

В управленческом учете в карточки заказов вносится последняя запись и определяется их себестоимость:

ЗАКАЗ № 1		ЗАКАЗ № 2
6000	Основные материалы, руб.	5000
600	Заработная плата основных рабочих, руб.	400
1980	Общепроизводственные расходы, руб.	1320
8580	ИТОГО условно-фактическая себестоимость, руб.	6720

Продукция закончена производством, сдана на склад, а затем передана заказчику, что оформлено соответствующими накладными.

В соответствии с заключенными договорами договорная цена выполнения первого **заказа** — 12 500 руб., второго **заказа** — 9500 руб. (включая НДС).

В бухгалтерском учете это будет отражено следующими проводками:

1) передача продукции на склад по условно-фактической себестоимости (см. на рис. 3.5 запись «8»):

Д-т сч. 43 «Готовая продукция»

К-т сч. 20 «Основное производство» 15 300 руб.;

2) продукция отгружена заказчику (по договорной стоимости) (см. на рис. 3.5 запись «9»):

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Выручка» 22 000 руб.;

3) начислена задолженность бюджету по НДС — выручка для целей налогообложения определяется «по отгрузке» (см. на рис. 3.5 запись «10»):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Налог  
на добавленную стоимость»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 3667,4 руб.;

4) списана себестоимость реализованной продукции (см. на рис. 3.5 запись «11»):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К-т сч. 43 «Готовая продукция» 15 300 руб.

По окончании отчетного периода выясняется фактическая сумма общепроизводственных затрат. Рассмотрим два варианта.

*Вариант I.* Фактическая величина общепроизводственных расходов составила 3800 руб. Это значит, что в течение квартала были сделаны дополнительные записи по дебету сч. 25 «Общепроизводственные расходы» на сумму 500 руб. (см. на рис. 3.5 запись «12а»). Таким образом, косвенные расходы в течение производственного периода **были** распределены с недостатком, в результате чего фактическая себестоимость выполненных и сданных заказов в бухгалтерском учете занижена на 500 руб. На ту же сумму завышен и финансовый результат.

Это устраняется путем дополнительной записи в конце отчетного периода (см. на рис. 3.5 запись «13»):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» 500 руб.

Далее списываем финансовый результат (см. на рис. 3.5 запись «14»):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Прибыль / убыток от продаж»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 2532,6 руб.

*Вариант II.* Фактические общепроизводственные расходы по результатам квартала составили 2800 руб. Это значит, что предварительно они были распределены с излишком. При этом фактическая себестоимость заказов в бухгалтерском учете оказалась необоснованно завышенной, а финансовый результат, напротив, был занижен. В этом случае записи «13») и «14») имели бы иной вид:

а) сторнируется излишне списанная себестоимость заказов (см. **нарис. 3.5** запись «13а»):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» 500 руб.

б) списывается дополнительно выявленный финансовый результат (см. на рис. 3.5 запись «14а»):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Прибыль / убыток от продаж»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 500 руб.

Вернемся к варианту I. При ожидаемой сумме общепроизводственных расходов 3300 руб. погрешность составила 500 руб., а ее процент:

$(500 : 3300 \times 100) = 15,2\%$ , что существенно. Следовательно, правильнее не списывать всю сумму на себестоимость завершённых заказов, а распределить ее пропорционально между счетами «Основное производство», «Готовая продукция» и «Продажи». На первые два счета списание производится пропорционально их конечному сальдо, на счет 90 — пропорционально дебетовому обороту счета до его закрытия. В данном случае коэффициент распределения составит:

$$500 : (2500 + 2300 + 15\,300) = 0,0249.$$

Тогда проводка 13 будет иметь следующий вид:

Д-т сч. 20 «Основное производство»	0,0249 x 2500 = 62,25 руб.
Д-т сч. 43 «Готовая продукция»	0,0249 x 2300 = 57,27 руб.
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»	0,0249 x 15 300 = =380,48 руб.
К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы»	500 руб.

## Практическое применение позаказного метода учета

### 1. На предприятиях (на примере издательства)

Согласно Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях издательской деятельности (утверждена приказом Мининформпечати РФ от 28.12.93 г, № 259) в *издательской деятельности должен применяться позаказный метод учета затрат.*

В соответствии с этим объектом учета затрат и калькулирования является отдельный производственный заказ на каждое издание. Фактическая себестоимость тиража каждого издания (заказа) определяется после его изготовления. Затраты на производство образуют *общеиздательскую себестоимость*, а затраты на производство и непроизводственные расходы — *полную издательскую себестоимость*. Первичную документацию по всем статьям затрат составляют с обязательным указанием номера издания (заказа). Основой для расчета плановой себестоимости издания является тематический план выпуска литературы.

Рассмотрим расчет себестоимости выпуска продукции редакцией периодического издания, которая является одним из подразделений издательства. Для издательств, выпускающих периодические издания, калькуляционной единицей может являться конкретный номер журнала.

Предварительную себестоимость каждого периодического издания рассчитывают путем составления сметы на издание по следующей номенклатуре статей:

### **Прямые затраты:**

- авторский гонорар с отчислениями за литературные произведения. Определяется исходя из объема оплачиваемых авторских листов и ставки гонорара;
- авторский гонорар с отчислениями за художественно-графические работы. Определяется исходя из плана оформления издания и ставки гонорара;
- затраты на полиграфическое исполнение. **Рассчитываются** исходя из договорных цен с полиграфическими предприятиями;
- затраты на бумагу, картон и иные материалы. Рассчитываются исходя из их потребности в натуральном выражении и цен поставщиков с включением в них транспортных затрат.

К ним также относится оплата за выполняемые внештатным персоналом работы по рецензированию, редактированию, консультированию и т.п.

Прямые затраты являются переменными, поскольку прямо пропорционально зависят от тиража издания, и учитываются на счете 20 «Основное производство». На этом счете открываются субсчета в соответствии с принятыми к производству заказами.

**Общеиздательские и редакционные расходы (косвенные расходы).** В крупных издательствах общеиздательские расходы учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», а редакционные **расходы** — на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

В состав редакционных расходов включают: расходы на содержание прочего редакционного персонала; расходы на обработку и оформление оригиналов работниками несписочного персонала и др.

Статья «Общеиздательские расходы» состоит из двух частей: расходы на управление издательством и общеиздательские расходы (командировочные, канцелярские, почтово-телеграфные, телефонные и пр.).

В небольших издательствах **счет 25** не ведется, что связано с ограниченной номенклатурой изданий и небольшим штатом редакционных работников. В связи с этим все расходы, не относящиеся к прямым затратам, отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». При этом имеются такие статьи калькуляции, как:

- оплата труда работников издательства с отчислениями. Расчет ведется в соответствии с принятой формой оплаты труда и штатным расписанием;
- арендная плата и содержание помещений. Расчет ведется в соответствии с заключенными договорами с собственниками помещений, занимаемых издательствами;
- амортизация основных средств. Определяется стоимостью оборудования, находящегося в издательстве, и выбранным в соответствии с **ПБУ-6/01** механизмом начисления амортизации;

- затраты на хранение бумаги. Расчет ведется в соответствии с заключенными договорами;
- прочие затраты.

В связи с незначительными размерами расходов прочие затраты можно объединить в одну группу. Сюда относятся почтово-телеграфные, командировочные, консультационные расходы, расходы на канцелярские принадлежности и на охрану помещений, а также расходы по подписке на периодику и т.п. Однако если какой-либо вид затрат занимает весомую часть общехозяйственных затрат, то целесообразно выделить его в отдельную статью для планирования и анализа.

Общеиздательские и редакционные расходы являются *косвенными*. Их распределяют между отдельными заказами пропорционально объему последних, исчисленному в авторских листах. Иногда за базу для распределения косвенных расходов принимается стоимость бумаги и полиграфических услуг, связанных с изготовлением заказа.

При выпуске журналов все расходы по содержанию редакций журналов ежемесячно включают в себестоимость отдельных номеров журнала: при выпуске 12 номеров в год — в размере фактических затрат за месяц; при выпуске 24 номеров в год — в размере фактических полумесячных затрат.

**Коммерческие расходы.** В издательской деятельности активно используется счет 44 «Расходы на продажу». На этом счете планируются затраты на реализацию продукции по таким статьям калькуляции, как:

- затраты по распространению продукции. Включаются затраты на внесение изданий в каталоги по распространению, рекламные расходы, услуги распространяющих организаций;
- затраты по экспедированию продукции. Используются издательствами, распространяющими продукцию по подписке. Включают обработку тиражей изданий экспедиционными предприятиями в соответствии с тиражными ведомостями, поступающими от распространяющих организаций;
- затраты по пересылке продукции, т.е. оплата услуг транспортных организаций.

Все виды коммерческих расходов планируются издающей организацией на основании тарифов организаций — исполнителей работ и обрабатываемых ими тиражей изданий (приложение 2).

После утверждения составленной сметы в процессе производства проводится сопоставление планируемых показателей с фактическими и выявляются отклонения от плановых показателей, а также анализируются отклонения с привлечением руководителей центров ответственности (руководителей отделов). После сдачи тиража полиграфическим предприятием на склад издательства рассчитывается полная себестоимость выпущен-

ной продукции путем косвенного распределения редакционных и общеиздательских затрат по объектам калькулирования — тиражам изданий.

## 2. В непромышленных организациях (на примере учреждения здравоохранения)

В непромышленных организациях существует три подхода к позаказному калькулированию:

1. Выделяется одна статья прямых затрат (обычно трудозатраты), и применяется один коэффициент распределения косвенных расходов.

2. Выделяется несколько статей прямых затрат (прямые трудозатраты, ксерокопирование, компьютерное время), и выбирается один коэффициент распределения косвенных расходов.

3. Выделяется несколько статей прямых затрат, и рассчитывается несколько коэффициентов распределения косвенных расходов.

Плановая калькуляция себестоимости медицинской услуги в лечебном учреждении приводится в приложении 3. В данном случае применяется второй из перечисленных выше подходов, т.е. труд, затраченный основными специалистами на оказание медицинской помощи, а также медикаменты, основные материалы и износ медицинской техники относятся к прямым затратам. Все другие статьи расходов считаются косвенными.

По каждой медицинской услуге составляется плановая смета **В** трудочасах, определяющая потребности в привлечении специалистов. Планируемые прямые трудозатраты определяются умножением планового количества часов на расценку. В состав косвенных расходов включают: затраты на содержание управленческого персонала; заработную плату младшего медицинского персонала, работников кухни, **провизора**, кладовщика и т.п.; плату за телефон, коммунальные услуги и арендную плату; общехозяйственные расходы, связанные с приобретением постельного белья, новой посуды и т.п.

Позаказный учет в медицинском учреждении организуется следующим образом. Заказ открывается при поступлении пациента в клинику. На каждого больного заводится индивидуальная карта, куда заносятся все затраты, которые можно отнести на конкретного больного. Если она не совпадает по времени с концом отчетного периода, то произведенные затраты списываются на незавершенное производство.

При расчете коэффициента распределения косвенных расходов за базу может быть принято количество дней, проведенное пациентом в клинике. При этом производится оценка среднемесячных косвенных расходов. Затем на основании записей в журнале движения пациентов рассчитывается среднее количество больных, находящихся в клинике во время выполнения закрываемого **заказа**, на базе этих данных формируется дневная норма отнесения косвенных

расходов на одного пациента. Умножая ее на количество дней, проведенных больным в клинике, получаем косвенные расходы, относимые на заказ.

Рассмотрим калькуляцию фактической себестоимости медицинской услуги.

**Пример.** Пациент поступил в клинику 25 марта и выписался 5 апреля.

Сведения о затратах клиники приводятся в табл. 3.6, причем первые три строки содержат информацию об издержках, непосредственно связанных с лечением больного, а последняя, четвертая строка отражает размер совокупных косвенных расходов лечебного учреждения за два анализируемых месяца.

Т а б л и ц а 3.6

Затраты клиники, руб.

№ строки	Показатели	Март	Апрель
1	Медикаменты (по данным складской программы)	120	116
2	Продукты питания (по данным складской программы)	250	240
3	Заработная плата врачей и медсестер, проводивших операцию и послеоперационную реабилитацию	400	200
4	Совокупные косвенные расходы за месяц (по смете)	3100	3600

Данные журнала движения пациента с 25 марта по 5 апреля

Дата	25.03	26.03	27.03	28.03	29.03	30.03	31.03	01.04	02.04	03.04	04.04	05.04
Количество больных	12	12	12	11	11	13	13	15	15	15	15	15

Как видно из условия примера, выписка больного не совпала с концом отчетного периода. Следовательно, все затраты, отнесенные к марту, должны учитываться как незавершенное производство. Найдем их величину.

Прямые затраты на лечение больного в марте составят:

$$120 + 250 + 400 = 770 \text{ руб.}$$

Рассчитаем долю косвенных расходов, отнесенных на данный заказ в марте (в этом месяце пациент провел в клинике 7 дней).

Косвенные расходы, приходящиеся на всех больных, находящихся в этот период в клинике, составили:

$$3100 : 31 \times 7 = 700 \text{ руб.}$$

Рассчитаем среднее количество больных за 7 дней марта:

$$(12 + 12 + 12 + 11 + 11 + 13 + 13) : 7 = 12 \text{ чел.}$$

Доля косвенных расходов, приходящихся на данный заказ, в марте составит:

$$700 : 12 = 58,3 \text{ руб.}$$

Незавершенное производство в марте составит:

$$770 + 58,3 = 828,3 \text{ руб.}$$

Прямые затраты за апрель составили:

$$116 + 240 + 200 = 556 \text{ руб.}$$

Чтобы определить косвенные расходы на данный заказ, необходимо правильно оценить совокупные месячные косвенные расходы. Согласно смете косвенные расходы в апреле составят 3600 руб.

Рассчитаем косвенные расходы, приходящиеся на всех пациентов с 1 по 5 апреля:

$$3600 : 30 \times 5 = 600 \text{ руб.}$$

Среднее количество больных за этот период:

$$(15 + 15 + 15 + 15 + 15) : 5 = 15 \text{ чел.}$$

Следовательно, на данный заказ в апреле косвенных расходов приходится:

$$600 : 15 = 40 \text{ руб.}$$

Фактическая себестоимость заказа составит:

$$828,3 + 556,0 + 40 = 1\,424,3 \text{ руб.}$$

Предположим, что в конце месяца выявилась фактическая экономия по накладным расходам, т.е. они списаны с избытком. В случае если отклонение оценки от фактически произведенных накладных расходов составило не более 5%, то сумма излишне списанных накладных расходов сторнируется по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет «Себестоимость продаж») и кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы». Если накладные расходы распределены с недостатком, то в конце отчетного периода разница списывается в дебет счета 90. В случае, когда отклонение от фактически произведенных накладных расходов больше 5%, его распределяют между счетами 20 «Основное производство» и 90 «Продажи» (субсчет «Себестоимость продаж»).

### *33. Калькулирование полной и производственной себестоимости*

Традиционным для отечественного учета является калькулирование полной себестоимости, включающей все затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции.

Как отмечалось ранее, эти затраты условно делятся на две большие группы — прямые и косвенные.

К прямым затратам относят:

- 1) прямые материальные затраты;
- 2) прямые затраты на оплату труда.

Называются они прямыми потому, что могут быть прямо отнесены на носитель затрат. Для отнесения косвенных расходов на продукт требуются специальные приемы.

### *3.5.1. Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг)*

*Затраты основных материалов являются первым элементом прямых издержек* (вспомогательные материалы учитываются в составе косвенных расходов).

Фактическая себестоимость материалов определяется исходя из затрат на их приобретение, включая оплату процентов за пользование кредитом, предоставленным поставщиком ресурсов, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим организациям, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины, расходы на транспортировку и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

На предприятиях текущий учет материальных ценностей ведут по учетным ценам, по среднепокупным ценам, по плановой (нормативной) себестоимости и др. Отклонения фактической стоимости материалов от средней покупной цены или от плановой (нормативной) себестоимости учитывают на отдельных аналитических счетах по группам материалов.

Определение фактической себестоимости основных материалов, списываемых на носитель затрат, разрешено производить следующими методами: по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО); по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО). *Метод оценки запасов по средней себестоимости* применяется в соответствии с порядком, приведенным в Основных положениях по учету материалов на предприятиях и стройках, утвержденных Минфином СССР 30 апреля 1974 г. № 103.

*Оценка запасов методом ФИФО* основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного года в последовательности их закупки, т.е. ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле — в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, проводится по фактической себестоимости последних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость ранних по времени закупок.

*Метод ЛИФО*, в отличие от метода ФИФО, основан на том, что ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности по времени закупок. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, проводится по фактической себестоимости ранних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость поздних по времени **закупок**.

Сущность трех названных методов иллюстрируется следующим примером.

Пример. На предприятии имеется информация об остатках, поступлении и расходе материалов в январе, представленная в табл. 3.7.

Таблица 3.7  
Остатки и движение материалов в январе

Движение материалов	Количество, ед.	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток на 01.01	100	100	10000
Закупка 05.01	100	110	11000
Закупка 15.01	150	120	18000
Закупка 20.01	110	130	14300
Закупка 25.01	120	140	16800
Итого поступлений с остатком	580	-	70 100
Расход	300	-	?
Остаток на <b>01.02</b>	280	-	?

Необходимо оценить в денежном выражении расход материалов в 300 ед. и их остаток на **01.02** в 280 ед.

При использовании *метода средней себестоимости* предполагается, что себестоимость запасов равна средней стоимости запасов, имевшихся на начало учетного периода, и всех запасов, закупленных в этом периоде. Средняя стоимость единицы равна:

$$70\ 100 : 580 = 120,86 \text{ руб.}$$

Следовательно, стоимость запасов на **01.02** равна:

$$280 \times 120,86 = 33\ 841,4 \text{ руб.},$$

а стоимость израсходованных в январе материалов составит:

$$300 \times 120,86 = 36\ 258,6 \text{ руб.}$$

Более точные результаты можно получить **тогда**, когда средняя стоимость материалов будет пересчитываться после каждого нового поступления и по этой перманентной средней себестоимости оцениваться расход на конкретную дату после следующего поступления.

Пусть, например, 07.01 было израсходовано материалов в количестве 50 ед., **16.01** — в количестве 150 ед., наконец, 22.01 было потреблено 100 ед. материалов. Всего за январь израсходовано 300 ед. материалов. Получен-

ную информацию и периодически выполняемые расчеты средней себестоимости материалов сведем в табл. 3.8.

Т а б л и ц а 3.8

**Расчет средней себестоимости единицы материалов**

Движение материалов	Кол-во, ед.	Цена, руб.	Сумма, руб. (гр. 1 х гр. 2)	Средняя себестоимость единицы, руб. (гр. 3 : гр. 1)
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
Остаток на 01.01	100	100	10 000	100
Закупка 05.01	100	110	11 000	—
Остаток на 06.01	200	—	21 000	105
Расход 07.01	50	105	5250	—
Остаток на 08.01	150	—	15 750	105
Закупка 15.01	<b>150</b>	120	18 000	—
Остаток на <b>16.01</b>	300	—	33 750	112,5
Расход <b>16.01</b>	150	112,5	16 875	—
Остаток на 17.01	150	—	16 875	115,5
Закупка 20.01	110	<b>130</b>	14 300	—
Остаток на 21.01	260	—	31 175	119,9
Расход 22.01	100	<b>119,9</b>	11 990	—
Остаток на 23.01	160	—	19 185	<b>119,9</b>
Закупка 25.01	120	140	16 800	—
Остаток на 01.02	280	—	35 985	128,5

Выполненный расчет позволяет оценить запасы материалов на **01.02** (280 ед.) в размере 35 985 руб., а общий расход за месяц (300 ед.) составит:  $70\ 100 - 35\ 985 = 34\ 115$  руб.

Сравнение двух вариантов позволяет заключить, что второй расчет, являясь более трудоемким, позволяет точнее оценить стоимость расхода и конечных запасов материалов. Его практическое применение, безусловно, предполагает использование компьютерной техники.

Согласно *методу ФИФО* себестоимость запасов, приобретаемых первыми, относится на запасы, списываемые в расход первыми. Так как в январе размер расхода материалов составил 300 ед., они должны быть оценены следующим образом:

$$Ю\text{Оед.} \times 100 = 10\ 000 \text{ руб.}$$

$$100 \text{ ед.} \times 110 = 11\ 000 \text{ руб.}$$

$$100 \text{ ед.} \times 120 = 12\ 000 \text{ руб.}$$

Итого: 33 000 руб.

Стоимость запасов на конец месяца составит:

$$70 \text{ 100} - 33 \text{ 000} = 37 \text{ 100 руб.}$$

Эта сумма может быть получена и иным образом:

$$120 \text{ ед.} \times 140 = 16 \text{ 800 руб.}$$

$$110 \text{ ед.} \times 130 = 14 \text{ 300 руб.}$$

$$50 \text{ ед.} \times 120 = 6000 \text{ руб.}$$

Итого: 37 100 руб.

*Метод ЛИФО* основан на том, что себестоимость запасов, приобретенных последними, устанавливается для запасов, которые списываются в расход первыми, следовательно, себестоимость запасов, остающихся в наличии, определяется по себестоимости первых закупок.

Пользуясь этим методом, расход материалов в 300 ед. оценим следующим образом:

$$120 \text{ ед.} \times 140 = 16 \text{ 800 руб.}$$

$$100 \text{ ед.} \times 130 = 14 \text{ 300 руб.}$$

$$\underline{70 \text{ ед.} \times 120 = 8400 \text{ руб.}}$$

Итого: 39 500 руб.

Останутся на складе 280 ед. материалов по себестоимости первых закупок:

$$100 \text{ ед.} \times 100 = 10 \text{ 000 руб.}$$

$$100 \text{ ед.} \times 110 = 11 \text{ 000 руб.}$$

$$\underline{80 \text{ ед.} \times 120 = 9600 \text{ руб.}}$$

Итого: 30 600 руб., или  $70 \text{ 100} - 39 \text{ 500} = 30 \text{ 600}$  руб.

Пусть в январе выручка от продаж продукции предприятия составила 100 000 руб. Если условно допустить, что все отпущенные в производство материалы вошли в себестоимость реализованной в январе продукции, а другие затраты произведены не были, то выйдем на показатели, приведенные в табл. 3.9.

Из этого можно сделать вывод, что в условиях инфляции с точки зрения налогообложения более предпочтительным оказывается метод ЛИФО. Выбрав его для оценки материальных запасов, предприятие экономит на налогах на прибыль и на имущество, однако запасы при этом отражаются в неральной, заниженной оценке.

Применение метода ФИФО, напротив, дает предприятию максимально возможную величину чистого дохода, что делает его финансовую отчетность более привлекательной для внешних пользователей.

Наиболее близкие к реальной действительности результаты будут получены при расчетах перманентной средней себестоимости запасов.

Выбранный метод для оценки израсходованных в производстве материалов предприятие описывает в своей учетной политике.

Т а б л и ц а 3.9

**Сравнение результатов расчетов, выполненных методами  
средней себестоимости, ФИФО и ЛИФО, руб.**

№ строки	Показатели	Метод средней себестоимости		ФИФО	ЛИФО
		простой	перманентной		
1	Выручка от продажи продукции	100 000	<b>100 000</b>	100 000	<b>100 000</b>
2	Стоимость расхода материалов	36 258,6	34 115	33 000	39 500
3	Прибыль (стр. 1 - стр. 2)	<b>63741,4</b>	65 885	67 000	60 500
4	Стоимость запасов на конец периода	<b>33841,4</b>	35 985	37 100	30 600

Распределение стоимости израсходованных материальных ресурсов на счета учета их использования производится исходя из средней стоимости единицы каждого их вида, определенной в рамках выбранного метода оценки, и количества материалов, списанных в расход.

Необходимость выявления фактического расхода материалов по отдельным деталям и операциям ставит перед бухгалтером задачи как по улучшению документооборота по движению материалов, так и по организации самого учета расходования материалов в производстве. Сложность поставленной задачи заключается в том, что только при помощи четко отлаженного производственного учета можно оперативно выявить перерасход или экономию материалов.

Большое значение в организации учета использования материалов имеет оформление первичных документов на отпуск их в производство. Наиболее распространенным является отпуск материалов в производство на основе лимитных или лимитно-заборных карт. В них учитывают: вид операции, номер склада, отпускаемые материалы, цех-получатель, шифр затрат, номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов, единицу измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляют в соответствии с производственным планом на месяц и действующими нормами расхода. Для оформления замены материалов, при отпуске их сверх утвержденного лимита документы оформляются специальным образом (например, с полосой по диагонали), с тем чтобы отметить факт отступления от установленного режима работы.

Лимит отпуска материалов может меняться. При этом возможно различное оформление: на одних предприятиях при уточнении лимита выписывается новая

лимитная карта взамен старой, **надругих — отдается** распоряжение об изменении **лимита**, которое в письменном виде прикладывается к соответствующей карте.

Отпуск в производство материалов, потребляемых эпизодически, оформляется требованиями.

Однако отпуск материалов в производство еще не означает их фактического потребления. Под фактическим расходом материалов понимается их действительное потребление в производстве на изготовление продукции, выполнение работ или оказание услуг, а также на цеховые и общезаводские нужды. При этом необходимо помнить, что отпуск материалов цеховым кладовым, являющимся самостоятельными учетными единицами, в переработку на сторону, переброска материалов на другие склады не является фактическим расходом материалов и рассматривается как их внутреннее перемещение.

Поэтому списание материалов на счета затрат осуществляется на основании документа о расходе. На каждом предприятии определяется круг должностных лиц, ответственных за использование материалов в производстве и оформление соответствующей документации.

Расход материалов, подвергающихся раскрою, оформляют раскройными листами (или картами). Такие документы используются, например, на предприятиях швейной, обувной, кожевенной промышленности. В них указывают количество поданного на рабочие места материала, количество изготовленных годных полуфабрикатов, брака и образовавшихся при раскрое отходов, а также нормы расхода на один полуфабрикат. По результатам раскроя в листках или картах определяют отклонения от норм с указанием причин и виновников этих отклонений.

Для учета расходования материалов, не подвергающихся раскрою, составляется карта учета использования материала. Она выписывается на каждое наименование материала и содержит информацию о движении материала за отчетный период. На основании документов по учету выработки в карту вносят данные о наименовании, шифре и количестве изготовленных из данного материала изделий.

*Общий фактический расход материала за отчетный период (первый элемент прямых расходов)* определяется по формуле

где  $P_{\phi}$  — фактический расход материала за отчетный период, руб.;

$O_{нп}$  — остаток материала на начало отчетного периода, руб.;

$P$  — документально подтвержденное поступление материала в течение отчетного периода, руб.;

$B$  — внутреннее перемещение материала в течение отчетного периода (возврат материала на склад, передача в другие цехи и т.п.), руб.;

$O_{\text{кп}}$  — остаток материала на конец отчетного периода, определяемый по данным инвентаризации, руб.

Фактический расход на каждое изделие определяют путем его распределения пропорционально нормативному расходу.

Результатом документального оформления движения и **расходования** основных материалов и выполненных расчетов становится проводка:

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 10 «Материалы».

*Вторым элементом прямых расходов является заработная плата основных производственных рабочих с соответствующими начислениями на нее.*

Для расчета заработной платы работников, находящихся на повременной оплате труда, используются данные табелей учета отработанного времени. Обычно в табелях фиксируют лишь неявки на работу и все отклонения от нормальной продолжительности рабочего дня. Неявки на работу (кроме выходных дней по графику и праздничных дней) должны быть подтверждены документально (приказом или распоряжением на предоставление отпуска, приказом на командировку, листками нетрудоспособности и т.п.). Преждевременный уход с работы и опоздание на работу отмечаются в таблице на основании служебных записок руководителей структурных подразделений. В таком же порядке оформляются и прогулы. При этом лица, нарушившие дисциплину, обязаны в письменной форме представить администрации объяснение.

Привлечение работников к сверхурочным работам оформляется соответствующими списками, утвержденными руководством предприятия.

В условиях сдельной формы оплаты труда могут применяться различные системы учета выработки рабочих-сдельщиков, в частности *система пооперационного учета выработки*. Она предусматривает приемку, подсчет и фиксирование информации о выработке рабочего (или бригады рабочих) в первичных документах контролером ОТК или мастером после выполнения каждой операции.

В условиях мелкосерийного и индивидуального производства основным первичным документом по учету выработки является наряд на сдельную работу. В нем отражают задание, его выполнение, разряд работы, отработанное время, расценку и сумму заработка по каждой операции. Возможно применение как разовых, так и накопительных нарядов, рассчитанных на фиксирование выработки рабочих в течение двух недель или за месяц.

В серийном производстве первичными документами для учета выработки рабочих являются маршрутные листы или карты. В них фиксируют запуск в

производство и обработку партии заготовок в соответствии с установленным технологическим процессом. Контроль за сохранностью и точностью обработки деталей осуществляется в процессе приемки работ ОТК после выполнения каждой операции. При передаче партии деталей из цеха в цех вместе с ними передается и маршрутный лист. При дроблении партии деталей выписываются новые маршрутные листы.

Маршрутные листы могут применяться и как самостоятельные документы, и в сочетании с рапортами или отрывными талонами.

В массовых и крупносерийных производствах для определения выработки каждого рабочего за смену или за расчетный период производится пооперационная перепись остатков не обработанных деталей или не собранных изделий на конец смены или расчетного периода. Выработка рабочих определяется как остаток деталей или заготовок на начало смены, увеличенный на количество деталей, переданных на рабочее место за смену, минус остаток не обработанных или не собранных деталей (заготовок) на конец смены. Рассчитанная таким образом выработка каждого рабочего оформляется рапортами или ведомостями учета выработки.

После умножения сдельной расценки на фактически достигнутую выработку получают размер начисленной заработной платы рабочего-сдельщика.

Подобным образом выполненные и оформленные расчеты позволяют в бухгалтерском учете составить следующую проводку:

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Одновременно по установленным ставкам производятся расчеты отчислений от основной заработной платы в государственные внебюджетные фонды — социального, обязательного медицинского страхования, в Пенсионный фонд:

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

### *3.5.2. Учет косвенных расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг)*

В гл. 2 уже отмечалось, что к косвенным относятся общепроизводственные расходы, которые **не** удастся быстро и экономично отнести на конкретный носитель затрат.

Однако и общехозяйственные расходы также следует признать косвенными, так как они участвуют в калькулировании полной себестоимости продукции и также не могут быть отнесены на изделие прямым путем. Поэтому ниже речь пойдет об учете и участии в калькулировании себестоимости продукции общепроизводственных и общехозяйственных расходов. В литературе их часто называют накладными расходами [23, 24, 43].

*Общепроизводственные расходы* возникают в производственных подразделениях — участках, цехах, производствах, переделах. Назначение, характер и функциональная роль этих затрат связаны непосредственно с производством. (Состав общепроизводственных расходов см. на рис. 2.1.) Объединение названных видов расходов в единую группу под названием «Общепроизводственные расходы» связано с тем, что они имеют ряд общих характеристик:

- носят комплексный характер (в составе расходов отражаются все экономические элементы затрат);
- не могут быть отнесены прямо на изделия, если их выпускается более одного;
- контролируются бюджетно-сметным методом.

Общепроизводственные расходы можно отнести к условно-переменным, так как они объединяют расходы энергоресурсов, необходимых для приведения в движение производственного оборудования, машин, механизмов и транспортных средств; расходы на текущий уход за оборудованием и рабочими местами (стоимость смазочных и обтирочных материалов, оплата труда наладчиков, ремонтных и других вспомогательных рабочих). Размеры этих расходов во многом зависят от объема **производства**, чего нельзя сказать о второй группе накладных расходов — общехозяйственных.

Общепроизводственные расходы состоят из:

- 1) расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;
- 2) общецеховых расходов на управление.

Общим для обеих групп является то, что они:

- состоят из комплексных статей;
- возникают в производственных подразделениях;
- планируются и учитываются по местам их возникновения;
- контролируются бюджетно-сметным методом;
- распределяются косвенным путем между видами готовой продукции и незавершенным производством.

В то же время каждая из рассматриваемых групп состоит из расходов разного экономического содержания. Различия должны определять выбор и обоснование баз распределения затрат и источников их возмещения. И с

этих позиций усиливается значение классификации производственных накладных расходов, принятой внутри предприятия.

*Аналитический учет общепроизводственных расходов* осуществляется по подразделениям предприятия, а в их разрезе — по установленной номенклатуре общепроизводственных (цеховых) расходов. Статьи расходов предусматриваются отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию.

Наиболее распространена следующая типовая номенклатура статей расходов:

1. Содержание аппарата управления цеха.
2. Содержание прочего цехового персонала.
3. Содержание и ремонт производственного оборудования.
4. Содержание и ремонт производственных зданий.
5. Расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности.
6. Перемещение грузов внутри предприятия.
7. Потери от простоев, порчи материальных ценностей и пр.
8. Прочие общепроизводственные расходы.
9. Общепроизводственные расходы непроизводительного характера.

Внутри каждой статьи можно организовать аналитический учет для более подробной расшифровки затрат с целью их конкретизации.

Общепроизводственные расходы учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов по социальному обеспечению и страхованию, кассы, расчетного счета и др.

Обычно в организациях предварительно составляют смету общепроизводственных расходов, с тем чтобы руководители производства знали размер допустимых затрат, могли аргументированно принимать решения. С целью получения информации, пригодной для принятия решений, смету общепроизводственных расходов обычно корректируют с учетом фактически достигнутого объема производства и сопоставляют с фактическими расходами.

В конце отчетного периода на суммы фактических общепроизводственных расходов составляют запись:

Д-т сч. 20 «Основное производство» — в части подразделений основного производства

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» — в части подразделений вспомогательных производств

Д-т сч. 28 «Брак в производстве» — в доле расходов, относящихся к забракованной продукции

К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы».

Наиболее сложной оказывается задача более глубокого распределения общепроизводственных расходов. Речь идет об организации аналитического учета внутри синтетического счета 20, когда необходимо на каждый носитель затрат отнести соответствующую ему долю общепроизводственных расходов.

*Процесс распределения общепроизводственных затрат состоит из трех элементов:*

- 1) выбор объекта, на который относятся затраты, т.е. носителя общепроизводственных затрат (например, продукция, услуга, контракт, цех);
- 2) выбираются и собираются затраты, которые следует отнести на объекты;
- 3) выбирается база распределения, которая соотносит затраты с учетным объектом (носителем затрат).

Методы распределения выбираются произвольно, по решению бухгалтера-аналитика. В качестве базы распределения должен выбираться тот показатель, который наиболее соответствует накладным расходам каждого производственного подразделения. Выбор базы распределения — чрезвычайно важный вопрос, так как, меняя ее, бухгалтер-аналитик меняет и значение себестоимости продукции (работы, услуги). База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного времени, поскольку она представляет элемент учетной политики предприятия. Однако, когда ее несоответствие становится очевидным, она подлежит пересмотру.

На практике для распределения производственных накладных расходов между носителями затрат применяются следующие базы:

**1. Время работы производственных рабочих (человеко-часы)** — широко применяется по двум причинам: отражает затраты прямого труда; информация о затраченных человеко-часах на производство конкретной продукции обычно содержится в нарядах и в рабочих картах.

Коэффициент распределения определяется путем деления общей суммы производственных накладных расходов на общее число затраченных человеко-часов.

**2. Заработная плата производственных рабочих.** Использование этого показателя желательно в тех случаях, когда заработная плата занимает больший удельный вес в общепроизводственных расходах, чем расходы на содержание оборудования.

**3. Машино-часы.** В прошлом этот показатель применялся редко в связи с отсутствием информации о времени работы какого-либо оборудования, затраченного на выпуск конкретной продукции. Компьютеризация бухгалтерского учета позволяет решить эту трудоемкую задачу.

4. Прямые затраты. Косвенные производственные расходы распределяются пропорционально стоимости потребленных на продукт основных материалов и основной заработной платы производственных рабочих.

5. Стоимость основных материалов. В этом случае применяются ставки распределения накладных расходов в процентах от стоимости использованных основных материалов.

6. Объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении. Этот метод применим лишь при условии, что подразделением производится один вид продукции. При использовании этого показателя в качестве базы распределения на продукцию с разной трудоемкостью будут приходиться равные накладные расходы.

7. Распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам. Ставка рассчитывается либо по предприятию в целом, либо для каждого подразделения отдельно. Единую ставку распределения накладных расходов целесообразно использовать лишь **тогда**, когда **на** все работы во всех подразделениях затрачивается примерно одинаковое время. Если на эти работы затрачивается разное время, то необходимо установить ставки распределения накладных расходов отдельно по каждому подразделению, чтобы на все виды продукции распределялись фактически соответствующие им накладные расходы.

Важнейшим принципом выбора способа распределения накладных расходов является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции. Это влияет на достоверность определения себестоимости продукции **и** в конечном **счете** — **на** прибыль организации. Вместе с тем выбранный способ должен соответствовать принятым производственным и технологическим процессам, более обоснованным принципам учета и калькулирования и быть нетрудоемким и простым для понимания. При выборе базы распределения следует руководствоваться содержанием отраслевых методических рекомендаций по учету, планированию и калькулированию себестоимости, если таковые имеются, а там, где таких рекомендаций нет, — экономическим смыслом и особенностями производственной и коммерческой деятельности предприятия.

*Общехозяйственные расходы* связаны с общим обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом. Они учитываются на одноименном счете 26.

*Аналитический учет общехозяйственных расходов* строится по группам этих расходов, а внутри групп — по статьям, что позволяет предприятию контролировать исполнение сметы общехозяйственных расходов.

Типовой номенклатурой предусмотрено выделение следующих статей общехозяйственных расходов промышленных предприятий:

### **Расходы на управление предприятием**

1. Заработная плата аппарата управления.
2. Командировки и перемещения.
3. Представительские расходы.
4. Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны.
5. Прочие расходы.

### **Общехозяйственные расходы**

1. Содержание прочего общезаводского персонала.
2. Амортизация основных средств.
3. Содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения.
4. Производство испытаний, опытов, исследований, изобретательство и техническое усовершенствование.
5. Охрана труда.
6. Подготовка кадров.
7. Оргнабор рабочей силы.
8. Прочие общехозяйственные расходы.

### **Налоги, сборы, отчисления**

#### **Непроизводительные расходы**

1. Потери от простоев.
2. Недостачи и потери от порчи материалов при хранении на складе.

Общехозяйственные расходы, называемые расходами по управлению, как никакие другие издержки производства и обращения, подвергаются нормированию и лимитированию со стороны государства для целей ведения налогового **учета**. Для таких расходов, как затраты на командировки, представительские расходы, расходы на содержание служебного **автотранспорта**, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей законодательно установлены специальные нормы, нормативы и лимиты.

В конце отчетного периода счет **26** «Общехозяйственные расходы» закрывается:

Д-т сч. 20 «Основное производство» — в части подразделений основного производства

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» — в части подразделений вспомогательного производства

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

При калькулировании полной себестоимости фактическая сумма общехозяйственных расходов распределяется между видами продукции пропорционально выбранной базе распределения. Однако такие затраты, как время труда или заработная плата основных производственных рабочих, время

работы станков, не имеют тесной зависимости с размером общехозяйственных расходов. В силу своей сущности последние напрямую не связаны с объемом производства — его падением или ростом, их размер скорее зависит от продолжительности отчетного периода. Поэтому распределение общехозяйственных расходов при калькулировании полной себестоимости продукции носит весьма условный характер.

Рассмотрим порядок распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов при калькулировании полной себестоимости.

**Пример.** ООО «Свет» выпускает литиевые источники тока (батарейки) для часовой промышленности и для производства бытовой техники. Численность промышленно-производственного персонала не превышает 100 человек. При этом организационная структура ООО «Свет» состоит из *аппарата управления* (директора, его заместителя, службы маркетинга, бухгалтерий) и *производственного цеха*.

В производственном цехе изготавливают пять видов источников тока (батареек). На счете 25 «Общепроизводственные расходы» собирают расходы по обслуживанию основного производства. Аналитический учет осуществляется по статьям расходов. Утвержденная на предприятии номенклатура общепроизводственных расходов приведена в табл. 3.10.

Общепроизводственные расходы в течение месяца отражаются в специальной ведомости, которая позволяет анализировать виды затрат. Информация об общепроизводственных расходах, распределенных в соответствии с утвержденной номенклатурой за декабрь 2001 г., приведена в табл. 3.11.

Постатейная ежемесячная группировка расходов позволяет в конце каждого месяца их анализировать и сравнивать с запланированными показателями. Поскольку на предприятии калькулируется полная себестоимость, в соответствии с учетной политикой общепроизводственные расходы полностью списываются со сч. 25 «Общепроизводственные расходы» на себестоимость продукции основного производства, распределяясь между отдельными видами продукции пропорционально прямым материальным затратам. Результаты такого распределения представлены в табл. 3.12.

Анализ данной таблицы позволяет заключить, что база распределения общепроизводственных расходов (прямые материалы) выбрана предприятием неудачно. Она в большей степени подходит для предприятий, занимающихся производством материалоемкой продукции, т.е. продукции, в структуре себестоимости которой преобладают материальные затраты (к таким производствам относятся, например, предприятия пищевой промышленности).

В себестоимости всего товарного выпуска ООО «Свет» расходы на материалы за декабрь 2001 г. составляют 48 135 руб., а расходы на оплату труда основных производственных **рабочих** — 54 146 руб. (см. табл. 3.12 и 3.13).

## Номенклатура статей общепроизводственных расходов

Наименование статей расходов	Характеристика и содержание расходов
Затраты на оплату труда	Затраты на оплату труда работников аппарата управления цеха, инженерно-технических работников и обслуживающего персонала с отчислениями на социальное страхование от затрат на оплату труда указанных работников
Содержание и ремонт производственных помещений и оборудования	<p>Стоимость смазочных, обтирочных и других материалов, необходимых для ухода за оборудованием и содержания его в рабочем состоянии</p> <p>Стоимость запасных частей для эксплуатационных нужд</p> <p>Расходы на электроэнергию, освещение, отопление помещений, водоснабжение и канализацию. Расходы на содержание в надлежащем санитарном состоянии помещений</p> <p><b>Расходы</b> на метрологическое обеспечение оборудования, оплата за проверку, аттестацию и клеймение приборов, испытательного оборудования, весов и другой аппаратуры</p> <p>Ремонт основных средств, включая затраты на оплату труда рабочих, производящих ремонт, отчисления на социальные нужды, стоимость запасных частей и материалов, израсходованных на ремонт</p> <p>Плата за аренду объектов основных производственных средств, а также затраты на их капитальный ремонт</p> <p>Оплата услуг сторонних предприятий и организаций по содержанию и ремонту зданий, сооружений, оборудования и инвентаря</p>
Амортизация основных средств	Амортизация основных средств общепроизводственного назначения
Прочие общепроизводственные расходы	<p>Изготовление и испытание опытных образцов, разработка технической документации</p> <p>Сертификация продукции, экспертизы и консультации сторонних организаций</p>
Расходы непроизводительного характера	Потери от простоев, от порчи, недостач и др.

Таблица 3.11

**Ведомость учета общепроизводственных расходов ООО «Свет»  
за декабрь 2001 г.**

Статья аналитического учета	Сумма, руб.
Затраты на оплату труда вспомогательных рабочих	36 816
Содержание и ремонт производственных помещений и оборудования	62 967
Амортизация основных средств	5852
Прочие общепроизводственные расходы	2490
<b>Итого</b>	<b>108 125</b>

Таблица 3.12

**Распределение общепроизводственных расходов за декабрь 2001 г.  
(база распределения — расходы на материалы)**

Виды изделий	Расходы на материалы		Общепроизводственные расходы, руб.
	руб.	удельный вес, %	
Элемент GR-621	8015	<b>16,6</b>	17 949
годные	7911	16,4	17 733
брак	<b>104</b>	0,2	216
Элемент GR-921	8147	16,9	<b>18 273</b>
годные	7817	16,2	17 516
брак	330	0,7	757
Элемент <b>GR-1121</b>	9123	<b>19,0</b>	20 544
годные	8826	18,3	19 787
брак	297	0,7	757
Аккумулятор <b>BR-2175</b>	10013	20,8	22 490
годные	9532	<b>19,8</b>	21 409
брак	481	1,0	1081
Аккумулятор BR-2375	12 837	26,7	28 869
годные	12 131	25,2	27 248
брак	706	<b>1,5</b>	1621
<b>Итого</b>	<b>48 135</b>	<b>100</b>	<b>108 125</b>

Таблица 3.13

Распределение общепроизводственных расходов за декабрь 2001 г.  
(база распределения — расходы на оплату труда  
основных производственных рабочих)

Виды изделий	Расходы на оплату труда основных производственных рабочих		Общепроизводственные расходы, руб.
	руб.	удельный вес, %	
Элемент <b>GR-621</b>	4459	8,2	8866
годные	4244	7,8	8434
брак	215	0,4	432
Элемент GR-921	5749	10,6	11461
годные	5090	9,4	10164
брак	659	1,2	1297
Элемент <b>GR-1121</b>	6877	12,7	13732
годные	6120	<b>11,3</b>	12218
брак	757	1,4	1514
Аккумулятор <b>BR-2175</b>	15634	28,9	32248
годные	14560	26,9	29086
брак	1074	2,0	2162
Аккумулятор BR-2375	21427	39,6	42818
годные	19341	35,7	38601
брак	2086	3,9	4217
<b>Итого</b>	<b>54146</b>	<b>100</b>	<b>108125</b>

При сравнении этих таблиц становится ясно, что амплитуда колебаний удельного расхода материалов составляет приблизительно **10%**, а амплитуда колебаний удельного веса затрат на оплату труда основных производственных рабочих — **31%**. Отсюда следуют два вывода:

1. В формировании себестоимости расходы на материалы и расходы на оплату труда основных производственных рабочих присутствуют в равной степени, и не учитывать расходы на оплату труда при распределении накладных расходов было бы неправильно.

2. Себестоимость отдельных видов продукции при базе распределения по оплате труда основных производственных рабочих оказывается более «выразительной», чувствительной к распределению производственных косвенных расходов.

Тенденции, выявленные в декабре 2001 г., подтверждаются данными табл. 3.14 и 3.15, где содержится информация об удельных расходах на оплату труда и удельных материальных затратах за **2001** год. Следовательно,

Таблица 3.14

**Удельный вес расходов на оплату труда основных  
производственных рабочих за 2001 г., %**

• Виды изделий	К в а р т а л ы				Среднее за год
	I	II	III	IV	
Элемент GR-621	7,6	7,7	8,1	8,2	7,9
годные	7,4	7,4	7,9	7,8	7,6
брак	0,2	<b>0,3</b>	0,2	0,4	0,3
Элемент GR-921	<b>11,0</b>	12,1	10,9	<b>10,6</b>	11,2
годные	10,7	<b>11,5</b>	9,8	9,4	10,4
брак	0,3	0,6	1,1	1,2	<b>0,8</b>
Элемент GR-1121	12,8	13,5	14,1	12,7	13,3
годные	<b>12,3</b>	13,0	13,3	11,3	12,5
брак	0,5	0,5	0,8	1,4	0,8
Аккумулятор BR-2175	26,3	28,4	28,6	28,9	<b>28,1</b>
годные	26,0	27,9	28,0	26,9	27,2
брак	0,3	0,5	0,6	2,0	0,9
Аккумулятор BR-2375	42,3	38,3	38,3	39,6	39,6
годные	39,9	36,9	37,1	<b>35,7</b>	37,4
брак	2,4	1,4	1,2	3,9	2,2
<b>Итого</b>	100	100	100	100	100

распределяя общепроизводственные расходы между отдельными видами продукции, предприятию необходимо учесть не только их материалоемкость, но и трудоемкость. Это означает, что в качестве базы распределения общепроизводственных расходов целесообразнее принять стоимость расходов на материалы и оплату труда, т.е. стоимость прямых расходов.

Проанализируем порядок распределения общехозяйственных расходов, действующий в ООО «Свет».

Утвержденная на предприятии номенклатура общехозяйственных расходов приведена в табл. 3.16.

В течение месяца общехозяйственные расходы заносятся в ведомость (табл. 3.17), позволяющую анализировать их по статьям. В связи с тем что предприятие калькулирует полную себестоимость, в конце каждого месяца общехозяйственные расходы полностью списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет сч. 20 «Основное производство», распределяясь при этом между отдельными видами продукции. Базой распределения данных расходов на предприятии также является стоимость прямых материалов, израсходованных на каждый вид ПРОДУКЦИИ.

Таблица 3.15

## Удельный вес расходов на материалы за 2001 г., %

Виды изделий	К в а р т а л ы				Среднее за год
	I	II	III	IV	
Элемент GR-621	<b>16,0</b>	15,8	<b>17,1</b>	<b>16,6</b>	16,4
годные	14,9	15,1	16,5	16,4	15,7
брак	<b>1,1</b>	0,7	0,6	0,2	0,7
Элемент GR-921	17,3	18,2	17,1	16,9	<b>17,4</b>
годные	16,5	<b>17,6</b>	16,5	16,2	16,7
брак	0,8	<b>0,6</b>	<b>0,6</b>	0,7	0,7
Элемент <b>GR-1121</b>	<b>19,2</b>	18,8	18,6	19,0	18,9
годные	18,7	18,1	18,2	18,3	18,3
брак	0,5	0,7	0,4	<b>0,7</b>	0,6
Аккумулятор <b>BR-2175</b>	22,3	21,5	<b>21,2</b>	20,8	21,5
годные	22,0	<b>20,9</b>	19,9	19,8	20,7
брак	0,3	0,6	1,3	1,0	0,8
Аккумулятор BR-2375	25,2	25,7	26,0	26,7	25,9
годные	24,8	25,3	25,7	<b>25,2</b>	25,3
брак	0,4	0,4	0,3	1,5	0,6
<b>Итого</b>	100	100	100	100	100

Таблица 3.16

## Номенклатура общехозяйственных расходов

Статьи расходов	Характеристика и содержание расходов
Затраты на оплату труда	Затраты на оплату труда работников аппарата управления и отчисления на социальные нужды, связанные с заработной платой данной категории служащих
Командировки и перемещения	Затраты на командировки по установленным законодательством РФ нормам работников аппарата управления, <b>общетехнических</b> и хозяйственных служб
Затраты на охрану	Затраты на заработную плату и отчисления на социальные нужды работников охраны, состоящих в штате организации; затраты на оплату вневедомственной и пожарной охраны системы МВД РФ и других видов охраны, не состоящей в штате организации и предоставленной по договорам; затраты на средства сигнализации и другой техники и специальных средств, используемых в охране объектов
Амортизация основных средств	Амортизационные отчисления, рассчитанные исходя из балансовой стоимости основных средств и выбранного в соответствии с <b>ПБУ-6/01</b> методом начисления амортизации

Статьи расходов	Характеристика и содержание расходов
Содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря <b>общехозяйственного</b> назначения	Расход материалов, необходимых для ухода за оборудованием и содержания его в рабочем состоянии; расходы на освещение, отопление зданий и помещений, водоснабжение и канализацию; ремонт основных средств, включая затраты на оплату труда рабочих, производящих ремонт, отчисления на социальные нужды, стоимость запасных частей и материалов, израсходованных на ремонт; плата за аренду основных средств, а также затраты на капитальный ремонт; оплата услуг сторонних предприятий и организаций по содержанию и ремонту зданий, сооружений, оборудования и инвентаря
Подготовка кадров	Расходы на подготовку и переподготовку кадров, предусмотренные законодательством РФ. Оплата за время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации и переподготовки кадров; оплата отпусков с сохранением заработной платы, предоставляемых в соответствии с законодательством РФ лицам, успешно обучающимся в вечерних и заочных высших и средних специальных учебных заведениях
Налоги, сборы и отчисления	Налоги, сборы, платежи, предусмотренные законодательством РФ, и другие обязательные отчисления, в том числе специальные отчисления во внебюджетные фонды, в соответствии с законодательством РФ, включаемые в себестоимость
Представительские расходы	Затраты по приему и обслуживанию представителей других предприятий, организаций и учреждений (включая иностранные), прибывших для переговоров с целью поддержания делового сотрудничества
Прочие расходы	Расходы по участию организации в выставках; расходы на содержание и обслуживание связи, телефонов, почтово-телеграфные расходы аппарата управления, общетехнических и хозяйственных служб; оплата консультационных, информационных, юридических и аудиторских услуг; расходы на эксплуатацию машинописной, множительной и другой оргтехники; расходы на приобретение канцелярских принадлежностей, бланков учета, отчетности и других документов; расходы на выплату компенсации по установленным законодательством РФ нормам возмещения за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок, связанных с управлением; амортизация нематериальных активов; платежи по обязательному страхованию отдельных категорий работников организации; платежи по процентам за кредит банков; оплата услуг банков по осуществлению текущих расчетов на расчетном счете и др.

Таблица 3.17

## Ведомость учета общехозяйственных расходов за декабрь 2001 г.

Статьи расходов	Затраты, руб.
Затраты на оплату труда	30 084
Командировки и перемещения	3451
Затраты на охрану	2000
Амортизация основных средств	565
Содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения	4126
Подготовка кадров	2166
Налоги, сборы и отчисления	6567
Представительские расходы	2150
Прочие расходы	8014
<b>Итого</b>	<b>59 123</b>

Таблица 3.18

Распределение общехозяйственных расходов за декабрь 2001 г.  
(база распределения — расходы на основные материалы)

Виды изделий	Расход на материалы		Общепроизводственные расходы, руб.
	руб.	удельный вес, %	
Элемент GR-621	8015	<b>16,6</b>	9814
годные	7911	16,4	9696
брак	104	0,2	118
Элемент GR-921	8145	16,9	9992
годные	7815	16,2	9578
брак	330	0,7	414
Элемент <b>GR-1121</b>	9122	19,0	<b>11 233</b>
годные	8826	18,3	10 820
брак	296	0,7	413
Аккумулятор <b>BR-2175</b>	10012	<b>20,8</b>	12 298
годные	9531	19,8	<b>11 706</b>
брак	481	<b>1,0</b>	592
Аккумулятор BR-2375	12 836	<b>26,7</b>	15 786
годные	12 130	<b>25,2</b>	14 899
брак	706	1,5	887
<b>Итого</b>	<b>48 135</b>	<b>100</b>	<b>59 123</b>

В табл. 3.18 приводится распределение общехозяйственных расходов за декабрь 2001 г. Общая сумма расходов, распределенная за этот период, — 59 123 руб., что составляет около 20% всех декабрьских расходов.

Выполненный ранее анализ позволяет заключить, что и для распределения общехозяйственных расходов было бы правильно в качестве базы распределения принять стоимость прямых затрат на каждый вид продукции, о чем необходимо записать в учетной политике предприятия на предстоящий финансовый год.

В табл. 3.19 представлен отчет о прибыли ООО «Свет» за 2001 г. при калькулировании себестоимости с полным распределением затрат.

Таблица 3.19

Отчет о прибыли при калькулировании себестоимости с полным распределением **затрат**, руб.

Показатели	К в а р т а л ы				Итого
	I	II	III	IV	
Расходы, собранные на сч. 20 и сч. 25	609 116	615 713	699 763	704 283	2 628 875
Расходы, собранные на сч. 26	171 486	201 513	190 456	187 369	750 824
Всего расходов	780 602	817 226	890 219	891 652	3 379 699
Себестоимость продаж	706 904	900 457	806 914	801 587	3 215 862
Запасы на конец периода	134 239	51 008	134 313	224 378	-
Постоянные расходы в запасах	29 <b>533</b>	<b>11</b> 222	29 549	49 363	-
Выручка от продаж	1 361 915	1 450 <b>129</b>	1 317 002	1 318 615	5 447 <b>661</b>
Прибыль при калькулировании с полным распределением затрат	655 <b>011</b>	549 672	510 088	517 028	2 231 799
Налог на прибыль	157 203	131 922	122 421	124 087	535 633

Рассмотренное в качестве примера ООО «Свет» осуществляет один вид деятельности — производит батарейки. Но у предприятия может быть несколько видов деятельности: собственное производство, торговля (оптовая и розничная), оказание услуг. В каждом виде деятельности в свою очередь может быть значительное число объектов калькулирования.

Так, предприятие по производству ковровых покрытий может самостоятельно торговать ими оптом и в розницу, а также обеспечивать обработку

края разрезанных по желанию заказчика покрытий и их доставку. Как в этом случае организовать учет косвенных расходов и обеспечить их правильное распределение между объектами калькулирования? От решения этих вопросов в конечном счете зависит, насколько верно будет рассчитан налог на прибыль предприятия.

Согласно п. 1.2.5 Инструкции МНС РФ № 62 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций»<sup>1</sup> в целях правильного исчисления налога на прибыль плательщики обязаны обеспечить раздельное ведение учета по видам деятельности. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются пропорционально размеру выручки, полученной от каждого вида деятельности в общей сумме выручки.

Следовательно, предприятие, занимающееся производством и реализацией ковровых покрытий и оказанием сопутствующих услуг для отражения косвенных расходов, связанных с обслуживанием производства, может воспользоваться счетом 26 «Общехозяйственные расходы», а для учета издержек, сопровождающих торговый процесс, — счетом 44 «Расходы на продажу». При этом косвенные расходы следует распределять между ними пропорционально обороту по реализации. Тот же принцип лежит в основе распределения издержек обращения между оптовой и розничной торговлей.

Очевидно, все эти вопросы должны найти отражение в учетной политике предприятия.

В результате списания прямых издержек, общепроизводственных и общехозяйственных расходов на счете 20 «Основное производство» накапливаются затраты. Одна их часть в конечном счете становится готовой продукцией и по истечении отчетного периода перечисляется в дебет счета 43 «Готовая продукция», другая — в виде сальдо остается на счете 20 и характеризует размер незавершенного производства на конец периода. От правильной оценки незавершенного производства зависит достоверность калькуляционных расчетов, а следовательно, и размер продекларированной прибыли.

Что же понимают в учете под незавершенным производством и каковы методы его оценки?

*Незавершенным производством* называется продукция (работа, услуга) частичной готовности, т.е. не прошедшая всех стадий обработки. Готовая продукция, не принятая ОТК, также числится в составе незавершенного производства.

<sup>1</sup>См.: Финансовая газета, 2000, № 39.

Вместе с прохождением продуктов по отдельным производственным стадиям их стоимость все более возрастает. Появляется необходимость в оценке остатков незавершенного производства. Для решения этой задачи требуется на какое-то время прервать производственный процесс. Такой перерыв на практике происходит в конце года при инвентаризации незавершенного производства. В силу использования прямого сплошного счета метод инвентаризации дает точные результаты, но лишь в конце года. Более частые перерывы производства сложны и дороги.

Для того чтобы получить непрерывные текущие данные о размерах незавершенного **производства**, используют *балансовый метод учета*, который получил наибольшее распространение. Сущность метода состоит в том, что в результате инвентаризации незавершенного производства на начало года оценивается вступительное сальдо по счету 20 «Основное производство». Затем в дебет счета 20 относят остальные издержки производства (прямые и косвенные). В результате дебет счета 20 характеризует общую массу издержек предприятия. Готовая продукция учитывается на кредите этого **счета**, где отражается все то, что поступает на склад предприятия.

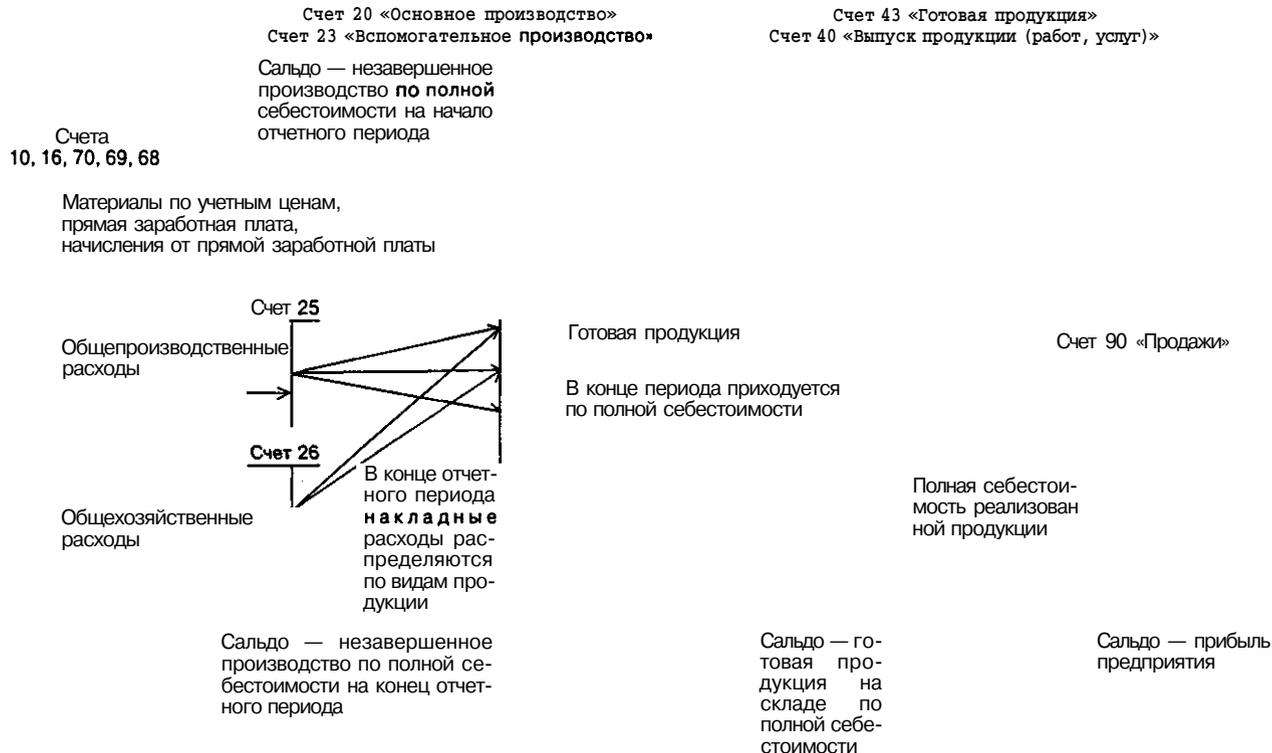
Кредитовый оборот счета никогда не совпадает с дебетовым, поскольку в процессе производства в любой момент имеется какое-то незавершенное производство, которое переходит на следующий период для продолжения производственного процесса.

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [3] предусмотрены четыре метода оценки незавершенного производства по:

- 1) фактическим производственным затратам;
- 2) нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- 3) прямым статьям расходов;
- 4) стоимости материальных затрат.

Проблема выбора того или иного метода в настоящее время связана с отсутствием соответствующих нормативных указаний. В результате предприятия руководствуются отраслевыми инструкциями по планированию и калькулированию, принятыми еще в 70-е годы. Так, традиционно предприятия текстильной промышленности используют четвертый метод, что заведомо занижает стоимость незавершенного производства, а следовательно, приводит к завышенной оценке готовой продукции.

Далее из итога по дебету счета 20 «Основное производство» вычитают стоимость незавершенного производства на конец периода. Полученную разность принимают в качестве стоимостного выражения изготовленных за период изделий.



**Рис. 3.6.** Схема учетных записей при калькулировании полной себестоимости

На рис. 3.6 дана схема учетных записей при калькулировании полной себестоимости продукции. Начальное и конечное сальдо по счету 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства») отражает размер незавершенного основного (вспомогательного) производства по полной себестоимости соответственно на начало и на конец отчетного периода. Учет готовой продукции возможен в двух **вариантах** — по фактическим и по нормативным затратам, с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Второй вариант подробнее будет рассмотрен в гл. 3.7.2.

### *3.5.3. Калькулирование производственной себестоимости*

В соответствии с Международными стандартами бухгалтерской отчетности, как отмечалось в гл. 2, в себестоимость продукции должны быть включены лишь производственные затраты. Управленческие и коммерческие расходы в калькулировании производственной себестоимости участвовать не могут. Приказ Минфина РФ от 27.03.1996 г. № 31 «О типовых формах квартальной бухгалтерской отчетности организаций и указаниях по их заполнению в 1996 г.» [8] предоставил всем организациям право отражать в бухгалтерском учете производственную себестоимость.

Этим документом всем организациям, независимо от вида их деятельности, разрешено с 1 января 1995 г. списание общехозяйственных расходов непосредственно на себестоимость реализованной продукции. Такой порядок учета позволяет организациям сформировать не полную, а производственную себестоимость продукции и знаменует собой очередной шаг российской методологии бухгалтерского учета в направлении к международным бухгалтерским нормам.

В отечественном учете впервые разрешение о возможности применения такой бухгалтерской записи появилось еще в письме Минфина СССР от 02.06.1991 г. № 40 «О рекомендациях по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров на малых предприятиях». Обоснование данного варианта было дано и в первой редакции Инструкции нового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (утвержден приказом Минфина СССР от 01.11.1991 г. № 56) в пояснениях к счету 26.

До 1995 г. общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных могли списываться подобным образом, если это было предусмотрено принятым предприятием порядком учета затрат на производство. С 1 января 1995 г. такой порядок списания общехозяйственных расходов ограничивался. В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета фи-

нансово-хозяйственной деятельности предприятий [7] в пояснениях к счету 26 было записано: «Указанные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета реализации в порядке, регулируемом соответствующими нормативными актами» (в редакции приказа Минфина России от 28.12.1994 г. № 173, введенной в действие с 1 января 1995 г.). Такие нормативные акты имелись для:

- **строительных организаций**(письмо Минфина РФ от 30.12.1993 г. № 161 «О типовых методических рекомендациях по планированию и учету себестоимости строительных работ»);
- научных организаций (утверждены 15.06.1994 г. № ОР-22-2-90 Министерством науки и технической политики РФ «Типовые рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции»);
- малых предприятий (письмо Минфина СССР от 02.07.1991 г. № 40 «О рекомендациях по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров на малых предприятиях»).

На сегодняшний день п. 20 Указаний Минфина РФ № 31 [8] для организаций любых видов деятельности в учетной политике разрешено принятие порядка списания общехозяйственных расходов непосредственно в дебет счета 90 «Продажи». Этот шаг сделан в направлении дальнейшей гармонизации отечественного учета с международными бухгалтерскими стандартами. Независимо от выбранных предприятием методов калькулирования в соответствии с международными стандартами бухучета общехозяйственные расходы никогда не участвуют в калькулировании и в оценке запасов, а общей суммой относятся на финансовые результаты предприятия.

В случае использования этого приема предприятия обязаны записать о нем в своей учетной политике.

Списание общехозяйственных расходов на себестоимость реализованной продукции, минуя процесс калькулирования, имеет ряд преимуществ:

1. Снижение трудоемкости учета, его упрощение. Точное определение себестоимости продукции в рыночных условиях не является самоцелью, тем более что не существует систем, позволяющих составить точную калькуляцию. Поэтому принципом исчисления себестоимости изделия должна быть не полнота включения затрат, а способ их отнесения **на** то или иное изделие. Необходимо подчеркнуть и то обстоятельство, что общехозяйственные затраты не связаны с производством данного конкретного изделия, а являются следствием содержания и обслуживания всего предприятия. Поэтому тезис о том, что эти расходы в обязательном порядке должны включаться в расчет себестоимости изделия, можно подвергнуть критике.

2. Совокупная прибыль будет одной и той же при использовании разных систем калькулирования, следовательно, размер налога на прибыль при любом подходе к калькулированию должен совпадать. Различия появляются в величине прибыли, относимой на каждый учетный период.

На предприятии ООО «Свет» (см. гл. 3.5.2) момент отгрузки опережает момент оплаты, условно-постоянные общехозяйственные расходы составляют в среднем 22% от общей суммы **расходов**, приходящихся на отгруженную продукцию. Списание общехозяйственных расходов непосредственно в дебет счета 90 «Продажи» может завысить себестоимость реализованной продукции, занизить прибыль на величину общехозяйственных расходов и тем самым уменьшить сумму периодического платежа по налогу на прибыль, что позволит предприятию временно сохранить необходимые оборотные средства.

3. Данный способ списания расходов позволяет избежать капитализации постоянных накладных расходов в товарных запасах на складе, в неликвидных запасах в период, когда спрос на продукцию уменьшается. Калькулирование полной себестоимости на предприятиях, имеющих запасы готовой продукции на складе (ООО «Свет» относится к их числу), приводит к капитализации части общехозяйственных расходов. Увеличение товарных запасов ведет к увеличению налога на имущество предприятия. Следовательно, калькулирование производственной себестоимости приведет к уменьшению налога на имущество. По крайней мере доля общехозяйственных расходов, приходящаяся на нереализованную продукцию, не будет попадать под налогообложение.

От принятого предприятием порядка списания общехозяйственных расходов зависит последовательность заполнения формы внешней отчетности № 2 «Отчет о прибылях и убытках». Фрагмент этой формы, утвержденной ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [5] и приказом Минфина РФ от 13 января 2000 г. № 4н «О формах бухгалтерской отчетности организации» [9], приводится в табл. 3.20 — цифры условные, руб.

В соответствии с п. 18 и 19 приказа Минфина РФ № 31 [8] затраты, связанные со сбытом продукции, а также расходы на продажу в данные строки 020 не включаются. По статье «Коммерческие расходы» (строка 030) отражаются:

- организацией, занятой производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, — затраты по сбыту, учитываемые на счете 44 «Расходы на продажу» и относящиеся к реализованной продукции (работам, услугам);
- организацией, занятой в торговой, снабженческой, сбытовой и иной посреднической деятельности, — расходы на продажу, учитываемые на одноименном счете 44 и приходящиеся на проданные товары.

Таблица 3.20

Показатели	Код строки	За отчетный период	Аналогичный период прошлого года
<b>I. Доходы и расходы по обычным видам деятельности</b>			
выручка (нетто) от продажи товаров, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	1000	850
в том числе от продажи:			
продукции	011	800	600
товаров	012	200	250
посреднических услуг	013	-	-
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	700	650
в том числе проданных:			
продукции	021	600	500
товаров	022	100	150
услуг	023	-	-
Валовая прибыль	029	300	200
Коммерческие расходы	030	30	40
Управленческие расходы	040	80	80
Прибыль (убыток от продаж)	050	190	80

Таким образом, строка 030 «Коммерческие расходы» заполняется всеми производственными организациями независимо от принятой учетной политики.

В вышеприведенном приказе Минфина РФ (п. 20) находим: «По статье «Управленческие расходы» (строка 040) отражаются суммы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в соответствии с установленным порядком и списываемые с него при определении финансовых результатов непосредственно в дебет счета реализации». Принятие в учетной политике организации подобного порядка списания общехозяйственных расходов допускается начиная с 1 января 1996 г.

В случае если организацией не принят в учетной политике вышеуказанный порядок списания общехозяйственных расходов, то их доля, относящаяся к реализованной продукции (работам, услугам), отражается по статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг». Таким образом, строки 020 и 040 формы № 2 заполняются организациями по-разному,

в зависимости от принятого в учетной политике порядка списания общехозяйственных расходов.

Строка 040 формы № 2 названа «Управленческие расходы». Возникает вопрос: какие именно расходы организации должны быть отражены? Работники налоговых служб, как правило, включают сюда затраты, связанные с управлением производством: содержание работников аппарата управления предприятия и его структурных подразделений; затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью; содержание и обслуживание технических средств управления; оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг, другие затраты по управлению. Таким образом, подобное толкование сужает содержание строки 040 до управленческих расходов, что, впрочем, соответствует ее названию.

Поставленный вопрос является принципиальным как для налоговых служб, так и для предприятий, ведь от его решения (как было показано выше) зависит размер базы для расчета налога на прибыль в отдельные отчетные периоды.

Предприятиям при решении этого вопроса следует руководствоваться п. 20 приказа Минфина РФ № 31 [9], согласно которому по строке 040 «Управленческие расходы» «отражаются суммы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в соответствии с установленным порядком...».

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета [7], на данном счете помимо управленческих учитываются и хозяйственные расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом. В частности, отражаются амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, арендная плата за помещения общехозяйственного назначения и т.п.

Важной проблемой калькулирования производственной себестоимости является порядок списания расходов со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи» в случае отсутствия у предприятия в отчетном периоде выручки.

Как было показано в гл. 2, о расходах предприятия начинают говорить лишь при возникновении у него доходов, и традиционно списание затрат в дебет счета 90 производится лишь при появлении выручки от реализации продукции (работ, услуг).

В литературе [35] существует мнение о целесообразности в этом случае прямой проводки.

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Это предложение направлено на совершенствование существующей ныне методологии бухгалтерского учета.

Однако если следовать рекомендациям Минфина РФ, то на сумму, учтенную по счету 26 «Общехозяйственные расходы», следует составить две бухгалтерские записи:

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Прибыль / убыток от продаж».

Соответственно и заполнение строки 040 «Управленческие расходы» формы № 2 не должно увязываться с фактом получения выручки от продажи продукции (работ, услуг).

### ***3.6. Калькулирование себестоимости по переменным расходам***

В бухгалтерском управленческом учете одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию является подход, когда по носителям затрат *планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость*. Эта себестоимость может включать только прямые затраты, она может калькулироваться на основе только производственных расходов, т.е. расходов, непосредственно связанных с производством продукции (работ, услуг), даже если они косвенные. В каждом случае полнота включения затрат в себестоимость разная. Однако общим для этого подхода является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки. В этом состоит сущность системы учета неполной себестоимости.

Одной из модификаций данной системы является *система «директ-костинг»*. Ее суть состоит в том, что *себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т.е. лишь переменные расходы распределяются по носителям затрат*. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, т.е. учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. *По переменным расходам оцениваются также запасы — остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство*.

Основные идеи этой системы были сформулированы в 1936 г. американским экономистом Д.Ч. Гаррисоном [17]. Начало практического применения «директ-костинг» в США связано с 1953 годом, когда Американская ассоциация бухгалтеров опубликовала описание этого метода.

На первых этапах практического применения системы «директ-костинг» в себестоимость включались лишь прямые расходы, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты. Отсюда и название системы — Direct-Costing-System (система учета прямых затрат).

Позднее «директ-костинг» трансформировался в такую учетную систему, когда себестоимость рассчитывается не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат. Отсюда следует некоторая условность в названии.

Таким образом, принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. *При калькулировании полной себестоимости постоянные общепроизводственные расходы участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным издержкам они из расчетов исключаются.*

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

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Однако в соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета метод «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Он применяется во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа и для принятия оперативных управленческих решений (см. гл. 4).

«Директ-костинг» является предметом полемики среди бухгалтеров. Его сторонники утверждают, что постоянные расходы присутствуют независимо от того, загружены мощности предприятия или нет, какая продукция на них выпускается. Они в большей степени содействуют производству, чем участвуют в нем. Поэтому эти расходы не зависят от объема производства и имеют более тесную связь с временным периодом. Следовательно, делают вывод сторонники, постоянные затраты являются периодическими и их следует сразу списывать на продажи без внесения в себестоимость продукции.

Сторонники этой теории не утверждают, что постоянные расходы не важны. Они лишь подчеркивают, что различия в поведении постоянных и переменных издержек являются основными при принятии многих управленческих решений.

Оппоненты метода учета переменных затрат доказывают, что без постоянных издержек производство не сможет функционировать, а потому в оценке запасов должна участвовать и постоянная компонента производственных затрат. Таким образом, и переменные, и постоянные издержки должны рассматриваться как запасоемкие.

Рассмотрим порядок отражения операций на бухгалтерских счетах в условиях системы «директ-костинг». Прямые производственные затраты с кредита счетов 10, 70, 69 собираются по дебету счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства». Переменная часть общепроизводственных расходов с одноименного счета 25 также списывается на счет 20 (23). Затраты, используя какую-либо базу распределения, в дальнейшем будут отнесены на соответствующие носители затрат, т.е. будут участвовать в калькулировании.

Постоянная часть общепроизводственных издержек вместе с коммерческими и общехозяйственными расходами, рассматриваемыми как периодические, при этом варианте не включаются в себестоимость объектов калькулирования (носителей затрат), а списываются на уменьшение выручки от реализации продукции.

Таким образом, применение системы «директ-костинг» на практике предполагает дифференцированный учет общепроизводственных расходов. Их следует разделить на постоянную и переменную части. (О возможных методах и приемах такого деления см. гл. 2.) К счету 25 создаются два субсчета: 25-1 «Общепроизводственные переменные расходы» и 25-2 «Общепроизводственные постоянные расходы». Оборот счета 25-1 в конце отчетного периода, распределяясь по носителям затрат, списывается на счет 20 «Основное производство». Счет 25-2 закрывается счетом 90 «Продажи» (субсчет «Себестоимость продаж»).

Порядок учетных записей на счетах при учете затрат по системе «директ-костинг» проиллюстрирован на рис. 3.7. Необходимо обратить внимание на то, что *остатки незавершенного производства и готовой продукции, т.е. запасы, оцениваются в этом случае по неполной (переменной) себестоимости.*

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

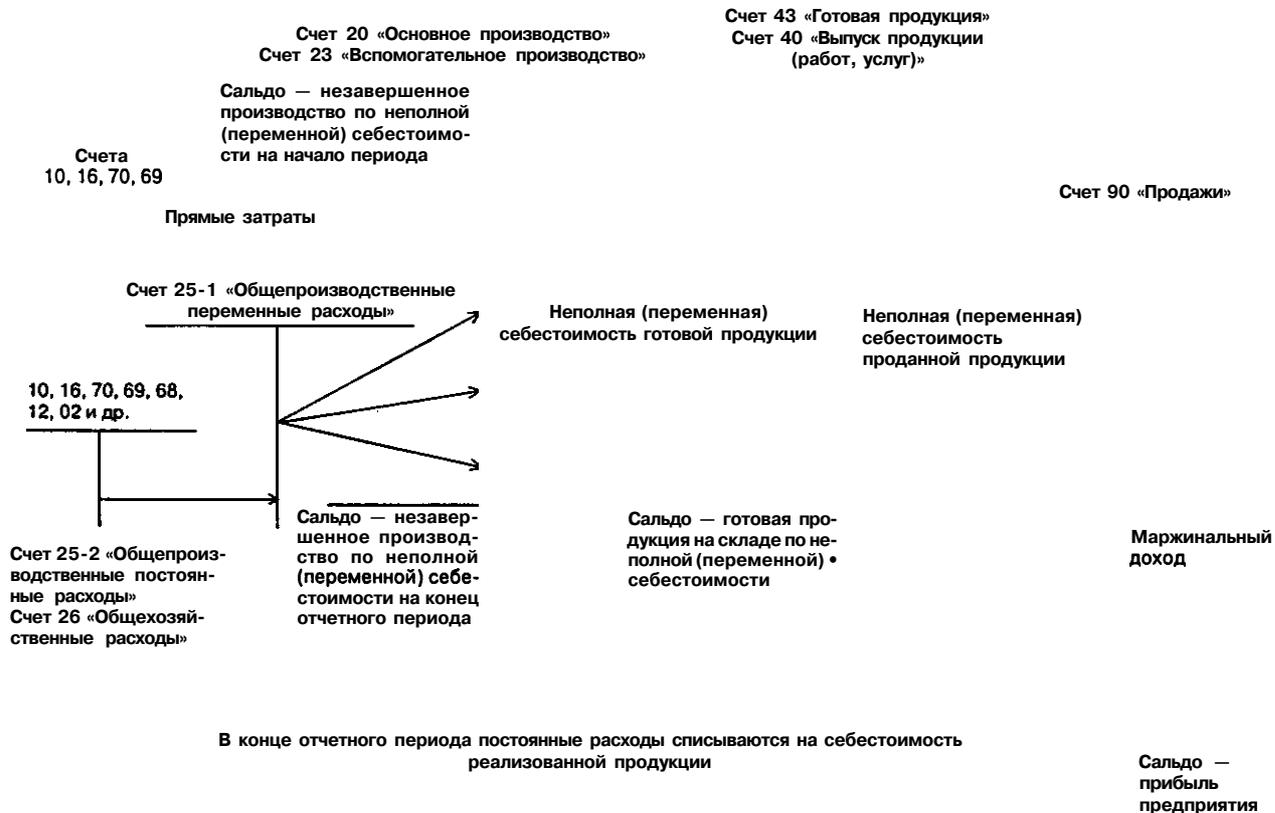


Рис. 3.7. Схема учетных записей при калькулировании неполной себестоимости по методу «директ-костинг»

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

Как же влияет выбранный метод учета на величину себестоимости продукции, оценку запасов и прибыли предприятия? Рассмотрим следующий пример.

**Пример.** Предприятием производятся два вида продукции — А и Б. Прямые затраты на производство продукции А составляют 100 руб., в том числе прямая заработная плата — 50 руб. Прямые затраты на производство продукции Б — 200 руб., из них заработная плата — 100 руб. За отчетный период дебетовый оборот по счету 25 «Общепроизводственные расходы» составляет 90 руб., по счету 26 «Общехозяйственные расходы» — 120 руб. Для упрощения расчета предположим, что общепроизводственные расходы состоят только из переменной части. Допустим также, что: а) половина всех произведенных за отчетный период затрат материализовалась в готовой продукции, а вторая часть осталась в виде незавершенного **производства**, причем за отчетный период произведено 10 ед. готовой продукции А и 15 ед. изделия Б; б) вся произведенная продукция реализована. Выручка от продаж составила 400 руб.

Учет затрат по методу «директ-костинг» показан на рис. 3.8. К счету 20 открыты два субсчета — для калькулирования себестоимости каждого вида продукции — 20-А и 20-Б. Прямые затраты отнесены непосредственно на носители затрат: 100 руб. — на продукцию А и 200 руб. — на продукцию Б. Затраты, собранные на счете 25, распределяются между продуктами А и Б пропорционально прямой заработной плате, т.е. в пропорции 1 : 2. Таким образом, из общей суммы общепроизводственных затрат в 90 руб. 30 руб. отнесено на продукцию А, 60 руб. — на продукцию Б.

Общехозяйственные расходы как периодические в сумме 120 руб. прямо списаны на себестоимость реализованной продукции.

Видно, что на производство продукции А в отчетном периоде затрачено 130 руб. Половина из них (65 руб.) — себестоимость готовой продукции. По условию за отчетный период произведено 10 ед. продукции А. Следовательно, себестоимость одной единицы — 6,5 руб. В незавершенном производстве останется продукции А на сумму 65 руб.

Аналогичные расчеты по изделию Б позволяют оценить готовую продукцию (15 ед.) в 130 руб. Следовательно, себестоимость единицы изделия Б составляет  $130 : 15 = 8,7$  руб. Незавершенное производство по изделиям Б оценивается в 130 руб.

**Себестоимость** всей готовой продукции — 195 руб. (65 + 130). Это переменная себестоимость. На счете 90 формируется первый финансовый показатель — маржинальный доход; в данном случае он равен 205 руб. (400 - 195).

После списания общехозяйственных расходов на счете 90 выводится второй показатель — прибыль, т.е. разница между маржинальным доходом и постоянными издержками. В приведенном примере операционная прибыль равна:

$$205 - 120 = 85 \text{ руб.}$$

Поскольку готовой продукции на складе нет, запасы будут представлены лишь незавершенным производством. Его общий размер составляет:

$$65 + 130 = 195 \text{ руб.}$$

На рис. 3.9 представлен порядок учетных записей при калькулировании полной себестоимости. Отличие от предыдущей схемы состоит в том, что в калькулировании участвуют все расходы, включая и постоянные. Таким образом, между продуктами А и Б помимо общепроизводственных будут распределяться и общехозяйственные расходы. База распределения — прямая заработная плата, пропорция распределения, как и прежде, составляет 1 : 2. Тогда на продукцию А будет отнесено 40 руб. общехозяйственных расходов, на продукцию Б — 80 руб. Дебетовый оборот по счету 20-А с учетом прямых и общепроизводственных расходов составит 170 руб.; из них половина — стоимость готовой продукции, а половина остается в незавершенном производстве. Следовательно, 10 ед. готовой продукции А оценивается в 85 руб., т.е. себестоимость единицы — 8,5 руб.

По продукции Б имеем: изготовление 15 ед. обошлось предприятию в 170 руб., т.е. себестоимость единицы составляет:

$$170 : 15 = 11,3 \text{ руб.}$$

Себестоимость всей готовой продукции — 255 руб. (85 + 170). Следовательно, операционная прибыль составит:

$$400 - 255 = 145 \text{ руб.}$$

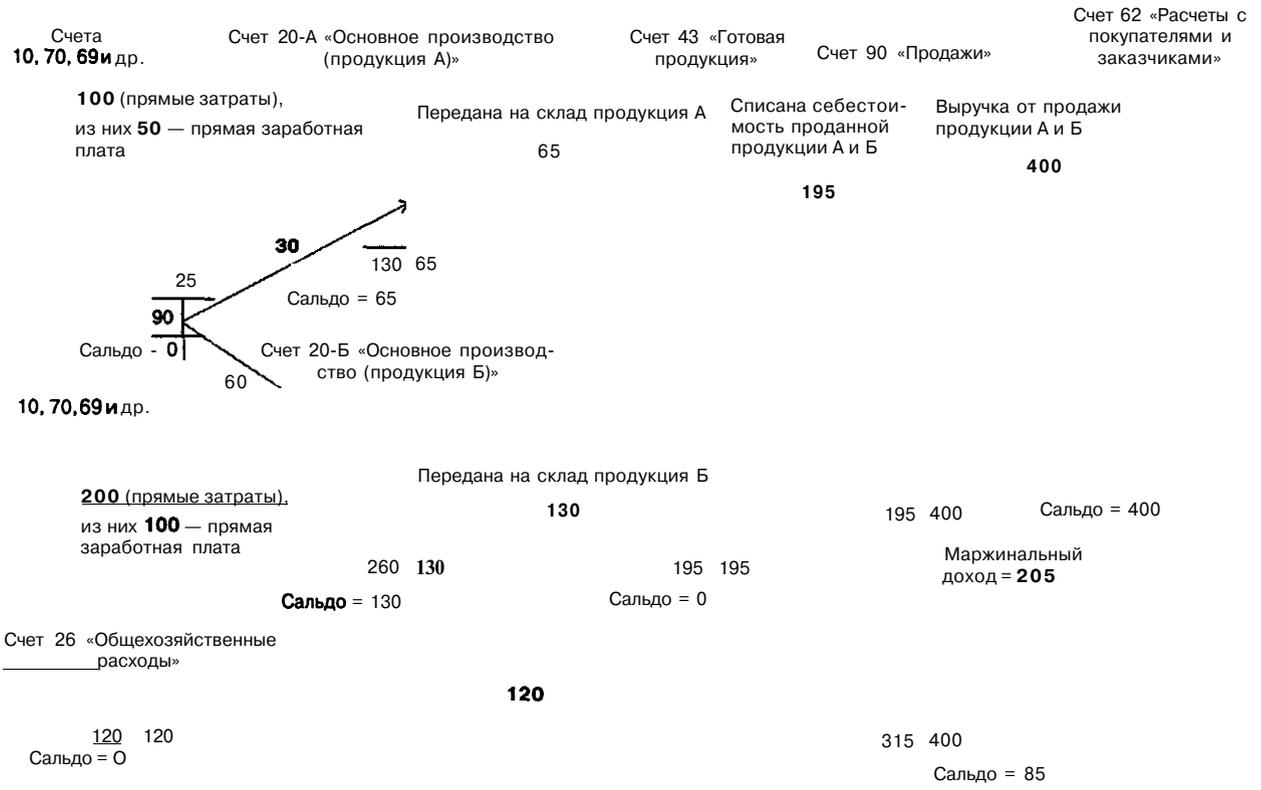
Оценим запасы незавершенного производства. По продукции А их стоимость равна 85 руб., по продукции Б — 170 руб. Отсюда себестоимость запасов составила 255 руб.

Результаты выполненных расчетов сведены в табл. 3.21.

Таблица 3.21

Оценка себестоимости, прибыли и запасов при учете переменных (метод «директ-костинг») и полных затрат, руб.

Показатели	Учет переменных затрат	Учет полных затрат
Себестоимость единицы продукции:		
А	6,5	8,5
Б	8,7	11,3
Оценка запасов	195,0	255,0
Прибыль	85,0	145,0



**Рис. 3.8.** Пример учетных записей при калькулировании неполной себестоимости по методу «директ-костинг», руб.

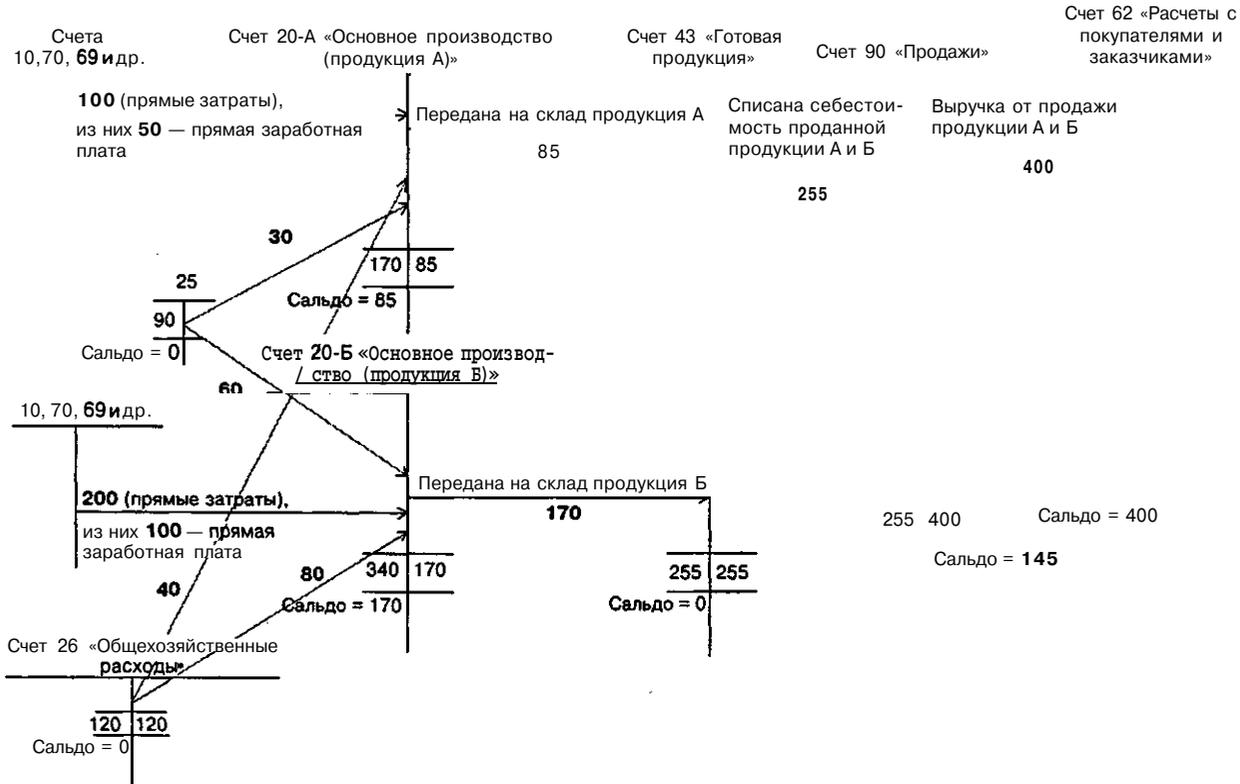


Рис. 3.9. Пример учетных записей при калькулировании полной себестоимости, руб.

Сравнение полученных результатов позволяет заключить: себестоимость единицы продукции, рассчитанная по методу «директ-костинг», ниже полной себестоимости (по продукции А — на 2 руб., по продукции Б — на 2,6 руб.). В результате при калькулировании неполной себестоимости на 60 руб. ниже и оценка запасов, чем при методе учета полных затрат (255–195). Поэтому себестоимость реализованной продукции оказывается выше, а следовательно, прибыль меньше при методе учета переменных затрат **на те же 60 руб. (145 – 85).**

Выбранный метод калькулирования влияет не только на величину себестоимости продукции, но и на форму отчета о прибылях и убытках.

В отчете о прибылях и убытках, составленном при использовании **маржинального** подхода, внимание фокусируется на разделении затрат на **постоянную** и переменную части. При этом непременно формируется показатель маржинального дохода. С учетом цифрового примера отчет выглядит следующим образом (табл. 3.22).

**Таблица 3.22**

Отчет о прибылях и убытках (составлен при использовании метода «директ-костинг»)

№ строки	Показатели	Сумма, руб.
1	Выручка от продажи продукции	400
2	Переменная часть себестоимости проданной продукции	195
3	Маржинальный доход (стр. 1 - стр. 2)	205
4	Постоянные расходы	120
5	Операционная прибыль (стр. 3 - стр. 4)	85

В отчете, составленном по результатам калькулирования полной себестоимости, показатель маржинального дохода не рассчитывается (табл. 3.23).

**Таблица 3.23**

Отчет о прибылях и убытках (составлен по результатам калькулирования полной себестоимости продукции)

№ строки	Показатели	Сумма, руб.
1	Выручка от продажи продукции	400
2	Себестоимость проданной продукции	255
3	Операционная прибыль (стр. 1 - стр. 2)	145

**Как** уже отмечалось, Международные бухгалтерские стандарты не разрешают использовать систему «директ-костинг» для составления внешней отчетности и расчета налогов. В чем же тогда состоит практическое значение этой системы?

Прежде всего ее применение позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом (гл. 4.1), а следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменениях деловой активности.

В современных условиях управляющие должны знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от того, каков размер арендной платы за помещение или какова заработная плата у директора и его помощников. Поэтому одним из принципов бухгалтерского управленческого учета является следующий: *самая точная калькуляция не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции (выполнение работы, оказание услуги)*. Решить эту задачу можно лишь используя систему «директ-костинг».

Калькулирование переменной себестоимости помогает бухгалтеру-аналитику оперативно решать ряд управленческих задач (см. гл. 4), причем расчеты полной себестоимости не дают подобных результатов.

Система «директ-костинг» позволяет проводить *эффективную политику ценообразования*. В некоторых ситуациях при недостаточной загруженности производственных мощностей привлечение дополнительных заказов может быть оправданно даже в том случае, когда оплата за них не покрывает полностью издержек по их выполнению. Снижать цену на такие заказы можно до определенного предела, называемого «нижней границей цены». За пределами этой границы выполнение подобных заказов нецелесообразно. Рассчитать значение границы позволяет система «директ-костинг». Управленческие решения подобного рода разрушают **традиционные** для отечественного калькулирования представления о том, что в основе цены непременно должна лежать полная себестоимость продукции.

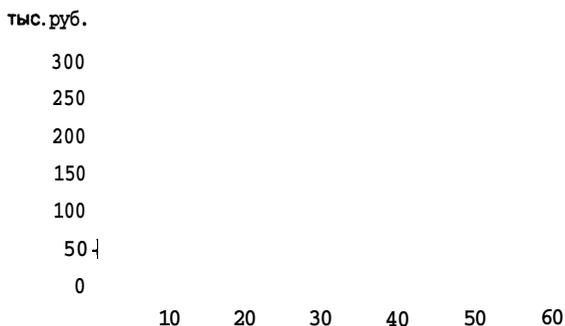
Наконец, данная система *позволяет существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль* резко сократившегося числа затрат, в результате себестоимость становится более обозримой, а отдельные статьи затрат — лучше контролируемы. Система «директ-костинг» находит все более широкое применение в отечественной бухгалтерской практике, в частности в издательской деятельности.

Пример. В связи с введением позаказного метода учета затрат и разделением затрат на производственные (счет 20) и периодические (счет 26) у издательств возникает возможность воспользоваться правом прямого отнесения общехозяйственных затрат на реализованную продукцию, т.е. на счет 90 «Продажи», минуя косвенное их распределение на счете 20 по заказам. В этом случае на счете 20 числятся только прямые затраты на производство издания (гонорар с отчислениями, полиграфические услуги и бумага), вели-

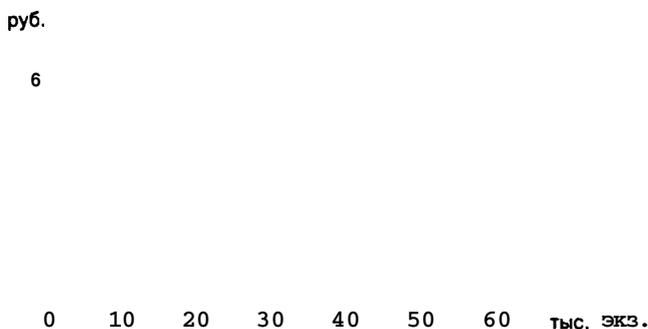
чина которых прямо зависит от тиража издания. При увеличении тиража они изменяются прямо пропорционально (при условии выплаты гонорара потиражно — пропорционально тиражу издания) (**рис. 3.10**).

Учтенные на счете 20 суммарные прямые (переменные) затраты, отнесенные к тиражу издания, дадут себестоимость одного экземпляра издания. Эта себестоимость ограничивает снизу цену реализации, так как любая продажа по цене ниже себестоимости, рассчитанной по переменным затратам, дает издательству убыток (отрицательный маржинальный доход) (**рис. 3.11**).

*Периодические затраты*, не связанные напрямую с издательским процессом (затраты будут существовать и без наличия производственного процесса), учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» (затраты на заработную плату работников издательства, арендные платежи, почтово-телеграфные и телефонные затраты и т.д.), образуют постоянные затраты, т.е. затраты, не связанные с тиражом издания (**рис. 3.12**).



**Рис. 3.10.** Рост прямых (переменных) затрат в зависимости от тиража

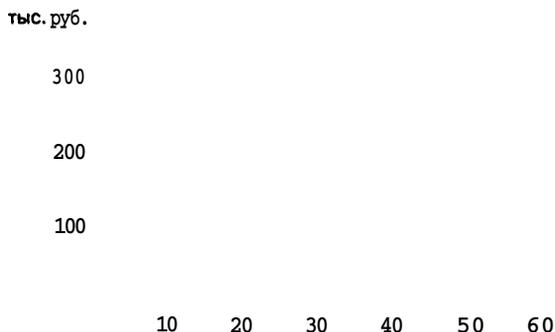


**Рис. 3.11.** Переменные затраты на один экземпляр издания

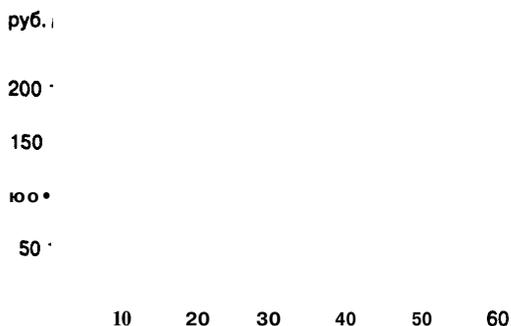
*Постоянные затраты* показывают минимальный уровень суммы маржинального дохода, который необходим издательству для безубыточной работы. *Если сумма маржинального дохода* (разница между ценой реализации и себестоимостью по переменным затратам, умноженная на количество реализованных экземпляров) *меньше суммы постоянных затрат издательства, то финансовый результат от выпуска продукции — убытки, если больше — прибыль.*

Если поделить общую сумму постоянных затрат на количество реализованных экземпляров, то получим долю постоянных затрат в общей фактической себестоимости одного экземпляра издания.

Как видно из рис. 3.13, зависимость постоянных затрат на один экземпляр обратно пропорциональна тиражу издания. Сложив себестоимость одного экземпляра по переменным и по постоянным затратам, можно получить фактическую себестоимость реализованной продукции. По экономии-



**Рис. 3.12.** Зависимость постоянных затрат от тиража издания



**Рис. 3.13.** Зависимость **удельных** затрат от тиража издания

ческому смыслу — это минимальная цена продажи, необходимая для безубыточной работы издательства.

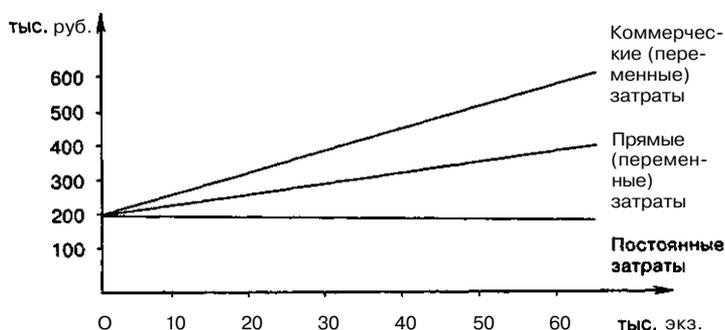
На практике, поскольку часть тиража реализуется по подписке, к этой сумме добавляется сумма коммерческих расходов на экспедирование, пересылку и распространение подписных экземпляров. Они также являются переменными расходами, так как зависят от тарифов на обработку одного подписного экземпляра.

Таким образом, фактическая себестоимость одного подписного экземпляра отличается от фактической себестоимости экземпляров, реализуемых в розницу, на сумму коммерческих расходов. Поделив сумму коммерческих расходов на количество подписанных номеров, получают себестоимость одного экземпляра по коммерческим расходам и, сложив полученную величину с суммой фактической себестоимости, определяют полную себестоимость подписных экземпляров (рис. 3.14).

Сумма прямых и коммерческих затрат дает минимальную цену продажи издания по подписке («нижнюю границу цены»), а добавив к ней постоянную составляющую, можно выйти на полную фактическую себестоимость издания по подписке, гарантирующую безубыточную работу издательства.

В связи с тем что у большинства периодических изданий часть продукции распространяется по подписке, можно построить график поступления выручки от выпущенной продукции и сравнить его с затратами по периодам. Это позволит спрогнозировать финансовые результаты деятельности издательства на отчетный период. Кроме того, по запланированной выручке от реализации можно спрогнозировать денежные потоки издательства и определить обеспеченность издательства оборотными активами.

Таким образом, использование метода «директ-костинг» в издательской деятельности позволяет иметь информацию о прямых переменных затратах



**Рис. 3.14.** Зависимость себестоимости подписных экземпляров от тиража

на единицу издания, о коммерческих переменных затратах на единицу издания и об общей сумме постоянных затрат. Полученная информация даст возможность определить:

- минимальную цену продажи розничной продукции;
- минимальную цену продажи продукции по подписке;
- минимальную цену для безубыточной работы;
- точку безубыточности по тиражу;
- финансовые показатели деятельности издательства и т.п.

### *3.7. Фактический и нормативный методы учета затрат и калькулирования*

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

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

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

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

#### *3.7.1. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости*

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

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

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

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

Другими недостатками учета фактической себестоимости являются:

- неоперативное обеспечение управляющего персонала бухгалтерской информацией. Данные о стоимости изделий предоставляются лишь спустя известное время по окончании периода, в течение которого выполнялся заказ;
- в отсутствие стандартов (норм) единственный способ использования бухгалтерских данных для анализа эффективности производства состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции с аналогичной предыдущей. При этом обычно трудно определить, была ли себестоимость предыдущей операции высока или нет;
- данная система не создает никаких предпосылок для четкого выявления основных факторов производства и не сосредоточивает внимание управляющих на его главных недостатках. Управляющие же не могут вникать во все производственные подробности и разбираться в соотношениях отдельных цифр;
- учет фактической себестоимости трудоемок, создает много лишней работы по регистрации хозяйственных фактов, а потому оказывается более дорогостоящим.

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

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

*производственных резервов.* Ценностное выражение результатов производственной деятельности искажается влиянием разнообразных конъюнктурных колебаний, которые мешают точно определить в каждом конкретном случае, насколько то или иное изменение себестоимости обусловлено успешностью работы самого предприятия и его отдельных подразделений и насколько оно вызвано объективными **причинами** — **удорожанием** материалов или ростом других расходов, не зависящих от предприятия. Все это предопределяет ограниченность использования данного варианта учета для принятия управленческих решений, осуществления оперативного внутрихозяйственного бухгалтерского контроля.

Поэтому наиболее прогрессивными оказываются варианты учета нормативных затрат, особенно в условиях рыночных отношений и конкуренции.

### **3.7.2. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

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

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

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях. Нормы могут изменяться (как правило, снижаться) по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов.

*Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм.* Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нор-

мативной себестоимости (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье. Системное документирование отклонений от норм позволяет устанавливать причины отклонений в момент их возникновения, тогда как при других методах, в частности при «историческом» подходе к калькулированию, причины и виновники отклонений если и выявляются, то после составления калькуляции себестоимости.

Схема бухгалтерских записей при использовании нормативного метода учета затрат и калькулирования приведена на рис. 3.15. В схеме задействован счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету счета отражается фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство»). По кредиту отражается нормативная себестоимость произведенной продукции, сданных работ, услуг (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи»).

Как уже отмечалось, учет затрат ведется по установленным нормативам, отклонение фактических затрат от нормативных фиксируется отдельно. В данном случае нормативная себестоимость готовой продукции, изготовленной за отчетный период, составила 120 руб. (проводка 1). В этой же оценке списана себестоимость реализованной продукции (проводка 2). Остатков готовой **продукции** на складе нет. Выручка от реализации продукции — 200 руб. (проводка 3), следовательно, предварительно выявленный финансовый результат составляет 80 руб. (проводка 4). Отклонения фактических затрат от нормативных учитываются отдельно и относятся на себестоимость продукции. Информация о фактической себестоимости готовой продукции собирается по дебету счета 40 (проводка 5). В данном случае сумма фактических затрат составила 100 руб.

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

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

В данном случае достигнута экономия в сумме 20 руб. Поэтому сделана сторнировочная запись (проводка 6):

Д-т сч. 90      «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж» \_\_\_\_\_  
К-т сч. 40      «Выпуск продукции (работ, услуг)»                      20 руб.

и скорректирован финансовый результат (проводка 7):

	Счета 10, 69, 70, 02 и др.	Счет 20 «Основное производство»	Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	Счет 43 «Готовая продукция»	Счет 90 «Продажи»	Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
<b>Производствен ные ресурсы</b>	Фактические затраты производственных ресурсов (нормы + отклонение от норм)	5. Готовая продукция в оценке по фактической себестоимости	1. Готовая продукция в оценке по норматив ной себестоимости	2. Нормативная себестоимость проданной продукции	3. Выручка от продажи продукции	
<b>100</b>	100	100	<b>120</b>	120	200	
	Сальдо = 0	Сальдо = 0		Сальдо = 0		Сальдо = 200

6. Сторнируется сумма экономии

Сальдо = 0

Счет 99 «Прибыли и убытки»

4. Списан финансовый  
результат (предвари-  
тельно)

**80**

7. Дополнительно списыва-  
ется финансовый результат

20

Сальдо = 100

Сальдо = 0

**Рис. 3.15.** Схема бухгалтерских записей при использовании нормативного метода учета затрат и калькулирования (экономия), руб.

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж»  
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 20 руб.

На рис. 3.16 рассмотрена обратная ситуация: по результатам работы за месяц установлен перерасход производственных ресурсов против их нормативной величины. Нормативная **себестоимость** — 120 руб. (проводка 1), в этой же оценке отражена себестоимость реализованной продукции (проводка 2). Фактическая себестоимость составила 150 руб. (проводка 3). Выручка от реализации продукции — 200 руб. (проводка 4). Предварительно (до окончания отчетного периода), исходя из нормативных затрат, выведен финансовый результат — 80 руб. (проводка 5). По окончании отчетного периода на сумму перерасхода сделана дополнительная запись (проводка 6):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»  
К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» 30 руб.

и скорректирован финансовый результат (проводка 7):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж» 30 руб.  
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

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

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

Как отмечалось выше, в основе нормативного метода учета лежит нормативная калькуляция. В табл. 3.24 приведена форма ее составления.

Графы 1-3 заполняют на предприятиях работники нормативных бюро, графы 4-6 — работники бухгалтерии после выявления фактических расходов за месяц. На оборотной стороне нормативной калькуляции приводится расшифровка расхода материалов по действующим нормам и по плану.

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

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

Счета 10.69,70,02 и др.	Счет 20 «Основное производство»	Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	Счет 43 «Готовая продукция»	Счет 90 «Продажи»	Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Производственные ресурсы 150	Фактические затраты производственных ресурсов (норма + отклонение от нормы)  150	3. Фактическая себестоимости готовой продукции  150	1. Готовая продукция в оценке по <b>нормативной</b> себестоимости  120	2. Себестоимость проданной продукции  120	4. Выручка от продажи продукции  200
<b>Сальдо = 0</b>	Сальдо = 0		Сальдо = 0		<b>Сальдо = 200</b>
			6. Списывается сумма перерасхода  30		
		Сальдо = 0			
			Счет 99 «Прибыли и убытки»		
			5. Списан финансовый результат (предварительно)  80		
			7. На сумму перерасхода стонируется финансовый результат		
			Сальдо = 50	Сальдо = 0	

**Рис. 3.16.** Схема бухгалтерских записей при использовании нормативного метода учета затрат и калькулирования (перерасход), руб.

Таблица 3.24

## Нормативная калькуляция единицы изделия, руб.

Статьи затрат	Действующие нормы на		Плановая себестоимость	Фактическая себестоимость, в том числе отклонения		
	01.04	01.07		всего	учтенные	неучтенные
	1	2	3			
Материалы Топливо и энергия на технологические цели Заработная плата основных производственных рабочих Другие статьи калькуляции						

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

В трудах российских экономистов отмечаются и другие недостатки нормативного метода учета. Так, Н.Г. Иванова и П.А. Галузинский [21], исследуя практику применения нормативного метода учета на отечественных предприятиях обувной промышленности, отмечают следующее: «Плановые задания в обувной промышленности устанавливаются на укрупненный условный объект калькуляции — 100 пар обуви определенного артикула, что приводит к значительному усреднению величин. Увеличение в составе артикула числа трудоемких и материалоемких моделей по сравнению с запланированными вызывает перерасход средств, а увеличение числа менее материалоемких и трудоемких моделей — экономию средств. Поэтому результаты, выявленные путем сопоставления фактических данных с плановыми, не всегда отражают реальное положение дел: перерасход по одним моделям может перекрываться экономией по другим моделям внутри одного артикула, что снижает заинтересованность коллектива в борьбе за безубыточность каждого изделия». В связи с этим вносится предложение: вести учет расхода материалов по каждой модели отдельно, а не по артикулу в целом.

Требуют серьезной доработки и применяемые предприятиями нормативные базы. Как показывает практика, используемые базы оказываются неполными не только для оценки качества работы вспомогательных подраз-

делений, но и для основных цехов предприятия. Нормативные базы для транспортных, энергетических, ремонтно-строительных и экспериментальных подразделений чаще всего отсутствуют вовсе.

Согласно сложившимся в нашей стране еще в 30–40-х годах представлениям, под нормой расхода, например материальных и топливно-энергетических ресурсов, понимают максимально допустимое плановое количество сырья, материалов на производство единицы продукции (работы, услуги). Так норма стала своеобразным стимулятором максимальной материалоемкости продукции.

### *3.7.3. Система «стандарт-кост» как продолжение нормативного метода учета затрат*

Система «стандарт-кост» для отечественного учета является новым методом, хотя ее зарождение связано с началом XX в. Первые упоминания о ней встречаются в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». Он считал, что традиционная бухгалтерия «имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает». Это, по мнению Эмерсона, весьма существенный дефект традиционной бухгалтерии. Но есть и еще один, связанный с тем, что бухгалтерия игнорирует качественную сторону объектов. «Мы знаем их цену, но не ценность». Это значит, что если какие-либо ценности, например уголь, имеют одну и ту же цену, то независимо от качества этого угля, его калорийности, он будет учитываться по цене, качественно обезличенно [45]. Эмерсон писал, что «подлинная цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений». Эти предостережения нужны для нахождения правильного курса хозяйственной деятельности предприятия. Суть их — в фиксации всех отклонений от нормы. Учет должен быть обращен в будущее, ибо «предвидеть — значит предупреждать». Следовательно, весь хозяйственный процесс должен быть строго проконтролирован еще до его реального начала. Однако «никаких норм, кроме норм, уже достигнутых в прошлом, бухгалтерия выставить не может», а без норм хозяйственная деятельность лишается цели и, что еще хуже, администрация не может судить о производительности работы предприятия.

Г. Эмерсоном вводится новая для учета категория — производительность. Основываясь на данных учета, она рассчитывается как частное

$$З_{\text{ф}} \cdot З_{\text{н}},$$

где  $З_{\text{ф}}$  — фактический расход какого-либо производственного ресурса, руб.;  
 $З_{\text{н}}$  — нормативный расход этого ресурса, руб.

При этом  $Z_n$  не могут быть больше  $Z_f$ . Чем меньше разность  $Z_f - Z_n$ , тем выше производительность [45].

Однако среди специалистов счетной профессии идеи Г. Эмерсона не сразу нашли должную поддержку. Лишь в конце 1918 г. в США появляется ряд статей Д.Ч. Гаррисона на тему «Учет себестоимости в помощь производству». В них не только обращалось внимание на неувязки системы учета «исторической» себестоимости — они содержали многочисленные описания вариантов системы «стандарт-кост», которые Гаррисон ввел в практику на предприятиях различного профиля и размеров.

Идеи, высказанные Эмерсоном, трансформировались Гаррисоном в два положения:

- все понесенные расходы должны быть соотнесены в учете со стандартными (нормативными);
- увеличение и **уменьшение** при сравнении действительных расходов со стандартными должно быть дифференцировано по причинам.

Другим важным обстоятельством, способствовавшим признанию системы «стандарт-кост», было учреждение национальной ассоциации бухгалтеров-производственников, возникшей в США в 1919 г., которая сыграла большую роль в подготовке и переподготовке бухгалтерских кадров.

Понятие «стандарт-кост», подобно большинству новых понятий, в первое время имело различные наименования. В частности, использовались такие термины, как «нормативная себестоимость» (predetermined), «сметная себестоимость», т.е. скалькулированная предварительно (estimated), и др.

Название «*стандарт-кост*» (Standard Costs) приобрело, однако, наибольшее распространение и в широком смысле *подразумевает себестоимость, установленную заранее (в противоположность себестоимости, данные о которой собираются)*.

Советские экономисты ознакомились с идеями американского ученого Д.Ч. Гаррисона в 1933 г., когда в СССР был опубликован перевод книги «Стандарт-кост» [17].

В вышедшей годом позже книге другого американского экономиста, Т. Дауни [18], рассматривался упрощенный «стандарт-кост», излагались методы и техника бухгалтерских проводок в стабильной оценке и с последующей корректировкой их для приведения результатов учета к фактическому уровню, т.е. предлагалась бухгалтерская система учета производственных издержек, использующая принцип отклонений и поправочных коэффициентов лишь в итоговых цифрах, чтобы отчетливее отделить затраты, обусловленные производственной деятельностью предприятия, от всех прочих.

Реализация системы, предложенная Т. Дауни, предполагала наличие предварительного калькулирования, но не нуждалась в решении деталь-

ных вопросов организации производства, которые поднимались Д.Ч. Гаррисоном.

Таким образом, исторически «стандарт-кост» явился прообразом отечественной системы нормативного учета.

В 1931 г. Институт техники управления предпринял детальное изучение возможных путей реализации и практического применения системы «стандарт-кост». Большой вклад в решение этого вопроса внес профессор М.Х. Жебрак, представив данную систему в виде нормативного метода учета затрат.

*Смысл системы «стандарт-кост» заключается в том, что в учет вносятся то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не существующее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения.* Основная задача, которую ставит перед собой данная система, — **учет потерь и отклонений в прибыли предприятия.** В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других расходов, связанных с изготовлением какой-либо продукции или полуфабрикатов. **Причем установленные нормы нельзя перевыполнить.** Выполнение их даже на 80% означает успешную работу. Превышение нормы означает, что она была установлена ошибочно.

**Пример.** Необходимо установить норму трудозатрат на выполнение конкретной операции. Проведен хронометраж выполнения этой операции пятью рабочими. При этом установлено, что первый рабочий затратил на ее выполнение 610 с, второй — 575 с, третий — 590 с, четвертый — 675 с, пятый — 698 с.

Казалось бы, что можно отобрать три наименьших показателя трех рабочих и рассчитать из них среднюю арифметическую (592 с). Однако такой подход неверен.

Ф. Тейлор — основоположник научной организации труда в промышленности — показал, что время обработки детали на станке складывается из двух слагаемых: времени подготовительно-заключительной работы и времени непосредственной работы на оборудовании.

Подготовительно-заключительное время включает затраты времени на наладку оборудования, установку съемных приспособлений (например, резцов), затраты времени на подачу к станку предмета труда и т.д. Это ручные операции, продолжительность которых зависит от сноровки и умения рабочего.

Второе слагаемое — время работы станка — зависит от других факторов: скорости работы рабочих органов оборудования (скорости резания), скорости подачи предмета труда, качества применяемых резцов и т.п.

Отсюда следует, что при установлении нормы трудозатрат должен быть учтен каждый из названных факторов (табл. 3. 25).

Таблица 3.25

Рабочие	Продолжительность подготовительно-заключительного времени, с	Продолжительность работы на станке, с	Итого, с
Первый	230	380	610
Второй	205	370	575
Третий	285	305	590

При рассмотрении этих данных становится ясно, что третий рабочий сравнительно медленно справляется с выполнением подготовительно-заключительных операций, но что его машинное время — наиболее короткое из всех учтенных.

Просуммировав минимальную продолжительность подготовительно-заключительного времени второго рабочего (205 с) и продолжительность работы на станке третьего рабочего (305 с), за норму можно принять **510 с**.

Отсюда видно, что, приняв за норму трудозатрат 592 с, был бы совершен серьезный просчет.

Подобное нормирование в условиях системы «стандарт-кост» осуществляется в отношении всех затрат, связанных с производством и реализацией продукции. В конечном счете рассчитывается стандартная (нормативная) себестоимость. Для ее расчета все затраты, связанные с изготовлением продукции, предварительно классифицируются по статьям расходов. На практике в некоторых случаях бывает трудно определить, к какой группе относятся те или иные затраты. И тогда управляющий должен решить этот вопрос самостоятельно..

*Расчет стандартной себестоимости имеет определенный алгоритм.* Так, все операции, связанные с изготовлением изделия, нумеруются. Определяется перечень сделанных и повременных работ, приходящихся на данное изделие. Расходы на повременные работы определяются умножением стандартного времени, необходимого для выполнения операции, на стандартную часовую ставку. Стандартная стоимость материалов рассчитывается как произведение стандартной цены на стандартный расход. В качестве стандартных цен, как правило, используются рыночные. Они рассчитываются из условий франко-станция назначения.

Самостоятельным расчетом является определение ставки распределения косвенных расходов. Как уже отмечалось, наиболее распространенной базой для их распределения между отдельными изделиями являются затраты на основную заработную плату производственных рабочих. Если на предприятии несколько цехов и их трудозатраты приблизительно одинаковы для всех выпускаемых изделий, то можно избежать сложных вычислений по

распределению накладных расходов по цехам, воспользовавшись одной общей (унифицированной) ставкой косвенных расходов. Если структура предприятия сложнее и оно пользуется цеховыми ставками распределения накладных расходов, то стандартную себестоимость также приходится дифференцировать по цехам.

Обобщая сказанное, можно назвать три возможных метода включения косвенных расходов в стандартную себестоимость. Они предполагают использование:

- 1) ставки распределения на каждый станок цеха;
- 2) ставки, установленной для каждого цеха;
- 3) общей (унифицированной) ставки.

Более точные результаты, бесспорно, дает первый метод, являющийся наиболее трудоемким. Им пользуются в тех случаях, когда требуется особая точность в расчетах стандартной себестоимости.

В условиях системы **«стандарт-кост»** стандарты рассчитываются не только для производственной себестоимости, но также и для всех прочих факторов, влияющих на доходность, например для объемов продаж, для коммерческих и административных расходов и т.д.

Рассмотрев общие принципы системы «стандарт-кост», обратимся к конкретному примеру, иллюстрирующему методику расчета и анализа отклонений.

**Пример.** Основным видом деятельности предприятия является производство лицензионных видеокассет. Перед выпуском фильма отделом продаж проводится исследование рынка, по результатам которого планируется объем тиража. Далее следует заказ на необходимые материалы: видеокассеты с магнитной лентой (так называемые балки) и полиграфические упаковки для видеокассет (с предоставлением готового образца). В связи с тем что предприятием используется изношенное оборудование, оно вынуждено закупать балки с запасом.

После получения необходимых материалов производится запись видеокассет, затем они вставляются в упаковку и полученный тираж, помещенный в специальную пленку, поступает на склад для реализации.

Смета доходов и расходов предприятия на предстоящий период, исходя из производства 5000 видеокассет, представлена в табл. 3.26.

По истечении планового периода в системе бухгалтерского управленческого учета подводятся итоги выполнения сметы. Оказалось, что вместо запланированного тиража в 5000 видеокассет реально произведено 4500 ед. продукции.

В табл. 3.27 представлены данные о фактических показателях анализируемого предприятия (объем производства - 4500 видеокассет).

Т а б л и ц а 3.26

## Смета доходов и расходов на предстоящий плановый период

Показатели	Сумма, руб.
Выручка от продаж (5000 × 60)	300 000
Основные материалы:	
балки (5500 ед. × 13 руб./ед.)	71 500
полиграфическая упаковка (5000 × 0,4 руб./ед.)	2000
Итого прямых материальных расходов	73 500
Заработная плата производственных рабочих (9000 ч × 10 руб. за час)	90 000
Общепроизводственные расходы:	
переменные (по 4 руб. за 1 ч труда основных производственных рабочих)	36 000
постоянные (по 7 руб. за 1 ч труда основных производственных рабочих)	63 000
Всего расходов	262 500
<b>Прибыль</b>	<b>37 500</b>

Т а б л и ц а 3.27

## Отчет об исполнении сметы

Показатели	Сумма, руб.
Выручка от продаж (4500 × 70)	315 000
Основные материалы:	
балки (5000 ед. × 13,5 руб./ед.)	67 500
полиграфическая упаковка (5000 × 0,5 руб./ед.)	2500
Итого прямых материальных расходов	70 000
Заработная плата основных производственных рабочих (8500 ч × 11 руб. за 1 ч)	93 500
Общепроизводственные расходы:	
переменные	32 000
постоянные	59 500
Всего расходов	255 000
<b>Прибыль</b>	<b>60 000</b>

Сравнение данных этих таблиц позволяет сделать вывод о том, что производственным отделом допущены отклонения от стандартных затрат по:

- 1) использованию материалов;
- 2) начислению заработной платы основным производственным рабочим;
- 3) общепроизводственным расходам.

Цель системы «стандарт-кост» — правильно и своевременно рассчитать эти отклонения и записать их на счетах бухгалтерского учета.

На первом этапе анализируют отклонения по материалам. Как отмечалось выше, стандартная стоимость потребленных материалов зависит от двух факторов — стандартного расхода материала на единицу продукции и стандартной цены на него.

Определим отклонение фактических затрат от стандартных под влиянием *первого фактора — цен на материалы.* Формула расчета этого отклонения  $\Delta Ц_{м}$  может быть представлена в виде

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

Исходя из данных табл. 3.26 и 3.27, определим размер отклонений фактических затрат от стандартных по ценам на балки и полиграфическую упаковку.

Балки:

$$\Delta Ц_{м б} = (13,5 - 13) \times 5000 = + 2500 \text{ руб.}$$

Полиграфическая упаковка:

$$\Delta Ц_{м у} = (0,5 - 0,4) \times 5000 = + 500 \text{ руб.}$$

Отклонения фактических материальных затрат от стандартных — неблагоприятные (Н), допущен перерасход средств.

Расчет отклонений — не самоцель. Бухгалтер-аналитик обязан вскрыть причины возникающих неблагоприятных отклонений, с тем чтобы в дальнейшем ответственность за них была возложена на руководителя соответствующего центра ответственности. В данном случае возникшее неблагоприятное отклонение является для начальника производства неконтролируемым, так как в связи с инфляцией цены на балки выросли. Увеличение стоимости полиграфической упаковки связано с ростом курса доллара: полиграфические услуги получены по внешнеторговому контракту, и предприятием уплачена большая сумма таможенных пошлин и сборов, чем было запланировано.

*Вторым фактором*, влияющим на размер материальных затрат, является *удельный расход материалов*, т.е. их затраты на единицу продукции. Сравним стандартный расход балок с фактическим: согласно смете затрат, стандартный расход на одну видеокассету должен был составить 1,1 (5500 : 5000) шт.

Фактический удельный расход составил 1,11 (5000 : 4500) (см. табл. 3.27). С учетом того, что фактически произведено 4500 видеокассет, стандартный расход балок равен:

$$1,1 \times 4500 = 4950 \text{ ед.}$$

Аналогичные расчеты можно выполнить и по полиграфической упаковке.

Формула расчета отклонения фактических затрат от стандартных по использованию материалов  $\Delta И_{мб}$ :

$$\Delta Ц_{м} = (\text{Фактический расход материалов} - \text{Стандартный расход материалов}) \times \text{Стандартная цена материалов.}$$

Тогда по балкам имеем

$\Delta И_{мб} = (5000 - 4950) \times 13 \text{ руб.} = + 650 \text{ руб.}$  — отклонение неблагоприятное (Н).

По полиграфической упаковке

$\Delta И_{му} = (5000 - 4500) \times 0,4 \text{ руб.} = + 200 \text{ руб.}$  — отклонение неблагоприятное (Н). Перерасход связан с низким качеством закупленного материала. Ответственность за выявленные отклонения должна быть возложена на отдел закупок.

Далее рассчитаем *совокупное отклонение расхода балок от стандартного* с учетом обоих факторов. Совокупное отклонение по материалам (Асов.) — это *разница между фактическими затратами на материал и стандартными затратами с учетом фактического выпуска продукции.*

Стандартные удельные затраты балок: 14,3 руб./ед. (71 500 руб.: 5000 ед.). С учетом фактического объема производства (4500 ед.) общая сумма стандартных затрат по балкам составит:

$$14,3 \text{ руб.} \times 4500 = 64\,350 \text{ руб.}$$

Фактические затраты балок (см. табл. 3.27) составляют 67 500 руб., следовательно, совокупное отклонение по балкам А сов.б равно

$$\text{Асов.б} = 67\,500 - 64\,350 = +3150 \text{ руб. (Н).}$$

Оно складывается под действием двух факторов:

$$\text{отклонение по цене } (\Delta Ц_{мб}) \quad + 2500(\text{Н})$$

$$\text{отклонение по использованию материала } (\Delta И_{мб}) \quad + 650(\text{Н})$$

$$+ 3150(\text{Н})$$

Аналогичные расчеты выполним по полиграфической упаковке. Сумма совокупного отклонения  $\Delta \text{сов.у}$  в этом случае составит:

$$\Delta \text{сов.у} = 2500 - 2000 : 5000 \times 4500 = + 700 \text{ руб. (Н)}$$

Оно складывается из:

$$\text{отклонения по цене } (\Delta Ц_{му}) \quad + 500(\text{Н})$$

$$\text{отклонения по использованию материала } (\Delta И_{му}) \quad + 200(\text{Н})$$

$$+ 700(\text{Н})$$

Прежде чем перейти к расчету следующих отклонений, обратимся к технике бухгалтерского учета. Как отмечалось выше, особенностью системы «стандарт-кост» является учет стандартных издержек и отдельно — возникших отклонений фактических затрат от стандартных.

Порядок учетных записей в системе «стандарт-кост» отражен на рис. 3.17.

Задолженность поставщику за приобретенные материалы (Д-т сч.10 «Материалы» К-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками») учтена по стандартным (учетным) ценам: за балки — 65 000 руб., за полиграфическую упаковку — 2000 руб. Списание материалов на основное производство (Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 10 «Материалы») производится по стандартным затратам, скорректированным на фактический объем производства. Стоимость потребленных балок списана в сумме 64 350 руб., полиграфической упаковки — в размере 1800 руб.

Отдельно в бухгалтерском учете отражаются возникшие отклонения. С этой целью на схеме (см. рис. 3.17) использован балансовый счет 16. Отечественным планом счетов он предназначен для учета отклонений в стоимости материалов. В данном случае по этому счету отражаются все возникшие отклонения от стандартных издержек — по материалам, трудозатратам, накладным (косвенным) расходам. При этом благоприятные отклонения записываются по кредиту счета, неблагоприятные — по дебету.

На схеме видно, что счет 10 «Материалы» регулируется счетом 16/10, к которому открыто два субсчета — субсчет «Отклонение по ценам» и субсчет «Отклонение по использованию материалов». С учетом записей по счету 16/10 «Отклонение по ценам» задолженность поставщику возросла на 2500 руб. (неблагоприятное отклонение по стоимости балок) и на 500 руб. (неблагоприятное отклонение по полиграфической упаковке). Итак, фактическая сумма задолженности поставщикам материалов, формируемая по кредиту сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и представляющая собой алгебраическую сумму двух показателей — слагаемого, рассчитанного по установленным нормам, и возникшего отклонения, составит:

за приобретенные балки —  $65\,000 + 2500 = 67\,500$  руб.

за полиграфическую упаковку —  $2000 + 500 = 2500$  руб.

В результате записей по счету 16/10 «Отклонение по использованию материалов» фактический расход материалов в производстве (кредитовый оборот счета 10 «Материалы») возрос на 850 руб. Он вызван перерасходом материалов обоих видов против установленных стандартов.

Вторым этапом расчетов является выявление отклонений фактической заработной платы основных производственных рабочих от стандартной и установление причин их возникновения. Общая сумма начисленной заработной платы при почасовой форме оплаты труда зависит от количества

фактически отработанного времени и от ставки оплаты труда. Соответственно и размер отклонения фактически начисленной заработной платы основных рабочих от ее стандартной величины определяется двумя факторами: отклонением по ставке заработной платы и отклонением по количеству отработанных часов, т.е. по производительности труда.

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

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

Исходя из данных табл. 3.26 и 3.27, имеем:

$$\Delta ЗП_{ст} = (11 - 10) \times 8500 = + 8500 \text{ руб. (Н).}$$

Зависит ли это неблагоприятное отклонение от руководителя производственного подразделения? Если неквалифицированная работа выполняется в цехе высококвалифицированным рабочим, а потому и оплачивается по повышенной ставке, то зависит. Если администрация предприятия была вынуждена повысить уровень заработной платы персоналу цеха вследствие забастовки профсоюзов рабочих, инфляции или по другим объективным причинам, то не зависит.

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

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

Фактически отработанное время составило 8500 ч (см. табл. 3.27). Стандартная трудоемкость рассчитывается по данным табл. 3.26 на основании следующей информации: ожидаемый объем **производства — 5000** ед., стандартные трудозатраты на этот объем — 9000 ч. Следовательно, стандартная трудоемкость равна 1,8 ч (9000 : 5000).

Отсюда отклонение по производительности труда составит:

$$\Delta ЗП_{пт} = (8500 - 1,8 \times 4500) \times 10 = + 4000 \text{ руб. (Н).}$$

Причины этих отклонений могут носить как объективный (не зависящий от работы цеха), так и субъективный (зависящий от деятельности начальника цеха) характер. Объективные факторы — низкое качество основных материалов, в результате чего резко возрастают трудозатраты основных рабочих. В этом случае ответственность ложится на начальника отдела снаб-

60 «Расчеты с покупателями  
и заказчиками»

10 «Материалы»

20 «Основно  
производство»

Количество материалов x  
x Нормативная цена

$$\begin{aligned} \text{Б} &- 5000 \times 13 = 65\ 000 \\ \text{У}^{**} &- 5000 \times 0,4 = 2000 \end{aligned}$$

Нормативное количество x Нормативная цена

$$\begin{aligned} \text{Б} &- 4950 \times 13 = 64\ 350 \\ \text{У} &- 4500 \times 0,4 = 1800 \end{aligned}$$

16/10 «Отклонение  
по ценам

$$\text{Б} - (13,5 - 13,0) \times 5000 = 2500$$

$$\text{У} - (0,5 - 0,4) \times 5000 = 500$$

16/10 «Отклонение по  
использованию материалов»

$$\text{Б} - (5000 - 4950) \times 13 = 650$$

$$\text{У} - (5000 - 4500) \times 0,4 = 200$$

70 «Начисление  
зарботной платы»

70

93 500

Фактический выпуск продукции (нормо-час) x Нормативная ставка

$$8100 \times 10 = 81\ 000$$

$$(11 - 10) \times 8500 = 8500$$

$$(8500 - 8100) \times 10 = 4000$$

16/70 «Отклонение по  
ставке заработной платы»

16/70 «Отклонение по  
производительности труда»

### 25-А «Переменные ОПР»

Фактические переменные ОПР

Нормативная ставка x Фактическая выработка (нормо-час)

32 000

$$8100 \times 4 = 32\ 400$$

16/25 «Отклонение  
переменных ОПР ( $\Delta B_1$ )»

$$32\ 000 - 4 \times 8500 = 2000$$

16/25 «Отклонение  
переменных ОПР ( $\Delta H_2$ )»

$$(8500 - 8100) \times 4 = 1600$$

### 25-В «Постоянные ОПР»

Фактические постоянные ОПР

Нормативная ставка x Фактическая выработка (нормо-час)

59 500

$$8100 \times 7 = 56\ 700$$

16/25 «Отклонение  
постоянных ОПР ( $\Delta C$ )»

$$59\ 500 - 63\ 000 = 3500$$

16/25 «Отклонение  
постоянных ОПР ( $\Delta D$ )»

$$(9000 - 8100) \times 4 = 6300$$

20 «Основное  
производство»

43 «Готовая  
продукция»

90 «Продажи»

62 «Расчеты  
с покупателями  
и заказчиками»

Совокупные нормативные затраты	Себестоимость проданной продукции	
4500x2,5 = 236 250	236 250	<b>315000</b>

16 «Отклонения»	99 «Прибыли и убытки»	
2500 3500	78 750	
500 2000		
650		18 750
200		
8500		
4000		
6300		
1600		
	Сальдо = 60 000	

Б — балки

\*\* У — полиграфическая упаковка

Рис. 3.17. Схема отражения на счетах учетных записей при калькулировании себестоимости по системе «стандарт-кост», руб.

жения. В числе других объективных причин — отсутствие квалифицированных рабочих кадров, низкое качество работ по ремонту оборудования, его физический и моральный износ, недостатки в организации труда. За все эти изъяны в производстве отвечает администрация предприятия.

В нашем случае причиной этого неблагоприятного отклонения являются простой оборудования вследствие его физического и морального износа.

Примерами субъективных причин могут быть нарушения трудовой дисциплины в цехе, неудовлетворительная организация рабочих мест и др.

Наконец, определяется *совокупное отклонение* фактически начисленной заработной платы от ее стандартной величины (ДЗП). Для этого пользуются формулой

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

АЗП = Фактически начисленная заработная плата основных рабочих — Стандартные затраты по заработной плате с учетом фактического объема производства.

Сумма фактически начисленной заработной платы — **93 500** руб. (см. табл. 3.27). Стандартную заработную плату рассчитаем следующим образом.

Исходя из сметы затрат (см. табл. **3.26**), сумма стандартной заработной платы составляет 90 000 руб. Она рассчитана на выпуск 5000 видеокассет. Следовательно, стандартная заработная плата в расчете на единицу продукции равна:  $(90\ 000 : 5000) = 18$  руб.

Пересчитанная на фактически достигнутый объем производства, стандартная заработная плата составит:  $18 \times 4500 = 81\ 000$  руб.

Тогда совокупное отклонение по трудозатратам (АЗП) определится следующим образом:

$$\text{АЗП} = 93\ 500 - 81\ 000 = + 12\ 500 \text{ руб. (Н)}.$$

Как показали расчеты, оно сформировалось под воздействием двух факторов:

отклонения по ставке заработной платы ( $\Delta\text{ЗП}_{\text{ст}}$ )	+ 8500 (Н)
отклонения по производительности труда ( $\Delta\text{ЗП}_{\text{пт}}$ )	+ 4000 (Н)
	+ 12 500 (Н)

В схеме учетных записей (см. рис. 3.17) списание заработной платы, начисленной основным производственным рабочим, отражается по стандартным затратам как произведение фактического выпуска продукции в нормо-часах и нормативной ставки заработной платы.

*Нормо-час* — это время, которое необходимо затратить на производство единицы продукции в условиях наиболее эффективной работы предприятия.

Производство в нормо-часах рассчитано следующим образом. Из сметы видно, что производство 5000 видеокассет требует 9000 ч трудозатрат, т.е. норма времени на выпуск одного изделия составляет 1,8 ч (9000 : 5000). Фактический выпуск продукции — 4500 видеокассет, что составляет 8100 нормо-часов (1,8 x 4500).

Таким образом, бухгалтерская проводка

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

исходя из приведенного примера, сделана на 81 000 руб. Неблагоприятные отклонения обособлены на дебете счета 16, причем каждый фактор учитывается на отдельном субсчете. По дебету счета 16 субсчет «Отклонение по ставке заработной платы» в корреспонденции с кредитом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» учтена сумма 8500 руб. По дебету счета 16 субсчет «Отклонение по производительности труда» в корреспонденции с кредитом счета 70 записано 4000 руб. В конечном счете кредитовый оборот по сч. 70 характеризует общую сумму начисленной заработной платы (81 000 + 8500 + 4000 = 93 500 руб.) и представляет собой алгебраическую сумму начислений по норме и возникших отклонений фактических начислений от норм.

На третьем этапе рассчитываются отклонения от норм фактических общепроизводственных расходов (ОПР). С этой целью рассчитывается нормативная ставка распределения общепроизводственных расходов. Для удобства анализа воспользуемся данными табл. 3.28.

Таблица 3.28

Сметные и фактические общепроизводственные расходы, руб.

№ строки	Показатели	По смете	Фактически
1	Постоянные общепроизводственные расходы	63 000	59 500
2	Переменные общепроизводственные расходы	36 000	32 000
3	Производство в нормо-часах	9000	8100
4	Нормативная ставка распределения постоянных ОПР на нормо-час (стр. 1 : стр. 3)	7	—
5	Нормативная ставка распределения переменных ОПР на нормо-час (стр. 2 : стр. 3)	4	-

ОПР разделим на постоянную и переменную части (см. табл. 3.26 и 3.27).

*Нормативная ставка распределения постоянных расходов* — это частное от деления сметных постоянных накладных расходов на производство в

нормо-часах:  $63\ 000 : 9000 = 7$  руб. Это означает, что на один нормо-час приходится 7 руб. постоянных общепроизводственных расходов.

Аналогично рассчитывается *нормативная ставка распределения переменных ОПР*:  $36\ 000 : 9000 = 4$  руб., т.е. одному нормо-часу соответствует 4 руб. переменных общепроизводственных расходов.

Эти ставки нужны для того, чтобы в дальнейшем скорректировать сметные ОПР с учетом фактически достигнутого объема производства.

*Отклонение по общепроизводственным постоянным расходам (ΔОП<sub>п</sub>)* определяется аналогично предыдущим расчетам — как разница между фактическими ОПР и их сметной величиной, скорректированной на фактический выпуск. Фактическое значение постоянных ОПР - 59 500 руб.

Далее вычисляют то значение постоянных ОПР, которое по норме должно было соответствовать фактически достигнутому объему производства. Для этого фактический объем производства в нормо-часах умножают на ставку распределения накладных расходов:

$$8100 \times 7 = 56700 \text{ руб.}$$

Отсюда отклонение фактических постоянных накладных расходов от сметных составляет:

$$\Delta\text{ОП}_{\text{п}} = 59\ 500 - 56\ 700 = +2800 \text{ руб. (Н)}$$

Это отклонение формируется под воздействием двух факторов:

- 1) за счет отклонений в объеме производства ( $\Delta q$ );
  - 2) за счет отклонений фактических постоянных расходов от сметных ( $A_s$ ).
- Влияние *первого фактора* оценивается по формуле

$$\Delta q = (\text{Сметный выпуск продукции в нормо-часах} - \text{Фактический выпуск продукции в нормо-часах}) \times \text{Нормативная ставка распределения постоянных ОПР.}$$

В цифровом выражении это составит:

$$\Delta q = (9000 - 8100) \times 4 = +6300 \text{ руб. (Н)}$$

*Второй фактор* оценивается как разность между фактическими и сметными постоянными общепроизводственными расходами:

$$A_s = 59\ 500 - 63\ 000 = -3500 \text{ руб. (Б)}$$

На схеме (см. рис. 3.17) к счету 25 «Общепроизводственные расходы» открыты два субсчета: 25-А и 25-В. Постоянные ОПР учитываются по счету 25-В. Списание их на основное производство в учете осуществляется по нормам, т.е. бухгалтерская проводка

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 25-В «Постоянные общепроизводственные расходы»

составляется на сумму 56 700 руб.

Отдельно на счете **16** «Отклонение постоянных ОПР» учтены благоприятное отклонение (-3500 руб.) и неблагоприятное отклонение (+ 6300 руб.).

Аналогичные расчеты выполняются по переменным общепроизводственным расходам ( $\Delta\text{ОПР}_{\text{пер}}$ ). Для этого используется следующая информация (см. табл. 3.28):

фактический выпуск в нормо-часах	—	8100;
ставка распределения переменных ОПР	—	4;
фактические переменные ОПР	—	32 000.

Следовательно, отклонение составит:

$$\text{ДОПР}_{\text{пер}} = 32\,000 - 8100 \times 4 = -400 \text{ руб. (Б).}$$

Каковы же возможные *причины отклонений фактических ОПР от сметных*? Установлено, что переменные ОПР находятся в зависимости от времени труда основных производственных рабочих.

Таким образом, *первой причиной* может явиться отклонение фактического времени труда основных рабочих от сметного ( $\Delta\text{В}_T$ ). Размер данного отклонения определяется по формуле

$$\Delta\text{В}_T = \text{Фактические переменные общепроизводственные расходы} - \text{Сметные переменные общепроизводственные расходы, скорректированные на фактический выпуск продукции.}$$

Фактические переменные накладные расходы — 32 000 руб., фактическое время труда основных производственных рабочих — 8500 ч (см. табл. 3.27). Согласно смете, одному часу труда основных производственных рабочих соответствует 4 руб. переменных накладных расходов. Следовательно, размер отклонения составит:

$$\Delta\text{В}_T = 32\,000 - 4 \times 8500 = -2000 \text{ руб. (Б).}$$

Для выяснения причин возникшего отклонения необходим анализ по каждой статье переменных расходов.

*Второй причиной* отклонения является то, что фактические общепроизводственные расходы отличаются от сметных. Это отклонение называют *отклонением переменных ОПР расходов по эффективности* ( $\Delta\text{ОПР}_3$ ) и рассчитывают по формуле

$\Delta \text{ОПР}_3 = (\text{Фактическое время труда} - \text{Время труда по норме, скорректированное на фактический выпуск продукции}) \times \text{Нормативная ставка переменных общепроизводственных расходов.}$

В рассматриваемом примере отклонение переменных общепроизводственных расходов по эффективности составит:

$$\text{АОПР}_3 = (8500 - 8100) \times 4 = + 1600 \text{ руб. (Н).}$$

Таким образом, рассчитанное выше неблагоприятное совокупное отклонение фактических переменных накладных расходов от сметных ( $\Delta \text{ОПР}_{\text{пер}}$ ) сложилось под воздействием двух факторов:

отклонения по переменным накладным расходам ( $\Delta \text{В}_T$ )	_ 2000 (Б)
отклонения по эффективности накладных расходов ( $\Delta \text{Нр}_3$ )	+ 1600 (Н)
	- 400 (Б)

Возвращаясь к технике учетных записей (см. рис. 3.17), отметим, что переменные ОПР учитываются на счете 25-А «Переменные общепроизводственные расходы». Списание их на основное производство осуществляется с учетом нормативной ставки (4 руб.) и фактического выпуска продукции, рассчитанного в нормо-часах (8100 нормо-часов), т.е. бухгалтерская проводка

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 25-А «Общепроизводственные переменные расходы»

составлена на сумму  $4 \times 8100 = 32\,400$  руб.

Для учета отклонений к счету 16 открыто два субсчета: 16/25 «Отклонения по переменным общепроизводственным расходам» и 16/25 «Отклонения переменных общепроизводственных расходов по эффективности». Благоприятное отклонение отражено записью:

Д-т сч. 25-А

К-т сч. 16/25 2000 руб.

Неблагоприятное отклонение зафиксировано отдельно:

Д-т сч. 16/25

К-т сч. 25-А 1600 руб.

Целью расчетов, выполненных выше, были анализ и контроль работы цеха, ответственного за выпуск продукции. Однако фактическая прибыль отклоняется от сметной не только в связи с изменениями запланированных

(стандартных) затрат. Фактическая прибыль зависит и от успехов работы другого центра ответственности — отдела продаж. Продать можно больше запланированных сметой объемов продукции (первый фактор, **влияющий** на прибыль) и по более высоким ценам (второй фактор). Поэтому расчеты заканчиваются анализом отклонений фактической прибыли от сметной, явившихся следствием двух этих факторов.

*Совокупное отклонение* этого показателя (АП) рассчитывается как разность между фактической прибылью, определенной на базе нормативных издержек (ФП), и сметной прибылью, также рассчитанной на основе нормативных издержек (СП).

Цена реализации одной видеокассеты по смете составляла 60 руб. (см. табл. 3.26). Удачно проведенная рекламная кампания позволила предприятию повысить отпускную цену до 70 руб. (см. табл. 3.27). С учетом данных табл. 3.26 вычитаемая СП будет равна:

$$60 \times 5000 - (73\,500 + 90\,000 + 36\,000 + 63\,000) = 37\,500 \text{ руб.}$$

Остается определить размер фактической прибыли, пересчитанной с учетом нормативных издержек. Эта процедура выполняется потому, что отдел продаж отвечает лишь за количество реализованной продукции и ее цену, но не за производственные затраты.

Фактическая выручка от реализации продукции составила:

$$4500 \times 70 = 315\,000 \text{ руб.}$$

Затем по данным сметы (см. табл. 3.26) рассчитывается нормативная себестоимость единицы продукции. Для этого все запланированные затраты делят на ожидаемое количество продукции в натуральном выражении:

$$262\,500 : 5000 = 52,5 \text{ руб.}$$

Фактически произведено и реализовано 4500 видеокассет, следовательно, нормативная себестоимость фактического объема реализации составляет:

$$52,5 \times 4500 = 236\,250 \text{ руб.}$$

Отсюда ФП равна:

$$315\,000 - 236\,250 = 78\,750 \text{ руб.}$$

*Отклонение показателя прибыли от его сметного значения* составляет:

$$\text{АП} = 78\,750 - 37\,500 = +41\,250 \text{ руб. (Б).}$$

Это отклонение является благоприятным, так как речь уже **идет** о доходной, а не о расходной части сметы.

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

- 1) фактическая цена продаж (АПц);
- 2) фактический объем продаж ( $\Delta П_p$ ).

Отклонение *по цене продаж*  $\Delta\Pi_{ц}$  рассчитывается по формуле

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

В цифровом выражении это составит:

$$\Delta\Pi_{ц} = [(70 - 52,5) - (60 - 52,5)] \times 4500 = + 45\ 000 \text{ руб. (Б),}$$

где 70 руб. — фактическая цена одной видеокассеты;

52,5 руб. — нормативная себестоимость одной видеокассеты;

60 руб. — нормативная цена одной видеокассеты.

Отклонение *по объему продаж*:  $\Delta\Pi_{р}$  вычисляется по формуле

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

Нормативная прибыль на единицу продукции рассчитывается как разность между нормативной ценой и нормативной себестоимостью одной видеокассеты:

$$60 - 52,5 = 7,5 \text{ руб.}$$

Тогда отклонение по объему продаж составит:

$$\Delta\Pi_{р} = (4500 - 5000) \times 7,5 = - 3750 \text{ руб. (Н)}$$

Итак, благоприятное совокупное отклонение прибыли (АП), составившее 41 250 руб., сформировалось под воздействием двух факторов:

цены за единицу продукции (АПц)	+ 45 000 (Б)
объема продаж ( $\Delta\Pi_{р}$ )	- 3750 (Н)
	+ 41 250 (Б)

Обращаясь к схеме учетных записей, отметим, что списание затрат на готовую продукцию (Д-т сч. 43 К-т сч. 20) и себестоимость реализованной продукции (Д-т сч. 90 К-т сч. 43) отражаются по нормативным издержкам. Выполненные выше расчеты показали, что исходя из фактического объема реализации 5000 ед. совокупные нормативные затраты составили 236 250 руб. (5000 x 52,5). Выручка от реализации продукции достигла 315 000 руб.

Следовательно, прибыль, рассчитанная исходя из нормативных затрат, составляет:

$$315\ 000 - 236\ 250 = 78\ 750 \text{ руб.}$$

В виде самостоятельного фрагмента на схеме (см. рис. 3.17) представлен счет 16 «Отклонения». Конечное сальдо этого счета (18 750 руб.) списывается в конце отчетного периода заключительным оборотом на счет прибылей и убытков. В результате выходим на конечный финансовый результат (прибыль) в размере

$$78\ 750 - 18\ 750 = 60\ 000 \text{ руб.}$$

Цикл выполненных расчетов иллюстрируется на рис. 3.18.

Полученную информацию бухгалтер-аналитик может представить руководству в виде итоговой таблицы (табл. 3.29). Она наглядна для восприятия и легко читается любым менеджером, не владеющим бухгалтерским учетом. Данная информация позволяет увязать ожидаемую прибыль с фактически достигнутой, оперативно устранять причины и компенсировать последствия неблагоприятных отклонений, т.е. эффективно управлять издержками.

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

Одно из основных преимуществ данной системы состоит в том, что при правильной ее постановке требуется меньший бухгалтерский штат, чем при учете прошлых затрат, ведь в рамках этой системы учет ведется по принципу исключений, т.е. учитываются лишь отклонения от стандартов. Чем стабильнее работает предприятие и чем более стандартизированы производственные процессы, тем менее трудоемким становится учет и калькулирование.

Если предприятие имеет массовое или крупносерийное производство, спецификации на материалы для всех деталей, использует сдельную оплату труда и стандартизацию всех производственных процессов, то в условиях системы «стандарт-кост» бухгалтерская работа сводится к учету и выявлению незначительных отклонений от стандартов.

Предприятие, где все производственные операции оплачиваются по сдельной форме, а все материалы отпускаются исключительно по спецификациям, наиболее приспособлено для практического применения системы «стандарт-кост». При этом необходимость учета заработной платы основных производственных рабочих утрачивается, поскольку сдельная работа сама по себе уже стандартизирована. Процедура учета затрат и калькулирования в этом случае сводится к:

- записи отклонений от стандартных цен на поступающие материалы;
- определению стоимости брака;
- сопоставлению действительных общепроизводственных расходов со стандартными.

При этом все расходы сверх установленных норм относятся на виновных лиц и никогда не включаются в счета, отражающие затраты.

к)

Отклонение от прибыли

Отклонение по коммерческим и административным расходам\*

Отклонение по совокупным производственным расходам

Совокупное отклонение по доходу (выручке от реализации) (ДП)

Отклонение по ценам продаж ( $\Delta\Pi_{ц}$ )	Отклонение по объему продаж ( $\Delta\Pi_{р}$ )
--	---

Совокупное отклонение по основным материалам (Дсов)

Совокупное отклонение по заработной плате основных производственных рабочих (ДЗП)

Совокупное отклонение по переменным ОПР ( $\Delta\text{ОПР}_{\text{пер}}$ )

Совокупное отклонение по постоянным ОПР ( $\Delta\text{ОПР}_{\text{п}}$ )

Совокупное отклонение по основным материалам (Дсов)		Совокупное отклонение по заработной плате основных производственных рабочих (ДЗП)		Совокупное отклонение по переменным ОПР ( $\Delta\text{ОПР}_{\text{пер}}$ )		Совокупное отклонение по постоянным ОПР ( $\Delta\text{ОПР}_{\text{п}}$ )	
Отклонение по ценам материалов (ДЦм)	Отклонение по расходу материалов ( $\Delta H_m$ )	Отклонение по ставке заработной платы ( $\Delta\text{ЗП}_{\text{ст}}$ )	Отклонение по производительности труда (ДЗПпт)	Отклонение по переменным расходам ( $\Delta B_r$ )	Отклонение переменных расходов по эффективности ( $\Delta\text{ОПР}_3$ )	Отклонение по постоянным расходам ( $\Delta s$ )	Отклонение постоянных расходов по объему ( $\Delta q$ )

\* Если производство носит циклический характер, то можно установить нормы, а отклонение рассчитывать так же, как по производственным затратам. Если нормы не могут быть установлены, то контроль должен осуществляться посредством сравнения сметных и фактических затрат.

Рис. 3.18. Анализ отклонений фактических расходов и доходов от сметных

Таблица 3.29

## Взаимосвязь сметной и фактической прибыли

№ строки	Показатели	Сумма, руб.
1	Сметная прибыль	37 500
2	Отклонения по продажам:	
	по цене ( $\Delta П_{ц}$ )	45 000 (Б)
	по объему ( $\Delta П_{р}$ )	3750 (Н)
2а	Итого отклонение по продажам ( $\Delta П$ )	41 250 (Б)
3	Отклонения по прямым материальным затратам:	
	по цене материала А ( $\Delta Ц_{МА}$ )	2500 (Н)
	по цене материала Б ( $\Delta Ц_{МБ}$ )	500 (Н)
3а	Итого отклонение по цене материалов ( $\Delta Ц_{М}$ )	3000 (Н)
	по использованию материала А ( $\Delta И_{МА}$ )	650 (Н)
	по использованию материала Б ( $\Delta И_{МБ}$ )	200 (Н)
<b>3б</b>	Итого отклонение по использованию материалов ( $\Delta И_{М}$ )	<b>850 (Н)</b>
4	Отклонения по прямой заработной плате:	
	по ставке ( $\Delta ЗП_{ст}$ )	8500 (Н)
	по производительности труда ( $\Delta ЗП_{пт}$ )	4000 (Н)
4а	Итого отклонение по прямым трудозатратам ( $\Delta ЗП$ )	<b>12 500 (Н)</b>
5	Отклонения по постоянным общепроизводственным расходам:	
	за счет отклонения фактических накладных расходов от сметных ( $\Delta С$ )	3500 (Б)
	за счет отклонения в объеме производства ( $\Delta Q$ )	6300 (Н)
5а	Итого отклонение по постоянным общепроизводственным накладным расходам ( $\Delta ОПР_{п}$ )	2800 (Н)
6	Отклонения по переменным производственным накладным расходам:	
	за счет отклонения фактического времени труда от сметного ( $\Delta В_{т}$ )	<b>2000 (Б)</b>
	за счет отклонения по эффективности общепроизводственных расходов ( $\Delta ОПР_{э}$ )	<b>1600 (Н)</b>
6а	Итого отклонение по переменным общепроизводственным расходам ( $\Delta ОПР_{пер}$ )	400 (Б)
7	Фактическая прибыль (стр. 1 + стр. 2а + стр. 6а - стр. 3а - стр. <b>3б</b> - стр. 4а - стр. 5а)	60 000

На идеальном предприятии (не имеющем отклонений) трудозатраты по учету и калькулированию будут близки к нулю.

Таким образом, можно утверждать, что учет «исторической» (ретроспективной) себестоимости на предприятии со сложной и стандартизированной

ной продукцией не может дать такой эффект, какой достигается при применении системы «стандарт-кост».

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

- 1) выявление устранимых потерь (неблагоприятных отклонений), снижающих прибыль предприятия;
- 2) предоставление менеджерам точных данных о себестоимости производства, на основании которых отдел сбыта может планировать объем продаж и устанавливать оптимальные цены;
- 3) минимизация учетной работы, связанной с калькулированием.

С решением всех трех задач система «стандарт-кост» **справляется** успешнее, чем система учета прошлых затрат. В конечном счете эта система стимулирует работу всего коллектива организации.

Наиболее существенные различия между традиционным для отечественного учета нормативным методом и системой «стандарт-кост» представлены в табл. 3.30.

Сравнение данных методов позволяет сделать следующие *выводы*:

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

В условиях «стандарт-кост» изменение норм в текущем порядке не предполагается. При нормативном методе это возможно.

В отличие от «стандарт-кост» система нормативного учета не сориентирована на процесс реализации (сосредоточена на производстве), а потому не позволяет обосновывать цены.

При нормативном методе учета в общем объеме отклонений на учетные приходится 5-10%, на неучтенные — 90-95%. Анализ себестоимости проводится по сконструированным показателям, не подтвержденным данными бухгалтерского учета. Он лишен какого бы то ни было оперативного значения и носит характер последующего исторического обзора. Метод документации затрат и доходов не позволяет детально и оперативно анализировать финансовые результаты.

Для раскрытия причин изменения какого-либо интегрального показателя необходимо знать причины изменений частных показателей. Это возможно только тогда, когда документация, оформляющая, к примеру, все произведенные затраты, прямо отвечает на вопрос о причинно-следственных связях и факторах, определяющих произведенные затраты. Информационная

**Основные отличия нормативного метода учета  
от системы «стандарт-кост»**

Область сравнения	«Стандарт-кост»	Нормативный метод
Учет изменений норм	Текущий учет изменений норм не ведется	Ведется в разрезе причин и инициаторов
Учет отклонений от норм прямых расходов	Отклонения документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты	Отклонения документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты
Учет отклонений от норм косвенных расходов	Косвенные расходы относятся на себестоимость в пределах норм, отклонения выявляются с учетом объема производства и относятся на результаты финансовой деятельности	Косвенные расходы относятся на себестоимость в сумме фактически произведенных затрат, отклонения относятся на издержки производства
Степень регламентации	Нерегламентирован, не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров	Регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы
Варианты ведения учета	Учет затрат, выпуска продукции и незавершенного производства ведется по нормативам. Затраты на производство учитываются по фактическим расходам, выпуск продукции — по нормативным, остаток незавершенного производства — по стандартам с учетом отклонений	Незавершенное производство и выпуск продукции оцениваются по нормам на начало года, в текущем учете выделяются отклонения от норм Незавершенное производство и выпуск продукции оцениваются по нормам на начало года, в текущем учете выявляются отклонения от плана Все издержки учитываются как алгебраическая сумма двух слагаемых — нормы и отклонения

база бухгалтерского учета и по сей день не обеспечивает надлежащее выполнение аналитической функции системы бухгалтерского учета.

На практике рассмотренные выше методы учета затрат и калькулирования используются в различных сочетаниях, что позволяет говорить о суще-

ствовании различных *вариантов учета затрат и калькулирования*. Например, применяя позаказный метод, можно рассчитывать как полную, так и «усеченную» себестоимость заказа, а поперечное калькулирование — осуществлять с использованием информации как о фактических, так и о нормативных затратах. Возможен также синтез двух учетных методов — «директ-костинг» со «стандарт-костом», следствием которого является вариант под названием «директ-стандарт».

### **Контрольные вопросы и задания**

1. Сформулируйте определение себестоимости продукции, назовите ее виды. Какие затраты включаются, какие не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг)?
2. Какова роль калькулирования в управлении производством?
3. Определите связь между калькулированием и производственным учетом.
4. Назовите принципы калькулирования и раскройте их содержание.
5. Какова классификация методов учета затрат и калькулирования?
6. В чем сущность попроцессного метода калькулирования? Какова сфера его применения?
7. В каких отраслях промышленности применяется поперечное калькулирование? В чем его особенности?
8. Что такое условная единица и каково ее практическое значение?
9. Определите особенности полуфабрикатного и бесполуфабрикатного метода учета: сферу применения, организацию аналитического учета, порядок учетных записей.
10. Что является объектом учета затрат при позаказном методе калькулирования? Какова последовательность распределения косвенных расходов между отдельными заказами?
11. Раскройте сущность оценки запасов методами ФИФО, ЛИФО и средней. Какой метод выгоднее предприятию в условиях инфляции?
12. Назовите статьи общепроизводственных и общехозяйственных накладных расходов. Какие показатели могут применяться в качестве базы их распределения?
13. Каковы особенности калькулирования производственной себестоимости? Каков порядок заполнения формы № 2?
14. Назовите принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости. Приведите схему учетных записей при использовании «директ-костинг». Какие финансовые показатели формируются в условиях этой системы?

15. Каково практическое применение системы «директ-костинг»?
16. В чем отличия нормативного метода учета затрат и калькулирования от учета фактических издержек?
17. Что такое норма, какие требования к ней предъявляются?
18. Каков порядок учета отклонений в условиях системы «стандарт-кост»?
19. Каковы преимущества системы «стандарт-кост» перед нормативным методом учета затрат и калькулирования?

### *Тесты*

1. Объектом калькулирования является:
  - а) место возникновения затрат;
  - б) продукт, работа, услуга;
  - в) центр затрат.
2. Добавленные затраты представляют собой совокупность:
  - а) прямых материальных затрат и общепроизводственных расходов;
  - б) прямых трудовых затрат и общепроизводственных расходов;
  - в) прямых материальных и трудовых затрат.
3. При определении себестоимости методом условных единиц наиболее распространенным в международной практике является метод:
  - а) ФИФО;
  - б) ЛИФО;
  - в) средних величин.
4. В условиях материалоемкого производства в качестве базы для распределения косвенных расходов между отдельными видами продукции (работ, услуг) целесообразно выбрать:
  - а) количество изготовленных изделий каждого вида;
  - б) стоимость материальных ресурсов, необходимых для изготовления каждого изделия;
  - в) стоимость прямых затрат, необходимых для выполнения каждого изделия;
  - г) количество станко-часов, отработанных оборудованием в связи с производством изделия каждого вида.
5. В условиях системы «директ-костинг» постоянные общепроизводственные расходы списываются проводкой:
  - а) Д 20 К 25;
  - б) Д 43 К 25;
  - в) Д 90 К 25;
  - г) в соответствии с учетной политикой организации.

6. В условиях инфляции с точки зрения налогообложения наиболее предпочтительным оказывается метод оценки стоимости израсходованных материалов:
  - а) ФИФО;
  - б) ЛИФО;
  - в) простой средней себестоимости;
  - г) перманентной средней себестоимости.
7. Система «директ-костинг» используется для:
  - а) составления внешней отчетности и уплаты налогов;
  - б) разработки инвестиционной политики организации;
  - в) принятия краткосрочных управленческих решений;
  - г) все ответы верны.
8. Преимуществом полуфабрикатного варианта учета является:
  - а) простота ведения бухгалтерского учета;
  - б) дешевизна и оперативность получения необходимой бухгалтерской информации;
  - в) формирование бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела.
9. Объекты учета затрат и калькулирования совпадают при использовании:
  - а) попроцессного метода учета затрат и калькулирования;
  - б) позаказного метода учета затрат и калькулирования;
  - в) попередельного метода учета затрат и калькулирования;
  - г) в двух первых случаях.
10. Расчет бюджетной ставки распределения косвенных расходов при позаказном методе учета затрат и калькулирования
  - а) содержится в отраслевых инструкциях;
  - б) содержится в отраслевых инструкциях и является неизменным в течение длительного периода;
  - в) выполняется бухгалтерией самостоятельно накануне наступающего отчетного периода;
  - г) выполняется бухгалтерией самостоятельно по окончании отчетного периода.
11. Элементом учетной политики организации является списание общехозяйственных расходов с одноименного счета 26 в конце отчетного периода в дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж». Это означает, что в бухгалтерском учете формируется информация о:
  - а) полной себестоимости;
  - б) производственной себестоимости;
  - в) переменной себестоимости;
  - г) себестоимости, рассчитанной по прямым затратам.

12. Расчет себестоимости единицы продукции может осуществляться методом простого одноступенчатого калькулирования при условии:
- а) производства однородной продукции;
  - б) отсутствия запасов незавершенного производства;
  - в) отсутствия запасов готовой продукции;
  - г) при выполнении всех трех вышеперечисленных условий.
13. Отличительными особенностями системы «стандарт-кост» являются:
- а) текущий учет изменений норм ведется в разрезе причин и инициаторов;
  - б) порядок ведения бухгалтерского учета регламентирован, разработаны общие отраслевые стандарты и нормы;
  - в) косвенные издержки относятся на себестоимость продукции в сумме фактически произведенных затрат;
  - г) ни один ответ не верен.
14. Позаказный метод учета затрат и калькулирования применяется:
- а) в массовых и крупносерийных производствах;
  - б) на промышленных предприятиях с единичным и мелкосерийным производством;
  - в) в промышленных и непромышленных организациях, работающих по системе заказов;
  - г) все ответы верны.

## Глава 4.

# Принятие управленческих решений

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

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

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

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

*На базе информации управленческого учета решаются:*

- 1) *оперативные задачи*,
  - определение точки безубыточности;
  - планирование ассортимента продукции (товаров), подлежащей реализации;
  - определение структуры выпуска продукции с учетом лимитирующего фактора;
  - отказ или привлечение дополнительных заказов;
  - принятие решений по ценообразованию (имеет для предприятий особое значение в условиях конкурентной борьбы);
- 2) *задачи перспективного характера*, т.е. имеющие долгосрочное стратегическое значение:
  - о капиталовложениях;
  - о реструктуризации бизнеса;
  - о целесообразности освоения новых видов продукции.

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

#### *4.1. Анализ безубыточности производства*

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

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

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

В системе бухгалтерского управленческого учета для вычисления точки безубыточности применяются:

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

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

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

Цена единицы продукции  $\times X$  - Переменные расходы на единицу продукции  $\times X$  - Постоянные расходы = Прибыль,

где  $X$  — объем реализации в точке безубыточности, шт.

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

$$Xx \text{ (Цена единицы продукции - Переменные расходы на единицу продукции)} - \text{Совокупные постоянные расходы} = 0.$$

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

$$X = \frac{\text{Совокупные постоянные расходы}}{\text{Маржинальный доход на единицу продукции}} \text{ шт.}$$

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

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

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

Исходные данные для расчета, руб.:

<b>Постоянные расходы</b> (в месяц):		<b>Переменные расходы</b> (за штуку):	
Аренда офиса	8000	Закупочная цена	<b>600</b>
Заработная плата персонала	4000	Услуги банка по конвертации валюты (0,5%)	3
Налоги для ФОТ (40%)	1600	Проценты за кредит (2,0%)	12
Складские расходы	3500	Налоги с товарооборота, включаемые в издержки обращения (2,5%)	15
Абонентная плата за телефон	1000		
Амортизация основных средств и нематериальных активов	800		
Реклама	800		
Услуги банка	300		
Хозяйственные расходы	1 000		
<b>Итого</b>	<b>21 000</b>	<b>Итого</b>	<b>630</b>

Цена реализации одного комплекта сантехники — 700 руб., текущий объем реализации — 350 комплектов.

Приемлемый диапазон товарооборота ограничен, с одной стороны, количеством комплектов сантехники, которое перевозит машина (192 шт.), а с другой — площадью арендуемых складских помещений, где можно **едино**временно разместить не более 400 комплектов. При реализации, превышающей 400 комплектов, требуется увеличить некоторые расходы, которые считаются постоянными (зароботная плата, складские расходы, амортизация основных средств, услуги банка, хозяйственные расходы). Поэтому масштабной базой является товарооборот в диапазоне от **192** до 400 комплектов сантехники.

Определим для этих данных объем продаж, при котором организация будет работать безубыточно.

Постоянные расходы составляют **21 000** руб., переменные расходы на единицу продукции — 630 руб. Цена реализации одного комплекта — 700 руб. Приняв **за X точку** безубыточности, получим уравнение

$$700 X - 630 X - 21\ 000 = 0.$$

Отсюда точка безубыточности:

$$X = 21\ 000 : (700 - 630) = 300 \text{ (комплектов)}$$

или в денежном измерении:

$$700 \times 300 = 210\ 000 \text{ (руб.)}.$$

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

В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные издержки. Вышеупомянутая организация так должна реализовать свою продукцию (товар), чтобы полученным маржинальным доходом покрыть постоянные издержки и получить прибыль. Когда получен маржинальный доход, достаточный для покрытия постоянных издержек, достигается точка равновесия.

Альтернативная формула расчета имеет вид

$$\text{Совокупный маржинальный доход} - \text{Совокупные постоянные расходы} = \text{Прибыль}.$$

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

$$x \text{ Маржинальный доход на единицу продукции} \times \text{Объем реализации (шт.)} = \text{Совокупные постоянные расходы}$$

или

$$\text{Точка безубыточности} = \frac{\text{Совокупные постоянные расходы}}{\text{Маржинальный доход на единицу продукции}} \text{ (шт.)}$$

Организация в результате реализации одного комплекта сантехники имеет маржинальный доход в размере:

$$700 - 630 = 70 \text{ (руб.)}$$

Постоянные издержки составляют 21 000 руб., следовательно, точка безубыточности равна:

$$21\,000 : 70 = 300 \text{ (комплектов)}$$

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

$$\frac{\text{Маржинальный доход (руб.)}}{\text{Выручка от продаж (руб.)}} = 100\%$$

В данном примере маржинальный доход на один комплект составляет 70 руб., выручка от продаж — 700 руб. за штуку, следовательно, соотношение маржинального дохода и выручки — **10%**. Это значит, что на каждые **100** руб. реализации маржинальный доход составляет **10** руб. При постоянных значениях маржинального дохода и цены реализации их соотношение также будет **постоянным**.

*Таким образом, запланировав выручку от продаж продукции, можно определить размер ожидаемого маржинального дохода.* Если, например, выручка от продаж продукции (товаров) должна составить 245 000 руб., то этой сумме будет соответствовать маржинальный доход в размере 24 500 руб.

*Для определения операционной прибыли (прибыли до налогообложения) вычтем из этой суммы рассчитанные совокупные постоянные издержки:*

$$24\,500 - 21\,000 = 3500 \text{ руб.},$$

т.е. в запланированном совокупном доходе (245 000 руб.) прибыль будет составлять 3500 руб.

Необходимо учитывать, что выполненные выше расчеты и *проиллюстрированные зависимости справедливы лишь для определенной масштабной базы.* В данном случае это интервал в товарообороте от 192 до 400 комплектов. Вне этого диапазона анализируемые показатели (совокупные постоянные издержки, цена реализации единицы продукции и удельные переменные затраты) уже не считаются постоянными. Любые результаты расчетов по вышеприведенным формулам и сделанные на основании этих расчетов выводы будут неправильными.

Продолжая анализ, определим *кромку безопасности*, которая показывает, насколько может сократиться объем реализации, прежде чем организация начнет нести убытки.

Было установлено, что точка безубыточности находится на уровне 300 шт., что в денежном выражении составляет 210 000 руб. Если объем реализации ожидается в количестве 350 шт. (или 245 000 руб.), то кромка безопасности определится как  $350 - 300 = 50$  комплектов (или 35 000 руб.).

Кроме того, уровень кромки безопасности можно выразить в процентном исчислении, воспользовавшись следующей формулой:

$$\text{Кромка безопасности, \%} = \frac{\text{Планируемая выручка от продаж (руб.)} - \text{Точка безубыточности (руб.)}}{\text{Планируемая выручка от продаж (руб.)}} \times 100\%.$$

Подставив в формулу соответствующие числовые значения, получим:  $(245 - 210) : 245 \times 100\% = 14,3\%$ .

Рассмотренные зависимости позволяют решать и другие аналитические задачи.

Так, задавшись условием о предполагаемом объеме продаж, можно установить размер минимальной цены реализации, максимальной суммы переменных и постоянных затрат, которые может выдержать организация.

Пусть, например, за месяц предполагается реализовать 400 комплектов сантехники. Как отмечалось выше, состояние равновесия описывается формулой

$$\begin{aligned} \text{Выручка от продаж продукции (товаров)} &= \\ &= \text{Совокупные расходы.} \end{aligned}$$

Обозначив цену за  $X$ , получим:

$$400 X = 630 \times 400 + 21\ 000;$$

$$400 X = 273\ 000, \text{ следовательно, } X = 682,5 \text{ руб.}$$

Таким образом, при продаже комплектов по цене выше 682,5 руб. при заданных условиях организация будет зарабатывать прибыль.

Максимальная сумма постоянных и переменных затрат, которые может понести торговое предприятие при запланированном объеме товарооборота 400 комплектов и установленной цене за один комплект 700 руб., составит:  $400 \times 700 = 280\ 000$  руб.

Далее можно спрогнозировать момент времени, когда наступит состояние равновесия.

По плану месячный объем реализации должен составить 400 комплектов, а точка безубыточности, по расчетам, достигается после продажи 300 комплектов.

Составим пропорцию:

400 комплектов — 1 месяц,

300 комплектов —  $X$  месяцев.

Тогда  $X = (300 \times 1) : 400 = 0,75$  месяца.

По истечении трех недель предприятие окупит все свои издержки, и доходы начнут превышать расходы.

**Графический метод.** Точку безубыточности можно определить, воспользовавшись данным методом (рис. 4.1).

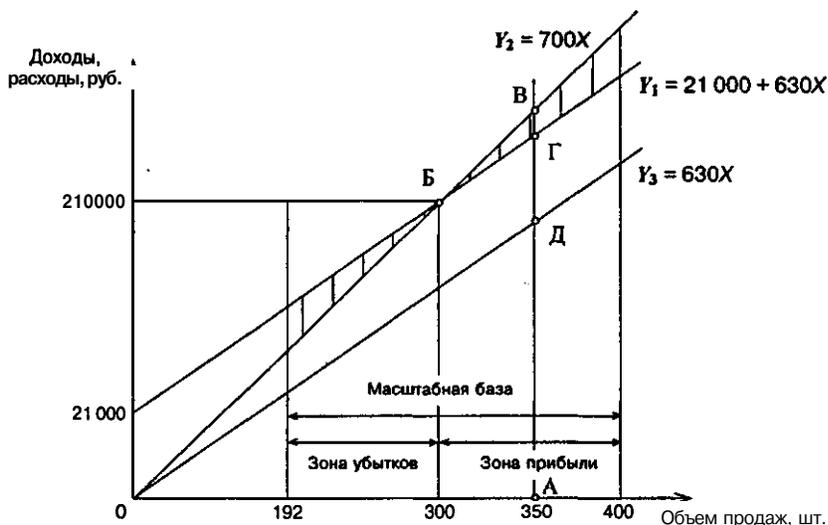
График состоит из двух прямых — прямой, описывающей поведение совокупных затрат ( $Y_1$ ), и прямой, отражающей поведение выручки от продаж ПРОДУКЦИИ (работ, услуг, товаров) ( $Y_2$ ), в зависимости от изменения **объемов** реализации.

На оси абсцисс откладывается объем реализации (товарооборот) в натуральных единицах измерения, на оси ординат — затраты и доходы в денежной оценке. Точка пересечения этих прямых будет свидетельствовать о состоянии равновесия.

В приведенном примере поведение совокупных затрат выражается:

$$Y_1 = 21\,000 + 630X,$$

где  $X$  — объем реализации, шт.



**Рис. 4.1.** График безубыточности (I вариант)

Зависимость выручки от продаж (дохода) предприятия от количества проданных комплектов сантехники может быть представлена в виде

$$Y_2 = 700X.$$

Прямые затрат и выручки  $Y_1$  и  $Y_2$  пересекаются в точке Б, соответствующей объему реализации в 300 комплектов.

Вертикальными линиями из точек с координатами 192 и 400 обозначается масштабная база, в рамках которой выполнялись расчеты. Вероятность того, что за пределами этих линий соотношение издержек, объема реализации и прибыли правильно, невелика.

Интервал в объеме продаж от 192 до 300 комплектов представляет собой *зону убытков*. На рис. 4.1 (I вариант) видно, что в этом интервале прямая затрат  $Y_1$  находится над прямой, иллюстрирующей поведение выручки  $Y_2$ . Если объем реализации превышает 300 шт., прямая затрат  $Y_1$  оказывается под прямой доходов  $Y_2$ , а это означает, что *предприятие работает profitably*.

Выбрав в рамках масштабной базы любое значение объема продаж, можно графически определить размер соответствующих ему прибыли и маржинального дохода. Например, для определения возможных финансовых результатов при объеме продаж в 350 шт. (см. рис. 4.1) восстанавливаем из точки А перпендикуляр до пересечения его с прямыми  $Y_2$  и  $Y_1$ , получаем соответственно точки В и Г. Отрезок АВ характеризует выручку от продаж в точке А, отрезок АГ — размер совокупных расходов в этой точке. Следовательно, отрезок ВГ — прибыль в точке А.

*Для графического определения величины маржинального дохода в точке А с помощью прямой отобразим поведение переменных издержек при изменении объема продаж, которое описывается формулой*

На графике эта прямая проходит точку с координатами (0, 0) и расположена параллельно прямой  $Y_1$ .

Пересечение перпендикуляра с прямой  $Y_3$  обозначим точкой Д. Тогда отрезок АД будет иллюстрировать размер совокупных переменных расходов при реализации 350 комплектов сантехники.

Маржинальный доход — это разница между выручкой от продаж продукции (работ, услуг, товаров) и переменными расходами. Следовательно, на графике маржинальному доходу в точке А будет соответствовать отрезок ВД, который в свою очередь состоит из двух отрезков — отрезка ВГ, иллюстрирующего прибыль, и **отрезка** ГД, иллюстрирующего сумму постоянных расходов.

Рассчитаем размер маржинального дохода и прибыли в точке А:

$$Y_1 = 21\,000 + 630 \times 350 = 241\,500 \text{ руб.};$$

$$Y_2 = 700 \times 350 = 245\,000 \text{ руб.}$$

Определим прибыль как разницу между выручкой от продаж продукции (товаров) и суммой совокупных расходов:

$$245\,000 - 241\,500 = 3\,500 \text{ руб.}$$

Для расчета маржинального дохода увеличим полученный результат на сумму постоянных издержек:

$$3\,500 + 21\,000 = 24\,500 \text{ руб.}$$

Существует **альтернативный, II вариант** графического представления данных для расчета точки безубыточности, маржинального дохода и прибыли (рис. 4.2). На нем линия постоянных издержек  $Y_4$  проходит через точку с координатами (0; 21 000) параллельно оси абсцисс, а переменные издержки равны расстоянию между линиями совокупных издержек и постоянных затрат.

Итак, в анализируемой точке А размер переменных расходов будет выражен отрезком ГД, постоянных расходов — отрезком АД. Как и в предыдущем случае, **ВГ** — прибыль предприятия в точке А. Отрезок АВ иллюстрирует объем выручки от продаж товаров, следовательно, маржинальный доход будет складываться из двух величин — ВГ и АД.

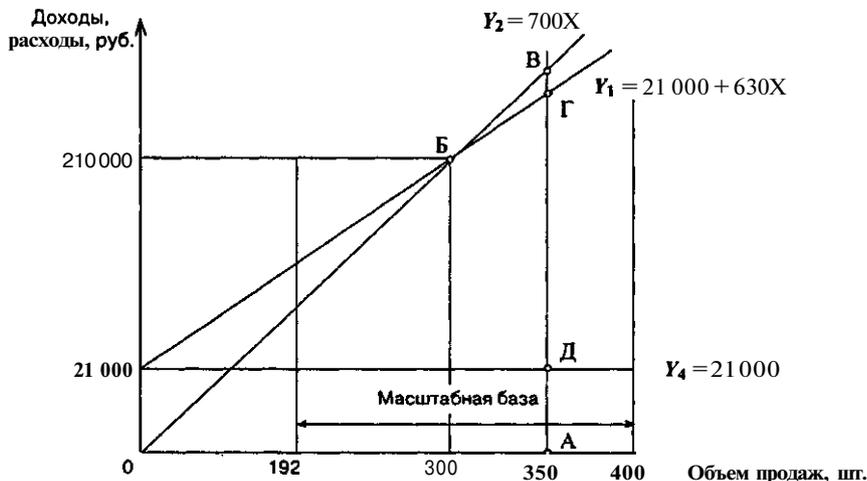


Рис. 4.2. График безубыточности (II вариант)

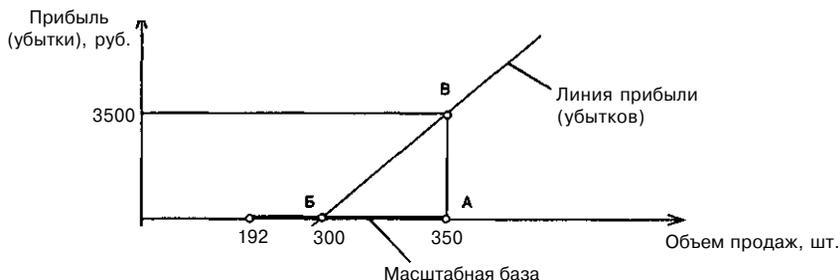
Следует отметить, что I вариант построения графика (см. рис. 4.1) более предпочтителен, поскольку позволяет сразу выделить маржинальный доход в любой исследуемой точке как расстояние между линией выручки от продаж и линией совокупных переменных расходов.

Однако в каждом из рассмотренных выше построений (см. рис. 4.1 и 4.2) прибыли и убытки при различных уровнях реализации определяются только расчетным путем, как расстояние между линиями выручки и совокупных расходов.

**График (III вариант)**, представленный на рис. 4.3, более нагляден. Ось абсцисс представляет различные уровни объема продаж, а прибыль и убытки отмечаются на оси ординат. Прибыль (или убытки) наносится на график для каждого из уровней реализации. Эти точки соединяются линией прибыли. Точка безубыточности расположена там, где линия прибыли пересекает ось абсцисс. В рассматриваемом примере это точка Б с объемом реализации 300 комплектов.

Если объем реализации равен нулю, то максимальные убытки будут соответствовать размеру постоянных затрат. Каждая единица реализованной продукции приносит маржинальный доход в сумме 70 руб. Точка **безубыточности** достигается в том случае, когда совокупный маржинальный доход будет равен сумме постоянных издержек. Этой точкой оказывается объем реализации в 300 шт. Реализация каждой последующей единицы продукции приносит прибыль в размере 70 руб. Если реализовано 350 ед. продукции, то прибыль составит:

$$70 \times 50 = 3500 \text{ руб.}$$



21000

**Рис. 4.3.** График безубыточности (III вариант)

Это соотношение между объемом продаж в точке А и соответствующим ему размером прибыли показано на графике (см. рис. 4.3) отрезком АВ.

Проблема определения точки безубыточности приобретает в современных условиях особое значение. Это важно для предприятий при формировании обоснованных цен на продукцию. Владея рассмотренными выше методами, бухгалтер-аналитик имеет возможность моделировать различные комбинации объема реализации (товарооборота), издержек и прибыли (наценки), выбирая из них наиболее приемлемый, позволяющий предприятию не только покрыть свои издержки, учесть темпы инфляции, но и создать условия для расширенного воспроизводства.

Вместе с тем необходимо иметь в виду, **что рассмотренные выше методики анализа могут быть применены лишь при принятии краткосрочных решений.** Во-первых, выработка рекомендаций, рассчитанных на длительную перспективу, с их помощью осуществлена быть не может. Во-вторых, **анализ безубыточности производства** даст надежные результаты при соблюдении следующих условий и соотношений:

- переменные расходы и выручка от продаж имеют линейную зависимость от уровня производства;
- производительность труда не меняется внутри масштабной базы;
- удельные переменные затраты и цены остаются неизменны в течение всего планового периода;
- структура продукции не изменяется в течение планируемого периода;
- поведение постоянных и переменных расходов может быть измерено точно;
- на конец анализируемого периода у предприятия не остается запасов готовой продукции (или они незначительны), т.е. объем продаж соответствует объему производства.

Несоблюдение даже одного из этих условий может привести к ошибочным результатам.

#### *4.2. Планирование ассортимента продукции (товаров), подлежащей реализации*

Выше были рассмотрены методы, позволяющие бухгалтеру-аналитику определить совокупный объем продаж, обеспечивающий предприятию получение желаемого финансового результата. Решением этой задачи может удовлетвориться руководитель организации, производящей однородную продукцию или торгующей ею. Перед предприятиями, имеющими дело с разноименными видами продукции (товаров), стоит более серьезная задача.

Пример. Предприятие производит и реализует стиральные порошки четырех наименований: СМС «А», СМС «Б», СМС «В» и ПРД «Д». Цены на порошок соответственно составляют: 38,13; 25,58; **45,11** и 57,50 руб.

Информация о постоянных и переменных расходах предприятия на предстоящий месяц представлена в табл. 4.1.

Таблица 4.1

Данные о расходах предприятия, руб.

Расходы	Виды порошка			
	СМС «А»	СМС «Б»	СМС «В»	ПРД «Д»
<b>Прямые (переменные) расходы</b> на единицу продукции по видам порошка — всего	35,70	23,95	42,20	54,96
в том числе:				
основные материалы	<b>11,00</b>	8,55	25,50	30,80
заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее	<b>8,70</b>	6,45	7,60	8,00
транспортные расходы	<b>6,00</b>	4,25	4,40	4,00
погрузочно-разгрузочные работы и экспедирование	4,50	<b>3,00</b>	2,50	<b>6,70</b>
налоги	3,55	1,20	1,40	3,25
прочие	1,95	0,50	0,80	2,21
<b>Косвенные (постоянные) расходы на весь объем продаж</b> — всего	<b>178 670</b>			
в том числе:				
заработная плата ИТР и МОП	125 000			
командировочные расходы	30 000			
проценты по кредиту	20 300			
прочие общехозяйственные расходы	3 370			

Структура предполагаемой реализации стирального порошка на основе исследования конъюнктуры рынка:

СМС «А» —42%; СМС «В» —20%;

СМС «Б» — 13%; ПРД «Д» —25%.

*Предприятие ставит перед собой задачу получить в предстоящем месяце 73,3 тыс. руб. прибыли. Руководству нужно знать, сколько единиц (пачек) каждого вида стирального порошка необходимо продать, чтобы получить эту прибыль.*

Для ответа на поставленный вопрос обозначим уровень продаж порошка СМС «Б» за \*. Тогда, исходя из сложившейся структуры продаж, реализация порошка марки

СМС «А» составит  $3,231^*$ ;

СМС «В» —  $1,54X$ ;

ПРД «Д» —  $1,923X$ .

При существующих ценах выручка от продаж порошка

СМС «А» составит  $38,13 \times 3,231X = 123,198^*$ ;

СМС «В» —  $25,58X$ ;

СМС «В» —  $45,11 \times 1,54X = 69,469^*$ ;

ПРД «Д» —  $57,50 \times 1,923^* = 110,569^*$

Совокупные переменные издержки, связанные с реализацией порошка

СМС «А», составят  $35,70 \times 3,231X = 115,35X$ ;

СМС «Б» —  $23,95X$ ;

СМС «В» —  $42,20 \times 1,54^* = 64,99^*$ ;

ПРД «Д» —  $54,96 \times 1,923^* = 105,68X$ .

Далее воспользуемся уравнением:

$$\text{Выручка от продаж} - \text{Совокупные переменные расходы} - \text{Постоянные расходы} = \text{Прибыль.}$$

С учетом данных примера оно получает вид:

$$123,198^* + 25,58^* + 69,469^* + 110,569X - (115,35X + 23,95^* + 64,99^* + 105,68X) - 178\,670 = 73\,300.$$

Решаем уравнение относительно \*:

$$328,816X - 309,97X - 178\,670 = 73\,300;$$

$$18,846^* = 13\,370.$$

Таким образом, для получения запланированной прибыли предприятию необходимо реализовать порошок марки

СМС «Б» — 13 370 пачек;

СМС «А» —  $13\,370 \times 3,231 = 43\,198$  (пачек);

СМС «В» —  $13\,370 \times 1,54 = 20\,589$  (пачек);

ПРД «Д» —  $13\,370 \times 1,923 = 25\,710$  (пачек).

Полученные результаты сведем в табл. 4.2.

*Затем необходимо проанализировать рентабельность отдельных видов продукции запланированной производственной программы. Рентабельность — это отношение прибыли к полной себестоимости продукции. Следовательно, прежде всего следует рассчитать полную себестоимость стиральных порошков.*

Как отмечалось в гл. 3, полная себестоимость складывается из затрат на производство и реализацию продукции, т.е. включает как прямые расходы, так

Таблица 4.2

## Расчет ожидаемой прибыли предприятия

№ строки	Показатели	СМС «А»	СМС «Б»	СМС «В»	ПРД «Д»	Всего
1	Объем реализации, ед.	43 198	13 370	20 589	25 710	102 867
2	Цена единицы, руб.	38,13	25,58	45,11	57,50	
3	Переменные расходы на единицу продукции, руб.					
4	Маржинальный доход на единицу продукции (стр. 2 - стр. 3), руб.	35,70	<b>23,95</b>	42,20	<b>54,96</b>	
5	Совокупный маржинальный доход (стр. 4 x стр. 1), тыс. руб.	2,43	1,63	<b>2,91</b>	<b>2,54</b>	
		104,97	21,79	59,91	65,30	251,97
6	Постоянные расходы, тыс. руб.	—	—	—	—	178,67
7	Операционная прибыль (стр. 5 - стр. 6), тыс. руб.	—	—	—	—	73,30

и косвенные (производственные и непроизводственные), как переменные, так и постоянные. Информация о прямых (переменных) издержках в расчете на одну пачку стирального порошка каждого вида содержится в табл. 4.2.

Для определения полной себестоимости требуется постоянные расходы распределить между всеми позициями производственной программы. Какой показатель следует выбрать за базу для распределения постоянных расходов?

Возможны разные варианты. Выбор варианта должен являться следствием анализа структуры себестоимости. Наиболее точный результат будет получен в том случае, когда в основе распределения лежат затраты, преобладающие среди всех прочих производственных издержек.

Анализируемое производство — материалоемкое, так как наибольший удельный вес в структуре себестоимости стирального порошка приходится на стоимость основных материалов. Поэтому за базу распределения косвенных (постоянных) расходов примем стоимость основных материалов, необходимых для изготовления каждого вида порошка. Тогда на долю порошка СМС «А» будет приходиться постоянных затрат в сумме:

$$178\ 670 \times 11,00 : (11,00 + 8,55 + 25,50 + 30,80) = \\ = 178\ 670 \times (11,00 : 75,85) = 178\ 670 \times 0,145 = 25\ 907,2 \text{ руб.}$$

Ожидаемый объем производства этого порошка - 43 198 пачек (см. табл. 4.2), следовательно, косвенные (постоянные) расходы в расчете на одну пачку составят;  $25\ 907,2 : 43\ 198 = 0,60$  руб.

Для порошка СМС «Б» получим  
 $178\,670 \times (8,55 : 75,85) = 178\,670 \times 0,113 = 20\,189,7$  руб., а в расчете на единицу продукции:

$$20\,189,7 : 13\,370 = 1,51 \text{ руб.}$$

Для порошка СМС «В»

$178\,670 \times (25,50 : 75,85) = 178\,670 \times 0,336 = 60\,033,1$  руб., а в расчете на единицу продукции:

$$60\,033,1 : 20\,589 = 2,92 \text{ руб.}$$

Для порошка ПРД «Д»

$$178\,670 \times (30,80 : 75,85) = 178\,670 \times 0,406 = 72\,540 \text{ руб.}$$

При этом на единицу продукции будет приходиться:

$$72\,540,0 : 25\,710 = 2,82 \text{ руб.}$$

Используем результаты расчетов и информацию, содержащуюся в табл. 4.7, как для калькулирования полной себестоимости одной пачки каждого вида, так и для определения рентабельности каждого вида стирального порошка (табл. 4.3).

Таблица 4.3

Расчет полной себестоимости и рентабельности одной пачки порошка

№ стро-	Показатели	СМС «А»	СМС «Б»	СМС «В»	ПРД «Д»
1	Переменные расходы, руб.	35,70	<b>23,95</b>	42,20	54,96
2	Постоянные расходы, руб.	0,60	<b>1,56</b>	2,92	<b>2,82</b>
3	Полная себестоимость (стр. 1 + стр. 2), руб.	36,3	25,46	<b>45,11</b>	57,78
4	Цена, руб.	38,13	<b>25,58</b>	<b>45,11</b>	<b>57,50</b>
5	Прибыль (стр. 4 - стр. 3), руб.	+1,83	<b>+0,12</b>	-0,01	-0,28
6	Рентабельность (стр. 5 : стр. 3) x 100, %	5,0	0,5	-0,02	-0,5

Выполненные расчеты свидетельствуют об убыточности производства порошка типа СМС «В» (-0,02%) и о еще большей убыточности порошка марки ПРД «Д» (-0,5%).

Совокупная прибыль, ожидаемая в результате производства:

$$\text{порошка СМС «А»} - 1,83 \times 43\,198 = 79,0 \text{ тыс. руб.};$$

$$\text{порошка СМС «Б»} - 0,12 \times 13\,370 = 1,6 \text{ тыс. руб.};$$

$$\text{порошка СМС «В»} - 0,01 \times 20\,589 = -0,2 \text{ тыс. руб.};$$

$$\text{порошка ПРД «Д»} - 0,28 \times 25\,710 = -7,2 \text{ тыс. руб.}$$

$$\text{Итого:} \quad 73,3 \text{ тыс. руб.}$$

Напомним, что данный вывод был сделан путем калькулирования полной себестоимости продукции.

*Возможны ли варианты оптимизации разработанной производственной программы? Следует ли для улучшения финансового положения предприятия снять с производства, например, порошок ПРД «Д», от которого ожидается убыток в сумме 7200 руб.? Если да, то что за этим последует? Справедливо ли полагать, что результатом такого управленческого решения станет увеличение прибыли предприятия с 73 300 до 80 500 руб. (73 300 + 7200)?*

Для ответа на поставленный вопрос продолжим расчеты.

Предположим, что порошок ПРД «Д» снят с производства, а выпуск остальных видов продукции остается без изменения. Необходимо оценить рентабельность оставшихся видов и рассчитать финансовый результат.

Независимо от сокращения объемов производства постоянные расходы останутся на прежнем уровне — 178 670 руб. Распределим их между оставшимися марками порошков. Принцип распределения прежний. Тогда на долю порошка СМС «А» придется:

$$178\,670 \times 11,00 : (11,00 + 8,55 + 25,50) = 178\,670 \times (11,00 : 45,05) = \\ = 178\,670 \times 0,244 = 3966 \text{ руб.}, \text{ или в расчете на одну пачку:} \\ 3966 : 43\,198 = 0,09 \text{ руб.}$$

Для порошка СМС «Б» получим:

$$178\,670 \times (8,55 : 45,05) = 178\,670 \times 0,190 = 3391 \text{ руб.}, \text{ а на одну пачку —} \\ 3391 : 13\,370 = 2,54 \text{ руб.}$$

Наконец, для вида СМС «В» будем иметь в результате:

$$178\,670 \times (25,50 : 45,05) = 178\,670 \times 0,566 = 101\,134 \text{ руб.}, \text{ а на единицу} \\ \text{изделия:}$$

$$101\,134 : 20\,589 = 4,85 \text{ руб.}$$

Скалькулируем полную себестоимость одной пачки и рассчитаем рентабельность каждого вида продукции «усовершенствованной» производственной программы. Результаты расчетов сведем в табл. 4.4.

Сравнивая полученные результаты с данными табл. 4.3, убеждаемся, что финансовые показатели значительно ухудшились. Порошок СМС «Б» вместо прибыльного (рентабельность — 0,5%) стал убыточным (рентабельность — 3,4%), убыточность порошка СМС «В» возросла с 0,02 до 4,1%.

Итак, от рассмотренной производственной программы следует ожидать следующую прибыль:

<b>СМС «А»</b>	—	<b>2,34</b> × 43 198	=	101,1 тыс. руб.;
<b>СМС «Б»</b>	—	<b>0,91</b> × 13 370	=	-12,2 тыс. руб.;
<b>СМС «В»</b>	—	<b>1,94</b> × 20 589	=	-39,9 тыс. руб.;
<b>Итого:</b>				49,0 тыс. руб.

Таблица 4.4

Расчет полной себестоимости и рентабельности видов продукции «усовершенствованной» производственной программы

№ строки	Показатели	СМС «А»	СМС «Б»	СМС «В»
1	Переменные расходы, руб.	35,70	23,95	42,20
2	Постоянные расходы, руб.	0,09	2,54	4,85
3	Полная себестоимость (стр. 1 + стр. 2), руб.	<b>35,79</b>	26,49	47,05
4	Цена, руб.	38,13	25,58	<b>45,11</b>
5	Прибыль (стр. 4 - стр. 3), руб.	2,34	-0,91	-1,94
6	Рентабельность (стр. 5 : стр. 3) x 100, %	6,5	-3,4	-4,1

Следовательно, принятое управленческое решение по оптимизации производственной программы оказалось ошибочным. Снятие с производства порошка типа ПРД «Д» не только не улучшит финансовое положение предприятия, но и приведет к снижению прибыли с 73,3 до 49,0 тыс. руб.

*Оценим убыточное изделие ПРД «Д» с позиций системы «директ-костинг» (табл. 4.5).*

Таблица 4.5

Анализ рентабельности порошка ПРД «Д» с позиций системы «директ-костинг»

Показатели	На единицу продукции, руб.	На весь выпуск, тыс. руб.
Выручка от продаж	57,50	1 478,3
Переменные затраты	54,96	1 413,0
Маржинальный доход	2,54	65,3

Таким образом, порошок ПРД «Д» не является убыточным. Реализация одной пачки этого порошка приносит предприятию 2,54 руб. маржинального дохода. В той же мере вносится вклад в формирование прибыли предприятия.

В условиях неполной загрузки производственных мощностей решение о снятии с производства изделия, убыточного в результате расчетов полной себестоимости, не всегда оказывается верным. Если это изделие приносит положительный маржинальный доход, то снятие его с производства лишь ухудшит финансовое положение предприятия. Решение этого вопроса на основе калькулирования полной себестоимости приводит к негативным последствиям.

Рассмотрим иную ситуацию.

*Предположим, что отсутствие основных материалов не позволяет предприятию производить порошок СМС «А». Руководство решило временно высвободившиеся производственные мощности загрузить производством порошка СМС «Б». Как должна выглядеть производственная программа предприятия, чтобы достичь желаемого размера прибыли — 73 300руб.?*

Прежняя структура реализации приведена на с. 225. В новом варианте она будет иметь следующий вид:

СМС «Б» — 55%;

СМС «В» — 20%;

ПРД «Д» — 25%.

Примем объем производства порошка СМС «В» за  $X$ . Тогда ожидается произвести порошка:

СМС «Б» —  $2,75X$ ;

ПРД «Д» —  $1,25X$ .

Совокупные постоянные расходы, как и прежде, составят 178 670 руб. С учетом того, что переменные расходы в расчете на 1 пачку порошка СМС «Б» равны 23,95 руб., порошка СМС «В» — 42,20 руб., порошка ПРД «Д» — 54,96 руб., а желаемая прибыль — 73 300 руб., составим уравнение

$$(25,58 \times 2,75X + 45,11* + 57,50 \times 1,25*) - \\ - (23,95 \times 2,75X + 42,20* + 54,96 \times 1,25*) - 178\ 670 = 73\ 300.$$

В первой скобке — ожидаемая выручка от продаж, во второй — совокупные переменные издержки при планируемом ассортименте.

Решая уравнение, получим

$$(70,345* + 45,11X + 71,875*) - (65,8625* + 42,20* +$$

$$+ 68,70*) - 178\ 670 = 73\ 300. \text{ Откуда}$$

$$187,33X - 176,763* - 178\ 670 = 73\ 300;$$

$$10,567X = 251\ 970;$$

$$* = 23\ 845 \text{ (пачек порошка).}$$

Следовательно, объем производства СМС «Б» должен составить

$$2,75 \times 23\ 845 = 65\ 573 \text{ ед.};$$

$$\text{СМС «В» — } 23\ 845 \text{ ед.};$$

$$\text{ПРД «Д» — } 1,25 \times 23\ 845 = 29\ 806 \text{ пачек.}$$

Проверим, обеспечит ли такая производственная программа предприятию прибыль в желаемых размерах? Результаты расчетов представлены в табл. 4.6.

Т а б л и ц а 4.6

## Расчет ожидаемой прибыли

№ строки	Показатели	СМС «Б»	СМС «В»	ПРД «Д»	Всего
1	Объем производства, ед.	65 573	23 845	29 806	119 224
2	Маржинальный доход на единицу продукции, руб.	1,63	2,91	2,54	—
3	Совокупный маржинальный доход (стр. 1 x стр. 2), тыс. руб.	<b>106,88</b>	69,39	75,70	251,97
4	Совокупные затраты, тыс. руб.	—	—	—	178,67
5	Прибыль (стр. 3 - стр. 4), тыс. руб.	—	—	—	73,3

Итак, запланированные структурные сдвиги в производственной программе предприятия обеспечат ему получение желаемого размера прибыли (73 300 руб.).

### 4.3. Принятие решений по ценообразованию

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

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

Аналогичным образом поступали и в торговле, оперируя торговой надбавкой.

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

*В условиях рыночной экономики подходы к ценообразованию коренным образом меняются.* Процесс ценообразования становится скорее искусством, чем наукой. Искусство определения цены заключается в возможности

осознания положения на рынке в целом и в предсказании реакции потребителя на предлагаемый товар и его цену. Устанавливая цену, менеджер в первую очередь задумывается о том, будет ли спрос на его продукцию по предлагаемой цене. Если высока вероятность отрицательного ответа, то цена будет снижена до уровня, удовлетворяющего покупателя, с одновременным снижением издержек по производству данного продукта (работы, услуги).

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

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

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

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

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

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

Производственная мощность предприятия — 15 000 шт. калькуляторов в месяц. Фактический объем производства за месяц составляет 10 000 шт., т.е. мощности загружены не полностью и имеются резервы по дальнейшему наращиванию объемов производства.

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

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

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

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

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

Рассмотрев подходы к ценообразованию в промышленном производстве, обратимся к сфере услуг.

**Пример.** Основным видом деятельности ООО «Маршрут» является перевозка жителей г. Долгозерска автобусами «ПАЗ». Стоимость одного такого автобуса — 215 тыс. руб., и рассчитан он на пробег 200 тыс. км. Расход топлива — 30 л на 100 км пробега, стоимость топлива — 5 руб./л.

Через каждые 50 тыс. км пробега необходима замена колес (6 колес по 1000 руб.), а через 100 тыс. км пробега — замена двигателя (его стоимость — 15 тыс. руб). Допустим, что никаких других эксплуатационных расходов ООО «Маршрут» не несет.

Вместимость автобуса — 25 пассажиров, каждый пассажир в среднем проезжает 10 км. В соответствии с вышеизложенным перед администрацией предприятия стоит задача рассчитать долгосрочный нижний предел цены одного билета при различных вариантах пробега автобусов.

Зависимость между этими параметрами выражается формулой

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

Принимая пробег автобуса за  $X$ , а нижний предел цены — за  $c$ , получим  $cX - \text{БХ} - \text{Совокупные постоянные расходы} = 0$

(так как долгосрочный нижний предел цены лишь покрывает все расходы, т.е. обеспечивает организации нулевой финансовый результат). Таким образом, в общем виде цена одного билета зависит от пробега автобуса следующим образом:

$$c = B + \text{Совокупные постоянные расходы} : X.$$

Другими словами, долгосрочный нижний предел цены представляет собой сумму удельных переменных и удельных постоянных издержек.

1. Допустим, что администрация ООО «Маршрут» планирует эксплуатировать свои автобусы до тех пор, пока их пробег не составит 50 тыс. км. Рассчитаем долгосрочный нижний предел цены одного билета для этого случая.

До тех пор, пока пробег автобуса не составит 50 тыс. км, ни замены колес, ни замены двигателя автобуса не ожидается. Поэтому к переменным расходам следует отнести лишь затраты на приобретение топлива. На каждые 100 км расходуется 30 л топлива по цене 5 руб./л, т.е. на общую сумму 150 руб.

В среднем за 100 км пробега автобусу удается перевести 250 человек. Таким образом, удельные переменные издержки ( $b$ ) в этом случае составят:

$$b = 150 : 250 = 0,6 \text{ руб.}$$

Совокупные постоянные затраты соответствуют стоимости автобуса - 215 тыс. руб. Ожидаемый **пробег** — 50 тыс. км. Пройдя это расстояние, автобус перевезет  $50\,000 : 10 \times 25 = 125\,000$  пассажиров. Удельные постоянные затраты составят

$$215\,000 : 125\,000 = 1,72 \text{ руб.}, \text{ а минимальная цена одного билета:}$$
$$0,6 + 1,72 = 2,32 \text{ руб.}$$

2. Допустим, что администрация ООО «Маршрут» ориентируется в своих расчетах на пробег автобусов в 100 тыс. км. В этом случае появляются дополнительные текущие расходы по замене колес. Данные расходы (наряду с закупкой топлива) переходят в разряд переменных.

Пройдя 100 тыс. км, автобус перевезет  $100\,000 : 10 \times 25 = 250\,000$  пассажиров. Поэтому удельные переменные затраты составят

$$0,6 + 6000 : 250\,000 = 0,6 + 0,024 = 0,624 \text{ руб.}$$

Для определения совокупных переменных затрат из общей стоимости автобуса следует вычесть стоимость колес:

$$215\,000 - 6000 = 209\,000 \text{ руб.}$$

Удельные постоянные затраты составят

$$209\,000 : 250\,000 = 0,836 \text{ руб.}, \text{ а минимальная цена одного билета:}$$
$$0,624 + 0,836 = 1,46 \text{ руб.}$$

3. Рассчитаем минимальную цену одного билета, исходя из пробега автобуса в 200 тыс. км.

В этом случае наряду с затратами на приобретение топлива и замену колес к числу переменных издержек следует отнести и стоимость двигателя.

Пройдя 200 тыс. км, автобус перевезет  
 $200\ 000 : 10 \times 25 = 500\ 000$  пассажиров.

Удельные переменные издержки составят  
 $0,624 + 15\ 000 : 500\ 000 = 0,624 + 0,03 = 0,654$  руб.

В составе постоянных затрат в этом случае следует учитывать стоимость автобуса за вычетом цены колес и двигателя

$215\ 000 - 6000 - 15\ 000 = 194\ 000$  руб.

Удельные постоянные издержки составят  
 $194\ 000 : 500\ 000 = 0,388$  руб., а минимальная цена одного билета:  
 $0,654 + 0,388 = 1,042$  руб.

Выполненные расчеты позволяют сделать два вывода:

- 1) следствием увеличения масштабной базы является то, что часть постоянных затрат переходит в разряд переменных;
- 2) экономия на удельных постоянных затратах позволяет снижать цену одной услуги.

#### ***4.4. Определение структуры продукции с учетом лимитирующего фактора***

При определении структуры продукции с учетом лимитирующего фактора рассмотрим следующую ситуацию.

**Пример.** Предприятие А производит ковровые покрытия двух типов — петлевые и ворсовые. Информация об основных показателях этого вида производственной деятельности представлена в табл. 4.7.

**Т а б л и ц а 4.7**

№ строки	Показатели	Ковровые покрытия	
		ворсовые	петлевые
1	Цена за 1 п.м, руб.	40	60
2	Переменные расходы на 1 п.м, руб.	25	35
3	Маржинальный доход на 1 п.м (стр. 1 - стр. 2), руб.	15	25
4	Уровень маржинального дохода (стр.3 : стр. 1) × 100, %	<b>37,5</b>	41,7

Приведенные выше данные свидетельствуют о том, что организации предпочтительнее заниматься производством и реализацией петлевых покрытий.

Однако на предприятии А производительность линии по выпуску петлевых покрытий ниже, чем часовой выпуск покрытий ворсового типа. Кроме того, лимитирующим фактором является плановый фонд времени работы оборудования. Линии по производству ковровых покрытий могут работать лишь в течение 2000 ч. Эта информация представлена в табл. 4.8.

Таблица 4.8

№ строки	Показатели	Ковровые покрытия	
		ворсовые	петлевые
1	Производительность линии, п.м/ч	4	2
2	Маржинальный доход на 1 п.м, руб.	15	25
3	Маржинальный доход за 1 ч (стр. 2 х стр. 1), руб.	60	50
4	Маржинальный доход за 2000 ч, руб.	120000	1000000

Итак, изучение проблемы с учетом лимитирующего фактора позволило сделать *заключительный вывод*: в условиях, когда плановый фонд времени работы линий ограничен, с учетом фактической производительности оборудования, предприятию А выгоднее производить ворсовые ковровые покрытия.

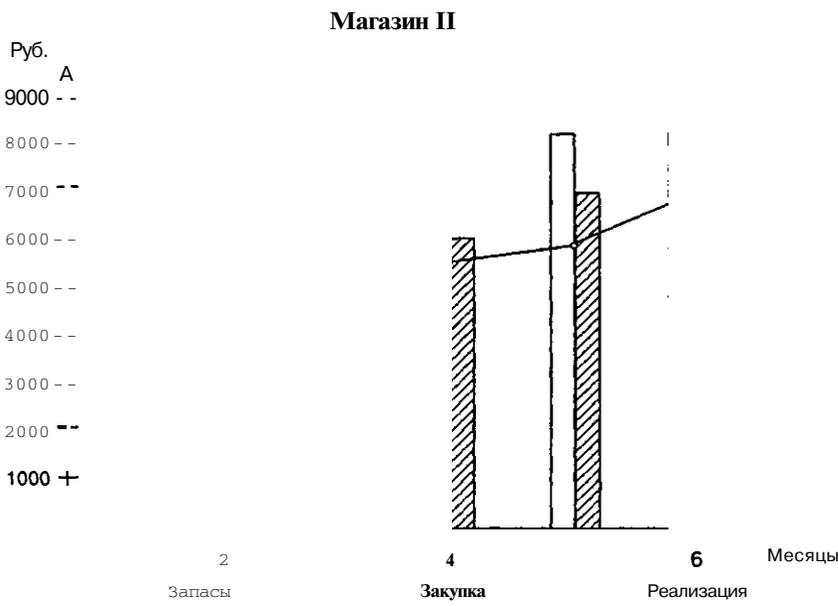
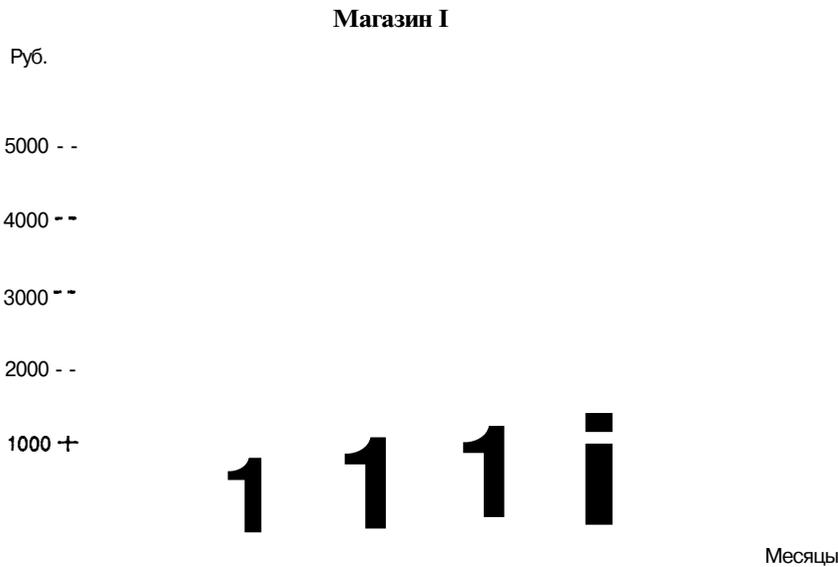
Далее, ковровые покрытия закупаются оптом у предприятия А двумя магазинами розничной торговли — магазином I и магазином II.

Для торгового предприятия лимитирующим фактором при принятии управленческого решения может быть скорость оборота товара (т.е. интервал времени от момента закупки товара до поступления выручки на расчетный счет торгового предприятия) или размер торговых площадей.

Диаграммы, иллюстрирующие данные о товарных запасах, закупке и реализации товаров двумя магазинами за полугодие, показаны на рис. 4.4.

Магазин I торгует промышленными товарами, в основном закупленными по импорту, хотя и является партнером предприятия А. Он расположен на окраине города. Спецификой этого магазина является торговля товарами длительного пользования и предметами роскоши, в результате чего часть товаров, закупленных за анализируемый период, перешла в разряд неликвидов или была распродана с уценкой. Магазин I располагает значительно меньшими торговыми площадями, чем его конкурент — магазин II.

Магазин II является крупным супермаркетом, расположенным в центре города. Его цель — торговать товарами, имеющими быструю оборачиваемость и высокую ликвидность. Руководство предприятия в отличие от сво-



**Рис. 4.4.** Товарные запасы, закупка и реализация в I полугодии

его конкурента — магазина I — в целях минимизации издержек обращения стремится торговать «с колес», не пользуясь большими складскими помещениями. Организация торговли такова: по мере продажи товара его новая партия тут же подвозится поставщиком.

Из анализа диаграмм видно, что в магазине II быстро растет товарооборот; для обеспечения роста объемов реализации закупки производились опережающими темпами по сравнению с темпами роста товарооборота; товарные запасы к концу анализируемого периода составили 90% от месячного объема реализации.

В магазине I также наблюдается рост товарооборота, но заметно меньший, чем в магазине II. Товарные запасы постоянно росли и к концу рассматриваемого периода составили четыре месячных объема реализации, что свидетельствует о нерациональной финансовой политике магазина I.

Оба магазина в числе прочих товаров торгуют ковровыми покрытиями петлевого типа. Сравнение двух магазинов с точки зрения финансовых результатов этого вида торговой деятельности представлено в табл. 4.9.

Таблица 4.9

№ строки	Показатели	Магазин I	Магазин II
1	Закупочная цена за 1 п.м, руб.	60	60
2	Прочие переменные затраты на 1 п.м, тыс. руб.	5	5
3	Розничная цена за 1 п.м, руб.	85	80
4	Маржинальный доход на 1 п.м (стр. 3 - стр. 1 - стр. 2), руб.	20	15
5	Объем продаж за год, п.м	1000	5000
6	Маржинальный доход за год (стр. 5 x стр. 4), руб.	20 000	75 000

Анализ данной таблицы показывает, что маржинальный доход в расчете на единицу продукции ниже в магазине II. Но благодаря увеличению товарооборота он по совокупному маржинальному доходу в 3,75 раза превосходит своего конкурента. Во многом этот результат достигнут благодаря тому, что магазин II располагает большими торговыми площадями.

#### ***4.5. Решения о реструктуризации бизнеса***

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

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

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

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

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

Причиной децентрализации бизнеса может стать и несостоятельность (банкротство) предприятия, когда оно не обеспечивает или заведомо не способно обеспечить выполнение требований кредиторов в течение трех меся-

цев со дня наступления сроков их исполнения. Гражданским кодексом РФ предусмотрена возможность применения к неплатежеспособным предприятиям реорганизационных процедур: «В случаях, установленных Законом, реорганизация юридического лица в форме его разделения или выделения из его состава одного или нескольких юридических лиц осуществляется по решению уполномоченных государственных органов или по решению суда» (п. 57, ст. 2). То же отмечается в Федеральном законе «О несостоятельности (банкротстве) предприятий»<sup>1</sup>.

Независимо от названных выше форм своего проявления (формирование сети филиалов, стратегических бизнес-единиц и образование малых предприятий) децентрализация бизнеса направлена на совершенствование организационной структуры предприятия, что в конечном счете повышает **эффективность** его функционирования. Все эти процессы влекут за собой необходимость перестройки сложившейся системы бухгалтерского учета. В трансформированном виде он должен обеспечить возможность четкого оперативного контроля на местах возникновения затрат, создать условия для проведения анализа причин возникновения отклонений от планируемых показателей и оперативного устранения данных отклонений. Все эти задачи могут быть решены лишь в рамках организации учета и отчетности по центрам ответственности предприятия.

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

#### *4.5.1. Зарубежный опыт децентрализации бизнеса*

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

Изменения в мировой экономике, обострение конкурентной борьбы выдвинули на первый план задачу повышения гибкости и маневренности производства, возможности оперативно реагировать на любые изменения, происходящие в рыночной среде, оттеснив собой проблемы роста эффективности производства. В этих условиях у крупных фирм появляется новая

<sup>1</sup> См.: Собрание законодательства РФ. 1998. № 3. Ст. 222.

задача — правильно оценить оптимальный уровень вертикальной интеграции, по возможности ослабить его, предоставив хозяйственную самостоятельность своим структурным подразделениям.

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

Еще в 70-е годы И. Ансофф выдвинул теорию [54], согласно которой интенсивное развитие бизнеса происходит при сочетании передовых технологий производства с нуждами и потребностями заказчиков. Другими словами, рынок определяет потребности заказчиков, а технология производства создает продукт, который эти потребности удовлетворяет.

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

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

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

Согласно теории американского **экономиста**, специалиста по стратегическому управлению М.И. Портера существуют четыре конкурирующие силы, влияющих на развитие бизнеса. Схема их взаимодействия приведена на рис. 4.5.

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

Степень влияния этого фактора определяется следующими обстоятельствами:

- отсутствием заменителей поставляемых материалов;
- важностью данного ресурса для предприятия-покупателя;
- размерами поставщика (крупной фирме проще диктовать свои условия, чем мелкой);



- ценовая конкуренция, направленная на снижение цен;
  - предоставление покупателям (клиентам) дополнительных услуг и т.д.
4. *Новые компании.* Имеется в виду появление на рынке новых конкурентов, никогда до этого не занимавшихся данным видом бизнеса. Конкуренция внутри **отрасли** обостряется при таких условиях, как:
- увеличение числа конкурентов;
  - сезонный спрос на продукцию;
  - наличие препятствий к снижению издержек;
  - высокие выходные барьеры;
  - развитость рынка, стабилизация или снижение объемов продаж всей отрасли.

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

**2. Анализ входных и выходных барьеров для данного вида бизнеса.** *Входные барьеры* означают низкую или высокую возможность для новых конкурентов войти в бизнес. Они, например, могут определяться:

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

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

**3. Анализ внутренней структуры бизнеса компании.** Его результатом станет разработка стратегии компании.

С точки зрения управленческого учета существует три вида стратегии:

1. *Стратегия низких цен*, конечной целью которой является минимизация цен на готовый продукт, предлагаемый заказчику. Поэтому все управ-

ленческие решения, принимаемые в рамках этой стратегии, направлены на минимизацию издержек.

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

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

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

4. **Оценка эффективности существующей организационной структуры компании.** По поводу взаимосвязи управленческого учета и организационной структуры А. Белкауи (Belkaoui) в 1980 г. писал: «Определение элементов организационной структуры весьма существенно для правильного функционирования системы управленческого учета, в свою очередь система управленческого учета представляет собой как бы внутреннюю систему отчетности для этой организационной структуры, способствующую трансформации последней в более эффективную структуру»<sup>1</sup>.

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

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

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

Концепцию СБЕ разработал в 1970 г. президент американской компании «Дженерал Электрик» **Ф. Борш**. К этому времени из компании, выпускающей электромоторы и осветительные приборы, она превратилась в мо-

<sup>1</sup> Belkaoui A. Conceptual Foundations of Management Accounting. Addison-Wesley, 1980. P. 30.

нополиста по производству электронных и электротехнических изделий. Сильно возросшие размеры, диверсификация, транснациональная деятельность, широкий спектр технологий — вот неполный перечень проблем, возникших перед высшим руководством «Дженерал Электрик». В связи с этим было принято решение разбить деятельность компании на независимые, автономные единицы, которые должны управляться как изолированные предприятия. Данные подразделения получили название СБЕ.

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

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

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

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

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

Большую работу по анализу существующей практики использования концепции СБЕ и обобщению ее результатов провела известная консалтин-

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

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

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

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

Если эти условия соблюдены, то СБЕ становится центром прибыли, которая измеряется путем применения трансфертного ценообразования.

Вышеизложенное позволяет сделать следующие выводы:

- 1) СБЕ по существу является мини-предприятием, не обладающим юридической самостоятельностью;
- 2) СБЕ формируется на базе центров инвестиций (или прибыли), а результаты ее деятельности оцениваются путем применения трансфертного ценообразования;
- 3) концепция СБЕ может быть реализована лишь на базе корректно построенной системы сегментарного учета и отчетности.

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

#### *4.5.2. Примеры децентрализации российского бизнеса*

За годы перестройки хозяйственного механизма, перехода от административных к рыночным условиям многие промышленные предприятия России попали в тяжелейшее финансовое положение. Причин тому много — как объективных, так и субъективных.

За годы советской власти в СССР были построены тысячи промышленных гигантов. В основе их проектирования и организации лежал принцип максимального выпуска продукции и самообслуживания, т.е. включения в состав предприятия всех производств, необходимых для полного изготовления изделий, и всех подразделений технического обслуживания. Гигантомания была присуща оборонному комплексу, транспортному машиностроению, химическому, металлургическому производствам, а в ряде случаев — отдельным отраслям легкой и пищевой промышленности. Такие предприятия обеспечивались необходимой инфраструктурой, под них зачастую возводились города и транспортные магистрали.

Система бухгалтерского учета организаций того времени строилась с целью решения задач сохранности социалистической собственности и выполнения техпромфинлана. Для целей оперативного управления издержками организации она приспособлена не была. Как свидетельствует опыт, в рыночных условиях такие предприятия оказываются инертными и неконкурентоспособными.

Доставшиеся от социалистической экономики устаревшая организационная структура управления предприятиями, изношенные основные средства, кризис платежей и банковской системы усугубились общим финансовым кризисом. Отечественная продукция часто не выдерживает конкуренции со стороны западных фирм: низкие потребительские свойства, неоправданно высокие цены и, как следствие, отсутствие рынков сбыта — все это ведет к затовариванию и остановке производства. Большинство российских промышленных предприятий оказались неплатежеспособными и вынуждены останавливать производство.

В ряде случаев в целях обеспечения «выживаемости» предприятий становится необходимым проведение мероприятий по их разукрупнению (децентрализации). Умелым руководителям в отдельных случаях удается перепрофилировать имеющиеся производственные мощности на выпуск конкурентоспособной продукции с привлечением, как правило, западных инвесторов. Однако данный процесс возможен лишь при наличии продуманной стратегии.

Помимо реорганизации всей структуры управления коренной перестройке при этом подвергается и сложившаяся за годы советской власти система бухгалтерского учета.

Рассмотрим два примера, иллюстрирующих практические возможности концепции СБЕ в условиях отечественного промышленного производства.

### **Текстильная промышленность**

В настоящее время текстильные предприятия находятся в тяжелых экономических условиях, что связано со многими причинами.

*Во-первых*, это разрыв хозяйственных связей после распада СССР. У большей части предприятий поставщики оказались за рубежом, причем часто взаимоотношения с ними осложняются по политическим мотивам.

*Во-вторых*, по общемировым масштабам эти предприятия являются гигантскими (численность промышленно-производственного персонала колеблется в интервале от нескольких сот до нескольких тысяч человек), что имеет, по крайней мере, два негативных последствия:

- 1) предприятия оказываются плохо управляемыми;
- 2) неоправданно высокими становятся непроизводственные расходы.

*В-третьих*, часть этих предприятий является градообразующими, в связи с чем им приходится нести расходы по содержанию социальной сферы города. Кроме того, данный фактор накладывает дополнительную моральную ответственность на руководителей текстильных предприятий, снижая возможности по сокращению штата.

*В-четвертых*, управленческому персоналу российских текстильных предприятий, как правило, свойственна большая консервативность. **На** этих предприятиях обычно отсутствует маркетинговая политика.

Вследствие этого на предприятиях в течение многих лет наблюдается острая нехватка оборотных средств, накапливаются долги, что заставляет предприятия большую часть расчетов **производить** бартером или взаимозачетами.

При сложившейся ситуации предприятиям необходимы кредиты банков, сильные партнеры для развития производства и совместной деятельности.

Однако региональные отделения Европейского банка развития и реконструкции неохотно дают кредиты текстильным предприятиям, считая эту отрасль довольно рискованной. Естественно, рискованной является не сама отрасль, а именно ситуация на предприятиях: отсутствие четкой стратегии, устаревшая организационная структура, отсутствие уверенности в том, что заемные средства будут действительно **потрачены** на улучшение производства и затем возвращены, а не пойдут на покрытие каких-либо общехозяйственных расходов. Ситуация усугубляется отсутствием на предприятиях бухгалтерского управленческого учета, методы которого позволяют обосновывать бизнес-план, возможность возврата кредита и т.п.

Вместе с тем, по оценкам международных экспертов, в ближайшие годы наибольший рост среднедушевого потребления текстильной продукции ожидается в России (в сравнении с США и Европой), поэтому отечественный рынок является наиболее привлекательным с точки зрения продаж. Следовательно, в связи с увеличением спроса у российских предприятий появляется возможность занять дополнительную нишу рынка. Однако это возможно лишь при правильном выборе стратегии и успешном ее воплощении, для чего необходимы грамотные управленческие решения по реструктуризации предприятий и организации на них системы сегментарного учета и контроля.

Согласно теории М. Портера, на конкурентоспособность российских текстильных предприятий влияют следующие внешние факторы:

1. Поставщики. Российским предприятиям приходится приобретать низкокачественный хлопок по высоким ценам, но и это сырье в ближайшие годы может стать недоступным в связи с процессами интеграции Узбекистана с западными странами.

2. Покупатели. В условиях острой нехватки оборотных средств и довольно пассивной маркетинговой политики покупатели могут диктовать текстильным предприятиям свои условия, а также организовывать совместную деятельность.

3. Заменители. В конкуренцию с российскими текстильными товарами вступает продукция из Индии, Пакистана, Китая. Являясь дешевой, но более низкого качества по сравнению с отечественной продукцией, она тем не менее аналогична по своим потребительским свойствам.

4. Новые компании. Этот фактор довольно плохо поддается оценке, поскольку здесь имеются в виду предприятия, до этого не занимавшиеся текстилем, но решившие инвестировать средства в этот участок рынка.

Анализ *входных и выходных барьеров* для новых компаний и заменителей, осваивающих российский рынок, дает следующие результаты:

- для первых — ситуация недостаточно благоприятна: они могут получать средний доход при высоком риске. Это связано с необходимостью больших инвестиций и трудностями в партнерских отношениях с российскими предприятиями;
- для **вторых** — ситуация чрезвычайно благоприятна: их устраивает низкий доход, поскольку они имеют очень низкие издержки и риск для них минимален. Никаких инвестиций в России они не делают.

Основными преимуществами российских предприятий на внутреннем рынке являются: высокий потенциал самого рынка, знание местных культурных традиций, преимущества географического положения, возможности получения сырья из СНГ. Авторитет на мировом текстильном рынке у

наших предприятий незначительный по следующим причинам: высокая стоимость сырья, при производстве продукции основной упор делается на низкие цены, в ущерб качеству. Пока же Россия может успешно выступать на мировом рынке лишь на небольших участках, таких, как льняное производство. В остальных областях, где для расширения своего присутствия необходим стратегический альянс с западными компаниями, использование их технологий и ноу-хау, положение шаткое. Однако подобные союзы в перспективе неизбежны, поскольку уже на современном этапе между собой конкурируют не отдельные предприятия, а сети предприятий, расположенные в разных странах.

Российским текстильным предприятиям в наибольшей степени подходит стратегия высоких цен, основанная на знании потребностей внутреннего рынка и интеграции с западными странами.

Как отмечалось выше, развитие **бизнеса** — это сочетание производства и рынка. Таким образом, закончив анализ рынка, обратимся к производству.

Основные этапы реструктуризации бизнеса рассмотрим **на примере** одного из российских текстильных предприятий — АО «Российский текстиль».

#### *1. Анализ некоторых технико-экономических показателей предприятия и его производственных возможностей.*

Среднесписочная численность АО «Российский текстиль» — 3880 человек. Предприятие производит марлю, бинты, суровые и отбеленные ткани, два вида цветных тканей. Основными производственными подразделениями являются прядильное, ткацкое, отделочное.

Прядильное производство занимает 30 810 м<sup>2</sup>, среднесписочный состав — 610 человек. Прядильное оборудование рассчитано на 28 530 веретен, в основном выпускается пряжа пневмомеханического прядения № 65/2, 70/2 и 54/2 для обслуживания ткацкого производства.

Ткацкое производство занимает производственные площади в размере 22 615 м<sup>2</sup>, среднесписочный состав — 664 человека. Количество ткацких станков — 2260.

Отделочное производство расположено на площади в 11 530 м<sup>2</sup> и занимается отбелкой тканей и крашением пряжи. Среднесписочный состав этого подразделения — 480 человек.

Возможности расширения ассортимента ограничиваются нехваткой современного оборудования отделочного производства. На качество продукции влияют низкое качество хлопка, недостатки прядильного оборудования. **Но** тем не менее ткацкое производство способно выпускать высококачественные ткани.

Конкуренция по неотделанным тканям с азиатскими компаниями практически невозможна, так как у крупного российского предприятия всегда выше постоянные издержки и стоимость сырья, а следовательно, и цены на продукцию. Учитывая скудный ассортимент выпускаемой продукции, потребителей интересуют лишь отпускные цены на продукцию, а не соотношение **цена** — качество.

На предприятии не применяются современные методы маркетинга и учета, из-за чего организационная структура компании сориентирована не на удовлетворение нужд и потребностей заказчиков, изменение ассортимента, а на лучшее использование производственных мощностей. Существующая система учета издержек с полным распределением затрат не стимулирует предприятие снижать цены.

Однако сравнительный анализ качественных показателей АО «Российский текстиль» с аналогичными параметрами **конкурентов — российских** текстильных предприятий, находящихся в том же регионе, показал, что по основным параметрам наше предприятие занимает либо лидирующее место, либо близко к нему.

### *2. Анализ организационной структуры АО «Российский текстиль».*

Организационная структура АО «Российский текстиль», представленная на рис. 4.6, типична для крупных российских предприятий. Это так называемая функциональная структура управления, которая вполне подходит для контроля за процессом наращивания мощностей и увеличения фактического объема производства.

Однако в современных условиях необходимо не только производить, но и продавать. Поэтому при построении «рыночно-ориентированного» АО в первую очередь необходимы организационные изменения. Новая организационная структура, создание которой базируется на теории СБЕ, будет существовать для бизнес-управления, ориентируясь на схему «производство — рынок».

### *3. Анализ внутренних возможностей предприятия.*

Прежде всего выделяются единицы анализа — СБЕ. На рис. 4.7 представлены все факторы, которые учитывались при делении предприятия на СБЕ: медицинские товары, товары для дома, полуфабрикаты для текстильной промышленности и ткани для швейной промышленности. Уже из названий видно, что основное внимание при разделении уделялось тому, кто является окончательным потребителем продукции.

Реструктуризацию бизнеса АО целесообразно проводить в два этапа:

1) выделение из организационной структуры предприятия производственного и обслуживающего бизнес-подразделений (отделов) (рис. 4.8).

Генеральный директор

Директор по учебе

Сельскохозяйственный отдел

Секретарь



Рис. 4.6. Существующая организационная структура АО «Российский текстиль»

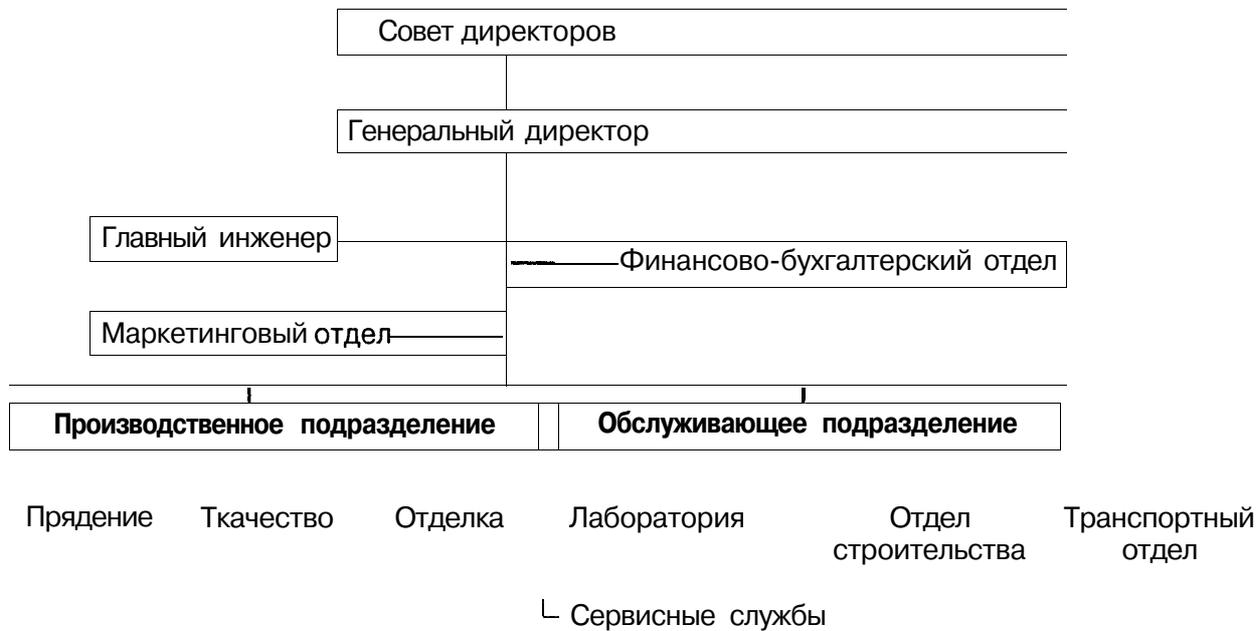
Восточные регионы России	Центральные регионы России	Западные регионы России	СНГ	Европа	Другие страны	Географическое положение	
Медицинская промышленность		Домашнее хозяйство	Отделка тканей	Швейная промышленность		Покупатели	
Трейдера	Дилеры	Компании	Фирменные магазины			Дистрибьюторская сеть	
Агенты		Торговые представительства				Сеть продаж	
Здравоохранение		Постельное и столовое белье		Пошив одежды		Запросы конечных потребителей	
Марля	Бинты	Ткани для белья		Ткани для одежды		Технология	
Дизайн	Снабжение	Прядение	Отбелка	Ткачество	Окраска	Отделка	Производственные процедуры
Пряжа с пневмоме- ханических машин		Пряжа с кольцевых машин		Кардная пряжа	Смесовая пряжа		Используемые материалы
Хлопок		Лен		Шерсть			Натуральные волокна
Полиэстр	Вискоза		Нейлон		Лавсан		Искусственные волокна

Р Ы Н О

Р О З В О Д С Т В О

Б Б Х Е О

Рис. 4.7. Деление АО «Российский текстиль» на СБЕ



**Рис. 4.8.** Проект организационной структуры АО «Российский текстиль» (I этап)

Новая организация компании преследует следующие цели:

- улучшение контроля;
- приближение к рынку.

На этом этапе компания концентрирует свои силы на основном виде деятельности — текстильном производстве. Не относящиеся к производственной деятельности подразделения предприятия (сельскохозяйственный сектор, детский сад, ПТУ и т.п.) передаются местным властям, а остальные объединяются в обслуживающие СБЕ, которые выполняют необходимые работы для обслуживания производства компании, а также могут оказывать услуги другим клиентам. На первом этапе реструктуризации производственный бизнес делится только по различным технологическим фазам безотносительно к видам производимой продукции;

2) выделение из производственного подразделения самостоятельных бизнес-единиц (рис. 4.9).

На данном этапе обслуживающее подразделение не претерпевает изменений. Производственное же подразделение делится на такие СБЕ, как:

- производство для медицинской промышленности;
- производство товаров для дома;
- производство полуфабрикатов для текстильной промышленности;
- производство тканей для швейной промышленности.

Кроме того, выделена служба, занимающаяся сдачей в аренду площадей и оборудования, не задействованных в производстве.

С целью лучшего контроля и анализа каждая бизнес-единица ведет свой учет и составляет сегментарную отчетность (отчет о финансовых результатах и балансовый отчет). Для предприятия в целом отчетность составляется на основе консолидации сегментарной отчетности СБЕ.

4. *Анализ организации учета и отчетности в АО «Российский текстиль».*

Системы учета издержек и выручки в бухгалтерском учете АО «Российский текстиль» мало коррелируют между собой. Издержки калькулируются по процессам с полным распределением затрат пропорционально заработной плате основных производственных рабочих, т.е. на конец периода мы имеем стоимость прядения, ткачества, отделки (причем вместе с непроизводственными расходами).

Выручка группируется по видам продукции, и по покупателям сопоставить издержки производственного подразделения и выручку от продажи конкретного изделия напрямую невозможно. Разумеется, из бухгалтерских учетных регистров можно выделить себестоимость каждого вида продукции, но это требует дополнительных трудозатрат и не может быть получено оперативно. Более или менее близкими к управленческой информации све-

Совет директоров

Генеральный директор

Главный инженер

Финансово-бухгалтерский отдел

Маркетинговый отдел

**Производственное подразделение**

**Обслуживающее подразделение**

Медицин-  
ские  
товары

**Товары  
для  
дома**

Товары для  
швейной  
промыш-  
ленности

Товары для  
текстильной  
промыш-  
ленности



— Сервисные службы

**Рис. 4.9.** Проект организационной структуры АО «Российский текстиль» (II этап)

дениями располагает плановый отдел, рассчитывающий сметные издержки и сравнивающий их с фактическими для корректировки цен. Однако в этих расчетах также используются данные о полной себестоимости изделий.

Сопоставление выручки и себестоимости реализованной продукции происходит в отчете о финансовых результатах (**форма № 2**). Однако содержащаяся в нем информация искажает реальность. Финансовые показатели не соответствуют действительности, поскольку применявшиеся методики их расчетов дают неверные результаты. Невозможно понять, как организация пришла к такому результату и какие шаги нужно предпринять для того, чтобы исправить положение.

Следовательно, применяемая предприятием система учета и отчетности консервативна и совершенно непригодна для целей текущего анализа и контроля.

*5. Рекомендации по совершенствованию сегментарного учета и составлению сегментарной отчетности.*

Для целей управленческого учета предприятию целесообразно использовать *концепцию маржинального дохода*. В связи с этим необходимо все издержки предприятия разделить на:

- прямые производственные;
- непрямые производственные;
- непроизводственные (административные).

(Использовать деление на переменные и постоянные издержки в данном случае менее целесообразно, поскольку заработная плата основных производственных рабочих оказывается скорее полупеременными издержками.)

При идентификации прямых производственных издержек по всем видам продукции необходимо выделить свою технологическую цепочку. Эта часть работы проводится совместно с инженерами предприятия.

Затем по каждому производственному переходу рассчитываются трудозатраты (в часах) рабочих и станков, необходимых для производства единицы продукции. Расчет необходимых трудозатрат никаких сложностей не представляет. Если заработная плата основных производственных рабочих сдельная, то несложно определить стоимость труда, приходящуюся на каждый вид продукции. Если оплата повременная, то следует рассчитать норму выработки на определенный период, а затем исчислить стоимость труда на единицу продукции.

Более сложен расчет потребляемой электрической энергии на единицу произведенной продукции, который целесообразно в первый раз проводить с инженерами, учитывая мощность станка по его техническому паспорту с поправками в случае высокой изношенности оборудования. В техническом

паспорте содержится информация об удельном потреблении электричества на единицу продукции (на килограмм, метр и т.п.) или на период. В этом случае расчет количества энергии, потребленной для производства единицы продукции, будет аналогичен стоимости трудозатрат. Таким образом, можно рассчитать необходимое потребление электроэнергии.

Кроме того, в некоторых случаях для производства продукции по технологии требуется тепло, вода и т.п. Расходы на них также должны быть учтены. Здесь требуется уточнение: речь идет об электричестве, воде и тепле, необходимых для производственно-технологических целей. Этот вопрос обычно вызывает споры и недопонимание. Например, если ткань следует обрабатывать паром, то необходимое для этого тепло учитывается при калькулировании. Тепло, идущее на обогрев здания, в котором расположено оборудование, даже в случаях сильных морозов в расчет не принимается. То же касается электричества: в расчеты включается лишь та часть израсходованной электроэнергии, которая потреблена как двигательная сила для работы станков. Электроэнергия, потребленная для освещения производственных помещений, рассматривается в составе общепроизводственных расходов.

И последняя составная часть прямых производственных издержек — сырье и материалы. Для текстильного производства это хлопок и некоторые химикаты, краски, необходимые в производственном процессе. Выход продукции и количество отходов обычно известны и зависят в основном от качества сырья. Зная коэффициент выхода продукции, можно рассчитать необходимое количество сырья.

Таким образом, все исходные данные для составления калькуляции по каждому изделию нам известны. Для каждого артикула рассчитан расход сырья и материалов, расходы на электроэнергию и на оплату труда по каждому производственному переходу, т.е. затраты на обработку (табл. 4.10). Эта базовая ведомость имеет самостоятельное значение для анализа себестоимости и определения нормативов затрат, а также используется для расчета маржинального дохода. Информация сгруппирована по СБЕ.

Табл. 4.11 представляет собой прайс-лист, в котором кроме цен указаны технические характеристики каждого продукта.

Используя информацию этих двух таблиц, можно рассчитать маржинальный доход по каждой позиции производственной программы.

Сводная табл. 4.12 предоставляет информацию о затратах и маржинальном доходе как по отдельным артикулам, СБЕ, так и по предприятию в целом.

Данные готовятся с помощью программного продукта. Будучи стандартизированными, они могут комбинироваться, автоматически формируя все

## Калькуляция себестоимости изделий

Вид деятельности	Группа изделий	Артикул	Прямые производственные затраты, руб.			Стоимость обработки, руб						Итого добавленных затрат, руб.	Всего прямых производственных затрат, руб.
			Сырье	материалы	Итого	прядение		ткачество		отделка			
						1*	2**	1	2	1	2		
Медицина	Марля	6498	3,87	0,72	4,59	0,14	0,55	—		0,43	0,64	1,76	<b>6,35</b>
		6498/84	3,50	0,66	4,16	0,14	0,54	—	—	0,43	0,64	1,75	5,91
Товары домашнего обихода	Постельное белье	241	26,67	5,40	32,07	0,70	3,10	—	—	2,74	<b>1,86</b>	<b>8,40</b>	40,47
		241 А	22,12	<b>4,87</b>	<b>26,99</b>	0,60	2,66	—	—	2,88	1,86	8,00	34,99
		262	25,32	5,30	30,62	0,52	1,96	—	—	2,95	<b>1,90</b>	7,33	37,95
Швейные изделия	Ткань костюмная	1-241	25,60	5,40	31,00	0,90	3,18			2,84	1,88	8,80	39,80
		<b>1-241А</b>	25,00	3,54	28,54	0,86	3,03	—	—	2,44	1,88	8,21	36,75
		262	25,70	10,63	36,33	0,52	1,96	<b>0,06</b>	1,88	2,95	1,90	9,27	45,60
		262-1	25,05	5,14	30,19	1,00	3,61	0,20	1,50	2,68	1,88	10,87	41,06
	284	23,83	8,96	32,79	0,50	1,48	0,25	1,55	1,85	1,37	7,00	39,79	
	269	28,57	10,82	39,39	0,60	1,79	0,35	<b>1,88</b>	1,89	2,06	8,57	47,96	
	300	6,70	—	6,70	<b>1,37</b>	0,58	—	—	—	—	1,95	8,65	
	301	<b>11,46</b>	—	<b>11,46</b>	1,58	0,18					—	1,76	13,22
	Костюмные принадлежности (ткань подкладочная)												

\* Прямые затраты на оплату труда.

\*\* Прямые затраты на электроэнергию.

Таблица 4.11

## Прайс-лист с техническими характеристиками изделий

Вид деятельности (область использования) (СБЕ)	Группа изделий	Артикул	Состав сырья	Технические характеристики		Цена, руб.		
				ширина ткани, см	поверхностная плотность, г/м <sup>2</sup>	без НДС	НДС (20%)	с НДС
Медицина	Марля	<b>6498</b> 6498/84 241	<b>Хлопок, 100%</b>	90	36	8,92	1,78	10,70
				84	36	8,33	1,67	10,00
				150	146	50,17	<b>10,03</b>	60,20
Бытовая сфера	Постельное белье	241 А		150	125	44,58	8,92	53,50
		262		150	142	47,83	<b>9,57</b>	57,40
Швейная промышленность	Ткань костюмная	1-241	<b>Хлопок — 70%, лен — 30%</b>	150	146	50,17	10,03	60,20
		1-241 А		150	125	44,58	8,92	53,50
		262		150	142	50,83	10,17	61,00
		262-1		150	142	88,33	17,67	106,00
		284		150	140	98,00	19,60	<b>117,60</b>
		269		150	140	<b>41,25</b>	8,25	49,50
		300	<b>Хлопок, 100%</b>	150	140	18,50	3,70	<b>22,20</b>
Костюмные принадлежности (ткань подкладочная)	301	150		140	23,99	<b>4,80</b>	<b>28,79</b>	

расчетные параметры. Это значительно снижает трудоемкость расчетов и дает возможность использовать для этих целей труд одного работника, который будет оперативно снабжать руководство необходимой информацией для принятия управленческих решений.

По существу табл. 4.12 — это пример нового формата отчета о прибылях и убытках, альтернативного традиционному отчету, ранее применявшемуся предприятием (форма № 2). Для заполнения этой формы необходимы отчетные данные за предыдущий год, прайс-лист и таблица издержек по каждому виду продукции. Видно, что он значительно удобнее для чтения и анализа, так как помимо прочей содержит информацию о деятельности отдельных сегментов бизнеса. Итоговые цифры идентичны официальному отчету о финансовых результатах, но в отличие от него в нашем варианте информация более детализирована.

Таблица 4.12

**Расчет маржинального дохода по отдельным СБЕ  
и по АО «Российский текстиль» в целом за 2001 г., руб.**

№ строки	Показатели	СБЕ			ИТОГО
		Товары для медицины	Товары бытовой сферы	Товары для швейной промышленности	
1	Выручка от продаж	66 004 144	19 975 335	13 045 317	99 024 796
2	Скидки «-», наценки «+»	-19 284 683	+17 014 067	+5 270 658	+3 000 042
3	Реализация — нетто	46 719 461	36 989 402	18 315 975	102 024 838
4	Прямые затраты — всего	<b>31 420 029</b>	13 138 514	6 656 415	51 214 958
	в том числе:				
	стоимость волокна	13 801 581	8 451 724	3 180 589	25 433 894
	стоимость химических веществ	4 433 691	<b>1 710 229</b>	1 189 255	7 333 175
	прямая заработная плата	5 275 860	<b>1 376 197</b>	1 141 239	7 793 296
	электроэнергия	7 908 897	1 600 897	1 145 332	10 654 593
5	Маржинальный доход (стр. 3 - стр. 4)	15 299 432	23 850 888	<b>11 659 560</b>	50 809 880
6	Косвенные трудозатраты	—	—	—	17 174 020
7	Административные расходы	—	—	—	30 496 195
8	Операционная прибыль (стр. 5 - стр. 6 - стр. 7)	-	—	—	3 139 665

Итак, АО «Российский текстиль» имеет маржинальный доход в 50 809 880 руб. Непроизводственные расходы достаточно высоки (47 670 215 руб.), и предприятию необходимо задуматься над их сокращением. Однако и теперь финансовый результат остается положительным — 3 139 665 руб. Очевидно, что все убытки достаточно прибыльного предприятия связаны с содержанием огромной социальной сферы (предприятие — градообразующее). Также очевидно, что в связи с большими скидками (все ткацкие предприятия выпускают марлю, и привлечь покупателя можно только системой скидок) производство марли не так уж и выгодно.

В результате анализа руководством АО «Российский текстиль» могут быть приняты следующие управленческие решения:

**1.** Реструктурировать предприятие, вынеся за его рамки все производства, не относящиеся к основному бизнесу.

2. Используя данные о конкурентоспособности предприятия и новый формат отчета о прибылях и убытках, показывающий прибыльность основного производства, обратиться в местные органы власти с просьбой о поддержке и снятии с баланса предприятия социальной сферы.

3. Перейти от марлевого ассортимента к разработке и выпуску современных тканей для швейной промышленности и населения как более прибыльным видам бизнеса.

4. Составить план технического перевооружения предприятия с разбивкой по цехам и годам, направленный на улучшение качества и расширение ассортимента.

### Машиностроение

Ярким примером децентрализации отечественного машиностроительного производства представляется история российского оборонного предприятия. Следствием проводимой в стране конверсии явилась убыточность работы всего завода, в частности одного из его структурных подразделений — цеха по производству корпусов снарядов. Казалось, что единственным выходом из создавшегося положения является консервация цеха. Однако администрация предприятия предпочла путь реструктуризации производства, в результате чего цех, ранее производивший корпуса снарядов, был выделен на отдельный баланс и зарегистрирован как дочернее общество — малое научно-производственное предприятие «Витязь», в дальнейшем преобразованное в ОАО «Витязь».

Данный факт можно рассматривать как начало децентрализации завода, тем более что примеру «Витязя» последовали и другие цеха.

В основу производства ОАО «Витязь» был положен выпуск гражданской продукции, однотипной ранее производимым корпусам снарядов: бесшовных, горячекатаных трубных заготовок. Эта продукция широко используется в машиностроении.

Проведению реструктуризации предшествовал глубокий маркетинговый анализ по теории Э. Портера, о которой подробно речь шла выше. Применительно к машиностроительному производству четыре конкурирующие силы, предопределяющие развитие бизнеса, выглядят следующим образом:

1. *Поставщики.* Сырьем для производства трубных заготовок служит прокат черных металлов. Учитывая постоянный **рост** цен на металлопрокат, научные сотрудники ОАО «Витязь» смогли разработать уникальную технологию производства аналогичной продукции из утилизированных корпусов снарядов, цена которых оказалась приблизительно в **10** раз дешевле проката. Поставщики находятся в радиусе 500 км, что существенно не сказывается на удорожании сырья.

2. *Покупатели.* Объем ежегодного выпуска готовой продукции ОАО «Витязь» предполагался на уровне 3–4 тыс. т. Основными потребителями продукции общества должны стать российские машиностроительные предприятия.

Преимущество новой организационной формы производства состоит в возможности принимать заказы малых объемов, что невыгодно крупным предприятиям. Помимо этого ОАО «Витязь» способно изготовить нестандартную продукцию для любого заказчика. Под конкретный заказ перестроить оборудование и изготовить инструмент можно достаточно быстро. Кроме того, предполагалось, что в целях расширения рынка сбыта предприятие будет заключать бартерные сделки.

3. *Заменители.* Трубная заготовка использовалась в машиностроении с момента создания данной отрасли. Продукция ОАО «Витязь» — толстостенная цельнокатаная трубная заготовка — не только удовлетворяет всем требованиям машиностроителей, но по своим техническим данным имеет большое преимущество перед сварными трубами или прессованными заготовками.

4. *Новые конкуренты.* Этот фактор, конечно, нуждается в постоянном внимании. Однако девиз предприятия: «Высокое качество — низкая цена» позволяет выдерживать конкурентную борьбу. Конкуренты, как правило, используют в качестве сырья залежавшиеся неликвиды, а потому предлагают продукцию худшего качества, хотя и по более низкой цене. Кроме того, запасы дешевых неликвидов у конкурентов, в отличие от ОАО «Витязь», заканчиваются.

Важным этапом маркетингового исследования стал анализ *входных и выходных барьеров* для данного вида бизнеса. Как отмечалось выше, идеальной для фирмы является такая ситуация, когда в ее сегменте рынка высоки входные и низки выходные барьеры. Это позволяет организации получать высокий маржинальный доход при низком уровне риска.

К сожалению, по данным показателям ситуация для ОАО «Витязь» складывалась не столь благоприятно. Входной барьер у предприятия ожидался достаточно низким в связи с организацией оригинального технологического процесса. Выходной барьер предполагался высоким, так как 95% объема основных средств проектируемого предприятия составляет мобилизационное имущество.

Тем не менее администрацией завода было принято положительное решение о создании ОАО «Витязь». С одной стороны, руководителю созданного предприятия были предоставлены полная хозяйственная самостоятельность, широкие полномочия в сфере принятия управленческих решений. С другой стороны, возросла его ответственность за качество принимаемых

решений. Удалось реализовать на практике важнейший принцип управленческого контроля — установить такие критерии оценки деятельности руководителя ОАО «Витязь», при которых его экономические интересы совпали с интересами машиностроительного завода в целом.

Организационная структура предприятия, явившаяся следствием проведенной децентрализации, приведена на рис. 4.10. В качестве центров ответственности выступили как ранее существовавшие, так и вновь созданные отделы.

Как отмечалось в гл. 1, цель управленческого учета состоит в накоплении данных о доходах и затратах по каждому подразделению (центру ответственности) таким образом, чтобы отклонения от сметы могли быть отнесены на ответственное лицо.

Руководители центров прибыли несут ответственность за формирование как расходной, так и доходной части бюджета своего сегмента.

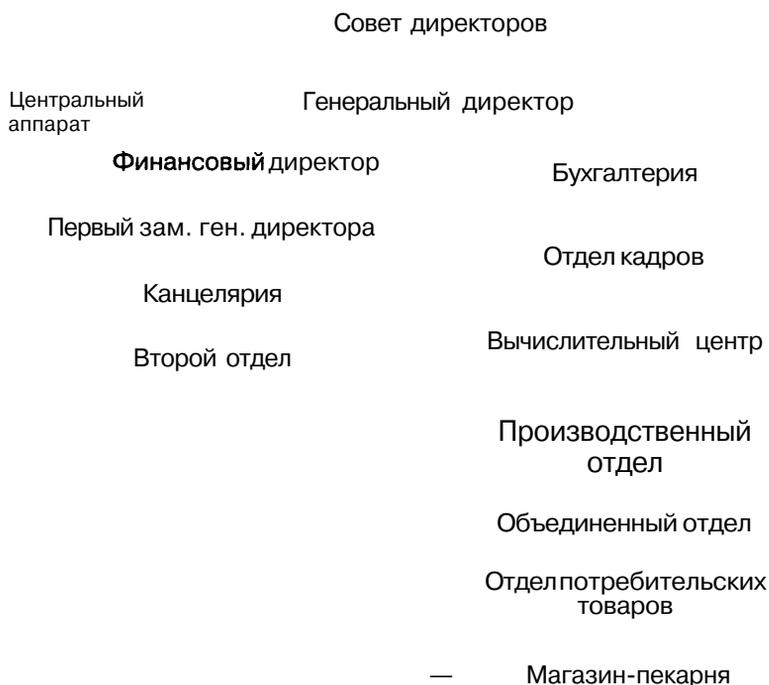


Рис. 4.10. Организационная структура ОАО «Витязь»

Предприятием используется система внутренних трансфертных цен, позволяющая каждое структурное подразделение квалифицировать как центр прибыли: основным источником покрытия его расходов является заработанный **доход**.

Функциональные обязанности между центрами ответственности распределены следующим образом:

1. Производственный отдел. Основным направлением деятельности этого подразделения является изготовление трубных заготовок. В его состав входят и вспомогательные участки, снабжающие производство оснасткой и инструментом, обеспечивающие его энергией, сжатым воздухом, оборотной водой. Готовые изделия передаются по трансфертным ценам в объединенный отдел.

2. Отдел потребительских товаров. Изготавливает столярные изделия, сетку-рабицу и металлические столбы к оградкам из отходов основного производства. Продукция передается по трансфертным ценам в объединенный отдел.

3. Объединенный отдел. Основной задачей этого центра ответственности является реализация продукции, полученной от производственного отдела и отдела товаров народного потребления, заказчикам. Практикуются и бартерные сделки. Однако их доля в общем объеме реализации объединенного отдела по решению **руководства** не может превышать 40%.

4. Магазин-пекарня. Это структурное подразделение создано для сокращения длительности цикла **«деньги—товар—деньги»**, так как в бартерных расчетах ОАО «Витязь» в большинстве случаев присутствует мука. Ответственность за затраты на производство хлебобулочных изделий и полученную **от** их реализацию выручку полностью лежит на руководителе этого сегмента.

5. Центральный отдел (аппарат). Состоит из руководства предприятия, бухгалтерии, вычислительного центра, канцелярии, отдела кадров. По своей сути он является центром затрат, так как выручки от продаж какой-либо продукции на сторону не имеет. Однако с точки зрения построения системы управленческого контроля он, наряду с прочими подразделениями, рассматривается как центр прибыли. Источником дохода центрального отдела являются отчисления всех вышеперечисленных центров ответственности, в основе которых — трансфертное ценообразование. Остановимся на этом вопросе подробнее.

Бюджет центрального аппарата формируется из отчислений, производимых каждым центром ответственности, причем его размер поставлен в зависимость от успехов работы каждого подразделения. С этой целью рассчитывается доля внутрифирменных услуг, оказываемых центральным ап-

паратом каждому центру прибыли, и в соответствии с этой долей затраты центрального аппарата относятся на издержки соответствующего подразделения. Так, по решению руководства ОАО «Витязь» **35%** от общих затрат на содержание центрального аппарата было отнесено на производственный отдел, **35%** — на объединенный отдел, **20%** — на отдел потребительских товаров и **10%** — на магазин-пекарню. Данное процентное соотношение распространяется на фактически достигнутый объем производства (реализации). Это означает, что с увеличением объема производства (реализации) возрастают отчисления на содержание центрального аппарата, производимые соответствующим центром прибыли. Таким образом, повышается ответственность и заинтересованность администрации, бухгалтерии и других обслуживающих служб в росте прибыльности работы каждого центра ответственности. Соответственно на этом фоне увеличивается общая рентабельность предприятия. Схема движения денежных и товарно-сырьевых потоков между сегментами бизнеса приведена на рис. 4.11.

В настоящее время на предприятии работает **180** человек; имеются следующие виды производства: заготовительное, прокатное, ремонтно-меха-

<b>ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ ОТДЕЛ</b>	Материалы (металл) (72 000)	Отгрузка готовой продукции (600 000 + 72 000 + 150 000 + + 50 000)
	Комплектующие (15 000)	
	<u>Готовая продукция (600 000)</u> без стоимости металла	
<b>ОТДЕЛ ПОТРЕБИТЕЛЬСКИХ ТОВАРОВ (ПТ)</b>	<u>Материалы (металл) (50 000)</u>	Деньги
	<u>Комплектующие (5 000)</u>	Бартер
	<u>Готовая продукция (150 000)</u> без стоимости металла	Хозрасчетный доход
<b>ЦЕНТРАЛЬНЫЙ ОТДЕЛ</b>	Обязательства (300 000) перед бюджетом, сторонними органи- зациями, по заработной плате	Реализация бартера: • проведение взаиморасчетов, покрытие обязательств
	Погашение обязательств	• обмен готовой продукции на сырье и комплектующие  • бартерные сделки
<b>МАГАЗИН-ПЕКАРНЯ</b>	Сырье (10 000)	
	Реализация хлебобулочных изделий	

**Рис. 4.11.** Движение ежемесячных потоков производства и реализации продукции, руб.

ническое, компрессорное, крановое хозяйство. Специалистами ОАО «Витязь» постоянно проводятся маркетинговые исследования по расширению рынка сбыта продукции и заключению договоров с машиностроительными предприятиями строительного-дорожного, угольного, подъемно-транспортного и других комплексов. Эти исследования направлены на расширение номенклатуры выпускаемой продукции и повышение степени загрузки имеющихся мощностей.

Общая экономическая ситуация в стране побуждает предприятия усилить контроль производственных затрат на основе совершенствования их учета. Спад промышленного производства, инфляционные процессы, финансовый кризис, уменьшение покупательной способности потребителей вызвали сокращение доходов предприятий. В этих условиях работа по экономии производственных ресурсов и снижению себестоимости производимой продукции выдвигается на первый план, поскольку повышение прибыли предприятий за счет простого увеличения цен **на** нее вызывает большие трудности со сбытом. Поэтому наряду с мероприятиями по перепрофилированию производства, переходу на выпуск более экономичной продукции важное место сегодня должно отводиться контролю и регулированию издержек.

Руководство ОАО «Витязь» заинтересовано как в росте доходной части своего бюджета, так и в сокращении расходов.

Проведенная децентрализация бизнеса, возросшая вследствие этого экономическая заинтересованность побудили управляющих ОАО «Витязь» пересмотреть свое отношение к издержкам предприятия. В целях постановки системы сегментарного учета и отчетности, обеспечения возможности проведения последующего управленческого анализа и контроля все издержки предприятия были разделены на переменные и постоянные.

При этом к *переменным* затратам были отнесены

- сырье и основные материалы;
- инструмент и оснастка;
- затраты на технологическую электроэнергию;
- затраты на оборотную воду, сжатый воздух.

В целях экономии энергопотребления на предприятии была проведена модернизация энергохозяйства, вследствие чего потребление электроэнергии на технологические цели сократилось на 30%.

Кроме того, существенно были снижены затраты на приобретение основных материалов (взамен металлопроката в переработку стали поступать корпуса артиллерийских снарядов).

К *постоянным* издержкам были отнесены

- затраты на содержание центрального аппарата: заработная плата персонала согласно штатному расписанию с **начислениями** на нее, командиро-

вочные расходы, расходы на содержание служебного транспорта, оплата телефонных переговоров и т.п.;

- затраты на тепло- и электроэнергию, расходуемые на обогрев и освещение помещений;
- амортизация основных средств общепроизводственного и общехозяйственного назначения;
- налог на имущество;
- расходы на рекламу;
- прочие расходы.

Управленческий учет предполагает идентификацию всех издержек предприятия с деятельностью конкретных структурных подразделений и их последующую фиксацию в учетных регистрах. Из теории управленческого учета известно, что переменные издержки, как правило, являются прямыми, а постоянные — косвенными, т.е. нуждающимися для целей распределения в применении каких-либо косвенных методов.

В гл. 2 речь уже шла о проблемах распределения косвенных издержек между носителями затрат. В дополнение к сказанному отметим, что при выборе способа распределения постоянных накладных расходов следует учитывать два момента:

1) результаты распределения должны быть максимально приближены к фактическому потреблению ресурсов на данный вид продукции, что оказывает влияние на достоверность определения их себестоимости, а в конечном счете — на прибыль организации;

2) выбранный способ должен соответствовать существующему на предприятии производственному (технологическому) процессу, а также должен быть простым и нетрудоемким. Другими словами, база, выбранная для распределения накладных расходов, должна быть экономически обоснованной и наиболее эффективной. Невозможно в принципе предложить идеальную базу для распределения накладных расходов, поскольку любое распределение обуславливает неточность калькуляции. Самая точная себестоимость в этом смысле — себестоимость, исчисленная по прямым расходам.

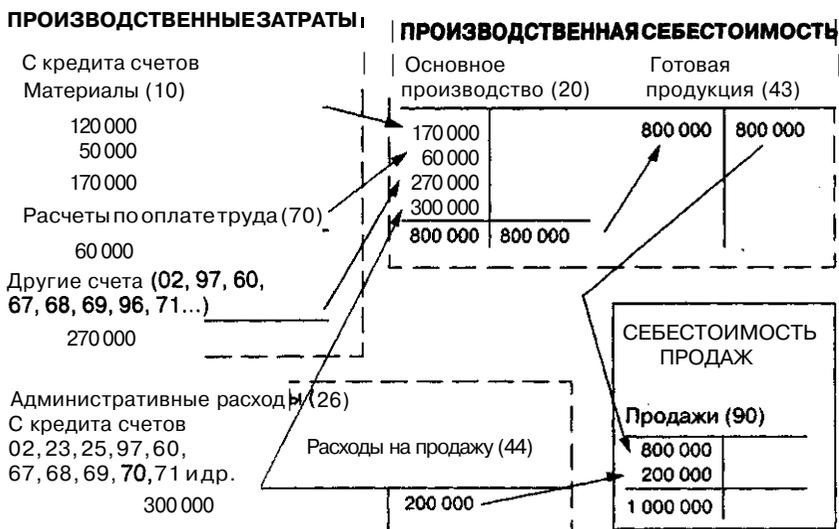
После проведения децентрализации, по решению руководства ОАО «Витязь» постоянные издержки стали распределяться между центрами ответственности следующим образом:

- затраты на тепло- и электроэнергию — согласно площадям, занимаемым каждым структурным подразделением;
- амортизация производственных машин и оборудования стала относиться на издержки подразделений, их эксплуатирующих;
- амортизация здания была разделена на равные доли между центрами ответственности, располагающимися в нем.

Прочие постоянные издержки (оплата телефонных услуг, командировочные расходы и т.д.) стали учитываться по местам их возникновения.

Такой порядок ведения сегментарного учета постоянных издержек позволил объективно оценивать работу каждого центра ответственности, а в сочетании с предложенной системой управленческого контроля (когда каждый сегмент рассматривается как центр прибыли) создал дополнительные стимулы со стороны центров ответственности к их снижению. Рис. 4.12 и 4.13 наглядно показывают, как за счет образования центров ответственности и переноса части косвенных расходов в затраты этих подразделений удалось снизить себестоимость основной продукции при том же объеме ее выпуска.

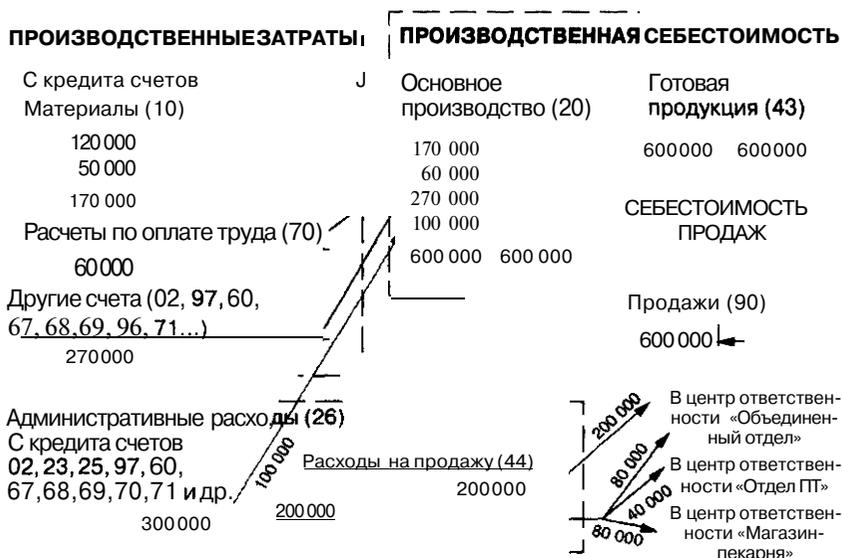
После проведения децентрализации, когда появилась реальная картина деятельности каждого сегмента ОАО «Витязь», руководством предприятия была внедрена гибкая система оплаты труда. В соответствии с Кодексом законов о труде РФ разработано положение об оплате труда работников ОАО «Витязь», согласно которому фонд оплаты труда, причитающийся структурному подразделению, поставлен в прямую зависимость от конечных результатов его работы.



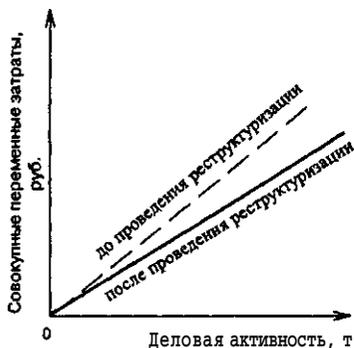
**Рис. 4.12.** Формирование полной себестоимости продукции до проведения реструктуризации, руб.

Заработная плата персонала складывается из оклада в соответствии со штатным расписанием и приработком, распределение которого стало осуществляться с использованием «условных» коэффициентов трудового участия, присваиваемых работникам специально созданной квалификационной комиссией. Общая сумма приработка, подлежащая распределению, определяется экономическими службами предприятия, исходя из заработанного фонда оплаты труда каждого подразделения и утверждается финансовым директором.

Об эффективности проведенных мероприятий свидетельствуют рис. 4.14 и 4.15. Снижение совокупных переменных затрат после проведения реструктуризации иллюстрируется на рис. 4.14. Смещение точки безубыточности показано на рис. 4.15. Из графика видно, что до проведения децентрализации точка безубыточности производства основной продукции находилась на уровне 400 т. После ее проведения и перенесения части постоянных затрат из отдела производства в другие отделы уровень безубыточности составил 240 т, а объем производства 400 т позволяет получить предприятию дополнительную прибыль.



**Рис. 4.13.** Формирование полной себестоимости продукции после проведения реструктуризации, руб.



**Рис. 4.14.** Динамика переменных затрат ОАО «Витязь» до и после проведения реструктуризации



**Рис. 4.15.** Смещение точки безубыточности ОАО «Витязь» в результате проведения реструктуризации

Вопросы структурной перестройки бизнеса, предполагающие выбор из ряда альтернативных вариантов наиболее оптимального, сегодня не могут быть успешно решены без использования соответствующего программного продукта. На российском рынке уже появились компании, создающие программную основу проекта автоматизации бизнес-процессов на базе собственных программных продуктов, а при необходимости разрабатывающие индивидуальные решения с последующим их внедрением и сопровождением. Подобный бизнес-консалтинг предполагает по крайней мере два базовых варианта проведения реструктуризации бизнес-процессов: улучшение и реинжиниринг.

Эта классификация достаточно условна, но позволяет понять, какому из этих направлений соответствуют возможности реального инвестора. Так, *программа улучшения* бизнес-процессов обеспечивает минимальный риск инвестора и относительно низкий уровень капитальных вложений.

Промежуточным вариантом реструктуризации между двумя вышеназванными направлениями является *перестройка*. Использование этого пути означает прежде всего выявление и избавление от избыточных и малоэффективных процессов. Новые решения используются лишь тогда, когда они удачно вписываются в существующую организацию бизнеса и его технологию.

*Реинжиниринг* предполагает «революционный» характер преобразований в существующей организационной структуре бизнеса. Использование этого подхода обеспечивает предприятию стремительный переход в качественно иную категорию бизнеса. Однако необходимый объем инвестиций

и степень риска инвестора в данном случае существенно выше, чем при использовании программы улучшения.

Из вышеизложенного следует *вывод*: информация управленческого учета может оказать существенную помощь в решении вопросов децентрализации бизнеса, оценке ее эффективности. Использование этой информации позволит бухгалтеру-аналитику выработать рекомендации по совершенствованию организационной структуры **производства**, наладить управленческий контроль на предприятии. Решение всех этих сложных вопросов возможно сегодня при использовании соответствующих программных продуктов.

#### 4.6. Решения о капиталовложениях

Вопрос о капиталовложениях обычно является наиболее сложным для любой организации, поскольку инвестиционные затраты могут принести доход только в будущем. Поэтому при решении подобного вопроса организации необходимо оценить прежде всего экономическую привлекательность предложений о капиталовложениях, постараться получить наиболее точный прогноз о процессе, в который вовлекается, как правило, довольно значительная доля свободных денежных средств предприятия. Часто источником капитальных затрат являются заемные **средства**, и тогда предприятию необходим детальный расчет их окупаемости, с тем чтобы убедить инвестора в целесообразности подобных вложений. Инвестиционные решения в зависимости от времени, на которое рассчитан проект капиталовложений, можно разделить **на краткосрочные** (принимаемые на относительно короткий период, как правило до года) и **долгосрочные** (период между осуществлением инвестиций и получением дохода — более года). При этом если при краткосрочных инвестициях затраты на вложенный капитал обычно настолько малы, что их можно не учитывать при принятии решений, то при осуществлении долгосрочных вложений затратами на вложенный капитал пренебречь нельзя.

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

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

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

$$1000 \times 5 + 500 = 5500 \text{ у.е.}$$

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

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

Остановимся подробнее на каждом из них.

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

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

Что при этом понимается под нормой прибыли?

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

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

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

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

Доход предприятия, который может им быть извлечен в результате инвестиций в высоконадежные ценные бумаги, считают *вмененными издерж-*

коми **по** капиталовложениям. Сравнивая этот доход с затратами на приобретение ценных бумаг, получают норму прибыли на ценные бумаги.

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

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

Таким образом, вмененные издержки являются минимально необходимым доходом, с которым сравнивается потенциальный доход от инвестиционного проекта. В литературе [18, 23, 25] наряду с термином «вмененные издержки по капиталовложениям» используются понятия «стоимость капитала», «учетная ставка», «ставка процента», хотя это и не совсем точно. Первые два показателя являются количественными, последние два — **качественными** (относительными). Следовательно, вместо термина «вмененные издержки по капиталовложениям» в этом контексте правильнее употребить термин «норма вмененных издержек **по** капиталовложениям».

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

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

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

**Пример.** Инвестор имеет 200 тыс. руб. Предлагается два варианта размещения средств.

**В а р и а н т** I. Положить в банк на депозит под **150%**. Тогда через год инвестор получит:

$$200 + (150\% \times 200): 100 = 500 \text{ тыс. руб.}$$

Капитал сделал один оборот. Таким образом, при ставке 150% через год 200 тыс. руб. превратятся в 500 тыс. руб. И наоборот, 200 тыс. руб. — это сегодняшняя стоимость тех 500 тыс. руб., которые инвестор получит через год.

**В а р и а н т** II. Положить на 3 месяца под 120% годовых, затем, сняв вклад, снова положить его на 3 месяца и так до конца года. В этом случае капитал сделает четыре оборота. Инвестор ежеквартально будет получать доход в размере 30% от вложенной суммы ( $120\% : 4$ ), т.е. выплаты составят по истечении I квартала:

$$200 + (200 \times 30\%) : 100 = 260 \text{ тыс. руб.};$$

по истечении полугодия:

$$260 + (260 \times 30\%) : 100 = 338 \text{ тыс. руб.};$$

по истечении девяти месяцев:

$$338 + (338 \times 30\%) : 100 = 440 \text{ тыс. руб.};$$

по истечении года:

$$440 + (440 \times 30\%) : 100 = 572 \text{ тыс. руб.}$$

В этом случае сегодняшние 200 тыс. руб. через год будут стоить 572 тыс. руб. И наоборот, для того, чтобы при этой схеме через год инвестору иметь 572 тыс. руб., сегодня он должен иметь 200 тыс. руб.

Подобные расчеты существенно упростятся, если воспользоваться формулой

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

где  $K_t$  — будущая стоимость капитала к концу года  $t$ , руб.;

$K$  — дисконтированная стоимость капитала, руб.;

$n$  — норма прибыли на вложенный капитал (процентная ставка) определяется отношением дохода к капитальным вложениям, %;

$t$  — число оборотов капитала, лет (раз).

Подставив числовые значения из условного примера, получим:

$$K_t = 200 (1 + 0,3)^4 = 572 \text{ (тыс. руб.)}.$$

Итак, 572 тыс. руб. — это рассчитанная будущая стоимость, отражающая реальную цену первоначально вложенных средств (200 тыс. руб.) после прохождения ими четырех оборотов при банковской ставке 120% годовых.

Алгоритм, использованный при решении этой задачи, называется *расчетом сложных процентов*.

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

где  $K$  — **дисконтированная** стоимость капитала, руб.;  
 $K_t$  — будущая стоимость капитала к концу года  $t$ , руб.;  
 $n$  — норма прибыли на вложенный капитал (процентная ставка), определяется отношением дохода к капитальным вложениям, %;  
 $t$  — число оборотов **капитала**, лет (раз).

Подставим числовые значения в формулу (2):

$$\frac{572}{(1 + 0,3)^4} = 200 \text{ тыс. руб.}$$

Этот расчет дает ответ на вопрос: «Какой суммой  $K$  должен располагать инвестор, чтобы по истечении  $t$  лет при процентной ставке  $n$  получить желаемый капитал  $K_t$ ?».

Формулу (2) можно представить в ином виде:

$$K = K_t \times$$

где  $1/(1 + n)^t$  — **коэффициент** дисконтирования.

Для облегчения расчета дисконтированной стоимости разработаны специальные таблицы (приложение 4). В зависимости от процентной ставки и года движения денег в таблице можно отыскать соответствующий этим условиям коэффициент дисконтирования.

Для данного примера количество лет (оборотов) — 4 — ищем в вертикальной колонке, ставку **процента** — **30%** — в горизонтальной. На пересечении колонок «4 года» и «30%» находим коэффициент **дисконтирования** — **0,350**. Умножая объем денежных средств на найденный коэффициент дисконтирования, получим величину приведенной дисконтированной стоимости:

$$572 \times 0,350 = 200 \text{ тыс. руб.}$$

С помощью формулы (2) можно решить следующую задачу.

Банк предлагает 50% годовых. Какой должен быть первоначальный вклад **капитала**, чтобы через два года на счете оказалось 5 млн руб.?

$$K = \frac{5\,000\,000}{(1 + 0,5)^2} = 2222,2 \text{ тыс. руб.}$$

Или, воспользовавшись коэффициентом дисконтирования (см. приложение 4), получаем  $5000,0 \times 0,444 = 2222,2$  тыс. руб.

Одним из способов определения экономической целесообразности инвестиционного проекта является расчет *чистой приведенной (дисконтированной) стоимости (ЧПС)*. Это дисконтированная стоимость, уменьшенная на сумму первоначальных инвестиционных затрат.

Если полученная таким образом величина будет положительной, то предложенный инвестиционный проект может быть принят, если отрицательной — от проекта следует отказаться.

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

$$\sqrt[n]{\frac{K_t}{K}} - 1.$$

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

$$n = \sqrt[2]{\frac{2\,000\,000}{200\,000}} - 1 = 2,162, \text{ или } 216,2\%. \quad (4)$$

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

Для проверки полученного результата воспользуемся формулой (1):

$$K_t = 200 \times (1 + 2,162)^2 = 2\,000 \text{ тыс. руб.}$$

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

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

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

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

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

$$T = \frac{KB}{\dots} \quad (5)$$

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

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

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

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

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

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

**Учетный коэффициент окупаемости капиталовложений.** Этот метод оценки капиталовложений основывается на информации об ожидаемой прибыли и предполагает расчет *показателя прибыли на вложенный капитал* — частного от деления средней ежегодной прибыли на средние инвестиционные затраты.

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

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

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

Оценивая этим методом два условных проекта (проект 1, в котором поступлений денежных средств нет почти до окончания срока инвестиций, и проект 2, где поступления происходят на самом раннем этапе его реализации), можно прийти к следующему выводу: если в проектах средние показатели поступлений равны, то коэффициент окупаемости окажется одинаковым в обоих случаях.

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

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

Рассмотрев теоретические положения принятия управленческих решений по капиталовложениям, обратимся к практике.

**Пример.** Предприятие располагает свободным помещением площадью 6000 м<sup>2</sup>, планирует в течение первого года произвести его реконструкцию, затем сдать в аренду под офисы и по окончании второго года — продать.

(В гл. 1 отмечалось, что бухгалтерский управленческий учет может осуществляться в любых денежных единицах. В данном случае расчеты выполнены в долларах США.)

Предполагаемый объем капиталовложений на реконструкцию — 1 500 тыс. долл., причем предприятию предложено подрядчиком три варианта осуществления капиталовложений:

Вариант	I кв.	II кв	III кв.
I	600 тыс. долл.	900 тыс. долл.	—
II	1500 тыс. долл.	—	—
III	500 тыс. долл.	500 тыс. долл.	500 тыс. долл.

Необходимо определить целесообразность инвестирования средств в этот проект и выбрать наиболее предпочтительный вариант.

Процедура расчетов имеет следующую последовательность:

- 1) определение планового валового дохода (ПВД);
- 2) определение возможных потерь от незанятости помещений, а следовательно, упущенной выгоды (вмененных издержек) в части получения арендной платы. Расчет оставшегося в результате потерь валового дохода;

- 3) определение всех расходов и вычитание их из оставшегося валового дохода для получения чистой операционной прибыли;
- 4) определение потока денежных средств;
- 5) определение коэффициента денежных средств;
- 6) определение ставки капитализации;
- 7) определение дисконтированной стоимости денежного потока;
- 8) определение чистой **приведенной** стоимости (ЧПС).

Данная последовательность соблюдается при проведении расчетов эффективности трех вариантов капиталовложений (итоги показаны в табл. 4.14 — 4.16).

На некоторых расчетах остановимся подробнее.

Определение ПВД. Для этого необходимо выявить ставку арендной платы для офисных помещений.

В результате исследования рынка офисных помещений были выявлены следующие факторы, влияющие на стоимость аренды:

1) *местоположение офиса*. Имеется в виду степень привлекательности участка для использования помещения под офис, удобство подъезда, близость деловых центров, транспортных потоков. В соответствии с этим выделено два типа местоположения:

- отличное — имеющее высокую степень привлекательности для размещения офисов. Объект расположен в деловой части города, на крупных магистралях, удобен для подъезда автотранспорта, вблизи находится станция метро;
- хорошее — характеризуется сравнительной удаленностью от станций метро, сложностью подъезда автотранспорта, имеет меньшую степень привлекательности для использования офисных помещений;

2) *площадь*;

3) *функциональное назначение* — помещение может быть приспособлено под склад, под цех предприятия или под отдел научно-исследовательского института. В каждом отдельном случае оно нуждается в переоборудовании, но объем работ зависит от прежнего функционального назначения помещения;

4) *качество помещения*. В зависимости от состояния внутренней отделки, инженерного оборудования здания, удобства планирования было выделено два состояния качества сравниваемых объектов:

- хорошее — высокое качество отделки, так называемый евроремонт;
- среднее — стандарты отделки конторских помещений, деловых центров;

5) *оснащенность* (наличие телефона, мебели, охраны);

6) *наличие дополнительных удобств*. Эти элементы являются атрибута-

ми бизнес-центров. Вместе с тем здания, в которых располагаются сравниваемые помещения, все отличаются набором дополнительных удобств.

В результате исследования рынка были выявлены три объекта, сопоставимые с офисными помещениями в оцениваемом проекте. Риэлторская фирма предоставила информацию о цене аренды этих помещений (табл. 4.13). Величины арендных ставок даны в расчете на 1 м<sup>2</sup> полезной площади. В таблицу для сравнения занесена информация и об оцениваемом помещении.

Таблица 4.13

Ставки арендной платы офисных помещений по сравниваемым вариантам

Область сравнения	Базовый объект	Объект I	Объект II	Объект III
Площадь помещения, м <sup>2</sup>	6000	4000	4100	3550
Местоположение	хорошее	отличное	хорошее	отличное
Качество помещения	среднее	евростандарт	среднее	евростандарт
Наличие парковки	нет	нет	есть	есть
Арендная плата за год, долл. за 1 м <sup>2</sup>	—	400	350	450

Из данных таблицы следует, что арендная плата по офисным помещениям, аналогичным оцениваемому в примере (базовому) объекту, находится в диапазоне 350–450 долл. за 1 м<sup>2</sup> в год.

Наиболее близок к искомому объекту по своим качественным характеристикам объект II. Отсутствие парковки несколько снижает вероятную арендную плату, поэтому для базового объекта она может составить 300 долл.

Как правило, поиск потенциальных арендаторов начинается на стадии окончания ремонта. Заполняемость офисных помещений подобного уровня, как показывает практика, составляет 90–100%. Примем среднюю оценку — 95%.

Случаи неуплаты или длительной задержки платежей на рынке аренды офисных и прочих помещений редки. Темпы прироста арендных ставок составляют около 4% в год. Операционные расходы (расходы, связанные с содержанием модернизированных площадей) колеблются в интервале 40–60% от суммы ожидаемого валового дохода. Ставка дисконта (внутренний коэффициент окупаемости  $n$ ) — 25%.

**Определение ставки капитализации.** *Ставка капитализации* представляет собой коэффициент, устанавливающий соотношение размера ожидаемого дохода от эксплуатации актива и его стоимости.

Ставка капитализации для текущего дохода должна прямо или косвенно учитывать следующие факторы:

- компенсация за безрисковые, ликвидные инвестиции;
- компенсацию за риск;
- компенсацию за низкую ликвидность;
- поправку на прогнозируемое повышение или снижение стоимости актива.

Для определения данного показателя возможно использование двух методов — статистического (по рыночным данным) и метода кумулятивного построения.

*Статистический метод.* В основе лежит информация о поведении инвесторов и финансовых институтов. Ставка капитализации для городов находится в интервале от 15 до 27%. В стабильной экономической среде вложения в недвижимость считаются практически безрисковыми. Основные западные инвесторы, такие, как страховые компании, банки, пенсионные фонды, обычно помещают 10–15% своих активов в недвижимость. Остальная часть активов размещается в долгосрочных правительственных облигациях и других ценных бумагах; ставки капитализации здесь довольно низкие — 6–17%.

В восточноевропейских городах, таких, как **Москва**, риски, связанные с инвестициями, значительно выше, чем в городах экономически благополучных стран Европы. На рынке Москвы ставка капитализации по объектам недвижимости, сдаваемым в аренду под офисные помещения, составляет 19–23%, и это отношение имеет тенденцию к увеличению. В связи с тем что планируемые в примере инвестиции носят долгосрочный характер, примем ставку капитализации на уровне 21%.

*Метод кумулятивного построения.* В этом случае за основу расчета принимается безрисковая ставка. К ней прибавляются компенсации за риск, низкая ликвидность и предполагаемый рост или снижение доходности недвижимости. Ставка капитализации рассчитывается по формуле

где  $R_0$  — общая ставка капитализации, %;

$R_{б/р}$  — безрисковая ставка, %;

$R_p$  — поправка на риск, %;

$R_l$  — поправка на низкую ликвидность, %;

$q$  — предполагаемый рост (снижение) доходности, %.

Для расчета безрисковой ставки капитализации в России, как правило, анализируют динамику банковских ставок по валютным депозитам сроком на один год. Тем самым устанавливается возможная минимальная компенсация за вложенные деньги с учетом фактора времени.

Допустим, что по состоянию на 1 января 2002 г. процентная ставка по валютным вкладам в московских отделениях Сбербанка РФ составляла **11%**. К этой процентной ставке следует прибавить поправку на риск, позволяющую учесть специфику инвестирования в объекты недвижимости в отличие от инвестирования в другие активы (например, в ценные бумаги). Поправка на риск учитывает ряд факторов:

- фактор страны (риск инвестирования в недвижимость России);
- региональный фактор (риск вложений в недвижимость областных центров РФ);
- местный фактор (риск вложений в недвижимость районных центров области);
- отраслевой (учитывает специфику инвестирования в объекты).

Поправка на риск для помещений, расположенных в Москве, в настоящее время составляет **8%** от безрисковой ставки.

Далее проводится корректировка безрисковой ставки на низкую ликвидность данного объекта недвижимости. Ликвидность характеризуется способностью актива быстро превращаться в денежные средства. Размер поправки зависит от местоположения **объекта**, его площади, привлекательности с точки зрения будущих инвестиций.

Для выбранного условного объекта поправка на низкую ликвидность составляет **13%** от безрисковой ставки. Предполагаемое снижение доходности в связи с насыщением рынка аренды — **10%**.

Таким образом, ставка капитализации составит:

$$11 + 8 - 13 - 10 = 22\%$$

Для выполнения дальнейших расчетов примем ее на уровне **20,16%**.

Их результаты представлены в табл. 4.14-4.16. Табл. 4.14 содержит расчет чистой приведенной стоимости по I варианту капиталовложений, табл. **4.15** — по II варианту, табл. 4.16 — по III варианту.

В первой строке этих таблиц по четырем графам отражен размер квартальной арендной платы за  $1 \text{ м}^2$  в первый год:

$$300 : 4 = 75 \text{ долл.}$$

На второй год с учетом **4%**-го роста арендной платы ожидаемые платежи составят:

$$300 \times 1,04 = 312 \text{ долл.}$$

Как отмечалось выше, помещения начинают заполняться постепенно в конце первого года. Поскольку в I варианте все капиталовложения осуществлены за полугодие, заполняемость помещений уже в III квартале сможет составить **50%**, а в последующих периодах будет достигать **95%**.

Таблица 4.14

**I вариант капиталовложений**

№ строки	Параметры	Первый год				Второй год
		I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	
		гр. 1	гр. 2	гр. 3	гр. 4	
1	Ставка арендной платы за 1 м <sup>2</sup> , долл.	75	75	75	75	312
2	Заполняемость, %	0	0	50	95	95
3	Затраты на реконструкцию, <b>долл.</b>	600 000	900 000	—	—	—
4	Операционные расходы, %	0	0	60	40	40
5	Плановый валовой <b>доход, долл.</b>	450 000	450 000	450 000	450 000	1 872 000
6	Потери от незанятости помещений [стр. 5×(100–стр. 2):100], долл.	450 000	450 000	225 000	22 500	93 600
7	Оставшийся валовой доход (стр. 5 – стр. 6), <b>долл.</b>	0	0	225 000	427 500	1 778 400
8	Операционные расходы (стр. 4 × стр. 7), долл.	0	0	135 000	171 000	711 360
9	Чистая операционная прибыль (стр. 7 – стр. 8), долл.	0	0	90 000	256 500	1 067 040
10	Выручка от продажи, долл.	—	—	—	—	5 292 857
11	Денежный поток (стр. 9 + стр. 10 – стр. 3), <b>долл.</b>	-600 000	-900 000	90 000	256 500	6 359 897
12	Коэффициент дисконтирования	0,94574	0,89443	0,8459	0,800	0,640
13	Текущая (дисконтированная) <b>стоимость</b> денежного потока [(стр. 10 + стр. 11)× стр. 12], <b>долл.</b>	-567 445	-804 984	76 131	205 200	4 070 334
14	Чистая приведенная <b>стоимость</b> (стр. 13 гр. 1 + гр. 2 + гр. 3 + гр. 4 + гр. 5 – стр. 3), <b>долл.</b>	—	—	1 479 236	—	—

Таблица 4.15

## II вариант капиталовложений

№ строки	Параметры	Первый год				Второй год
		I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	
		гр. 1	гр.2	гр. 3	гр. 4	
1	Ставка арендной платы за 1 м <sup>2</sup> , долл.	75	75	75	75	312
2	Заполняемость, %	0	0	50	95	95
3	Затраты на реконструкцию, долл.	1 500 000	—	—	—	—
4	Операционные расходы, %	0	0	60	40	40
5	Плановый валовой доход, долл.	450 000	450 000	450 000	450 000	1 872 000
6	Потери от незанятости помещений [стр. 5 × (100 - стр. 2): 100], долл.	450 000	450 000	225 000	22 500	93 600
7	Оставшийся валовой доход (стр. 5 - стр. 6), долл.	0	0	225 000	427 500	1 778 400
8	Операционные расходы (стр. 4 × стр. 7), долл.	0	0	135 000	171 000	711 360
9	Чистая операционная прибыль (стр. 7 - стр. 8), долл.	0	0	90 000	256 500	1 067 040
10	Выручка от продажи, долл.	—	—	—	—	5 292 857
11	Денежный поток (стр. 9 + стр. 10 - стр. 3), долл.	-1 500 000	0	90 000	256 500	6 359 897
12	Коэффициент дисконтирования	0,9457	0,8944	0,8459	0,800	0,640
13	Текущая стоимость денежного потока [(стр. 10 + стр. 11) × стр. 12], долл.	-1 418 610	0	76 131	205 200	4 070 334
14	Чистая приведенная стоимость (стр. 13 гр. 1 + гр. 2 + гр. 3 + гр. 4 + гр. 5 - стр. 3), долл.	—	—	1 433 055	—	—

Таблица 4.16

## III вариант капиталовложений

№ строки	Параметры	Первый год				Второй год
		I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	
		гр. 1	гр. 2	гр. 3	гр. 4	
1	Ставка арендной платы за 1 м <sup>2</sup> , долл.	75	75	75	75	312
2	<b>Заполняемость</b> , %	0	0	0	50	95
3	Затраты на реконструкцию, долл.	500 000	500 000	500 000	—	—
4	Операционные расходы, %	0	0	60	40	40
5	Плановый валовой доход, долл.	450 000	450 000	450 000	450 000	1 872 000
6	Потери от незанятости помещений [стр. 5 × (100 - стр. 2) : 100], долл.	450 000	450 000	450 000	225 000	93 600
7	Оставшийся валовой доход (стр. 5 - стр. 6), долл.	0	0	0	225 000	1 778 400
8	Операционные расходы (стр. 4 × стр. 7), долл.	0	0	0	135 000	711 360
9	Чистая операционная прибыль (стр. 7 - стр. 8), долл.	0	0	0	90 000	1 067 040
10	Выручка от продажи, долл.	—	—	—	—	5 292 857
11	Денежный поток (стр. 9 + стр. 10 - стр. 3), долл.	-500 000	-500 000	-500 000	90 000	6 359 897
12	Коэффициент дисконтирования	0,9457	0,8944	0,8459	0,800	0,640
13	Текущая стоимость денежного потока [(стр. 10 + стр. 11) × стр. 12], долл.	-473 000	-447 000	-423 000	72 200	4 070 334
14	Чистая приведенная стоимость (стр. 13 гр. 1 + гр. 2 + гр. 3 + ф. 4 + гр. 5 - стр. 3), долл.	—	—	1 299 334	—	—

По II варианту все капиталовложения планируется инвестировать в I квартале, поэтому 50%-ю **заполняемость** также можно ожидать к началу III квартала.

По III варианту инвестирование продлится в течение девяти месяцев, в связи с чем о 50%-й заполняемости помещений можно реально говорить лишь в IV квартале, а о 95%-й — к началу второго года.

Плановый валовой доход по каждому анализируемому периоду (строка 5) рассчитан путем умножения сдаваемой в аренду площади на ставку арендной платы за 1 м<sup>2</sup> (строка 1). Так, в I квартале первого года плановый валовой доход составит:

$$6000 \times 75 = 450\,000 \text{ долл.}, \text{ а за второй год:}$$

$$6000 \times 312 = 1\,872\,000 \text{ долл.}$$

Данные этой строки одинаковы по **всем** трем альтернативным вариантам.

Далее рассчитываются убытки предприятия (вмененные издержки) от неполной занятости помещений (строка 6) и как **следствие — эффективность** валового дохода (строка 7).

Текущие (операционные) расходы у предприятия начнутся лишь после сдачи помещений в аренду, причем по мере освоения площадей и повышения степени их заполняемости операционные расходы снизятся с 60 до 40%.

Эти исходные данные позволяют рассчитать чистый операционный доход предприятия по каждому варианту капиталовложений (строка 9).

Как отмечалось выше, по истечении второго года предприятие намерено продать арендуемые помещения. Для расчета ожидаемого дохода от продажи (строка 10) использована определенная выше ставка капитализации — **20,16%**. Доход от продажи недвижимости рассчитан путем деления чистого операционного дохода (строка 9) на ставку капитализации:

$$(1\,067\,040 : 20,16) : 100\% = 5\,292\,856 \text{ долл.}$$

Эта сумма по вариантам не меняется.

Следующий этап расчетов — планирование денежных потоков (строка 11, см. табл. 4.14-4.16).

По I варианту в течение первых двух кварталов ожидается отток денежных средств, приток их начнется лишь в III квартале.

По II варианту отток предполагается лишь в I квартале, приток также начнется в III квартале.

По III варианту притока денежных средств следует ожидать не раньше IV квартала.

Далее с помощью таблицы (см. приложение 4) определяются коэффициенты дисконтирования. Годовая ставка **дисконта** — 25%. Следовательно, для I квартала она составит:  $25 : 4 = 6,25\%$ ;

для II квартала:  $6,25 + 6,25 = 13\%$ ;  
для III квартала:  $13 + 6,25 = 19,25\%$ ;  
для IV квартала:  $19,5 + 6,25 = 26\%$ .

Коэффициент дисконтирования для I квартала находим в таблице приложения 4 на пересечении строки «год (оборота) 1» с колонкой «6,25%». (В таблице имеются колонки 6 и 8%, а соответствующие им коэффициенты дисконтирования — 0,943 и 0,926.) Промежуточное значение для 6,25% уже было определено как 0,9457 (см. строку 12 расчетов в табл. 4.14—4.16). Аналогично находятся значения для последующих кварталов первого года.

Для второго года коэффициент дисконтирования отыскивается на пересечении строки «год 2» с колонкой «25%». Его значение — 0,640.

Умножив планируемые денежные потоки на соответствующие коэффициенты дисконтирования, определяем текущую (дисконтированную) стоимость по каждому анализируемому периоду (строка 13).

Наконец, чистая приведенная стоимость (строка 14) рассчитана как разница между суммарной дисконтированной стоимостью и инвестированными капитальными вложениями.

Так, по I варианту имеем:

$(-567\ 445 - 804\ 984 + 76\ 131 + 205\ 200 + 4\ 070\ 334) -$

$- 1\ 500\ 000 = 2\ 979\ 236 - 1\ 500\ 000 = 1\ 479\ 236$  долл. В скобках путем

алгебраического сложения данных каждого квартала первого года получаем суммарную дисконтированную стоимость.

Аналогично по II варианту чистая дисконтированная стоимость составит 1 433 055 долл., по III варианту — 1 299 334 долл.

Итак, все альтернативные варианты имеют положительную чистую дисконтированную стоимость, что свидетельствует об их выгодности. Однако максимальное значение этот показатель имеет в первом случае — 1 479 236 долл. Следовательно, принимаемое управленческое решение должно свестись к финансированию модернизации помещений по схеме: I квартал — 600 тыс. долл., II квартал — 900 тыс. долл.

### **Контрольные вопросы и задания**

1. Какие оперативные вопросы и задачи перспективного характера решаются на базе информации бухгалтерского управленческого учета?
2. В чем сущность и практическое значение анализа безубыточности?
3. Каковы возможности системы «директ-костинг» в области оптимизации производственной программы?

4. Раскройте смысл концепции СБЕ. Каково ее значение для отечественных промышленных предприятий?
5. Что считают вмененными издержками по капиталовложениям?
6. В чем сущность метода оценки капиталовложений по дисконтированной **стоимости**?
7. Как рассчитываются внутренний коэффициент окупаемости и период окупаемости капиталовложений?
8. Компания производит изделия А и Б в количестве 70 000 и 30 000 ед. соответственно. Цена реализации изделия А — 6 руб., изделия Б — 12 руб. Удельные переменные издержки по изделию А — 2 руб., по изделию Б — 4 руб. Рассчитайте точку безубыточности при условии одновременного выпуска изделий.
9. Фирма изготавливает и реализует один вид продукции. При постоянных затратах в течение года **18** млн руб. при переменных прямых расходах на единицу 870 руб. и договорной цене на единицу **1380** руб. каким должен быть объем реализации, чтобы выпуск этой продукции был бы оправдан?
10. Постоянные затраты предприятия за месяц составили 72 тыс. руб., а переменные — 6 руб. за штуку. Цена изделия — 15 руб. Определите его себестоимость, прибыль от продаж и ставку покрытия при выпуске и продаже:
  - а) 12 000 шт.;
  - б) 7000 шт.

### **Тесты**

1. Релевантный подход к принятию управленческих решений предполагает использование информации:
  - а) об ожидаемых доходах и расходах;
  - б) о нормативных издержках;
  - в) о фактических затратах.
2. Чему будет равен критический объем, если цена реализации — 6 руб., переменные затраты на единицу — 4 руб., постоянные затраты за период — 100 руб.:
  - а) 50 ед.;
  - б) **100 ед.**;
  - в) 80 ед.?
3. Сколько единиц произведенной и реализованной продукции обеспечат получение прибыли в размере 200 руб. (исходные данные в предыдущем вопросе):

- a) 100 ед.;
  - б) 150 ед.;
  - в) 190 ед.?
4. Используя данные теста 2, определите необходимую цену реализации, чтобы, продав 100 ед. продукции, получить прибыль в сумме 300 руб.:
- а) 8 руб.;
  - б) 10 руб.;
  - в) 5 руб.
5. Если организация планирует реализовать 65 изделий (исходные данные см. в тесте 2), то прибыль составит:
- а) 50 руб.;
  - б) 30 руб.;
  - в) 90 руб.
6. Если при увеличении объема производства на **10%** одновременно увеличиваются переменные производственные затраты на **10%**, то это означает:
- а) регрессивное поведение затрат;
  - б) прогрессивное поведение затрат;
  - в) пропорциональное поведение затрат.
7. Предприятие планирует себестоимость продаж 2 000 000 руб., в том числе постоянные затраты — 400 000 руб. и переменные затраты — 75% от объема реализованной продукции. Каким планируется объем продаж:
- а) 2 133 333 руб.;
  - б) **2 400 000** руб.;
  - в) 2 666 667 руб.;
  - г) 3 200 000 руб.?
8. Решение о целесообразности принятия дополнительного заказа при условии неполной загрузки производственных мощностей основывается на информации:
- а) о производственной себестоимости;
  - б) о полной себестоимости;
  - в) о переменной себестоимости;
  - г) в каждом конкретном случае решение принимается индивидуально.
9. Предприятие изготавливает электролампы. Удельные переменные расходы составляют 50 руб. Совокупные постоянные **расходы** — 1 млн руб. Цена продажи электроламп рассчитывается исходя из их полной себестоимости, увеличенной на **10%-ю** наценку. Какова цена реализации электроламп при объеме производства **100 000** шт.:

- а) 70 руб.;
- б) 66 руб.;
- в) 58 руб.;
- г) 75 руб.?

10. Предприятие в отчете о прибыли показывает объем **продаж**— 200 000 руб.; производственные расходы — 80 000 руб. (из них 40% — постоянные); коммерческие и административные **расходы** — 100 000 руб. (из них 60% — переменные). Рассчитать маржинальный доход, игнорируя материальные запасы, и выбрать правильный ответ:
- а) 92 000 руб.;
  - б) 108 000 руб.;**
  - в) 120 000 руб.;**
  - г) ни один ответ не верен.
11. Маржинальный доход рассчитывается как:
- а) разница между выручкой от продаж продукции и ее переменной себестоимостью;
  - б) сумма постоянных расходов и прибыли организации;
  - в) разница между выручкой от продаж продукции и ее производственной себестоимостью;
  - г) верны первые два ответа.

## Глава 5.

# Бюджетирование и контроль затрат

Под *бюджетированием* в бухгалтерском управленческом учете понимается процесс планирования. Соответственно *бюджет* (или **смета**) — это план.

*Планирование* — особый тип процесса принятия решений, который касается не одного события, а охватывает деятельность всего предприятия. Процесс планирования неразрывно связан с процессом контроля. Без контроля планирование становится бессмысленным. Планирование наряду с контролем является одной из функций управления и представляет собой процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем. Любое предприятие, достигшее среднего размера и, как следствие, имеющее такую организационную структуру, при которой службы предприятия обладают определенным уровнем самостоятельности, нуждается в планировании и контроле.

*В основе планирования и контроля* лежит анализ прошлой финансовой и нефинансовой информации. Финансовая информация, необходимая для планирования, собирается и обрабатывается в системе бухгалтерского учета.

Различают *текущее (краткосрочное)* планирование (разработка смет, бюджетов) — сроком до года — и *перспективное* (сроком более года). Обычно перспективные планы разрабатываются на 3-5 лет, а в электроэнергетике и добывающих отраслях промышленности — и на более длительный период (20 лет).

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

### ***5.1. Планирование в системе бухгалтерского управленческого учета***

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

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

Согласно определению Института дипломированных бухгалтеров по управленческому учету США, *бюджет* — это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели.

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

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

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

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

4. **Бюджет — основа** для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей: работа менеджеров оценивается по отчетам о выполнении бюджета; сравнение фактически достигнутых результатов с данными бюджета указывает области, куда следует направить внимание и действия. Наконец, с помощью бюджета проводится анализ отклонений, о котором речь шла в гл. 3.

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

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

В зависимости от поставленных задач различают следующие виды бюджетов:

- а) генеральный и частные;
- б) гибкие и статические.

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

В результате составления генерального бюджета создаются:

- прогнозируемый баланс;
- план прибылей и убытков;
- прогноз движения денежных средств.

Генеральный бюджет любой организации состоит из двух частей:

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

2) *финансового бюджета* — включающего бюджеты капитальных вложений, движение денежных средств и прогнозируемый баланс.

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

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

- 1) содержать лишь данные:
  - а) о доходах,
  - б) о расходах,
  - в) о доходах и расходах, которые могут быть не всегда сбалансированы;
- 2) разрабатываться в любых единицах измерения — как стоимостных, так и натуральных;
- 3) составляться как для организации в целом, так и для ее подразделений — центров ответственности, что позволяет скоординировать их действия.

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

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

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

- 1) генеральный бюджет торговой организации;
- 2) генеральный бюджет производственного предприятия.

### *5.1.1. Генеральный бюджет торговой организации*

Генеральный бюджет торговой организации состоит из операционного и финансового бюджетов (рис. 5.1). Как видно из представленной на рисунке схемы, оба бюджета содержат ряд частных бюджетов, которые связаны между собой, взаимозависимы и взаимообусловлены.

**Операционный бюджет.** Разработка данного документа начинается с определения плана продаж, т.е. с формирования бюджета реализации. Это наиболее ответственный момент планирования, предполагающий исследование рынка, определение динамики спроса с учетом сезонных колебаний и иных факторов, изучение стратегии конкурентов и т.п. Например, организация, объединяющая сеть торговых точек и лотков по г. Москве, реализующих мороженое, при разработке прогноза объемов продаж на предстоящий месяц учитывает количество точек-смен, ожидаемый индекс инфляции и среднюю температуру месяца. Организация располагает соответствующим программным продуктом.

После того как руководству организации становится ясен возможный объем реализации товара, с учетом имеющихся запасов на начало планируемого периода и бюджета запасов товаров на конец периода, разрабатывается бюджет закупок товаров. От предполагаемых объемов закупок зависят бюджеты себестоимости товаров, затрат на маркетинг, коммерческих затрат.

Конечная цель операционного бюджета — разработка плана прибылей и убытков. В общем виде его можно представить следующим образом.

## План прибылей и убытков торгового предприятия

Выручка от продажи товаров - Себестоимость  
проданных товаров = Валовая прибыль.

Валовая прибыль - Операционные расходы = Доход от основной  
деятельности.

Доход от основной деятельности - Выплата процентов  
по кредитам = Операционная прибыль.

### **Операционный бюджет**

Бюджет  
запасов  
товаров на  
конец плани-  
руемого  
периода

Бюджет продаж  
(товарооборота)

|

Бюджет закупок товаров

Бюджет себестоимости  
проданных товаров

||

Бюджет затрат по маркетингу

|

Бюджет коммерческих затрат

||

Бюджет операционных затрат

План прибылей и убытков

### **Финансовый бюджет**

Бюджет  
капитальных  
вложений

Бюджет движе-  
ния денежных  
средств

Прогнозируемый  
баланс

Рис. 5.1. Генеральный бюджет торговой организации

Себестоимость проданных товаров определяется как сумма запасов товаров на начало периода и закупок товаров за период, уменьшенная на стоимость товарного запаса на конец периода.

Ниже показан порядок определения значений показателей, необходимых для составления плана прибылей и убытков торговой организации.

Статья отчета	Как найти
Выручка от продажи товаров	Составить бюджет продаж
Себестоимость проданных товаров	Составить бюджет себестоимости проданных товаров на основе вспомогательных бюджетов
Запасы товаров на начало периода	Даны в отчетности
Закупки товаров	Составить бюджет закупок
Запасы товаров на конец периода	Определяются руководством
Операционные расходы	Составить бюджет операционных расходов
Выплата процентов по кредитам	Составить прогноз движения денежных средств

**Финансовый бюджет.** Его цель заключается в разработке прогнозируемого **баланса**, который является результатом как финансовых, так и нефинансовых операций организации. Он составляется с использованием данных плана прибылей и убытков, бюджета капитальных вложений и прогноза движения денежных средств.

### 5.1.2. *Генеральный бюджет производственного предприятия*

Генеральный бюджет производственного предприятия также состоит из операционного и финансового бюджетов (рис. 5.2). Как и в случае торговой организации, все частные бюджеты здесь также взаимосвязаны.

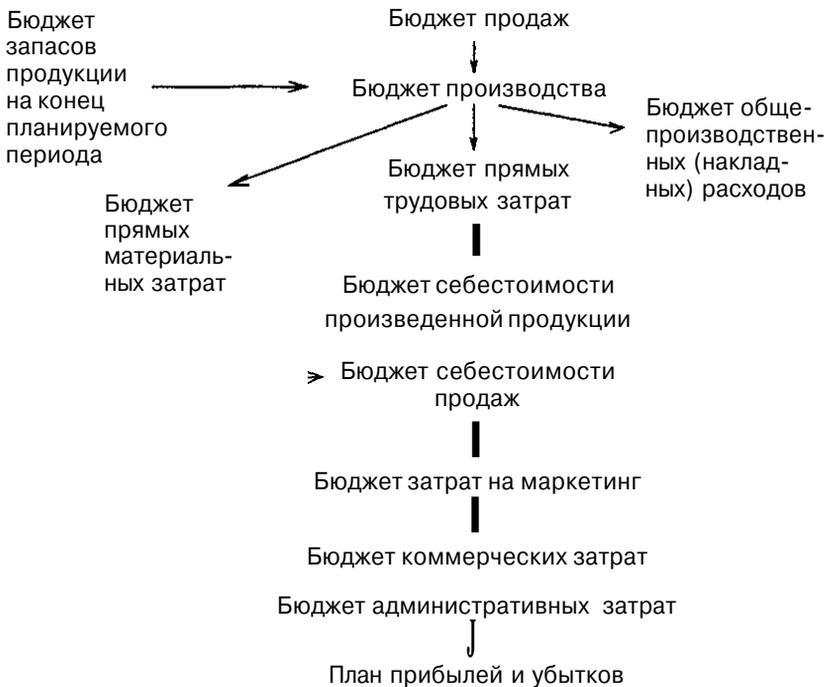
Финансовый бюджет по своей структуре аналогичен бюджету торговой организации, тогда как операционный имеет свои особенности. Первый шаг в его планировании — составление бюджета продаж. Он определяется не столько производственными возможностями предприятия, **сколько возможностями сбыта на рынке**. Здесь учитывают влияние следующих факторов:

- деятельность конкурентов;
- стабильность поставщиков и покупателей;

- результативность рекламы;
- сезонные и другие колебания спроса;
- политика ценообразования.

При планировании объема продаж используются различные методы: статистические прогнозы с применением математических методов, экспертные оценки специалистов отдела сбыта и др.

### **Операционный бюджет**



### **Финансовый бюджет**

Бюджет капитальных вложений

Бюджет движения денежных средств

Прогнозируемый баланс

**Рис. 5.2.** Генеральный бюджет производственного предприятия

Исходя из бюджета продаж разрабатывают производственный бюджет, на основе которого составляют бюджет закупки материалов, бюджет по труду и бюджет общепроизводственных расходов. Далее готовят бюджет затрат по маркетингу и бюджет коммерческих расходов.

Конечной целью работы над операционным бюджетом является разработка плана прибылей и убытков. В промышленности он имеет следующий вид.

#### План прибылей и убытков промышленного предприятия

Выручка от продажи продукции (работ, услуг) - Производственная себестоимость реализованной (проданной) продукции (работ, услуг) = Валовая прибыль.

Валовая прибыль - Операционные расходы (административно-управленческие, коммерческие) = Операционная прибыль.

Выручка от продаж определяется бюджетом продаж.

Себестоимость товаров, реализованных в торговле, рассчитать легче, чем *себестоимость проданной продукции на промышленном предприятии, которая исчисляется* по формуле

$$C_p = Z_{гпн} + C_{пр} - Z_{гпк}$$

где  $C_p$  — себестоимость реализованной продукции, руб.;

$Z_{гпн}$  — запасы готовой продукции на начало периода, руб.;

$C_{пр}$  — себестоимость произведенной за период продукции, руб.;

$Z_{гпк}$  — запасы готовой продукции на конец периода, руб.

Таким образом, для составления бюджета себестоимости реализованной продукции необходимо составить бюджет себестоимости произведенной продукции и оценить запасы готовой продукции на начало и конец планируемого периода.

Запасы готовой продукции на начало периода приводятся в балансе предприятия. Стоимость запасов на конец периода определяется в бюджете запасов на конец отчетного периода, который разрабатывается по решению руководства.

Следовательно, для построения бюджета себестоимости произведенной продукции необходимо составить:

- 1) бюджет производства;
- 2) бюджет закупок материалов;

- 3) бюджет затрат по прямой заработной плате;
- 4) бюджет общепроизводственных расходов.

**Пример.** Швейное предприятие АО «Красная игла» занимается пошивом дамских костюмов и платьев, используя два вида **тканей** — шерсть и фланель. Учетной политикой предприятия для оценки потребленных материалов **предусмотрен метод ФИФО**. Руководству предприятия необходимо было разработать генеральный бюджет на 2002 г.

Решение поставленной задачи предполагало использование следующей информации (табл. 5.1).

Таблица 5.1

**Баланс АО «Красная игла» на 01.01.2002 г., тыс. руб.**

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	1710	Уставный капитал	2113
Готовая продукция	64	Кредиторская задолженность	150
Запасы материалов	109	Расчеты с бюджетом	50
Дебиторы	400		
Касса, расчетный счет	30		
<b>Итого</b>	<b>2313</b>	<b>Итого</b>	<b>2313</b>

Руководство предприятия определило его план развития на 2002 г. следующим образом (табл. 5.2-5.9).

Таблица 5.2

**Прогноз реализации на 2002 г.**

Параметры	Вид продукции	
	платья	костюмы
Планируемые продажи, ед.	5000	1000
Цена реализации 1 ед., руб.	600	800

Таблица 5.3

**Планируемый уровень запасов готовой продукции на конец периода**

Параметры	Вид продукции	
Планируемые запасы на конец периода, ед.	5000	1000

Таблица 5.4

## Планируемая величина прямых затрат

Показатели	Сумма
Стоимость материалов, руб./м	
фланель	7
шерсть	10
Зарботная плата производственных рабочих, руб./ч	20

Таблица 5.5

## Состав прямых затрат, включаемых в себестоимость единицы продукции

Параметры	Вид продукции	
	платья	костюмы
Фланель, м	6	6
Шерсть, м	3	4
Труд производственных рабочих, ч	4	6

Таблица 5.6

## Планируемые запасы материалов на конец периода

Материалы	Количество, м
Фланель	8000
Шерсть	2000

Таблица 5.7

## Планируемая величина косвенных (накладных) расходов, тыс. руб.

Статьи расходов	Сумма	Постоянные (П), переменные, (Пер)
<b>Производственные накладные расходы</b> — всего	<b>1200</b>	
в том числе		
<i>переменные:</i>		
косвенная заработная плата	290	Пер
премии рабочим	320	Пер
электроэнергия	90	Пер
ремонт	70	Пер

Статьи расходов	Сумма	Постоянные (П), переменные, (Пер)
<i>постоянные:</i>		
амортизация	230	П
налог на имущество	50	П
заработная плата мастеров	100	П
электроэнергия	50	П
<b>Расходы на конструирование и моделирование</b> — всего	<b>136</b>	
в том числе		
заработная плата	105	П
материалы	31	П
<b>Расходы на маркетинг</b> — всего	<b>200</b>	
в том числе		
заработная плата	130	П
реклама	30	П
командировочные расходы	40	П
<b>Коммерческие расходы</b> — всего	<b>100</b>	
в том числе		
заработная плата	60	П
<b>аренда, налоги</b>	<b>40</b>	<b>П</b>
<b>Работа с клиентами</b> — всего	<b>60</b>	
в том числе		
заработная плата	40	П
командировочные расходы	20	П
<b>Административные расходы</b> — всего	<b>374</b>	
в том числе		
заработная плата управляющих	155	П
содержание административных помещений	165	П
разное	54	П

Таблица 5.8

**Данные о наличии материалов на складе на начало периода**

Показатели	Материалы	
	фланель	шерсть
Запасы на начало периода, м	7000	6000
Стоимость запасов, руб.	49 000	60 000

Таблица 5.9

Данные о наличии готовой продукции на складе на начало периода

Показатели	Продукция	
	платья	костюмы
Начальные запасы, шт.	100	50
Начальные запасы, руб.	38 000	26 000

Данные, необходимые для составления бюджета денежных средств.

Условия погашения дебиторской задолженности: поступления денежных средств составляют 10% всего объема продаж текущего месяца; 50% дебиторской задолженности текущего месяца ликвидируется в следующем месяце, а остальные 50% погашаются через месяц. Средства поступают на расчетный счет и в кассу **предприятия**.

Условия погашения кредиторской задолженности:

- выплата заработной платы производится один раз в месяц по его окончании и является оплатой труда текущего месяца. Таким образом, задолженности по заработной плате не возникает;
- оплата кредиторам — половина счетов оплачивается в месяц покупки, оставшаяся — в следующем месяце;
- накладные расходы оплачиваются в том месяце, в котором они были произведены.

*Минимальное сальдо* денежных средств на расчетном счете и в кассе предприятия устанавливается руководством и составляет **135** тыс. руб. на конец каждого месяца.

*Внешнее финансирование:* кредиты могут браться лишь в момент нехватки денежных средств в размерах, необходимых для покрытия возникшего дефицита. Размеры выплаты кредитов зависят от имеющихся свободных денежных средств. Кредиты берутся в начале месяца. Условие кредитования — **18%** годовых.

*Капитальные вложения:* в июле 2002 г. планировалась покупка швейного оборудования стоимостью 430 тыс. руб.

Процедура составления генерального бюджета заключается в разработке операционного и финансового бюджетов. Рассмотрим каждый из них.

**Составление операционного бюджета** начинается, как отмечалось выше, с разработки бюджета продаж. Определение общего объема реализации является компетенцией высшего руководства, которое формирует свое решение в процессе консультаций с управляющим отделом сбыта. На основе бюджета продаж строятся бюджеты производства и себестоимости реализованной продукции. Составление бюджета предпо-

лагает планирование не только денежных потоков, но и потребностей в ресурсах, выраженных в натуральных единицах измерения (количество людей, оборудования, производственных площадей, метров ткани и т.п.).

### 1. Разработка бюджета продаж.

Бюджет продаж является результатом обсуждения управляющими, аналитиками и персоналом отдела реализации планов реализации продукции предприятия. Планирование продаж — это сложный процесс, при котором необходимо учитывать множество факторов: историю продаж, общее состояние экономики, ценовую политику, результаты маркетинговых исследований, производственные мощности, конкуренцию, наличие ограничений со стороны государства и т.д.

На основе прогноза продаж составляется бюджет продаж (табл. 5.10).

Т а б л и ца 5.10

Бюджет продаж

Продукция	Количество, шт.	Цена за единицу, руб.	Итого, руб.
Платья	5000	600	3 000 000
Костюмы	1000	800	800 000
<b>Всего</b>	—	-	<b>3 800 000</b>

Для того чтобы иметь возможность продать планируемое количество швейных изделий, АО «Красная игла» должно их изготовить. Следовательно, в этом случае необходим бюджет производства.

### 2. Разработка бюджета производства.

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

Бюджет производства составляется как в натуральных, так и в денежных единицах.

Объем производства в натуральных единицах (шт.) рассчитывается следующим образом.

$$\text{Бюджет производства} = \text{Бюджет продаж} + \text{Прогнозируемый запас готовой продукции на конец года} - \text{Запас готовой продукции на начало периода.}$$

Как отмечалось выше, начальные запасы платьев составили 100 шт., костюмов — 50 шт. (см. табл. 5.9). Руководство в своих планах утвердило ве-

личину запасов готовой продукции на конец отчетного периода соответственно на уровне 1100 и 50 ед. (см. табл. 5.3).

Следовательно, бюджет производства имеет следующий вид (табл. 5.11).

Таблица 5.11

Бюджет производства в натуральных единицах

Показатели	Продукция	
	платья	КОСТЮМЫ
Продажи по плану	5000	1000
+ Планируемые запасы на конец периода	1100	50
Всего необходимо	6100	1050
- Запасы на начало периода	100	50
Планируемое производство	6000	1000

Для определения совокупных затрат на производство необходимо рассчитать себестоимость единицы продукции, складывающуюся из затрат материалов, труда и накладных расходов. Поэтому следующий этап подготовки генерального бюджета — это составление частных бюджетов: бюджета затрат материалов, бюджета затрат труда и бюджета накладных расходов.

3. Разработка бюджета затрат материалов и бюджета закупок материалов в натуральных единицах.

При планировании закупок материалов необходимо учитывать уровень запасов материалов как на начало, так и на конец планируемого периода (последний определяется руководством).

Для расчета расхода материалов в натуральных единицах необходимо знать:

- запасы материала на начало отчетного периода;
- потребности в материалах для выполнения производственного бюджета.

К моменту составления бюджета на складе предприятия имелось 7000 м фланели и 6000 м шерсти (см. табл. 5.8). Расход материалов (в метрах) на единицу продукции был представлен в табл. 5.5. На основе этих данных определяются затраты материалов при выполнении производственного плана (табл. 5.12).

Далее рассчитывается расход материалов в денежных единицах.

К моменту составления бюджета на складе предприятия имелось 7000 м фланели и 6000 м шерсти, стоимость которых была определена соответственно как 49 и 60 тыс. руб. (см. табл. 5.8). Для оценки запасов материалов применяется метод ФИФО. Планируемая на 2002 г. цена материалов определена была в табл. 5.4.

Т а б л и ц а 5.12

**Затраты материалов, необходимые для производства запланированного объема готовой продукции, м**

Материалы	Платья, шт.		Костюмы, шт.		Всего
	1	6000	1	1000	
Фланель	6	36 000	6	6000	42 000
Шерсть	3	18 000	4	4000	22 000

Стоимость материалов, необходимых для обеспечения плановых показателей производства, рассчитывается следующим образом:

Количество материалов, необходимых для обеспечения плана производства = Материалы, необходимые для производства запланированного объема продукции - Запасы материалов на начало периода.

Расчет прямых материальных затрат, необходимых для производства запланированного объема продукции, представлен в табл. 5.13.

Т а б л и ц а 5.13

**Бюджет прямых материальных затрат**

№ строки	Показатели	Фланель	Шерсть	Всего
1	Всего потребности в материалах, м	42 000	22 000	—
2	Использовано из запасов, м	7000	6000	—
3	Цена 1 м, руб.	7	10	—
4	Стоимостью имеющихся запасов материалов, использованных в производстве, тыс. руб.	49 000	60 000	109 000
5	Объем закупок материалов, необходимых для выполнения плана производства (стр. 1 - стр. 2), м	35 000	16 000	—
6	Цена 1 м, руб.	7	10	—
7	Стоимость закупок материалов, необходимых для выполнения плана производства (стр. 5 × стр. 6), руб.	245 000	160 000	—
8	Общая стоимость материалов (стр. 4 + стр. 7), руб.	294 000	220 000	514 000

Для того чтобы определить, сколько материалов необходимо закупить в планируемом периоде, следует учесть, на какой уровень запасов к концу периода предприятие хочет выйти (см. табл. 5.6).

Бюджет закупок основных материалов показан в табл. 5.14.

Таблица 5.14

Бюджет закупок основных материалов в натуральном и стоимостном выражении

№ строки	Показатели	№ таблицы	Фланель	Шерсть	Всего
1	Потребности в материалах для производства, м	5.12	42 000	22 000	
2	Запасы материалов на конец периода, м	5.6	8 000	2 000	—
3	Всего потребности в материалах (стр. 1 + стр. 2), м		50 000	24 000	
4	Запасы материалов на начало периода, м	5.8	7 000	6 000	—
5	Объем закупок (стр. 3 - стр. 4), м	—	43 000	18 000	—
6	Цена за 1 м, руб.	5.4	7	10	—
7	Объем закупок материалов (стр. 5х стр. 6), руб.	—	301 000	180 000	481 000

4. Разработка бюджета прямых трудовых затрат.

Стоимость затраченного труда зависит от типа и количества (см. табл. 5.11) производимой продукции, ее трудоемкости (см. табл. 5.5), системы оплаты труда (см. табл. 5.4). Эти данные используются при составлении бюджета прямых трудовых затрат (табл. 5.15).

Таблица 5.15

Бюджет затрат труда в натуральном и стоимостном выражении

Показатели	Количество произведенной продукции, шт.	Затраты рабочего времени на единицу продукции, ч	Общие затраты рабочего времени, ч	Почасовая ставка, руб.	Всего, руб.
Платья	6000	4	24 000	20	480 000
Костюмы	1000	6	6 000	20	120 000
<b>Итого</b>	—	—	<b>30 000</b>	—	<b>600 000</b>

##### 5. Разработка бюджета накладных расходов.

Составлению данного бюджета предшествует классификация накладных расходов на постоянные и переменные. Для этого исследуется их зависимость от объема выпущенной продукции. Если накладные расходы не изменяются при сокращении или увеличении производственной программы, то такие расходы будут считаться постоянными. Если подобная зависимость существует, то это переменные расходы.

Базой распределения накладных расходов между отдельными видами продукции в соответствии с учетной политикой АО «Красная игла» является заработная плата основных производственных рабочих. Их планирование также осуществляется в соответствии с ожидаемым фондом времени труда основных производственных рабочих. Ниже приводится бюджет, составленный исходя из прогнозируемых трудозатрат основных производственных рабочих в 30 000 ч (табл. 5.16).

Таблица 5.16

##### Бюджет накладных расходов

Накладные расходы	Сумма, тыс. руб.
<b>Переменные накладные расходы</b> — всего	<b>770</b>
в том числе:	
вспомогательные материалы	90
заработная плата вспомогательных рабочих	200
премиальный фонд	320
двигательная электроэнергия	90
расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	70
<b>Постоянные накладные расходы</b> — всего	<b>430</b>
в том числе:	
амортизация	230
налоги	60
заработная плата контролеров, мастеров, начальников цехов	100
электроэнергия на освещение	20
ремонт цеха	20
<b>Всего</b>	<b>1200</b>

Таким образом, одному часу труда производственных рабочих соответствует 40 руб. накладных расходов (1 200 000 : 30 000).

##### 6. Разработка бюджета запасов готовой продукции на конец отчетного периода в натуральном и стоимостном выражении.

Запасы готовой продукции в натуральной оценке на конец отчетного периода на этапе планирования деятельности предприятия определяются его руководством.

Для того чтобы оценить запасы в денежном выражении, необходимо вычислить плановую себестоимость единицы продукции. Себестоимость готовой продукции будет зависеть от выбранного метода калькулирования и оценки запасов, о чем речь шла в гл. 3.

В соответствии с учетной политикой АО «Красная игла» применяется метод учета и калькулирования полной себестоимости, а запасы оцениваются по методу ФИФО. Это означает, что:

- в себестоимость готовой продукции включаются как прямые, так и косвенные производственные и непроизводственные расходы;
- к концу отчетного периода на складе предприятия остается готовая продукция, изготовленная в данном отчетном периоде (табл. 5.17).

Таблица 5.17

Расчет себестоимости готовой продукции в 2002 г.

Показатели	Стоимость единицы затрат, руб.	Затраты (платья)		Затраты (костюмы)	
		натуральные единицы	руб.	натуральные единицы	руб.
Фланель	7	6 м	42	6 м	42
Шерсть	10	3 м	30	4 м	40
Рабочее время	20	4 ч	80	6 ч.	120
Накладные расходы	40	4 ч	160	6 ч.	240
<b>Всего</b>	—	—	<b>312</b>	—	<b>442</b>

Таблица 5.18

Бюджет запасов материалов и готовой продукции на конец планируемого периода

Показатели	Единицы измерения	Количество	Стоимость единицы, руб.	Итого, тыс. руб.
Запасы материалов:				
фланели	м	8000	7	56,0
шерсти	м	2000	10	20,0
				76,0
Запасы готовой продукции:				
платьев	шт.	1100	312	343,2
костюмов	шт.	50	442	22,1
				<b>365,3</b>
<b>Итого</b>	—	—	—	<b>441,3</b>

На основании информации о стоимости накладных расходов (см. табл. 5.16) и данных о запасах материалов и готовой продукции в натуральном выражении (см. табл. 5.8 и 5.9) можно составить бюджет запасов на конец планируемого периода.

Для оценки запасов материалов необходимо знать величину запасов в натуральном выражении и стоимость единицы запасов. Величина запасов в натуральной оценке определяется в планах руководства. В данном случае запасы материалов на конец периода были определены как 8000 м фланели и 2000 м шерсти (см. табл. 5.6), их стоимость соответственно 7 и 10 руб. (см. табл. 5.4).

Таким же образом определяется величина запасов готовой продукции на конец предстоящего периода (табл. 5.18).

#### 7. Разработка бюджета себестоимости продаж.

В основе составления бюджета проданной продукции лежит следующая формула расчета:

$$\text{Себестоимость проданной продукции} = \text{Запас готовой продукции на начало периода} + \text{Себестоимость произведенной за планируемый период продукции} - \text{Запас готовой продукции на конец периода.}$$

В свою очередь себестоимость произведенной за планируемый период продукции вычисляется следующим образом:

$$\begin{aligned} \text{Себестоимость произведенной за планируемый период продукции} = \\ = \text{Прямые затраты материалов в планируемом периоде} + \text{Прямые} \\ \text{затраты труда в планируемом периоде} + \text{Накладные расходы} \\ \text{за планируемый период.} \end{aligned}$$

Из приведенных формул следует, что к настоящему моменту имеются все данные, необходимые для составления бюджета себестоимости реализованной продукции (табл. 5.19).

#### 8. Разработка бюджета административных, маркетинговых, коммерческих и других периодических расходов (табл. 5.20-5.24).

Информацией для планирования послужили сведения об ожидаемой величине накладных расходов (см. табл. 5.7).

Все рассмотренные виды затрат являются постоянными, не зависящими от объемов производства.

#### 9. Разработка плана прибылей и убытков.

Составление операционного бюджета завершается подготовкой плана прибылей и убытков (табл. 5.25).

Таблица 5.19

**Бюджет себестоимости продаж**

№ строки	Показатели	Источник информации	Сумма, тыс. руб.
1	Запасы готовой продукции на начало периода	табл. 5.1	<b>64,0</b>
2	Затраты материалов	табл. 5.13	514,0
3	Затраты труда	табл. 5.15	600,0
4	Накладные расходы	табл. 5.7	1200,0
5	Себестоимость произведенной продукции	стр. 2+стр. 3+стр. 4	2314,0
6	Запасы готовой продукции	табл. 5.18	<b>365,3</b>
7	Себестоимость реализованной продукции	стр. 1 + стр. 5 - стр. 6	2012,7

Таблица 5.20

**Бюджет производственных затрат, связанных с конструированием и моделированием, тыс. руб.**

Показатели	Сумма
Заработная плата	105
Материалы	31
<b>Итого</b>	<b>136</b>

Таблица 5.21

**Бюджет расходов на маркетинг, тыс. руб.**

Показатели	Сумма
Заработная плата	130
Реклама	30
Командировки	40
<b>Итого</b>	<b>200</b>

Таблица 5.22

**Бюджет коммерческих расходов, тыс. руб.**

Показатели	Сумма
Заработная плата	60
Аренда, налоги	40
<b>Итого</b>	<b>100</b>

Таблица 5.23

**Бюджет отдела работы с клиентами, тыс. руб.**

Показатели	Сумма
Заработная плата	40
Командировки	20
<b>Итого</b>	<b>60</b>

Таблица 5.24

**Бюджет административных расходов, тыс. руб.**

Показатели	Сумма
Заработная плата управляющих	165
Заработная плата служащих	80
Содержание административных помещений	75
Разное	54
<b>Итого</b>	<b>374</b>

Таблица 5.25

**Прогноз прибылей и убытков**

№ строки	Показатели	Источник информации	Сумма, тыс. руб.
1	Выручка от продаж	табл. 5.10	<b>3800,0</b>
2	Себестоимость продаж	табл. 5.19	2012,7
3	Валовая прибыль	стр. 1 - стр. 2	1787,3
4	Операционные расходы:		
	затраты на конструирование и моделирование	табл. 5.20	136,0
	затраты на маркетинг	табл. 5.21	<b>200,0</b>
	коммерческие затраты	табл. 5.22	100,0
	затраты отдела работы с клиентами	табл. 5.23	60,0
	административные затраты	табл. 5.24	<b>374,0</b>
	Итого операционных расходов	—	870,0
5	Прибыль от основной деятельности	стр. 3 - стр. 4	<b>917,3</b>

Предприятие имеет льготы по налогу на прибыль. После соответствующих корректировок ожидается, что налогооблагаемая прибыль составит 808 566,7 руб., а налог на прибыль —

$$808\,566,7 \times 0,24 = 194\,056 \text{ руб.}$$

В составление финансового бюджета входят следующие этапы.

1. Разработка бюджета денежных средств.

При создании этого бюджета информация из плана прибылей и убытков анализируется с точки зрения реального выбытия и поступления денежных средств. Данный анализ предполагает знание условий погашения кредиторской задолженности, а также порядка работы с дебиторами.

Ранее уже отмечалось, что своевременно, т.е. в месяц продажи, на расчетный счет и в кассу АО «Красная игла» поступает лишь **10%** всего объема продаж, т.е. оставшиеся **90%** выручки текущего месяца предприятие получает в последующие периоды; **50%** дебиторской задолженности погашается через месяц после продажи, а вторая **половина** — спустя два месяца после отгрузки продукции и **выставления** покупателю счетов.

Таким образом, чтобы составить бюджет получения денежных средств, необходимо бюджет продаж детализировать по месяцам. Ниже выполнены расчеты ожидаемого поступления денежных средств от продаж на примере III квартала 2002 г. (табл. 5.26).

Таблица 5.26

Ожидаемое поступление денежных средств  
в III квартале 2002 г., руб.

Показатели	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Всего
Продажи: с отсрочкой платежа, 90%	307 800	307 800	280 800	280 800	280 800	—
без отсрочки платежа, 10%	34 200	34 200	<b>31 200</b>	31 200	31 200	—
<b>Всего</b>	<b>342 000</b>	<b>342 000</b>	<b>312 000</b>	<b>312 000</b>	<b>312 000</b>	—
Получение денежных средств от продаж: 10% текущего месяца	—	—	31 200	31 200	31 200	—
50% задолженности предыдущего месяца	—	—	153 900	140 400	140 400	—
50% двухмесячной задолженности	—	—	153 900	153 900	140 400	—
<b>Всего</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>339 000</b>	<b>325 500</b>	<b>312 000</b>	<b>976 500</b>

Аналогично составляются планы выплат денежных средств в счет погашения кредиторской задолженности как поставщикам, так и другим кредиторам (табл. 5.27).

Таблица 5.27

## Ожидаемые выплаты за приобретенные материалы, руб.

Показатели	Кварталы				Всего
	I	II	III	IV	
Закупки материалов — всего	164 360	119 340	108 460	88 840	481 000
форма оплаты:					
в тот же месяц	82 180	59 670	54 230	44 420	
с отсрочкой платежа	82 180	59 670	54 230	44 420	
Уплата денежных средств					
50% текущего месяца	82 180	59 670	54 230	44 420	
50% предыдущего месяца	150 000	82 180	59 670	54 230	
<b>Всего</b>	<b>232 180</b>	<b>141 850</b>	<b>113 900</b>	<b>98 650</b>	<b>586 580</b>

Помимо получения денежных средств от продаж и оплаты закупок материалов бюджетом денежных средств должны быть учтены все другие источники поступления наличных и безналичных денег и направления их расходования.

Расходная часть бюджета формируется из выплаты заработной платы, уплаты налогов, расходов на приобретение новых активов, например основных средств.

Выплата заработной платы осуществляется на предприятии в конце каждого месяца и является оплатой труда текущего месяца. Таким образом, задолженности перед работниками по заработной плате у предприятия не возникает. В табл. 5.7 и 5.15 была приведена информация о заработной плате, запланированной на 2002 г. различным категориям работников. Она составляет **1800** тыс. руб. Другие выплаты (расходы на командировки, аренду, ремонт и электроэнергию и т.п.) следуют из табл. 5.7.

Минимальное сальдо денежных средств устанавливается руководством, и в данном случае оно планируется в размере **135** тыс. руб. на конец **каждого** месяца. В случае нехватки денежных средств для покрытия текущих расходов предприятием привлекаются заемные средства — банковские кредиты. Кредиты берутся в начале месяца до конца года, при этом банковская ставка составляет **18%**. В скобках обозначен отток денежных средств (табл. 5.28).

## 2. Разработка прогнозируемого баланса предприятия.

Прогнозируемый баланс предприятия на конец планируемого периода строится на основе баланса на начало периода с учетом предполагаемых изменений каждой статьи баланса. Для определения изменения в статьях баланса используется информация, содержащаяся в плане прибылей и убытков и бюджете денежных средств в соответствии с формулой

Сальдо на конец периода = Сальдо на начало периода + Начисления (из плана прибылей и убытков) + Поступления (из бюджета денежных средств) - Выплаты (из бюджета денежных средств).

Сальдо конечное по счетам «касса», «расчетный счет» в соответствии с бюджетом денежных средств составляет **135 584 руб.** (см. табл. 5.28).

Дебиторская задолженность на конец периода определяется по формуле

Дебиторская задолженность на конец периода = Дебиторская задолженность на начало периода + Стоимость отгруженной, но не оплаченной продукции - Поступления денежных средств за ранее отгруженную продукцию.

**Т а б л и ц а 5.28**

**Бюджет денежных средств АО «Красная игла», руб.**

Показатели	Кварталы				Итог за год
	I	II	III	IV	
Закупки материалов – всего	<b>164 360</b>	119 340	108 460	88 <b>840</b>	481 000
Остаток денежных средств на начало периода	30 000	135 000	226 306	64862	30 000
Поступление средств от продаж	913 700	984 600	976 500	918 400	3 793 200
Всего денежных средств	943 700	1 119 600	1 202 806	983 262	3 823 200
Выплаты:					
за материалы	232 180	141 850	113 900	98 650	586 580
заработная плата	557 520	432 080	409 680	400 720	1 800 000
налог на прибыль	50 000	48 364	48 364	48 364	195 092
покупка оборудования	–	–	300 000	130 000	430 000
другие	184 000	156 000	151 000	149 000	640 000
Всего выплат	1 023 700	778 294	1 022 944	826 734	3 651 672
Минимальное сальдо	135 000	135 000	135 000	135 000	135 000
Потребность в денежных средствах	1 158 700	913 294	1 157 944	961 734	3 786 672
Избыток (недостаток) денежных средств	(215 000)	206 306	44 862	21 528	36 528
Привлечение заемных средств	215 000	–	–	–	215 000
Погашение кредита	–	(100 000)	(100 000)	(15 000)	(215 000)
Выплата процентов по кредиту	–	(15 000)	(15 000)	(5 944)	(35 944)
Остаток денежных средств на конец периода	135 000	226 306	64 862	135 584	135 584

Дебиторская задолженность предприятия по состоянию на **01.01.2002** г. — 400 тыс. руб. (см. табл. 5.1).

Из плана прибылей и убытков следует, что размер дебиторской задолженности в 2002 г. составит **3 800** тыс. руб. (см. табл. 5.25), а поступление денежных средств за реализованную продукцию ожидается в сумме 3 793,2 тыс. руб. (см. табл. 5.28).

Следовательно, по состоянию на 01.01.2003 г. дебиторская задолженность должна составить:

$$400\ 000 + 3\ 800\ 000 - 3\ 793\ 200 = 406\ 800 \text{ руб.}$$

Запасы материалов и готовой продукции были определены при составлении бюджета производства (см. табл. **5.18**).

В планируемом периоде предполагалась закупка оборудования на сумму 430 тыс. руб., следовательно, к концу 2002 г. его стоимость составит  $1710 + 430 = 2140$  **тыс.** руб.

Кредиторская задолженность предприятия складывается из обязательств оплаты приобретенных материалов, задолженности по заработной плате и расчетов с бюджетом.

Задолженность по заработной плате отсутствует, так как величина начислений соответствует величине выплат.

Задолженность бюджету по налогу на прибыль за 2002 г. должна была составить:  $50\ 000 + 194\ 056 - 195\ 092 = 48\ 964$  руб.

Задолженность поставщикам материалов определяется как

$$\begin{aligned} & \text{Задолженность поставщикам на конец периода} = \\ & = \text{Задолженность на начало периода} + \text{Закупки за период} - \\ & \quad - \text{Выплаты по счетам за период.} \end{aligned}$$

Кредиторская задолженность предприятия на **01.01.2002** г. составляла **150** тыс. руб. (см. табл. 5.1), закупки материалов ожидалось в сумме **481** тыс. руб. (см. табл. 5.14), а выплаты за материалы должны были составить в 2002 г. 586,58 тыс. руб. (см. табл. 5.28). Следовательно, размер кредиторской задолженности по состоянию на **01.01.2003** г. определится как

$$150,00 + 481,00 - 586,58 = 44,42 \text{ тыс. руб.}$$

Размер уставного капитала АО «Красная игла» остался без изменений.

Нераспределенная прибыль 2002 г. составит **917,3** тыс. руб. (см. табл. 5.25).

Сведения об имуществе и обязательствах предприятия сводятся в прогнозируемый баланс (табл. 5.29).

Составлением прогнозируемого баланса заканчивается работа над генеральным бюджетом и начинается его предварительный анализ. Генеральный бюджет показывает руководству АО, как его планы скажутся на финансовом состоянии организации. Если в результате составления бюджета

## Прогнозируемый баланс предприятия на 01.01.2003 г.

Актив	Сумма, руб.	Пассив	Сумма, руб.
Основные средства	2 140 000	Уставный капитал	2 113 000
Готовая продукция	365 300	Нераспределенная прибыль	917 300
Материалы	76 000	Кредиторская задолженность	44 420
Дебиторы	406 800	Расчеты с бюджетом	48 964.
Касса, расчетный счет	135 584		
<b>Итого</b>	<b>3 123 684</b>	<b>Итого</b>	<b>3 123 684</b>

выявятся проблемы, вызванные принятием того или иного курса действий, то руководство предприятия начинает всю плановую работу заново. Так, может быть изменена кредитная политика предприятия в отношении покупателей: введена скидка за быструю оплату счета или изменены условия предоставления отсрочки платежа.

Другими словами, первый вариант генерального бюджета редко оказывается окончательным. После корректировки планов действий предприятия в целом и его отдельных подразделений вносятся изменения в генеральный бюджет и вновь анализируется влияние планов предприятия на его финансовое состояние. В этом смысле процессы планирования и составления бюджета сливаются в один процесс управления.

Обычно для анализа влияния различных вариантов развития предприятия используются математические методы финансового планирования, которые помогают анализировать влияние изменений различных факторов на конечные финансовые результаты предприятия. Они призваны ответить на вопрос: «Что будет, если...?». Широкое использование компьютеров в обработке данных и управлении способствовало росту популярности этих моделей.

## 5.2. Контроль и анализ деятельности предприятия

Функции бюджета как средства контроля и оценки деятельности предприятия раскрываются только **тогда**, когда прогнозируемые показатели сравниваются с фактическими. Иными словами, по завершении планового периода необходимо составить отчет о деятельности предприятия, в котором будут сравниваться прогнозируемые и фактические показатели.

Среди анализируемых показателей деятельности организации особый интерес представляет прибыль. Для любого управляющего основным явля-

ется вопрос: каковы причины отклонения фактической прибыли от запланированной? Ответить на него можно путем проведения пофакторного анализа прибыли, который выполняется на четырех уровнях — нулевом, первом, втором и третьем. Каждый последующий уровень анализа детализирует результаты, полученные на предыдущих уровнях.

Нулевой уровень анализа прибыли предполагает сравнение фактически достигнутых результатов с данными *статического бюджета*, рассчитанного на конкретный уровень деловой активности организации. Иными словами, в статическом бюджете доходы и расходы планируются исходя только из одного уровня реализации. Все частные бюджеты, входящие в состав генерального бюджета, являются статическими, так как доходы и затраты предприятия прогнозируются в составных частях генерального бюджета, исходя из определенного запланированного уровня реализации. Бюджет АО «Красная игла», речь о котором шла выше, является статическим.

При сравнении статического бюджета с фактически достигнутыми результатами не учитывается реальный уровень деятельности организации, т.е. все фактические результаты сравниваются с прогнозируемыми вне зависимости от достигнутого объема реализации. Вот **почему** этот уровень пофакторного анализа прибыли считается нулевым. С него обычно начинаются отчеты о деятельности западных компаний. Остановимся подробнее на сущности нулевого уровня анализа отклонений от бюджета.

Итак, *в основе нулевого уровня анализа лежит сравнение статического бюджета с фактическими результатами*. Ниже приводится пример анализа отклонений фактических результатов деятельности организации от прогнозируемых. Для анализа используется информация плана прибылей и убытков, при этом производственные и административные затраты делятся на переменные и постоянные.

**Пример.** Содержание нулевого, первого, второго и третьего уровней анализа рассмотрим, используя данные АО «Альфа».

**Нулевой уровень.** В табл. 5.30 в результате сравнения фактических показателей с плановыми выявляются отклонения от статического бюджета. Так, по показателю прибыли отклонение рассчитывается как разница между прогнозируемой и полученной прибылью, что в нашем случае составляет:

$$12\ 800 - (-14\ 370) = 27\ 170 \text{ руб. — неблагоприятное отклонение.}$$

Результатом выполненных выше расчетов могут стать следующие выводы: на отклонение от статического бюджета в основном повлияло резкое снижение объема продаж. Вместе с объемом продаж снижались и расходы, о чем свидетельствует уменьшение фактических затрат по сравнению с прогнозируемыми. Соответствовало ли уменьшение затрат сокращению

Отчет о деятельности АО «Альфа» на основе  
статического бюджета за 2002 г.

Показатели	Генеральный бюджет	Факт	Отклонения от генерального бюджета	Благоприятное (Б), неблагоприятное (Н)
Продажи, шт.	9000	7000	2000	Н
Выручка от продаж, руб.	279 000	217 000	62 000	Н
<b>Переменные затраты, руб.</b>				
прямые затраты материалов	90 000	69 920	20 080	Б
заработная плата основных рабочих	72 000	61 500	10 500	Б
заработная плата вспомогательных рабочих	14 400	11 100	3300	Б
простои	3600	3550	50	Б
время на уборку рабочего места	2700	2500	200	Б
другие косвенные затраты труда	900	800	100	Б
другие затраты материалов	5400	4700	700	Б
Итого переменных производственных затрат	189 000	154 070	34 930	Б
Транспортные расходы	5400	5000	400	Б
Переменные коммерческие затраты	1800	2000	200	Н
Всего переменных затрат	196 200	161 070	35 130	Б
Маржинальный доход	82 800	55 930	26 870	Н
<b>Постоянные затраты, руб.:</b>				
заработная плата мастеров и начальников цехов	14 400	14 700	300	Н
аренда помещений	5000	5000	—	—
амортизация	15 000	15 000	—	—
другие постоянные производственные затраты	2600	2600	—	—
Итого постоянных производственных затрат	37 000	37 300	300	Н
Постоянные административные затраты	33 000	33 000	—	—
Всего постоянных затрат	70 000	70 300	300	Н
Финансовый результат основной деятельности, руб.	+12 800	-14 370	27 170	Н

Таблица 5.31

**Отчет о деятельности АО «Альфа» на основе  
гибкого бюджета за 2002 г.**

Показатели	Генеральный бюджет (статический)	Соответствующий показатель в расчете на единицу проданной продукции	Гибкий бюджет на объем продаж 7000 ед.	Факт
Объем продаж, шт.	9000	–	7000	7000
Выручка от продаж, руб.	279 000	31	217 000	217 000
<b>Переменные затраты, руб.:</b>				
прямые затраты материалов	90 000	10	70 000	69 920
основная заработная плата	72 000	8	56 000	61 500
заработная плата вспомогательных рабочих	14 400	1,6	11 200	11 100
простои	3600	0,40	2800	3550
затраты на уборку рабочего места	2700	0,30	2100	2500
другие косвенные затраты труда	900	0,10	700	800
другие затраты материалов	5400	0,60	4200	4700
Итого переменных производственных затрат	189 000	21,0	147000	154 070
Транспортные расходы	5400	0,60	4200	5000
Переменные коммерческие затраты	1800	0,20	1400	2000
Всего переменных затрат	196 200	<b>21,80</b>	152 600	161 070
Маржинальный доход	82 800	9,20	64 400	55 930
<b>Постоянные затраты, руб.:</b>				
заработная плата мастеров и начальников цехов	14 400	–	14 400	14 700
аренда помещений	5000	–	5000	5000
амортизация	15 000	–	15 000	15 000
другие постоянные производственные затраты	2 600	–	2600	2600
<b>Итого постоянных производственных затрат</b>	37 000	–	37 000	37 000
Постоянные административные затраты	33 000	–	33 000	33 000
Всего постоянных затрат	70 000	–	70 000	70 300
Финансовый результат основной деятельности, руб.	12 800	–	-5600	-14 370

объема производства? Конечно, нет, ведь в итоге, несмотря на сокращение переменных затрат, маржинальный доход также сократился. Следовательно, *темпы уменьшения затрат отставали от темпов снижения объемов продаж.*

Возможности более детального исследования деятельности предприятия нулевой уровень анализа, использующий данные статического бюджета, не предоставляет. Эти задачи решаются на следующих уровнях анализа.

Первый уровень. Расчеты, выполняемые на первом уровне факторного анализа прибыли, предполагают использование данных *гибкого бюджета*, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона, т.е. им предусматривается несколько альтернативных вариантов объема реализации. Для каждого из них здесь определена соответствующая сумма затрат. Таким образом, *гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от изменения уровня продаж; он представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.*

В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на переменные и постоянные. Если в статическом бюджете затраты планируются, то в гибком бюджете они рассчитываются. В идеальном случае последний составляется после анализа влияния изменений объема реализации на каждый вид затрат.

Рассмотрим содержание гибкого бюджета на примере АО «Альфа». Для его составления необходимо все издержки разделить на переменные и постоянные. Для *переменных затрат* определяют норму в расчете на единицу продукции, т.е. рассчитывают размер удельных переменных затрат. На основе этих норм в гибком бюджете определяют общую сумму переменных затрат в зависимости от уровня реализации.

Так, генеральным бюджетом, в расчете на объем продаж 9000 шт., планировалось 90 000 руб. прямых материальных затрат (см. табл. 5.30). Это означает, что удельные прямые материальные затраты составляют:

$$90\ 000 : 9000 = 10 \text{ руб.}$$

Фактически достигнутый объем реализации составил 7000 шт. Умножая его на удельные прямые материальные затраты, получим:

$$10 \times 7000 = 70\ 000 \text{ руб. (табл. 5.31).}$$

Подобная корректировка выполняется по всем переменным затратам. Попутно отметим, что на каждом предприятии устанавливаются свои нормы расхода производственных ресурсов, рассчитываются свои удельные переменные затраты. Поскольку каждая организация имеет индивидуальные особенности, от предприятия к предприятию эти показатели будут меняться.

*Постоянные затраты* не зависят от деловой активности организации, поэтому их сумма остается неизменной как для статического, так и для гибкого бюджета.

Аналогичным образом постоянные затраты корректируются на фактически достигнутый объем реализации и полученную выручку. Например, генеральным бюджетом АО «Альфа», рассчитанным на 9000 шт. комплектующих изделий, определен объем реализации в 279 000 руб. (см. табл. 5.30). Это означает, что предполагаемая цена реализации одного изделия должна составить:

$$279\,000 : 9000 = 31 \text{ руб.}$$

Фактически реализовано 7000 ед. продукции, следовательно, объем продаж по гибкому бюджету равен:

$$31 \times 7000 = 217\,000 \text{ руб. (см. табл. 5.31).}$$

Прибыль — это разница между доходами (выручкой от реализации продукции, работ, услуг) организации и ее расходами. Поэтому отклонение фактического значения прибыли от запланированного может быть следствием двух обстоятельств:

- недополучение доходов;
- завышение расходов.

Именно в этом и состоит задача анализа первого уровня — выявить степень влияния на прибыль двух «укрупненных» факторов:

- 1) изменение фактического объема реализации в сравнении с запланированным;
- 2) изменение суммы затрат в сравнении с запланированной.

Для выявления степени влияния *первого* (доходного) фактора на отклонение фактической прибыли от запланированной сравниваются показатели двух бюджетов — статического и гибкого (см. табл. 5.31). *Гибкий бюджет* включает доходы и затраты, скорректированные с учетом фактического объема реализации. *Статический бюджет*, напротив, включает доходы и затраты, исчисленные исходя из запланированного объема реализации. В обоих бюджетах используется одинаковый размер затрат на единицу реализованной продукции. Таким образом, различия между этими бюджетами вызваны исключительно различиями в объемах реализации.

Рассчитываемый нами показатель (отклонение прибыли в зависимости от объема реализации) характеризует прежде всего качество работы руководителя отдела сбыта. В данном случае проблемы с реализацией готовой продукции вызвали уменьшение прибыли по сравнению с ожидаемой величиной на

$$-5600 - 12\,800 = -18\,400 \text{ руб.}$$

Формула расчета отклонения фактической прибыли от бюджетной в зависимости от объема продаж выглядит следующим образом:

Отклонение прибыли в зависимости от объема продаж =  
 = (Количество реализованной продукции по гибкому бюджету -  
 - Количество проданной продукции  
 по статическому бюджету) x Запланированная величина  
 удельного маржинального дохода.

Подставляя числовые значения примера, получим:  
 (7000 - 9000) x 9,20 = - 18 400 руб.

Итак, **18 400** руб. прибыли недополучено организацией, так как фактический объем реализации оказался ниже запланированного на 2000 шт.

Для выявления степени влияния *второго* (затратного) фактора на отклонение фактической прибыли от запланированной следует сравнивать между собой фактические данные с показателями гибкого бюджета. И те, и другие определены исходя из одинакового объема реализации. Следовательно, объем реализации не будет влиять на результаты этой оценки.

Фактический финансовый **результат** — **убыток** в размере **14 370** руб. По данным гибкого бюджета, этот убыток должен составлять 5600 руб. Отклонение первого показателя от второго составляет 8770 руб. (табл. 5.32).

Таблица 5.32

Факторный анализ отклонения фактического размера  
 прибыли от бюджетного

Показатели	Генеральный (статический) бюджет	Гибкий бюджет на объем продаж 7000 ед.	Факт	Отклонения гибкого бюджета от генерального статического	Отклонения фактических затрат от гибкого бюджета
Объем продаж, шт.	9000	7000	7000	2000 (Н)	
Выручка от продаж, руб.	279 000	217 000	217 000	<b>62 000</b> (Н)	
Всего переменных затрат, руб.	196 200	152 600	161 070	43 600 (Б)	8470 (Н)
Маржинальный доход, руб.	82 800	64 400	55 930	<b>18 400</b> (Н)	8470 (Н)
Всего постоянных затрат, руб.	70 000	70 000	70 300		300 (Н)
Финансовый результат <b>основной</b> деятельности, руб.	12 800	-5600	-14 370	<b>18 400</b> (Н)	8770 (Н)

Таким образом, неблагоприятное отклонение фактической прибыли от ее значения по гибкому бюджету (8770 руб.) и неблагоприятное отклонение прибыли по гибкому бюджету от ее значения по статическому генеральному бюджету (18 400 руб.) в сумме дают неблагоприятное отклонение фактических финансовых результатов от результатов, предусмотренных статическим бюджетом (27 170 руб.) (см. табл. 5.30). Причем отклонение в 18 400 руб. вызвано исключительно различиями в объемах реализации.

Анализ отклонений от гибкого бюджета может углубляться и детализироваться с целью выявления проблем на отдельных производственных участках.

Недопустим упрощенный подход к анализу отклонений, когда все благоприятные отклонения однозначно расцениваются как успех **предприятия**, а неблагоприятные — как следствие допущенных недостатков в работе. Уже сам факт появления отклонений должен насторожить бухгалтера-аналитика и явиться побудительным мотивом к проведению серьезного анализа причин возникновения отклонений.

При проведении анализа отклонений фактических показателей от бюджетных в управленческом учете используются понятия эффективности и производительности. *Эффективность* — это степень достижения поставленной цели. *Производительность* — степень использования ресурсов для достижения поставленной цели. (В этом смысле показатель производительности **труда**, например, характеризует степень использования организацией трудовых ресурсов.)

Применительно к анализу прибыли можно сказать, что отклонение, вызванное влиянием первого (доходного) фактора, свидетельствует об эффективности деятельности предприятия; отклонение в связи с воздействием второго (затратного) фактора — о его производительности.

Из сравнения планового объема продаж (9000 шт.) с фактическим (7000 шт.) следует, что анализируемое предприятие работает неэффективно и неблагоприятное отклонение прибыли по этой причине, как уже выяснили, составило **18 400 руб.**

Оценить производительность в нашем примере можно путем сравнения фактических и планируемых затрат. В данном случае общая сумма фактических затрат (161 070 + 70 300 = 231 370 руб.) превысила сумму затрат, планируемых на данный объем продаж (152 600 + 70 000 = 222 600 руб.) (см. табл. 5.32). А это значит, что деятельность АО «Альфа» оказалась не только неэффективной, но и непроизводительной.

Этими данными исчерпывается информация, которую можно получить по результатам анализа первых двух уровней.

Второй и третий уровни анализа позволяют более подробно исследовать влияние на прибыль затратного фактора. Это связано с тем, что общая сумма расхода любого вида ресурса (в денежной оценке) складывается под влиянием двух составляющих:

- цены единицы этого ресурса;
- нормы потребления ресурса в натуральном выражении на единицу продукции.

Фактические цены могут отклоняться от запланированных. Фактический расход ресурсов (в натуральном выражении) также не всегда соответствует бюджету. При этом каждый фактор по-своему влияет на отклонение фактической прибыли от запланированной.

Второй уровень. Данный уровень анализа предполагает расчет отклонений по цене ресурсов. Результаты расчетов, выполненные на этом этапе, показывают, как повлияло на прибыль отклонение фактической цены приобретения ресурсов от нормативной (предусмотренной в бюджете). Отклонение по цене — это разница между фактической и нормативной ценами приобретения ресурсов, умноженная на фактический объем реализованной продукции (работ, услуг).

*Отклонения по цене* в факторном анализе прибыли выделяются в отдельную группу, так как они в меньшей степени, чем отклонения по производительности, зависят от управленческих решений. В рыночной экономике цены в значительной степени определяются спросом и предложением.

Отклонения по цене могут возникать как при приобретении материалов (материалы могут быть закуплены по цене, отличной от запланированной), так и при начислении заработной платы (ставка оплаты отлична от нормативной).

Однако столь углубленный анализ прибыли возможен лишь при наличии в организации нормативной базы — заранее разработанных нормативных цен и норм затрат, выраженных как в натуральных, так и в денежных единицах. При этом устанавливаются нормы затрат материалов (в натуральных и стоимостных единицах), рабочего времени (в часах и денежном выражении) и накладных расходов (в доле, приходящейся на единицу продукции), **необходимые** для изготовления единицы продукции. (Подобный факторный анализ уже выполнялся при рассмотрении сущности системы «стандарт-кост» в гл. 3.)

Допустим, для АО «Альфа» разработаны следующие нормы затрат.

**1.** Норма затрат материалов на единицу продукции, кг

Необходимо для производства 4,8

Поправка на брак 0,2

Всего 5,0

2. Нормативная цена 1 кг материалов, руб.

Цена поставщика	1,84
Транспортные расходы	<b>0,16</b>
Всего	2,00

3. Норма затрат рабочего времени на изготовление единицы продукции (нормативная трудоемкость единицы продукции), ч

Производительные затраты	0,4
Непроизводительные затраты	0,1
Всего	0,5

4. Нормативная ставка оплаты труда в денежном выражении, руб./ч

Почасовая ставка	<b>12,5</b>
Налоги	1,25
Премии	2,25
Всего	16,00

Располагая такой информацией, можно выполнить расчеты второго уровня факторного анализа прибыли.

Для того чтобы оценить, как отклонения, допущенные при приобретении производственных (материальных и трудовых) ресурсов, сказались на фактической прибыли предприятия, необходимо найти разницу между нормативной ценой приобретения ресурсов и фактическими затратами на них и умножить ее на общее количество приобретенных ресурсов. Формула расчета имеет следующий вид:

Отклонения по цене приобретенных ресурсов = Разница между нормативной и фактической ценами приобретения ресурсов  $\times$  Фактический объем использованных ресурсов.

Если фактически АО «Альфа» было **потреблено** 36 800 кг металла, а закуплен он по цене 1,9 руб./кг, то отклонение прибыли за счет этого составит:

$$(2,0 - 1,9) \times 36\ 800 = + 3680 \text{ руб. (Б).}$$

При фактических трудозатратах 3750 ч и ставке оплаты труда **16,4** руб./ч отклонение для трудовых ресурсов будет равно:

$$(16,00 - 16,4) \times 3750 = - 1500 \text{ руб. (Н).}$$

**Третий уровень.** Задача заключительного уровня анализа состоит в том, чтобы выяснить, как повлияло на прибыль отклонение фактического расхода того или иного вида ресурсов от расхода, предусмотренного нормативной базой организации.

Отклонения, выявленные на этом этапе пофакторного анализа прибыли, позволяют оценить степень эффективности использования приобретенных ресурсов. Они выявляются в результате сравнения нормативной вели-

чины использованных ресурсов с их фактическим потреблением и вычисляются по формуле

Отклонения по производительности = (Фактический объем использованных ресурсов - Планируемый объем использованных ресурсов) x Стандартная цена на ресурсы.

Если бюджетом предусматривалось потребить 35 000 кг **металла**, то для материалов получим следующее отклонение:

$$(35\ 000 - 36\ 800) \times 2,00 = - 3600 \text{ руб. (Н)}$$

При бюджетном фонде рабочего времени 3500 ч отклонение для трудовых ресурсов составит:

$$(3500 - 3750) \times 16,00 = -4000 \text{ руб. (Н)}$$

Сами по себе отклонения не указывают прямо на причину невыполнения поставленных задач. Тем не менее анализ всего комплекса отклонений способствует выявлению возможных причин невыполнения **бюджета**. Например, анализ полученных результатов позволяет сделать следующие выводы:

	Отклонения по цене, руб.	Отклонения по использованию, руб
Для материалов	3680 (Б)	<b>3600 (Н)</b>
Для трудовых ресурсов	<b>1500 (Н)</b>	4000 (Н)

Поскольку благоприятное отклонение по цене на материалы сопровождается неблагоприятным отклонением по их использованию, можно предположить, что низкие закупочные цены на некоторые материалы явились следствием их невысокого качества. По этой причине большое количество материалов браковалось, в результате чего их фактический расход превысил бюджетный.

Низкое качество материалов сказалось и на использовании рабочего времени, так как часть трудозатрат была связана с исправлением брака.

Следовательно, в рассмотренном случае снижение производительности значительно превысило экономию на цене материалов.

### *5.3. Бюджетирование и контроль деятельности центров ответственности*

Затронутые выше проблемы актуальны не только для организации в целом, но и для ее отдельных структурных подразделений.

**Пример.** Рассмотрим деятельность российской корпорации, специализирующейся на разработках и внедрении «под ключ» программного обеспечения по автоматизации бухгалтерского учета в коммерческих и бюджетных организациях различных отраслей народного хозяйства (в дальнейшем —

корпорация). Корпорация разрабатывает автоматизированные системы широкого спектра — от мини-бухгалтерий для предприятий малого и среднего бизнеса до сетевых систем автоматизации для крупных предприятий; осуществляет продажу, ремонт и сервисное обслуживание персональных компьютеров и имеет сеть юридически самостоятельных региональных отделений во многих городах России и в ближнем зарубежье.

Одним из ведущих подразделений корпорации является управление обслуживания клиентов (УОК). Им оказываются услуги коммерческим и бюджетным организациям в части программного обеспечения, перевода на более совершенные программные продукты (ПП) — так называемые вторичные продажи. С точки зрения управленческого учета это подразделение следует рассматривать как центр прибыли: внутрипроизводственный учет в корпорации организован таким образом, что существует возможность идентифицировать с этим сегментом часть доходов и расходов корпорации. На примере деятельности УОК оценим достоинства и недостатки применяемой корпорацией системы бюджетирования и контроля.

Как отмечалось, основной вид деятельности подразделения — оказание услуг (продукция им не производится). Поэтому частными бюджетами здесь являются бюджет продаж (доходов) и бюджет расходов.

Бюджет продаж УОК на I полугодие 2002 г. (руб.) показан в табл. 5.33.

Таблица 5.33

Направление деятельности	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь
Продажи ПП:						
бюджетным организациям	95 238	76 654	96 401	84 056	84 567	98 171
коммерческим организациям	82 540	70 266	77 120	96 341	137 259	198 306
Лицензионное обслуживание ПП:						
бюджетных организаций	<b>98 413</b>	108 593	89 974	129 316	91 072	<b>143 984</b>
коммерческих организаций	104 762	70 266	89 974	80 176	59 197	97 517
Обучение, сопровождение:						
бюджетных организаций	241 270	229 962	212 081	297 427	260 206	327 237
коммерческих организаций	<b>107 937</b>	63 878	77 120	64 658	65 052	104 716
<b>Итого по УОК</b>	<b>730 160</b>	<b>619 619</b>	<b>642 670</b>	<b>751 974</b>	<b>697 353</b>	<b>969 931</b>

Контрольные отчеты по выполнению бюджета продаж, составляемые по отдельным сегментам корпорации, имеют иной вид (табл. 5.34).

Из контрольного отчета виден процент выполнения плана по доходам, установленного на март. Кроме того, отчет содержит информацию о степени выполнения планового задания на I квартал и на год. Март оказался неблагоприятным месяцем для УОК: бюджет продаж удалось выполнить лишь на 78,27%. Но по итогам первого квартала заданные показатели по реализации программных продуктов были достигнуты: по бюджетным организациям — на 101,38%, по коммерческим предприятиям — на 100,03%. Это связано с появлением нового программного продукта, принесшего в январе и феврале большие доходы, чем ожидалось. Вместе с тем по итогам I квартала не выполнен план по лицензионному обслуживанию бюджетных и коммерческих организаций, по продажам услуг и программному сопровождению. Это объясняется возникновением дебиторской задолженности, которая обычно покрывается в конце года. (В последние месяцы года, напротив, наблюдается пере-выполнение показателей продаж по данным направлениям деятельности.)

Таблица 5.34

Направление деятельности	Январь (факт), руб.	Февраль (факт), руб.	Март (план), руб.	Март (факт), руб.	Выполнение плана в марте, %	План I кв, руб.	Выполнение плана в I кв., %	План на год, руб.	Выполнение плана за год, %
Продажи программных продуктов (ПП):									
бюджетным организациям	86000	98 000	96 401	88 000	<b>91,29</b>	<b>268293</b>	101,38	<b>1 320667</b>	20,31
коммерческим организациям	102 000	72 000	<b>77 120</b>	56 000	72,61	229 926	100,03	<b>1 690714</b>	13,60
Лицензионное обслуживание ПП:									
бюджетных организаций	68 000	<b>77 000</b>	89974	98 000	108,92	296980	<b>81,82</b>	<b>1 412324</b>	<b>21,03</b>
коммерческих организаций	<b>82000</b>	95 000	89974	42 000	<b>46,68</b>	265002	82,64	1 073 065	24,70
Обучение, сопровождение:									
бюджетных организаций	209000	213000	212081	165 000	77,8	683313	85,9	3 603 748	18,96
коммерческих организаций	85000	<b>95 000</b>	<b>77 120</b>	54000	70,02	248 935	94,0	<b>1 065715</b>	<b>23,36</b>
<b>Итого по УОК</b>	<b>632 000</b>	<b>650 000</b>	<b>642 670</b>	<b>503 000</b>	<b>78,27</b>	<b>1 992 450</b>	<b>89,59</b>	<b>10 166 233</b>	<b>19,60</b>

Представленный выше отчет позволяет сравнивать между собой результаты, достигнутые подразделением по различным направлениям деятельности. Так, по результатам марта наилучшие показатели наблюдаются по лицензионному обслуживанию программных продуктов (обновление версий, законодательной базы, консультации по горячей линии и с выездом к клиенту, устранение ошибок в программах, вызванных неправильным их использованием, и т.д.), установленных в бюджетных организациях. По этой позиции плановое задание перевыполнено в марте на 8,92%. Контрольные цифры марта по лицензионному обслуживанию программных продуктов, используемых коммерческими организациями, напротив, оказались невыполненными на 53,32% (100 - 46,68).

Аналогичный анализ можно провести по иным временным периодам — кварталу и году.

Используя данные контрольного отчета (см. табл. 5.34), можно рассчитать и другой важный для анализа деятельности подразделения показатель — *структуру доходов* по рынкам и видам деятельности (табл. 5.35).

**Таблица 5.35**

Направление деятельности	Сумма, тыс. руб.	% к общему итогу
Продажа программных продуктов:		
бюджетным организациям	88	17,5
коммерческим организациям	56	11,13
Лицензионное обслуживание программных продуктов, используемых:		
бюджетными организациями	98	19,48
коммерческими организациями	42	8,35
Обучение, сопровождение:		
бюджетных организаций	165	32,8
коммерческих организаций	54	10,74
<b>Итого по УОК</b>	<b>503</b>	<b>100,0</b>

Структура доходов подразделения, рассчитанная по результатам работы за истекший период, учитывается при формировании бюджета продаж подразделения на следующий планируемый период. Она показывает направления, особенно выгодные корпорации, на которых в будущем целесообразно сконцентрировать финансовые и трудовые ресурсы. Однако и от менее доходных направлений отказываться нельзя: можно утратить рынки сбыта, завоевать и укрепиться на которых в будущем, возможно, и не удастся.

### Предлагаемая форма отчета

Направление деятельности	Январь (факт), руб.	Февраль (факт), руб.	Март (план), руб.	Март (факт), руб.	Выполнение плана в марте, %	Отклонения*	Причины отклонения
<b>Продажи ПП:</b>							
бюджетным организациям	86 000	98 000	96 401	88 000	91,29	Н	Снижение заинтересованности в ПП
коммерческим организациям	102 000	72 000	77 120	56 000	72,61	Н	Отказ от программ из-за сбоев
<b>Лицензионное обслуживание:</b>							
бюджетных организаций	68 000	77 000	89 974	98 000	<b>108,92</b>	Б	Государство расплачивается с бюджетными организациями в конце квартала
коммерческих организаций	82 000	95 000	89 974	42 000	46,68	Н	Отказ от ЛО из-за финансовых трудностей
<b>Обучение, сопровождение:</b>							
бюджетных организаций	209 000	213 000	212 081	165 000	77,80	<b>Н</b>	Снижение кол-ва обучающихся из-за отказа от ПП
коммерческих организаций	85 000	95 000	77 120	54 000	70,02	<b>Н</b>	Некачественное оказание консультационных услуг
<b>Итого по УОК</b>	632 000	650 000	642 671	503 000	78,27	<b>Н</b>	-

• НК — неконтролируемые.

\*\* К — контролируемые.

Таблица 5.36

## об исполнении бюджета продаж УОК

Ответственный за направление	Контролируемость отклонений	Предполагаемые меры по исправлению ситуации	План I кв., руб.	Выполнение плана в I кв., %	План на год, руб.	Выполнение плана за год, %
Нач. отдела «вторичных» продаж бюджетным организациям Иванов И.	НК*	Выход на другие регионы, фирмы	268 293	101,38	1 320 667	20,31
Нач. отдела «вторичных» продаж Петров Е.	К**	Повышение качества ПП	229 926	100,03	1 690 714	13,60
Нач. отдела «вторичных» продаж бюджетным организациям Иванов И.	К		296 980	81,82	1 412 324	21,03
Нач. отдела «вторичных» продаж коммерческим организациям Петров Е.	НК	Поиски других заинтересованных клиентов	265 002	82,64	1 073 065	24,70
Зам. нач. отдела «вторичных» продаж бюджетным организациям Сидоров О.	НК	Выход на другие фирмы, регионы	683 313	85,90	3 603 748	18,96
Зам. нач. отдела «вторичных» продаж коммерческим организациям Овсянкин В.	К	Повышение качества оказываемых услуг	248 935	94,00	1 065 715	23,36
Руководитель УОК	—	—	1 992 450	89,59	0 166 233	19,60

Анализ выполнения бюджета продаж, как уже отмечалось, предполагает выявление благоприятных и неблагоприятных отклонений и анализ причин их возникновения. Неблагоприятные отклонения возникают в тех случаях, когда фактический доход ниже бюджетного.

Система контроля, используемая корпорацией, этим требованиям не удовлетворяет. В отчетах по выполнению бюджета продаж отсутствует информация о выявленных отклонениях и причинах их возникновения.

Как отмечалось в гл. 2, отклонения фактических показателей от бюджетных подразделяются в системе управленческого учета на контролируемые и неконтролируемые. *Контролируемые* — те отклонения, на **возникновение** которых руководитель центра ответственности может влиять; *неконтролируемые* отклонения ему неподвластны. Поэтому работу менеджера следует оценивать по его способности управлять контролируемыми отклонениями. Однако такой информации в контрольных отчетах подразделения не содержится.

В этой связи для совершенствования управленческого контроля в корпорации, повышения информативности сегментарной отчетности можно предложить новую форму составления контрольного отчета о выполнении бюджета продаж (табл. 5.36).

Из отчета, составленного в новом формате, ясно видны возникшие отклонения, их причины, ответственность руководителя и принимаемые меры по устранению нежелательных расхождений фактических и бюджетных показателей. Так, например, невыполнение плана по реализации программных продуктов коммерческим организациям (**72,61%**) является для анализируемого центра ответственности неблагоприятным отклонением. Его причина состоит в том, что ряд фирм отказался от новых версий программ из-за частых сбоев, возникающих не по вине пользователей. Это отклонение является контролируемым для начальника отдела «вторичных» продаж коммерческим организациям. Единственная мера, которая может быть принята в данном случае, — повышение качества программных продуктов. Необходим более тщательный подход к разработкам новых версий. Следовательно, ответственный за возникновение подобного неблагоприятного отклонения Петров Е. может понести наказание.

Другое неблагоприятное отклонение УОК связано с невыполнением планового задания по показателю выручки от лицензионного обслуживания **программных** продуктов, используемых коммерческими организациями (выполнение плана составило **лишь** 46,68%). Это отклонение не является контролируемым для руководителя центра доходов Петрова Е. Причина его возникновения — отказ предприятий от лицензионного обслуживания ранее приобретенных программных продуктов в связи с финансовыми трудностями.

Рассмотрев проблемы разработки бюджета продаж, обратимся к порядку составления бюджета расходов.

Расходы УОК делятся на постоянные и переменные. К постоянным относятся арендные платежи, командировочные расходы, расходы на проведение семинаров, съездов, почтовые, представительские издержки и некоторые другие.

Переменные расходы УОК (фонд оплаты труда (ФОТ) с налогами, закупка материалов, оплата услуг сторонних организаций) нормируются администрацией корпорации следующим образом (табл. 5.37).

Таблица 5.37

Статья затрат	Норма затрат
<b>ФОТ</b>	20% от выручки
Налоги на ФОТ	39,5% от ФОТ
Закупка материалов	1% от выручки
Оплата услуг сторонних организаций	2% от выручки

В соответствии с бюджетом продаж в марте 2002 г. выручка от продажи услуг планировалась в размере 642 670 руб. (см. табл. 5.33). Исходя из нее и установленных нормативов переменных затрат (см. табл. 5.37) разработан бюджет расходов УОК на март 2002 г., показанный в табл. 5.38. Так, фонд оплаты труда должен был составить:

$$642\ 670 \times 0,2 = 128\ 534 \text{ руб.};$$

налоги на **ФОТ** —  $128\ 534 \times 0,395 = 50\ 771$  руб. и т.д.

Из приведенной таблицы видны отклонения фактического размера затрат от запланированного. *Благоприятные* отклонения связаны с экономией ресурсов и показаны со знаком «-», *неблагоприятные*, напротив, означают перерасход денежных средств и имеют знак «+».

По результатам работы центра доходов за март благоприятные отклонения (экономия) наблюдаются по командировочным, рекламным расходам, по расходам на проведение семинаров, съездов, обучение **персонала**, приобретение и модернизацию техники, по оплате услуг сторонних организаций. Вместе с тем наблюдается превышение фактического размера фонда оплаты труда в сравнении с запланированным. Как следствие, допущен перерасход по всем налогам, исчисляемым с фонда оплаты труда.

Однако причины выявленных отклонений по затратам подразделений, **как** и при анализе доходов, в компании не выясняются. Вместе с тем, **как** уже отмечалось, сам факт появления отклонений (как благоприятных, так и неблагоприятных) должен привлечь внимание бухгалтера-аналитика и явиться побудитель-

Таблица 5.38

Статья расходов	Бюджет, руб.	Факт, руб.	Экономия (-), перерасход (+), руб.
<b>Переменные расходы:</b>			
<b>ФОТ</b>	<b>128534</b>	<b>134301</b>	<b>+5767</b>
налоги на ФОТ	50771	53049	+2278
услуги сторонних организаций	12853	—	-12 853
прочие переменные расходы	6426	<b>31 000</b>	<b>+24574</b>
<b>Постоянные расходы:</b>			
арендная плата	4515	4515	—
командировочные расходы	2000	—	-2000
семинары, съезды	<b>15000</b>	—	-15 000
реклама	6790	—	-6790
обучение персонала	1500	—	<b>-1500</b>
приобретение, модернизация техники	35 000	10711	-24 289
почтовые услуги	-	-	—
представительские расходы	1000	<b>1000</b>	—
накладные расходы	182 171	<b>176544</b>	-5627
<b>Итого</b>	<b>446 560</b>	<b>411 120</b>	<b>-35440</b>

ным мотивом к проведению серьезного анализа причин отклонений. Недопустим упрощенный подход к анализу отклонений, когда все благоприятные отклонения однозначно расцениваются как успех предприятия, а **неблагоприятные** — как следствие упущений в работе. Выявленные отклонения, как и в предыдущем случае, не подразделяются на контролируемые и неконтролируемые.

Попытаемся в этой связи проанализировать неблагоприятное отклонение, возникшее в УОК по фонду заработной платы. Его причиной стало решение руководства о премировании группы сотрудников, успешно продвинувших на рынке новый программный продукт и существенно улучшивших его качество. Поэтому руководитель УОК не должен нести ответственность за возникновение данного неблагоприятного отклонения. Иначе говоря, для руководителя УОК это отклонение является неконтролируемым.

Другим существенным *недостатком* в организации бюджетирования и контроля за деятельностью структурных подразделений корпорации следует признать отсутствие анализа результатов деятельности сегментов на основе составления гибких бюджетов. Если в статическом бюджете затраты планируются, то в гибком они рассчитываются. В табл. 5.39 выполнен анализ финансового результата деятельности УОК за март 2002 г. на основе составления статического (жесткого) бюджета.

Таблица 5.39

**Расчет финансового результата деятельности  
центра ответственности на основе статического бюджета, руб.**

№ строки	Показатели	План	Факт	Отклонение
1	Выручка от продаж	642 670	503 000	<b>139 670 (Н)</b>
2	<b>Переменные затраты</b> — всего	<b>198 584</b>	218 350	<b>19 766 (Н)</b>
	в том числе:			
	фонд оплаты труда	128 <b>534</b>	134 301	5 767 (Н)
	налоги на ФОТ	50 771	53 049	2 278 (Н)
	услуги сторонних организаций	12 853	—	<b>12 853 (Б)</b>
	закупка материалов	6 426	<b>31 000</b>	<b>24 574 (Н)</b>
3	Маржинальный доход (стр. 1 - стр. 2)	444 086	284 650	<b>159 436 (Н)</b>
4	<b>Постоянные затраты</b> — всего	247 975	192 770	55 205 (Б)
	в том числе:			
	аренда	4 515	4 515	—
	командировочные расходы	2 000	—	2 000 (Б)
	семинары, съезды	15 000	—	<b>15 000 (Б)</b>
	реклама	6 790	—	6 790 (Б)
	обучение персонала	1 500	—	<b>1 500 (Б)</b>
	почтовые услуги	—	—	—
	представительские	1 000	1 000	—
	приобретение, модернизация техники	35 000	10 711	24 289 (Б)
	общехозяйственные накладные расходы	182 170	176 544	5 627 (Б)
5	Финансовый результат — прибыль (стр. 3 - стр. 4)	196 111	91 880	104 231 (Н)

В ходе сравнения фактических результатов деятельности сегмента с плановыми выявляется отклонение от статического бюджета:

**196 111 – 91 880 = 104 231 руб. (Н),**

т.е. за март подразделением недополучено **104 231 руб.** прибыли. На отрицательное отклонение от статического бюджета повлияло уменьшение объема реализации и завышение (против запланированного) размера переменных издержек. Очевидно, что уменьшение объемов продаж в определенной степени повлияло на снижение издержек центра доходов, но соответствовали ли при этом темпы снижения издержек темпам падения выручки от реализации продукции и услуг? Статический бюджет не дает ответа на данный вопрос, т.е. не предоставляет администрации объективной информации для оценки **ре-**

зультатов работы структурного подразделения. Ответить на этот вопрос поможет информация, содержащаяся в гибком бюджете.

Составление гибких бюджетов предоставляет руководству достоверную информацию о конечных результатах деятельности структурного подразделения, выявляет ответственных за отклонения фактических результатов от бюджетных, позволяет управляющим принимать грамотные управленческие решения. В отличие от статического, гибкий бюджет скорректирован с учетом фактически достигнутого уровня деловой активности организации.

В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на переменные и постоянные, так как любые издержки в общем виде могут быть представлены формулой

где  $Y$  — совокупные издержки, руб.;

$a$  — их постоянная часть, не зависящая от деловой активности;

$b$  — переменные издержки в расчете на единицу продукции, услуг;

$X$  — показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

Для переменных определяется норма в расчете на единицу выручки, т.е. рассчитывается размер удельных переменных затрат ( $b$ ). В нашем примере переменные затраты устанавливаются в процентном соотношении от уровня деловой активности. На основе этих норм в гибком бюджете определяют общую сумму переменных затрат в зависимости от уровня деловой активности структурного подразделения ( $bX$ ). Для УОК переменные затраты, скорректированные с учетом фактически достигнутой им в марте деловой активности (503 000 руб.), представлены в табл. 5.40.

Таблица 5.40

Корректировка переменных затрат центра ответственности с учетом его деловой активности

Статья затрат	Норма затрат (то)	Затраты по гибкому бюджету ( $bX$ ), руб.
<b>ФОТ</b>	20% от выручки	<b>100600</b>
Налоги на ФОТ	<b>39,5%</b> от ФОТ	39 737
Закупка материалов	1% от выручки	5030
Оплата услуг сторонних организаций	2% от выручки	10 060

Эта информация использована при составлении гибкого бюджета для УОК по результатам его работы за март 2002 г. (табл. 5.41). Постоянные затраты не зависят от объемов реализации, поэтому их размер одинаков как для статического, так и для гибкого бюджета.

Сравнивая показатели, фактически достигнутые центром ответственности, с данными гибкого бюджета, получаем менее негативный конечный результат. Фактическая прибыль по-прежнему не достигает запланированной, однако неблагоприятное отклонение на порядок ниже рассчитанного ранее на основе статического бюджета — лишь 7718 руб., а не 104 231 руб.

Т а б л и ц а 5.41

**Расчет финансового результата деятельности центра ответственности на основе гибкого бюджета, руб.**

№ строки	Показатели	Факт	Гибкий бюджет	Отклонение от бюджета
1	Выручка от продаж	503 000	503 000	
2	<b>Переменные затраты</b> — всего	218 350	155 427	62923(Н)
	в том числе:			
	<b>ФОТ</b>	134 301	100 600	33701(Н)
	налоги на ФОТ	53 049	39 737	13312(Н)
	услуги сторонних организаций	—	10060	<b>10060(Б)</b>
	закупка материалов	31 000	5030	25 970 (Н)
3	Маржинальный доход (стр. 1 - стр. 2)	284 650	347 027	62377(Н)
4	<b>Постоянные затраты</b> — всего	192 770	247 975	55205(Б)
	в том числе:			
	аренда	4515	4515	—
	командировочные расходы	—	2000	2000(Б)
	<b>семинары, съезды</b>	—	15000	<b>15000(Б)</b>
	реклама	—	6790	6790(Б)
	обучение персонала	—	1500	<b>1500(Б)</b>
	почтовые услуги	—	—	—
	представительские	1000	1000	—
	приобретение, модернизация техники	10711	35 000	24 289 (Б)
	общехозяйственные накладные расходы	176 544	182 170	5626(Б)
5	Финансовый результат — прибыль (стр. 3 - стр. 4)	91 880	99 598	<b>7718(Н)</b>

(см. табл. 5.39). Видно, что «погрешность» в оценке деятельности подразделения весьма существенная. Она появилась в результате разнонаправленного действия двух факторов.

Первый — объем продаж — благоприятно воздействовал на корректировку прибыли. Для расчета прибыли подразделения выручка от реализации продукции и услуг была снижена с **642 670** до **503 000** руб., так как гибкий бюджет строился исходя из фактически достигнутого уровня деловой активности подразделения. Второй фактор — переменные расходы — оказал обратное воздействие на конечный итог. В результате корректировки переменных затрат на достигнутый объем продаж установлен факт перерасхода по этой статье бюджета. Максимально допустимые переменные затраты сегмента (исходя из достигнутого им уровня деловой активности) — **155 427** руб., фактические затраты оказались выше — **218 350** руб. Таким образом, центром ответственности допущен перерасход по переменным издержкам против нормативных затрат, установленных гибким бюджетом, и их совокупное неблагоприятное отклонение от бюджетного уровня составило **62 923** руб. (см. табл. **5.41**), а не **19 766** руб., как показал анализ на базе статического бюджета (табл. 5.39). Этот перерасход произошел в связи с финансовым кризисом, вызванной им инфляцией, потребовавшей повышения заработной платы, и как следствие — налоговых отчислений. Таким образом, данное неблагоприятное отклонение можно рассматривать как неконтролируемое руководителем УОК.

Экономия на постоянных затратах (**55 205** руб.) — неизменна по обоим вариантам и в равной степени вносит свой вклад в формирование конечного результата.

Таким образом, с одной стороны, составление гибкого бюджета для центра ответственности позволяет дать более объективную оценку результатов его деятельности; с **другой** — появляется возможность выполнять более глубокий анализ возникших отклонений, а следовательно, более эффективно управлять затратами. Легче установить причины, по которым размер фактической прибыли отклоняется от бюджетного. Прибавляя к запланированной прибыли все благоприятные отклонения и вычитая неблагоприятные, можно согласовать сметную прибыль с фактической:

$$99\ 598 - 62\ 923 + 55\ 205 = 91\ 880 \text{ (руб.)}$$

Намеченные выше направления совершенствования системы бюджетирования, анализа и контроля позволят корпорации существенно повысить эффективность своей работы.

## **Контрольные вопросы и задания**

1. Что означают термины «бюджет» и «бюджетирование» в бухгалтерском управленческом учете? Какие виды бюджетов вам известны?
  2. Какие виды информации лежат в основе бюджетирования?
  3. Каково практическое значение разработки и использования бюджета?
  4. Назовите основные этапы бюджетного цикла.
  5. Каков порядок разработки генерального бюджета? Какова его конечная цель?
  6. Чем отличается гибкий бюджет от статического? С какой целью разрабатывается гибкий бюджет?
  7. Назовите четыре уровня анализа отклонений фактических затрат от бюджетных.
  8. Организация произвела в отчетном году 200 000 ед. продукции. Общие производственные затраты составили 400 тыс. руб., из них **180** тыс. руб. — постоянные расходы. Предполагается, что никаких изменений в используемых производственных методах и ценообразовании не произойдет. Составив гибкую смету, определите общие затраты для производства 230 000 ед. продукта в следующем году.
  9. Компания подготовила смету денежных средств за ноябрь. Известна следующая информация о движении товаров, тыс. руб:

запасы на начало ноября	—	<b>180</b>
планируемая себестоимость товаров, проданных за ноябрь	—	900
планируемые запасы на конец ноября	—	<b>160</b>
планируемые платежи в ноябре за закупки, сделанные до ноября	—	<b>210</b>
планируемые платежи в ноябре за закупки, сделанные в ноябре	—	60%
- Рассчитайте все планируемые выплаты в ноябре по закупкам.

## **Тесты**

1. Какой частный бюджет является отправной точкой в процессе разработки генерального бюджета:
  - а) бюджет коммерческих расходов;
  - б) бюджет продаж;
  - в) бюджет производства;
  - г) бюджет себестоимости продаж?

2. Бюджет денежных средств разрабатывается до:
  - а) плана прибылей и убытков;
  - б) бюджета капитальных вложений;
  - в) бюджета продаж;
  - г) прогнозного бухгалтерского баланса.
3. Что является наилучшей основой для оценки результатов деятельности за месяц:
  - а) плановые показатели;
  - б) фактические показатели за предыдущий месяц;
  - в) фактические результаты за аналогичный период предыдущего года?
4. В процессе подготовки оперативного бюджета последним этапом является подготовка:
  - а) плана прибылей и убытков;
  - б) прогнозного бухгалтерского баланса;
  - в) бюджета денежных средств;
  - г) ни один ответ не верен.
5. Для расчета количества материалов, которые необходимо закупить, должен быть подготовлен:
  - а) бюджет общепроизводственных расходов;
  - б) бюджет коммерческих расходов;
  - в) бюджет производства;
  - г) бюджет продаж.
6. План прибылей и убытков должен быть подготовлен до того, как начнется разработка:
  - а) бюджета денежных средств и прогнозируемого баланса;
  - б) бюджета административных расходов;
  - в) бюджета коммерческих затрат;
  - г) бюджета общепроизводственных расходов.
7. Поведение издержек организации описывается формулой  $Y = 800 + 4X$ . При выпуске 400 ед. изделий планируемые затраты организации составят:
  - а) 3000 руб.;
  - б) 2400 руб.;
  - в) 2000 руб.;
  - г) ни один ответ не верен.
8. Предприятие производит 400 ед. изделий. Общая сумма его затрат составляет 80 тыс. руб., размер постоянных расходов — 30 тыс. руб. Гибкий бюджет затрат предприятия может быть представлен в виде:

б)  $Y = 30\,000 + 125X$ ;

## Глава 6. Организация бухгалтерского управленческого учета

### ***6.1. Возможные варианты организации управленческого учета: автономная и интегрированная системы***

Организация на предприятии системы управленческого **учета**, занимающегося учетом и анализом издержек **производства**, предполагает отделение счетов по их учету от общей системы счетов. По существу, речь **идет** о создании специального **счетного плана**, используемого бухгалтерским управленческим учетом, или о вычелении в общем плане специальных разделов, обобщающих счета управленческого учета. В других странах этот вопрос решается по-разному. В нашей стране, как известно, выбран второй путь.

*Обособление счетов управленческого учета*, помимо улучшения информационного обслуживания различных управленческих структур, *создает условия для сохранения **коммерческой тайны** об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции.*

Исторически управленческий учет появился в капиталистическом обществе именно как следствие коммерческой тайны, потому в литературе его иногда называют «секретным учетом» [44]. Не случайно исследователи бухгалтерского учета, в частности Р. де Рувер, показали, что начиная с XIV-XV вв. венецианские торговцы время от времени кроме положенных бухгалтерских книг, заполняемых служащими, сами вели секретные книги, чтобы отразить самые конфиденциальные операции (касающиеся чаще всего движения капитала и величины общей прибыли). В конце XIX — начале XX в., когда государство и профсоюзы рабочих стали активно интересоваться прибылями предпринимателей и требовать публикации финансовых отчетов, предприниматели, опираясь на идеи своих счетных работников, создали специальные методологические приемы, что привело к введению двух параллельных видов бухгалтерского учета: открытого — для «нескромных глаз», и закрытого, секретного, предназначенного только для предпринимателя [44].

Возможные варианты организации управленческого учета и взаимодействия его с системой финансового учета подробно рассматривались

В.Ф. Палием [40] и С.А. Николаевой [34, 35]. Речь идет о двухкруговой (вариант автономии, или дуализма) и однокруговой (интегрированной, или вариант монизма) системах организации бухгалтерского учета.

При варианте автономии (рис. 6.1) каждая из систем учета — финансового и управленческого — является замкнутой. *В финансовой бухгалтерии* затраты группируются по экономическим элементам, *в управленческой* — по статьям калькуляции.

Для учета издержек выбраны свободные коды счетов — 30, 31, 32 и 33. Это так называемые счета-экраны (или транзитные, зеркальные счета). Финансовая бухгалтерия занимается лишь синтетическим учетом издержек, а потому содержит информацию об общей сумме затрат на производство готовой продукции (ГП), не учитывая место их возникновения. Так, из системы финансового учета можно почерпнуть сведения о суммарных материальных затратах за период. Они составили **1500 руб.** (проводка 6).

Управленческая бухгалтерия детализирует данную информацию: 700 руб. — это материалы, ушедшие в основное производство (проводка 2), 250 руб. — на общепроизводственные цели (проводка 3), **100 руб.** — на общехозяйственные нужды (проводка 4). Остаток материалов на **складе** — **450 руб.**

Аналогичным образом организован учет заработной платы, начислений на нее, амортизации основных средств (ОС).

Информация о выручке от продаж присутствует как в финансовой, так и в управленческой бухгалтерии (соответственно проводки 5 и **16**).

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

В управленческой бухгалтерии на счете 49 (из плана счетов выбран незанятый код) выводятся два финансовых результата производственной деятельности — маржинальный доход и прибыль. *Если условно допустить, что все издержки, собранные на счете 25, являются переменными*, то **1900 руб.** (проводка **16**) — себестоимость проданной продукции (ПП), рассчитанная по переменным издержкам. Тогда маржинальный доход составит **1100 руб. (3000–1900)**. В конце периода постоянные издержки, собранные на счете 26 как периодические, списываются на себестоимость продаж (проводка **17**). В результате выводится конечный финансовый результат производственной деятельности — прибыль (705 руб.).

В финансовой бухгалтерии на счете 99 формируется балансовая прибыль, учитывающая помимо прибыли от основной деятельности внереализационные доходы и расходы, прибыль (убытки) от прочих операций. В данном упрощенном примере никаких иных видов деятельности, кроме основной, предприятием не осуществлялось, операционных и внереализационных доходов (расходов) предприятие не имело. Поэтому прибыль финансовой бухгалтерии совпадает с прибылью, рассчитанной в системе управленческого учета (705 руб.).

Представляет интерес порядок расчета прибыли в финансовой бухгалтерии. Запасы товарно-материальных ценностей (ТМЦ) регистрируются в ней всего один раз в конце финансового года после проведения инвентаризации, необходимая информация берется из управленческой бухгалтерии (проводка 11). Финансовый результат рассчитывается как разница между полученной выручкой, увеличенной на сумму оприходованных в конце года остатков **товарно-материальных ценностей**, и общей суммой затрат. В данном случае получим

$$3000 + 1005 - 3300 = 705 \text{ руб.}$$

При однокруговой (интегрированной) системе учета (рис. 6.2) счета-экраны не применяются и используется единая система счетов и бухгалтерских проводок.

*Счета управленческого учета, имеющие сальдо, относятся одновременно к управленческому и финансовому учету.* Для сохранения коммерческой тайны на счетах финансового учета регистрируется лишь сальдо, а обороты, показывающие хозяйственные операции, отражаются в системе управленческого учета. (Счета, принадлежащие системе управленческого учета, отмечены звездочкой.) Из схемы (см. рис. 6.2) видно, что, например, по счету 43 «Готовая продукция» в финансовой бухгалтерии отражается лишь конечное сальдо, переданное из системы управленческого учета, — 100 руб. (проводка 9), а вся информация, на основе которой это сальдо получено, содержится в управленческой бухгалтерии (проводки 13, 15). Аналогично в систему финансового учета передается информация о конечных остатках незавершенного производства (проводка 19), о финансовом результате от основной деятельности (проводка 17).

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

Важнейшим фактором при создании системы управленческого учета является ее экономическая эффективность. Это те выгоды, которые предприятие получает от наличия системы учета за счет улучшения качества принимаемых решений. Внедрение и эксплуатацию системы управленчес-

## ФИНАНСОВАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

60	30	99	90	62, 51
1. Приобретены материалы 1500	6. Закрытие счета материальных затрат 1500	10. Закрытие счета 90 3000	5. Выручка от продаж 3000	
70	31		Запасы ТМЦ 18	
2. Начисление заработной платы 1000	7. Закрытие счета расходов на оплату труда 1000	11. Оценка запасов ТМЦ на конец отчетного периода 1005 (450 + 455 + 100) из управленческой бухгалтерии		
69	32			
3. Начисление единого социального налога (ЕСН) 300	8. Закрытие счета начислений по ЕСН 300			
02	33			
4. Начисление амортизации 300	9. Закрытие счета амортизационных отчислений 500			
		3300	Выручка + сальдо счета ТМЦ=4005 Сальдо = 705	

**Рис. 6.1.** I вариант. Автономия (руб.)

## УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

30	10		20	43	49	90
1. Оприходование материалов на складе  1500		2. Отпущены материалы в производство  700	31  5. Начисленные заработная плата  600 32  8. Начисление ЕСН  180 25	14. Сдана на склад ГП  2000  <b>Сальдо=100</b>	15. Списана ПП по перенесенной себе стоимости  1900	16. Выручка от продаж  3000   <b>Сальдо=Маржинальный доход 1100</b>
		3. Отпущены материалы на общепроизводственные цели  250	31  6. Заработная плата администрации цеха  975 <b>Сальдо=455</b>  250 32  9. ЕСН на зарплату администрации цеха  75 33  11. Амортизация  100			
		4. Отпущены материалы на цели управления  100	31  7. Заработная плата администрации предприятия  150 32  10. ЕСН на зарплату администрации предприятия  45 33	13. Списаны накладные производственные расходы  975  <b>Сальдо=455</b>  250 32  9. ЕСН на зарплату администрации цеха  75 33  11. Амортизация  100	17. Списание постоянных расходов  395	
1500	1050	12. Амортизация ОС предприятия  100			26  <b>Сальдо=Прибыль от продаж 705</b>	
<b>Сальдо = 450</b>						

## ФИНАНСОВАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

60	10	79	20	43	51,62
1. Оприходованы материалы	2. Отражены материальные затраты на производство	8. Конечное сальдо, полученное из УУ			
1500	1050 (700 + 250 + 100)	455			
	3. Начисление заработной платы				
	1000 (600 + 250 + 150)		100		
	4. Начисление ЕСН				
	300 (180 + 75 + 45)				
	5. Начисление амортизации ОС				
	500 (400 + 100)				
	6. Выручка от продаж				
			3000		
	7. Результат от продаж передается из УУ				
	705				
		3555	3555		

**Рис. 6.2.** II вариант. Интегрированная схема (руб.)

## УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

79*	20*	43*	90*	79*
1. Отпущены материалы в производство		13. Сдана на склад ГП	15. Списана ПП по переменной себестоимости	14. Выручка от <u>продаж</u>
700		2000	1900	3000
4. Начисление заработной платы				
600		2000	1900	
		<b>Сальдо=100</b>		
7. Начисление ЕСН			18. Конечное сальдо передается в систему ФУ	
180				
25*			100	
2. Отпуск материалов				
250		12. Списаны накладные производственные расходы		
5. Начисление заработной платы				
250	975			
8. Начисление ЕСН				
75	2455	2000		
10. Амортизация		19. Конечное сальдо передается в систему ФУ		
400	<b>Сальдо=455</b>		455	
		<b>26*</b>		
3. Отпуск материалов			1900	3000
100		16. Списаны общие управленческие расходы		Маржинальный доход = 1100
6. Начисление заработной платы				
45		395		
9. Начисление ЕСН			2295	3000
45				Сальдо=705
11. Амортизация				
100				
17. Результат от продаж передан в систему ФУ				
3555	3555	705		<u>3555   3555</u>
<b>Сальдо=0</b>				<b>Сальдо=0</b>

кого учета только тогда можно считать оправданными, когда полученный в результате положительный эффект превосходит необходимые для создания данной системы затраты. При этом необходимо понимать, что, хотя отдача от внедрения системы учета пойдет немедленно, срок окупаемости затрат на ее внедрение может быть достаточно продолжительным. Экономическая эффективность в значительной мере диктует как масштаб системы управленческого **учета**, так и степень ее компьютеризации.

Традиционно *отечественный бухгалтерский учет осуществляется в рамках единого счетного плана, т.е. по интегрированной схеме.*

Многие российские предприятия, понимая важность проблем, решаемых управленческим учетом, уже сейчас пытаются самостоятельно организовать такой учет на базе ныне действующего счетного плана. Ниже рассматривается один из таких примеров.

**Пример.** Холдинг состоит из головной материнской компании и нескольких дочерних предприятий, занимающихся:

- торговлей;
- оказанием услуг;
- производственной деятельностью.

В материнской компании существует ряд подразделений, обслуживающих предприятия холдинга: автохозяйство, юридическая, финансовая, строительная служба и др.

Перед внедрением интегрированной системы было проведено исследование состояния учета на предприятиях холдинга, результаты которого сводились к следующему:

- бухгалтерская служба занималась налоговым учетом, и основной ее задачей была сдача отчетов в налоговую службу и во внебюджетные фонды;
- отсутствовала продуманная система документооборота на предприятиях, между предприятиями и холдингом;
- руководство холдинга получало информацию путем личного наблюдения и на основе подаваемых руководителями предприятий справок о произведенных расходах, а также в результате оперативных выездов на предприятия;
- **управленческие** решения принимались на основании разобщенной и часто противоречивой информации, основанной на субъективном мнении руководства, т.е. без предварительного анализа;
- бухгалтерский учет на предприятиях велся вручную по журнально-ордерной системе;
- при принятии инвестиционных решений со стороны руководства холдинга нерационально использовались ресурсы предприятий из-за отсутствия необходимой оперативной информации;

- выявлен дефицит средств у одного из предприятий, тогда как остальные имели их излишек;
- бухгалтеры подчинялись непосредственно руководителям своих предприятий, в результате чего каждый из них вел бухгалтерский учет, не принимая во внимание интересы холдинга в целом;
- на предприятиях отсутствовала система текущего финансового и централизованного налогового планирования в рамках всего холдинга, что приводило к выплате больших налогов в бюджет.

Таким образом, основной целью разработки, создания и внедрения интегрированной системы учета являлось обеспечение руководства холдинга полной, достоверной, оперативной информацией для анализа и принятия грамотных управленческих решений. Кроме того, необходимо было устранить выявленные недостатки в постановке и организации бухгалтерского учета на предприятиях холдинга.

Разработчики системы интегрированного учета при решении поставленных задач руководствовались такими основными принципами, как:

- унификация применяемых финансовых схем деятельности предприятий холдинга;
- обеспечение достоверности и оперативности учета;
- превышение эффекта от внедрения системы интегрированного учета над затратами на ее разработку, внедрение и содержание.

В процессе разработки системы решались следующие задачи:

- 1) создание централизованной управленческой структуры бухгалтерской службы;
- 2) организация документооборота для сбора оперативной управленческой информации;
- 3) автоматизация системы учета;
- 4) обеспечение сохранности и конфиденциальности управленческой информации;
- 5) создание системы отчетности, удобной для принятия управленческих решений;
- 6) интеграция бухгалтерского финансового и управленческого учета.

Для решения первой задачи была предложена организационная структура бухгалтерской службы **холдинга**, представленная на рис. 6.3. В новой структуре заложено двойное подчинение главных бухгалтеров предприятий: руководителю предприятия по внутреннему распорядку и директору бухгалтерской службы холдинга по методологии финансового и организации управленческого учета. При этом директор бухгалтерской службы и его заместитель должны проверять и нести ответственность за состояние финансового и управленческого учета и отчетности, составляемой главными бухгалтерами предприятий.

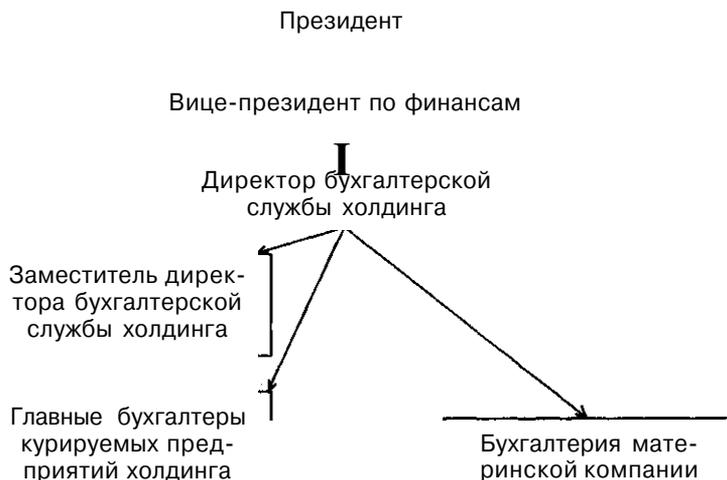


Рис. 6.3. Организационная структура бухгалтерской службы холдинга

При подборе соответствующей целям холдинга компьютерной программы предполагалось:

- осуществить интеграцию систем финансового и управленческого учета на уровне применяемого программного продукта с использованием двух параллельных планов счетов;
- осуществить ведение бухгалтерского управленческого учета в стабильной валюте (доллары США);
- определить в качестве основных периодических отчетных форм управленческого учета баланс холдинга, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, отчет о движении капитала;
- установить каждому менеджеру персональный компьютер для оперативного получения и обработки управленческой информации непосредственно из системы комплексной автоматизации бухгалтерского учета холдинга, что позволит отказаться от подготовки бумажных отчетов и больших затрат по их обработке;
- ввести систему финансового планирования с использованием бюджетов по предприятиям холдинга.

Кроме того, было принято решение установить в головном офисе холдинга и **офисах** предприятий компьютерные **сети** с использованием выделенного сервера, а для связи удаленных офисов с головным — использовать систему передачи информации через телефонные линии связи (рис. 6.4). В качестве дублирования — практиковать передачу информации на дискетах через курьера.

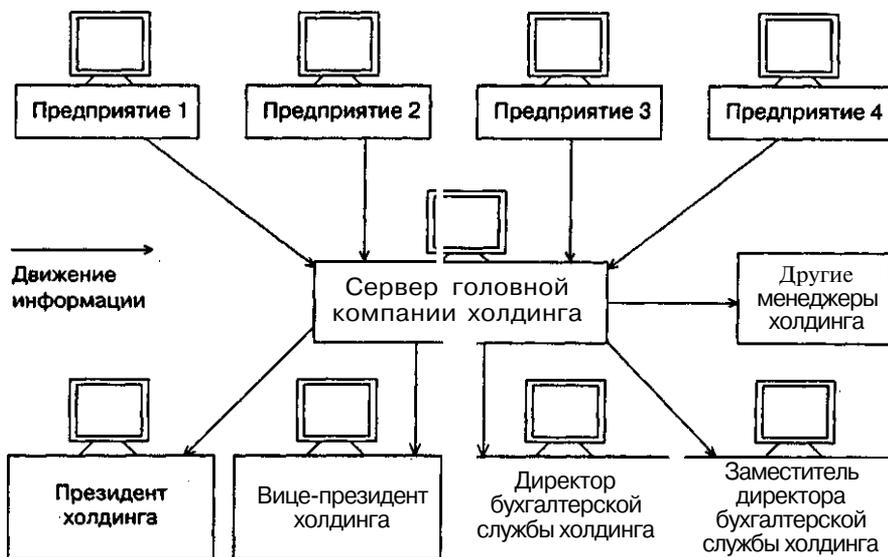


Рис. 6.4. Техническое решение автоматизации бухгалтерского учета холдинга

Создание интегрированной системы финансового и управленческого учета предполагает прежде всего разработку плана счетов. Система кодировки счетов финансового учета принята на основании действующего плана счетов, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н [7]. Рабочий план бухгалтерских счетов холдинга, включающий счета финансового и управленческого учета, приведен в приложении 5.

Система кодировки счетов, используемых в управленческом учете, показана на примере счетов **01** «Основные средства» и **51** «Расчетный счет». В управленческом учете они могут иметь следующий вид: **01\*1**, **51\*2**, что означает:

**01, 51** — название счета (в данном случае — «Основные средства», «Расчетный счет»);

\* — счет принадлежит системе управленческого учета;

1 — счет ведется в долларах США;

2 — счет ведется в рублях.

Подробный план счетов управленческого учета холдинга приведен в приложении 6.

Для ведения учета принимаются следующие допущения:

- учет начисления налогов, отчислений во внебюджетные фонды и расчетов по социальному страхованию ведется только в *финансовом учете* с

использованием балансовых счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». В управленческом учете налоги учитываются как затраты по моменту их перечисления в бюджет на счета учета затрат с использованием расширенного аналитического учета. Например, **счет 26\* 1.007** — «Расходы по выплате налогов в бюджет и другим обязательным платежам»;

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

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

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

## ***6.2. Система записей хозяйственных операций на счетах управленческого и финансового учета***

### ***6.2.1. Применение системы интегрированного учета в торговой организации***

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

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

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

- 1) операции, отражаемые только в управленческом учете;
- 2) операции, отражаемые только в финансовом учете;
- 3) операции, отражаемые в финансовом и управленческом учете.

В связи с тем что на предприятии расходы необходимо группировать не только по статьям, но и по структурным подразделениям, а общие затраты

(на рекламу, управленческие расходы и т.д.) распределять по видам деятельности в определенном соотношении, учет ведется с использованием специальных признаков — аналитических счетов (иногда их называют признаками аналитического учета, аналитическими данными к счетам и т.п.). В разработанной программе предусмотрена возможность **ведения** аналитических счетов до третьего порядка.

Описание используемых счетов:

- учет выручки от продажи продукции ведется на счете управленческого учета 90\*1 (в долларах США) и одновременно на счете финансового учета 90;
- учет прихода и отпуска вычислительной техники и программного обеспечения ведется на счете управленческого учета 41\*1 и счете финансового учета 41;
- учет расходов, относимых на издержки обращения, ведется на счете управленческого учета 44\*1 и счете финансового учета 44.

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

- 001 — продажи вычислительной техники,
- 002 — продажи программного обеспечения,
- 999 — прочие продажи.

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

- 001 — расходы на продажу вычислительной техники,
- 002 — расходы на продажу программного обеспечения,
- 999 — прочие затраты,

а также введены аналитические счета второго порядка «Статьи расходов»:

- 000 — материальные затраты;
- 001 — заработная плата персонала;
- 002 — социальное страхование;
- 999 — прочие статьи.

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

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

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

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

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

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

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

Данная система позволяет использовать стандартные проводки, вести автоматический учет себестоимости: в финансовом учете — методом полной себестоимости, а в управленческом — с использованием системы «директ-костинг» (при этом операция вводится одной проводкой в оба вида учета). Более того, система позволяет в управленческом учете вести расчет себестоимости одновременно несколькими способами с последующим отнесением данных в различные отчетные формы.

Для ведения расширенного аналитического учета в программе используются такие возможности, как:

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

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

Планирование осуществляется на заданный интервал времени. Бюджет формируется на основе как разовых (например, ремонт помещений, покупка мебели и т.д.), так и повторяющихся событий (например, перечисления налогов, взносов в Пенсионный фонд, арендной платы и т.д.). *Событием* является любой факт финансово-хозяйственной деятельности предприятия, связанный с приходом или расходом денежных средств на определенном бухгалтерском счете. Каждому событию соответствует операция, отражающая такой приход или расход денежных средств.

Для повторяющихся операций задается период действия и период повторения.

Период действия позволяет **установить** для определенной повторяющейся операции начало и конец срока ее действия (например, перечисление арендной платы в течение одного года с **01.01.2002 г.** по **31.12.2002 г.**). При необходимости можно не задавать конец срока действия. В этом случае считается, что операция не имеет ограничения по сроку действия (например, планирование уплаты налогов осуществляется без установления конца срока действия этой операции, т.е. до тех пор, пока существует предприятие).

Период повторения позволяет сформировать операцию, которая должна повторяться в плане через определенный интервал времени (например, выплата заработной платы пятого числа каждого месяца). В качестве периода повторения могут быть выбраны один или несколько дней, недель, месяцев, лет. Планирование повторяющейся операции осуществляется по заданным числам и дням недели.

Для каждого финансового плана компьютерная программа **хранит** отдельный список повторяющихся операций. После включения повторяющихся операций в финансовый план она автоматически переводит эти операции в разряд разовых, запланированных на конкретные даты плана.

Программа позволяет создавать стратегические планы на основании предварительных данных (годовые, квартальные), после чего данный период разбивается на более мелкие и проводится уточненное планирование.

В дальнейшем, по мере необходимости, происходит возврат к ранее сформированному финансовому плану и в него вносятся коррективы в зависимости от результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия за прошедшее с момента составления плана время. Например, сформировав вначале финансовый план на I квартал **года**, по истечении первого месяца можно вернуться к нему и, не меняя в целом квартального плана, уточнить план на второй месяц, добавив или удалив из первоначального плана некоторые операции (события) либо скорректировав суммы предстоящих платежей в зависимости от результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия за первый месяц квартала.

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

На основании этой информации, изменяя начальную и конечную даты периода планирования, осуществляется контроль прохождения платежей за установленный период, оперативно проводится анализ фактического выполнения финансового плана по конкретному бухгалтерскому счету, вносятся при необходимости изменения в план операций текущего периода, и таким образом оптимизируется финансовая деятельность предприятия в течение всего времени планирования.

### *6.2.2. Применение системы интегрированного учета на промышленном предприятии*

Структура бизнеса холдинга, как упоминалось выше, состоит не только из торговой, но и из производственной деятельности.

На промышленном предприятии холдинга ведутся два вида учета: финансовый и управленческий. (Рабочий план счетов предприятия, приведенный в приложении 5, совпадает с планом счетов всего холдинга.)

В *управленческом учете* налоги учитываются на счетах затрат на момент их перечисления в бюджет. Расширенный аналитический учет по счетам учета расходов и доходов от продаж ведется только в управленческом учете.

При расчете себестоимости выпускаемой продукции в *финансовом учете* на счета учета затрат на производство относятся только те расходы, которые согласно действующему законодательству разрешено относить на издержки производства и обращения.

В управленческом учете себестоимость формируется согласно методике, принятой на предприятии.

Все счета финансового учета являются балансовыми и ведутся в рублях. Для удобства анализа и принятия руководством управленческих решений предусмотрено вести все счета управленческого учета в долларах США. В целях совмещения в автоматизированной бухгалтерской программе финансового и управленческого учета счета управленческого учета представлены как забалансовые.

**Учет материалов (сырья).** Учет материалов (сырья) ведется по фактической себестоимости. При отпуске в производство материалы оцениваются по фактической средней себестоимости. Ее определяют по себестоимости остатка материалов на начало месяца и себестоимости материалов, заготовленных в отчетном месяце.

**Учет затрат.** В управленческом учете **счет 20** «Основное производство» расширен. Затраты на производство и общехозяйственные расходы расписываются по своим счетам (расход материалов, расход комплектующих, за-

рабочная плата, коммунальные платежи, налоги и т.д.). Это позволяет разделять переменные и постоянные затраты для использования системы «директ-костинг».

Постоянные затраты собираются на отдельном счете и по окончании отчетного периода списываются на себестоимость продаж (в дебет счета 90 «Продажи, субсчет «Себестоимость продаж»). Это позволяет изучать взаимосвязь между объемом производства, затратами и прибылью, а следовательно, прогнозировать изменение себестоимости или отдельных видов расходов в зависимости от объема производства, находить наиболее выгодные комбинации цены и объема, проводить эффективную политику цен.

Для контроля за работой руководителей центров ответственности учет затрат на производство ведут по нормативному методу, т.е. в рабочий план счетов включен счет 40\*1 «Выпуск продукции» (см. приложение 5). По дебету этого счета собираются все фактические затраты, а по кредиту отражается готовая продукция по нормативной себестоимости. Счет 40 позволяет обобщать информацию о выпущенной в течение месяца продукции и выявлять отклонения фактической производственной себестоимости от ее нормативной (плановой) величины.

Выявленное на счете 40 отклонение списывается прямой или сторнировочной записью в дебет счета 90. Остатка по счету 40 на конец месяца не бывает. Если нормативная себестоимость больше фактической, то это положительный момент. Если нормативная себестоимость меньше фактической, то существует возможность проанализировать причины возникшего перерасхода благодаря детальному аналитическому учету затрат. Это в свою очередь позволяет определить виновных в превышении сметы, так как предприятие разбито на центры ответственности.

**Продажа готовой продукции.** Процесс продаж представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции. Продажа продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами с покупателями и заказчиками. Целью отражения хозяйственных операций по продаже на счетах финансового и управленческого учета является выявление финансового результата от продаж продукции.

Существует возможность учета продаж по двум методикам: на дату оплаты продукции или на день отгрузки и предъявления расчетных документов к оплате. На промышленном предприятии холдинга учет продаж ведется вторым способом, т.е. по мере отгрузки продукции и предъявления расчетных документов в управленческом учете составляется запись:

Д-т счета 62\*1 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т счета 90\*1 «Продажи», субсчет «Выручка».

Учет процесса продаж готовой продукции ведется по счету 90\*1, особенностью которого является то, что проданная продукция отражается на нем одновременно в двух оценках:

- на кредите — по продажной цене;
- на дебете — по нормативной себестоимости (К-т счета 40\*1).

Это позволяет определить и списать результат продажи продукции — прибыль:

Д-т счета **90\*1** «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж»  
К-т счета 99\*1 «Прибыли и убытки»

или убыток (Д-т счета **99\*1**, К-т счета 90\*1).

**Отчетная документация.** Бухгалтерский управленческий учет имеет цель обеспечить необходимыми сведениями всех заинтересованных внутренних пользователей. К такой информации относятся:

- расчет себестоимости — для менеджеров по продажам;
- отчет о расходе материалов — для отдела закупок;
- отчет о расходе комплектующих — для отдела комплектации;
- производственный отчет, **отгрузка**, движение денежных средств — для генерального директора.

Данные управленческого учета запрашиваются администрацией немедленно, как только появляется необходимость. Поэтому управленческие отчеты составляют ежедневно, еженедельно или ежемесячно.

*Ежедневно* составляются и запрашиваются:

- отчеты по кассе, банку, по выписанным счетам (ожидаемым поступлениям);
- отчет о движении денежных средств за день.

*Еженедельно* составляются и запрашиваются отчеты:

- производственный;
- по продажам;
- о выполнении бюджета предприятия.

*Ежемесячно* внутренние пользователи нуждаются в информации, содержащейся в:

- балансе (приложение 7);
- отчете о затратах (приложение 8);
- отчете о прибыли и убытках;
- отчете о движении денежных средств.

Информация, содержащаяся в этих отчетах, позволяет рассчитать не только финансовые показатели, но и показатели деловой активности, эффективности управления предприятием.

### **Контрольные вопросы и задания**

1. Каково значение обособления счетов бухгалтерского управленческого учета от финансовых счетов?
2. Как организован учет в управленческой и финансовой бухгалтериях при варианте «автономия»? Как при этом осуществляется передача информации из одной системы в другую?
3. Как организован учет в управленческой и финансовой бухгалтериях в случае интегрирования системы учета?
4. Какой вариант более характерен для российских предприятий?
5. Пользуясь данными приложения 9, расшифруйте содержание следующей кодировки счетов: **44/02/001**.
6. Организация оказывает услуги по размещению наружной рекламы. Ниже приведены два варианта бухгалтерской записи начисления задолженности бюджету по налогу на имущество. Какая запись относится к системе финансового **учета**, какая — к управленческому учету?
  - 1) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»  
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 2000 руб.
  - 2) Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»  
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 2000 руб.

### **Тесты**

1. Предприятием производится 5 видов изделий из **10** наименований материалов. Сколько аналитических счетов потребуется для отражения этой информации в системе бухгалтерского управленческого учета:
  - а) 50;
  - б) 5;
  - в) 15;
  - г) 10?
2. При начислении амортизации по основным средствам в системе бухгалтерского управленческого учета целесообразно:
  - а) исходить из законодательно установленных норм начисления амортизации;
  - б) установить любую другую норму исходя их фактических сроков службы компьютеров;

- в) использовать норму, отличную от единой, при условии согласования ее с органами федеральной исполнительной власти.
3. При автономном варианте организации учета:
- а) первичная информация вводится и обрабатывается один раз;
  - б) первичная информация обрабатывается дважды, что ведет к дополнительным трудозатратам;
  - в) ни один ответ не верен.
4. Основным достоинством **двухкруговой** организации бухгалтерского учета является:
- а) экономия бухгалтерского труда и как следствие — сокращение численности бухгалтерского аппарата;
  - б) сохранение коммерческой тайны;
  - в) повышение достоверности бухгалтерской отчетности;
  - г) все ответы верны.
5. В условиях интегрированной системы управленческого учета расширенный аналитический учет по счетам продаж целесообразно вести в:
- а) управленческой бухгалтерии;
  - б) финансовой бухгалтерии;
  - в) оба ответа верны.
6. Оптимизировать учетный процесс путем использования бухгалтерских стандартных проводок возможно при использовании:
- а) однокруговой системы учета;
  - б) двухкруговой системы учета;
  - в) оба ответа верны;
  - г) ни один ответ не верен.
7. Предприятие своевременно сдало в налоговую инспекцию декларацию по налогу на добавленную стоимость за I квартал. **10** мая было обнаружено необоснованное отнесение на себестоимость продукции 300 руб. и принят к зачету НДС в сумме **60** руб. В системе бухгалтерского управленческого учета исправительная запись:
- а) должна быть сделана **31** марта;
  - б) должна быть сделана **10** мая;
  - в) может быть сделана **31** марта.
8. Верно ли утверждение, что расчет себестоимости продукции (работ, услуг) осуществляется в финансовом учете в соответствии с действующим законодательством, в управленческом учете — в соответствии с методикой, разработанной предприятием:
- а) да;
  - б) нет.

# Глава 7.

## Сегментарная отчетность организации

### *7.1. Сущность, значение и правила построения сегментарной отчетности*

Сегмент (от лат. **segmentum**) означает отрезок, часть чего-либо. *Сегментарную отчетность* можно определить как отчетность, сформированную по отдельным сегментам бизнеса (центрам ответственности) организации. Порядок ее составления для внешних пользователей установлен ПБУ 12/2000 [6], для внутренних пользователей он практически не разработан. Не находит отражения данный вопрос и в существующих нормативных документах.

Решение проблем составления внутренней сегментарной отчетности отдано на откуп предприятиям. В Законе РФ «О бухгалтерском учете» лишь отмечена конфиденциальность содержащейся в ней информации: «содержание ... внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной» (ст. 10, п. 4) [1].

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

Подобно тому как информация внешней финансовой отчетности используется для анализа финансового состояния предприятия, результатов его деятельности, данные сегментарной отчетности позволяют оценить качество работы каждого сегмента бизнеса. Ведь центр ответственности представляет собой часть системы управления предприятием и, как любая система, имеет вход и выход. *На входе в центр ответственности* — сырье, материалы, полуфабрикаты. Центр ответственности располагает необходимым для производственной деятельности имуществом — основными средствами. В процессе функционирования подразделение потребляет трудовые ресурсы;

выполняя заданную ему работу, пользуется услугами сторонних организаций. *На выходе центра ответственности* — полуфабрикат, продукция, услуга, которые либо поступают в следующий центр ответственности, либо реализуются на стороне.

Информация сегментарной отчетности позволяет администрации организации контролировать деятельность центров ответственности и объективно оценивать качество работы возглавляющих их менеджеров. На ее основе делаются выводы о профессиональной пригодности того или иного менеджера, разрабатываются финансовые и нефинансовые критерии оценки его деятельности, формируется система материального и морального поощрения персонала предприятия. Решение этих задач осложняется тем, что деятельность одного менеджера может оказывать влияние на деятельность других управляющих. Например, лучшие дилеры по продажам могут столкнуться с трудностями при сбыте некачественных товаров. Полностью исключить такую взаимозависимость невозможно, однако ее воздействие можно минимизировать при тщательном выборе центров ответственности, надлежащем информационном обеспечении, установлении объективных критериев оценки деятельности структурных подразделений (к примеру, возложив на начальников цехов ответственность не только за затраты, но и за качество произведенной продукции, можно избежать конфликтов между сбытом и производством).

Кроме того, сегментарная отчетность помогает в работе самим менеджерам. Руководителю любого уровня всегда следует знать, насколько хорошо он работает. **Если** его планы не выполняются, он должен узнать **об** этом как можно раньше. В противном случае менеджер не сможет своевременно откорректировать планы своего подразделения, и поставленная перед ним цель окажется нереальной. Таким образом, четко налаженный контроль позволит руководителю центра ответственности принимать обоснованные промежуточные решения и пересматривать цели вверенного ему подразделения в период планирования. Именно поэтому контроль за результатами деятельности центров ответственности в управленческом учете часто называют обратной связью.

Информация сегментарной отчетности используется с целью принятия разнообразных управленческих решений. Для многих российских предприятий вопрос выживания сегодня напрямую связан с необходимостью разукрупнения (реструктуризации) бизнеса (см. гл. 4.5). Как и любое другое управленческое решение, решение о реструктуризации должно основываться на тщательном изучении и анализе имеющейся бухгалтерской информации, сформированной по сегментам бизнеса. Уверенность руководства предприятия в необходимости проведения децентрализации производства должна подкрепляться соответствующими экономическими расчетами.

При этом будут сравниваться между собой, как минимум, два альтернативных варианта эффективности функциональной структуры предприятия — существующей (базовой) и проектируемой (формируемой в результате проведения децентрализации). Такое сопоставление окажется возможным лишь при условии существования **на** реструктурируемом предприятии системы сегментарного учета и отчетности.

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

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

- 1) в соответствии с правилами бухгалтерского учета необходимо составление внешней отчетности;
- 2) в системе бухгалтерского управленческого учета составляется внутренняя (сегментарная) отчетность.

### *7.1.1. Правила построения отчетности по сегментам для внешних пользователей*

Порядок составления бухгалтерской отчетности по сегментам для внешних пользователей регламентирован ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 января 2000 г. **№ 11н** [6].

В числе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), к которым постепенно приближается российский бухгалтерский учет, аналогичный стандарт существует. Это МСФО № 14 «Сегментарная отчетность», которым определяется порядок формирования отчетности о сегментах бизнеса в странах с рыночной экономикой. По существу — это «прародитель» ПБУ 12/2000, и цель принятия нового российского стандарта становится яснее, если известна история возникновения МСФО № 14. Хотя первая редакция стандарта была принята в 1983 г., необходимость его появления возникла намного раньше, в конце 50-х годов, связанных с бурным развитием западных компаний. Можно выделить два основных направления этого развития.

Во-первых, расширялся ассортимент выпускаемых изделий, осуществлялось проникновение в новые сферы деятельности, завоевание новых рын-

ков сбыта. Это свидетельствовало о начале процесса диверсификации производства — перехода от простых монопроизводств к многопрофильным технологиям с широкой номенклатурой выпускаемых изделий. Такая перестройка повышала финансовую устойчивость и конкурентоспособность предприятий. Появлялась возможность покрывать убытки, полученные в одном направлении деятельности, прибылью от продажи иных видов продукции (работ, услуг).

Во-вторых, в связи с развитием рынков сбыта крупные компании начали активно работать в разных географических регионах.

Таким образом, при подготовке финансовых отчетов появилась необходимость наряду с прочими данными включать дополнительную информацию в отраслевом разрезе (по хозяйственным сегментам бизнеса) и с учетом географического местонахождения рынков сбыта (по географическим сегментам). Формирование отчетности по таким сегментам необходимо как внешним, так и внутренним пользователям, поскольку, с одной стороны, она включается в состав финансовой отчетности, а с другой - лежит в основе принятия разнообразных управленческих решений по сегментам бизнеса.

Сегментарная отчетность, составленная в соответствии с принципами МСФО № 14, обобщает информацию относительно различных типов товаров и услуг, производимых компанией, и различных географических районов, в которых она работает, с тем чтобы помочь пользователям финансовых отчетов:

- 1) лучше понять показатели работы компании в предыдущих периодах;
- 2) точнее оценить риски и прибыли компании;
- 3) принимать более обоснованные решения относительно компании в целом и ее отдельных подразделений.

Многие современные западные компании производят группы товаров (или услуг) или работают в географических регионах с разными нормами рентабельности, возможностями развития, перспективами на будущее и рисками. В этом случае сегментарная отчетность помогает разобраться в эффективности различных направлений бизнеса компании, которую невозможно определить из ее совокупных данных. Таким образом, сегментарная отчетность наряду с прочей финансовой информацией рассматривается международными стандартами как необходимая для удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

Проблемы, отмеченные выше, постепенно становятся актуальными и для отечественного учета. В российской экономике уже существуют предприятия, имеющие сеть филиалов, представительств, дочерних и зависимых обществ, осваивающих различные рынки сбыта. Такие предприятия могут быть разбиты на отдельные сегменты, вклад которых в формирова-

ние конечного финансового результата организации неодинаков. Следовательно, появляется необходимость в анализе доходов и расходов каждого сегмента. Решение этой задачи — прерогатива системы бухгалтерского управленческого учета.

В нормативных документах, регулирующих ведение бухгалтерского учета в РФ, первое упоминание о необходимости подготовки информации о деятельности сегментов встречается в 1996 г. В Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 12 ноября 1996 г. № 97 (п. 4.30), сказано, что в пояснительной записке «необходимо привести дополнительные данные об объемах реализации продукции, товаров, работ, услуг по видам деятельности и географическим регионам»<sup>1</sup>.

Следующий нормативный документ, имеющий отношение к рассматриваемому вопросу: Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Министерства финансов РФ 29 июля 1998 г. № 34н [3]. В соответствии с п. 91 в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета ею составляется также сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами. Тем же документом предусмотрено формирование сводной годовой бухгалтерской отчетности объединениями юридических лиц, созданных на добровольных началах (союзов, ассоциаций) (если это предусмотрено учредительными документами объединений). Однако из сводной отчетности не видны результаты деятельности отдельных предприятий. Это «упущение» устраняется после принятия ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» [6].

Учитывать требования последнего Положения *должны* организации, составляющие консолидированную бухгалтерскую отчетность. Для субъектов малого предпринимательства оно не обязательно.

Положением прежде всего даются рекомендации по «распознаванию» сегментов, формулируются правила отнесения на них доходов, расходов, активов и обязательств. При этом под *сегментом* для целей составления внешней отчетности понимается «часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях».

По аналогии с МСФО № 14 выделено два типа сегментов — операционный и географический. *Операционным сегментом* названа «часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению

См.: О годовой бухгалтерской отчетности организации. Утверждено приказом Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. № 97 // Бухгалтерский учет. 1997. № 1.

определенной работы, оказанию определенной услуги или однородная группа товаров, работ, услуг, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей по другим товарам, работам, услугам или однородным группам товаров, работ, услуг» [6].

*Географический сегмент* — «часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации» [6].

Обобщая вышеизложенное, можно сделать заключение: в трактовке ПБУ 12/2000 под сегментом в первую очередь понимается самостоятельное юридическое лицо, либо являющееся дочерним (зависимым) предприятием по отношению к материнскому (основному) обществу, либо входящее в какую-либо ассоциацию, союз, холдинг. Такое предприятие в обязательном порядке должно рассматриваться в качестве операционного или географического сегмента. Это, однако, не означает, что данные сегменты не могут быть разделены на более мелкие.

Предполагается, что сегменты осуществляют внешние продажи, а также реализуют продукцию (работы, услуги) между собой с использованием трансфертных цен (речь о которых пойдет в гл. 8).

С точки зрения бухгалтерского управленческого учета сегменты, о которых идет речь в данном Положении, являются наиболее «развитыми» видами центров ответственности, а именно центрами инвестиций. Эти сегменты обладают собственными активами, с ними отождествляются обязательства, на них обоснованно могут быть отнесены доходы и расходы, а следовательно, и определен финансовый результат деятельности.

*Доходы* (выручка) сегмента складываются из таких двух составляющих, как:

- доходы, которые непосредственно могут быть отнесены на сегмент;
- часть общей выручки организации, которая обоснованно может быть отнесена на данный сегмент. Для ее определения на практике применяются косвенные методы расчетов.

Доходы операционного сегмента — это выручка от продажи определенных товаров, от выполнения определенных работ, оказания определенных услуг. Доходы географического сегмента — это выручка от производства товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности.

Если сегменты реализуют продукцию (работы, услуги) между собой, то для объективной оценки их доходов используются не трансфертные, а внешние цены.

*Не являются доходами сегмента:*

- проценты и дивиденды, доходы от продажи финансовых вложений, кроме случаев, когда такие доходы являются предметом деятельности сегмента;
- чрезвычайные доходы (поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйствования (стихийного бедствия, пожара, аварии и т.д.).

Аналогичный подход предполагается и к **учету расходов** сегментов. Как и доходы, они состоят из двух слагаемых:

- расходов, которые непосредственно могут быть отнесены на сегмент;
- части общих расходов организации, которая обоснованно может быть отнесена на данный сегмент. Эта составляющая в отличие от первой рассчитывается косвенными методами.

*Не относятся к расходам сегмента:*

- расходы по финансовым вложениям, если эти финансовые вложения не являются предметом деятельности сегмента;
- налог на прибыль;
- чрезвычайные расходы (потери от стихийных бедствий, забастовок, террористических актов и иных аналогичных событий).

Финансовый результат деятельности сегмента (прибыль или убыток) определяется как разность между полученными им доходами и понесенными при этом расходами.

**Пример 1.** Головной текстильной компанией создан ряд небольших производств, ориентированных на разных потребителей: медицинскую промышленность (производство ваты и марли), домашнее хозяйство (пошив кухонных полотенец, фартуков, прихваток и т.д.), текстильную промышленность (отделка тканей), швейную промышленность (производство тканей). В соответствии с требованиями **ПБУ 12/2000** эти производства следует рассматривать как самостоятельные операционные сегменты (табл. 7.1).

**Пример 2.** Крупный холдинг, производящий электроприборы, имеет свои предприятия в Российской Федерации и двух странах ближнего зарубежья — в Белоруссии и на Украине, которые в соответствии с **ПБУ 12/2000** могут рассматриваться в качестве географических сегментов (табл. 7.2).

С сегментом идентифицируют те *активы*, которыми он пользуется для производства определенных товаров, выполнения определенных работ, оказания определенных услуг или для производства товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности организации. Большинство активов можно легко идентифицировать с конкретным подразделением организации. Здания, оборудование, запасы материалов, готовой продукции и дебиторская задолженность принадлежат сегменту, выпускающему и реализующему данную продукцию (работу, услугу).

Если активы одновременно принадлежат двум и более сегментам, то они распределяются между структурными подразделениями с использованием косвенных методов. Показатель, принятый за базу распределения, должен быть зафиксирован в учетной политике организации и последовательно применяться от одного отчетного периода к другому.

Таблица 7.1

Отчет о финансовых результатах компании  
и ее операционных сегментов, тыс. руб.

Показатели	Сегменты, производящие товары для				Итого
	медицины	бытовой сферы	текстильной промышленности	швейной промышленности	
Выручка от продаж	66,0	19,9	25,4	13,0	124,3
Скидки «-», наценки «+»	-19,3	+17,0	+7,8	+5,3	<b>+10,8</b>
Выручка — нетто	46,7	36,9	33,2	18,3	135,1
Расходы сегментов	14,6	9,4	8,5	6,3	38,8
Финансовый результат сегментов	<b>32,1</b>	27,5	24,7	12,0	96,3
Нераспределенные (административные) расходы					30,0
Финансовый результат компании					66,3

Таблица 7.2

Отчет о финансовых результатах холдинга и его географических сегментов, тыс. руб.

Показатели	Предприятия, функционирующие			Общие показатели холдинга
	в РФ	в Белоруссии	на Украине	
Выручка от продаж	4300	3560	3830	<b>11 690</b>
Расходы сегментов	3332	2807	3161	9300
Финансовый результат сегмента	968	753	669	2390
Административные затраты холдинга (не распределены)				1489
Прибыль холдинга	—	—	—	901

Вместе с тем некоторые виды активов (здание головного офиса, гудвил, организационные расходы, денежные средства и т.д.) невозможно идентифицировать с деятельностью конкретного сегмента. Такие активы на практике не распределяются между сегментами и относятся на деятельность компании в целом (табл. 7.3).

**Таблица 7.3**

Распределение активов компании между ее географическими сегментами, тыс. руб.

Виды активов	Сегменты			Не распределено	Общие показатели холдинга
	РФ	Белоруссия	Украина		
Денежные средства	20	30	60	30	140
Дебиторская задолженность	60	80	90		230
Запасы	100	180	240		<b>520</b>
Расходы будущих периодов	10	10	20	20	60
Здание и оборудование по остаточной стоимости	200	320	440	60	1020
Капитальные вложения	10			100	110
<b>Итого активов</b>	400	620	850	210	2080

Внешняя задолженность, которая возникла у сегмента в связи с производством и реализацией продукции (работ, услуг), рассматривается ПБУ 12/2000 как *обязательства* сегмента. Действительно, некоторые виды текущих обязательств (например, кредиторскую задолженность) легко идентифицировать с деятельностью **конкретного** подразделения. С деятельностью сегментов, например, не отождествляют выплату процентов по долгосрочным кредитам и займам, привлеченным в интересах развития компании в целом. В обязательства сегмента не включается задолженность бюджету по налогу на прибыль. На практике такие обязательства остаются нераспределенными (табл. 7.4).

Рассмотрев вопрос о том, что *может* пониматься под сегментом для целей составления внешней отчетности, перейдем к решению следующей задачи: какие из выбранных сегментов *должны* стать отчетными? В Положении определены правила выбора отчетных сегментов, т.е. тех структурных подразделений организации, по которым помимо консолидированной отчетности будет представляться сегментарная бухгалтерская информация.

Т а б л и ц а 7.4

**Распределение обязательств компании между ее географическими сегментами, тыс. руб.**

Виды активов	Сегменты			Не распределено	Общие показатели холдинга
	РФ	Белоруссия	Украина		
Краткосрочные обязательства:					
займы и кредиты		20	50		70
задолженность поставщиками и подрядчикам	40	60	85		185
задолженность перед персоналом предприятия	20	45	65		130
доходы будущих периодов		45	110		155
Долгосрочные обязательства:					
кредиты банков и займы				730	730
<b>Итого обязательств</b>	60	170	310	730	1270

В соответствии с ПБУ 12/2000 такой выбор осуществляется организацией самостоятельно, с учетом организационной структуры юридического лица (что в полной мере согласуется с принципами бухгалтерского управленческого учета).

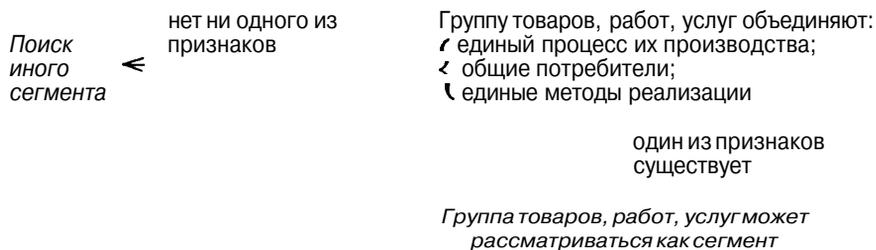
Предполагая свободу выбора со стороны предприятий, Положением для этого сформулированы необходимые и достаточные условия. По существу речь идет о выполнении трех шагов (рис. 7.1).

**Шаг 1. Проверка выполнения необходимых условий.** Положением определено, что в один *операционный* сегмент может быть включено несколько видов товаров (работ, услуг), если они объединены следующими факторами:

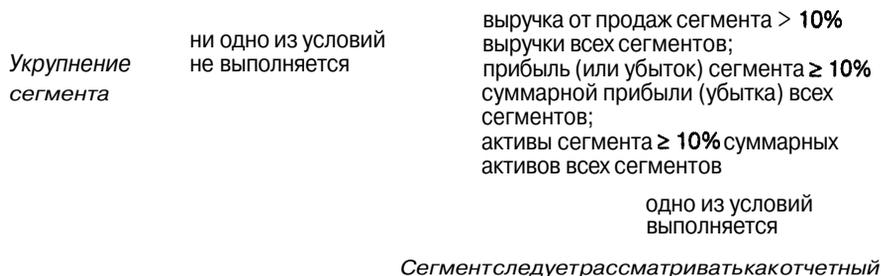
- назначением товаров (работ, услуг);
- процессом их производства;
- общими потребителями или едиными методами реализации продукции (работ, услуг).

**Пример.** Холдинг состоит из головной материнской компании и нескольких дочерних предприятий, занимающихся производственной деятельностью, торговлей и оказанием услуг. Промышленное предприятие производит различные виды вычислительной техники. Торговая организация реализует эту и другую технику, а также программное обеспечение к ней. Кроме того, в составе холдинга имеется предприятие, занимающееся

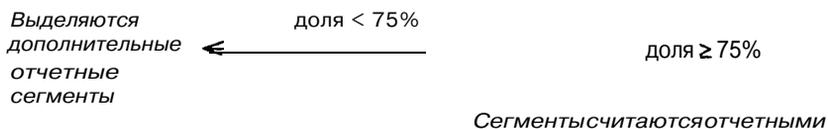
Шаг 1. Проверка выполнения необходимого УСЛОВИЯ:



Шаг 2. Проверка выполнения достаточного УСЛОВИЯ:



Шаг 3. Расчет доли ВЫРУЧКИ всех отчетных сегментов в общей выручке организации



**Рис. 7.1.** Структурная схема выделения отчетных сегментов

сервисным обслуживанием вычислительной техники (как произведенной в рамках холдинга, так и иного происхождения). Видно, что все предприятия, входящие в состав холдинга, отвечают вышеназванным признакам, а потому могут рассматриваться как отчетные сегменты.

Структурные подразделения текстильной компании, сориентированные на медицинскую промышленность, домашнее хозяйство, текстильную и швейную промышленность (см. предыдущий пример), отвечают вышеназванным признакам, что позволяет отнести эти производства к самостоятельным сегментам.

Что касается *географических* сегментов, то информация **по** ним может формироваться в зависимости от места расположения активов или по местам расположения рынков сбыта (потребителей (покупателей) товаров, работ, услуг).

В составе финансовой отчетности крупной компании, производящей электроприборы и имеющей свои предприятия в РФ, Белоруссии и на Украине, должна быть представлена информация по географическим сегментам, т.е. по российскому, белорусскому и украинскому предприятиям.

Шаг 2. Проверка выполнения достаточных условий. Согласно ПБУ 12/2000 операционный или географический сегмент должен рассматриваться как отчетный, если:

- выручка от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами данной организации составляет не менее 10% общей суммы выручки (внешней и внутренней) всех сегментов; или
- прибыль (или убыток) от деятельности данного сегмента составляет не менее 10% суммарной прибыли (или убытка) всех сегментов; или
- активы данного сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

Шаг 3. последний в процессе формирования отчетных сегментов — определение доли их совокупной выручки в общей выручке организации. Если эта доля составляет менее 75%, то должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты.

После выделения отчетных сегментов необходимо решить вопрос: в каком формате представлять информацию об их деятельности? Положением выделяются два понятия об информации по сегментам: «первичная» и «вторичная». Решение о том, какая из них должна быть первичным, в конечном счете зависит от организационной и управленческой структуры организации, от построения системы внутренней отчетности.

Если риски и прибыли организации определяются главным образом различиями в производимых товарах, работах, услугах, то первичным признается раскрытие информации по операционным сегментам, а вторичным — по географическим.

Если риски и прибыли организации определяются главным образом различиями в географических регионах деятельности, то первичной признается информация по географическим сегментам, а вторичной — по операционным сегментам.

В любом случае в составе *первичной* информации по отчетному сегменту раскрываются следующие показатели:

- общая величина выручки, **в том числе полученная** от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами;
- финансовый результат (прибыль или убыток);

- общая балансовая величина активов;
- общая величина обязательств;
- общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы;
- общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам.

Продолжая пример с холдингом, производящим электроприборы в разных странах ближнего зарубежья, первичную информацию по сегментам можно представить так, как показано в табл. 7.5.

Таблица 7.5

**Представление первичной информации по географическим сегментам, тыс. руб.**

№ строки	Показатели	Предприятия, функционирующие			Не распределено	Общие показатели холдинга
		в РФ	в Белоруссии	на Украине		
1	Выручка от продаж — всего	4300	3560	3830	—	11 690
	в том числе:					
	от внешних клиентов	4300	3560	3830	—	11 690
	от других сегментов компании	—	—	—	—	—
2	Расходы сегментов	3332	2807	3161	—	9300
3	Финансовый результат сегментов	968	753	669	—	2390
4	Обязательства сегментов	60	170	310	730	1270
5	Активы сегментов	400	620	850	210	2080
6	Балансовая стоимость приобретенных в течение отчетного периода:					
	основных средств	—	50	—	—	50
	нематериальных активов	10	—	—	—	10
7	Сумма начислений амортизации по основным средствам и нематериальным активам	3	2	1	—	6
8	Административные затраты холдинга	—	—	—	—	1489
9	Прибыль холдинга от обычной деятельности (стр.3 — стр. 8)	—	—	—	—	901
10	Чрезвычайные доходы	—	—	—	—	—
11	Налог на прибыль	—	—	—	—	216
12	Чистая прибыль	—	—	—	—	685

*Вторичная* информация в этом случае будет представлена данными о деятельности операционных сегментов. Они выделяются дополнительно и должны удовлетворять одному из двух условий:

- выручка от внешних продаж этого сегмента составляет не менее **10%** общей выручки организации;
- величина активов этого сегмента составляет не менее **10%** величины активов всех операционных сегментов.

Если операционные сегменты выделены, в бухгалтерской отчетности по ним представляется следующая вторичная информация:

- выручка от продаж внешним покупателям;
- балансовая величина активов;
- величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы.

Если же организационная и управленческая структура организации, а также система внутренней отчетности не основываются ни **на** производимых товарах, работах, услугах, ни на географических регионах деятельности, то порядок формирования первичной и вторичной информации по сегментам определяется решением руководства организации.

Сегментарная отчетность может и должна представляться организациями, не только имеющими дочерние и зависимые **общества**, но и составляющими сводную отчетность. Подобно тому как результаты финансового учета обобщаются во внешней финансовой отчетности, заключительным этапом управленческого учета является формирование внутренней (сегментарной) отчетности.

### *7.1.2. Условия и принципы построения внутренней сегментарной отчетности*

В результате обработки информации управленческого учета составляются *внутренние (сегментарные) отчеты*, которые создаются бухгалтером-аналитиком и предъявляются как администрации предприятия, так и менеджерам всех уровней управления. Основной целью составления отчетности является обеспечение необходимой информацией всех заинтересованных внутренних пользователей.

Зарубежные источники<sup>1</sup> содержат различные рекомендации по составлению сегментарной отчетности. Их анализ и обобщение [16] позволяют сделать некоторые выводы.

*Дейли А., Штайгмайер Б.* Контроллер и **контроллинг** // Финансовая газета. 1997—1998.

1. Внутренний отчет должен быть адресным и конкретным. Он не принесет желаемых результатов, если:

- информация собирается главным образом для учета объема продаж или определения затрат и не связана с информационными запросами конкретных управляющих, возглавляющих центры доходов или центры затрат;
- будет адресован не конкретному менеджеру, а его более высокому руководителю;
- будет содержать расплывчатую информацию по общим вопросам. Эффективный управленческий контроль предполагает наличие конкретной отчетной информации.

2. Для принятия управленческих решений полезна оперативная информация. Нельзя допустить, чтобы созданные бухгалтером-аналитиком отчеты легли на полку. Следовательно, отчет должен быть интересен менеджеру, поэтому его следует подать в «заманчивой упаковке».

При составлении внутренних отчетов следует учитывать психологические особенности менеджера. Так, необходимо знать, какую форму представления информации он предпочитает (табличную или графическую), каковы его планы и пожелания, стиль работы и т.д.

3. Не стоит слишком углубляться в прошлое; полезнее искать информацию, использование которой позволит улучшить дальнейшую работу центра ответственности. Нередко при разработке сегментарной отчетности бухгалтер-аналитик ошибочно увлекается ретроспективным анализом в ущерб будущим оценкам. При этом основной упор делается на допущенные в прошлом ошибки, выявление их причин, проведение ревизий, а не на разработку плана дальнейших эффективных действий. Это снижает качество управленческого контроля.

4. Не следует слишком часто менять форматы сегментарных **отчетов**.

5. Не следует перегружать отчетность расчетами. Управляющему нужен минимальный объем данных, но эти данные должны быть систематизированы так, чтобы на основе содержащейся в них информации руководитель смог принимать оптимальные управленческие решения и осуществлять конкретные действия.

Нет никакой пользы **от того**, что управляющий центра ответственности с калькулятором в руках производит над отчетом о деятельности своего подразделения дополнительные вычисления. Гораздо важнее обдумать те мероприятия и решения, которые вытекают из анализа уже приведенных в сегментарной отчетности данных. Раздел, касающийся плановых или прогнозных величин, рекомендуется заполнять не бухгалтеру, а самому менеджеру.

6. Отчеты должны охватывать главное: то, что приближает всех работников к выполнению плана. Отчет, содержащий информацию, не нужную менеджеру, снижает качество управленческого контроля.

7. Не все поддается записи. Кроме составления письменных отчетов управленческий контроль предполагает проведение бесед бухгалтера-аналитика с управляющими всех уровней.

Периодичность составления внутренней отчетности, ее точность, подробность и сроки представления индивидуальны для каждого предприятия, зависят от объекта и целей управления. При решении всех этих вопросов администрация предприятия руководствуется *принципом экономичности*, в соответствии с которым затраты на подготовку сегментарной отчетности не должны превышать экономический эффект от ее использования.

К формам отчетности разных подразделений предъявляются различные требования, в зависимости от того, к какому виду центров ответственности эти подразделения относятся.

В основе составления отчетов по центрам затрат лежит *принцип контролируемости*, из которого вытекают два следствия:

- детальность отчетов уменьшается по мере увеличения уровня руководителя, которому они представляются;
- отчеты вышестоящему руководству не являются результатом суммирования отчетов нижестоящим менеджерам.

Такой подход называют иногда *управлением по исключениям*. Его суть состоит в следующем: менеджеру, стоящему выше, нет необходимости проверять подробности отчетов, составленных на более низком иерархическом уровне управления, до тех пор, пока не возникнет какая-либо управленческая проблема.

Любая сегментарная отчетность (в том числе формируемая и по центрам затрат) должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых, что позволяет реализовать на практике принцип *управления по отклонениям*. Управление по отклонениям способствует:

1) оперативному выявлению факторов роста прибыли или причин возникновения убытков по каждому подразделению или продукту. Ими могут быть условия производства, ограниченность производственных мощностей, ассортимент продукции, политика ценообразования, запасы на складе, количество работающих и их профессиональный уровень, наличие и стоимость сырья, технологические особенности и т.п.;

2) установлению ответственности за возникшие неблагоприятные отклонения. В рамках затронутой нами проблемы наибольший интерес представляет анализ отклонений, возникающих по отдельным структурным подразделениям, хотя они могут рассчитываться и по предприятию в целом, и по отдельным видам продуктов.

Изложенные выше принципы составления сегментарной отчетности по центрам затрат рассмотрим на примере машиностроения. В табл. 7.6 пока-

Таблица 7.6

## Формат отчетов центров затрат различных уровней управления, руб.

Показатели	Отчетный период		Всего с начала года	
	по смете	отклонение	по смете	отклонение
<b>Отчет бригадиру бригады № 1</b>				
Основные материалы	4 300	-100	13 400	+120
Прямые трудовые затраты	21 400	+240	56 830	+840
Вспомогательные материалы	1 850	-30	4000	-80
Энергия на технологические цели	980	+35	2940	+250
Прочее	340	+10	540	+40
Итого по бригаде №1	28 870	+155	77 710	+1 170
<b>Отчет начальнику производственного цеха</b>				
Бригада №1	28 870	+155	77 710	+1 170
Бригада №2	17 720	+111	64 850	+890
Бригада №3	22 340	+10	68 500	+360
Бригада №4	19 850	-30	64 320	+180
Итого по бригадам	88 780	+246	275 380	+2 600
Общеховые расходы:				
заработная плата мастера цеха с начислениями	12 600	0	70 000	0
амортизация оборудования цеха	10 400	0	30 800	0
электроэнергия на освещение	3 500	+260	10 450	+640
уборка помещений цеха	1 890	-67	8 350	-300
Итого по бригадам с учетом общеховых расходов	117 170	+439	394 980	+2 940
<b>Отчет генеральному менеджеру завода</b>				
Производственный цех	117 170	+439	394 980	+2 940
Фрезерный цех	120 300	-390	430 600	-870
Сборочный цех	134 790	+580	487 320	+1 980
Литейный цех	89 350	-190	302 679	+230
Итого по цехам	461 610	+439	1 615 579	+4 280
Общехозяйственные расходы:				
амортизация здания заводууправления	3 500	0	16 500	0
отопление и освещение	8 400	+150	21 300	+478
заработная плата администрации с начислениями	23 500	+1 230	48 760	+4 578
<b>Итого затраты завода</b>	<b>497 010</b>	<b>+1 819</b>	<b>1 702 139</b>	<b>+9 336</b>

зана связь между отчетами центров затрат различных уровней управления в условиях машиностроительного завода. На этом заводе существуют три уровня управления: бригады, контролируемые бригадирами; цехи, контролируемые начальниками цехов, и предприятие в целом под управлением генерального менеджера. Кроме того, хотя это и не отражено в таблице, генеральный менеджер завода в свою очередь подчиняется заместителю генерального директора завода по производству.

Как отмечалось выше, отчеты более высокого уровня управления не должны быть результатом суммирования показателей отчетов нижестоящим руководителям. Другими словами, общие затраты из отчета вышестоящему руководителю не являются суммой затрат из отчетов менеджерам, находящимся под его руководством. Например, из табл. 7.6 видно, что величина затрат в отчете начальнику производственного цеха (117 170 руб.) больше, чем сумма затрат, показанная в отчетах бригадирам (88 780 руб.). Это является следствием практической реализации одного из принципов системы управленческого учета — разделения затрат на контролируемые и неконтролируемые и игнорирования неконтролируемых затрат.

При этом следует понимать, что в конечном счете все затраты контролируются кем-то. Так, менеджер завода отвечает за общехозяйственные затраты, на которые не могут воздействовать начальники цехов (например, заработная плата администрации с начислениями, расходы на освещение и отопление общезаводского характера и т.д.). Эти затраты являются общими для всех цехов и поэтому не контролируются их начальниками. Аналогично начальники цехов несут ответственность за общецеховые затраты, на которые бригадиры не способны воздействовать (амортизация цехового оборудования, освещение и отопление цеха и т.д.).

Кроме того, администрация может принять дополнительное решение о том, что определенные менеджеры не должны нести ответственности за некоторые затраты, которые в принципе они могли бы контролировать.

Рассмотрим две статьи затрат, контролируемых менеджерами: расход электроэнергии и оплата телефонных услуг. Контроль расхода электроэнергии на рабочих местах менеджеров всех уровней требует в свою очередь организации системы контроля за тем, чтобы работники выключали свои компьютеры в конце рабочего дня. Контроль расходов за пользование телефоном предполагает введение системы кодирования междугородной и международной телефонной связи для регистрации и оплаты личных звонков. Мероприятия, позволяющие осуществить контроль этих затрат, оказываются весьма дорогостоящими, да и сами затраты невелики. Поэтому в данном случае администрации выгоднее признать их неконтролируемыми для менеджеров, по крайней мере по двум причинам:

- незначительность этих затрат;
- соблюдение принципа экономичности.

Выгоды, которые могли бы быть получены, например, от экономии электроэнергии, должны быть выше дополнительных затрат на их получение, т.е. на установление в каждом отделе измерительных приборов и контролирующих систем, составление и обработку дополнительных отчетов и т.д. В любом случае во внутреннюю отчетность включаются лишь контролируемые затраты.

В основе составления отчетов по центрам прибыли также лежит принцип контролируемости.

**Пример.** Рассмотрим деятельность заочного вуза, имеющего в своем составе помимо московского отделения два филиала на правах структурных подразделений: филиал № 1 в г. Архангельске и филиал № 2 в г. Челябинске. Все подразделения вуза оказывают два вида платных образовательных услуг — получение высшего экономического образования на базе имеющегося технического (программа А) и непрерывного первого образования **на** базе среднего экономического (программа Б). Каждая образовательная программа возглавляется специально назначенным руководителем.

Расходы и доходы могут быть идентифицированы с деятельностью каждого структурного филиала, поэтому эти структурные подразделения можно рассматривать как центры прибыли. Более того, в качестве центров прибыли можно рассматривать и образовательные программы, так как каждая из них имеет свою смету и по каждой подводятся результаты деятельности.

*Смета затрат* рассчитывается перед началом учебного года. При этом учитывается деление всех затрат на постоянные и переменные. К переменным относятся заработная плата преподавательского состава, обеспечение контингента методической и учебной литературой, стоимость расходных материалов. Остановимся подробнее на методике расчета этих показателей.

*Зарботная плата преподавательского состава (с отчислениями).* Допустим, второе образование в предстоящем году пожелают получить в филиале № 1 300 человек. Учебной программой предусмотрено, что на каждого обучающегося в год будет **затрачено** 80 часов времени преподавательского труда (проверка и рецензирование письменных контрольных и курсовых работ, проведение собеседований по ним, индивидуальных консультаций, зачетов, экзаменов и т.д.). Допустим далее, что ставка оплаты преподавательского **труда** — 45 руб. в час. Тогда планируемая сумма этой статьи калькуляции составит:

$$300 \times 80 \times 45 = 1080 \text{ тыс. руб.}$$

*Обеспечение методической литературой.* Планируется, что в предстоящем году в расчете на каждого обучающегося понадобится издать методическую литературу в объеме 90 п.л., причем стоимость 1 п.л. ожидается на уровне 8 руб. Следовательно, плановой калькуляцией по этой статье будет предусмотрена сумма

$$300 \times 90 \times 8 = 216,0 \text{ тыс. руб.}$$

Аналогично рассчитываются *расходы по обеспечению контингента учебной продукцией.* В последние годы эти затраты вузов растут опережающими темпами (т.е. являются прогрессивными), что связано с изменениями в учебных программах, существенной перестройкой преподаваемых дисциплин и как следствие — с необходимостью частого обновления библиотечного фонда. Допустим, в предстоящем году предполагается обеспечить каждого студента десятью учебниками, причем ожидаемая цена одной книги — 80 руб. Следовательно, по этой статье в плановой калькуляции будет значиться сумма

$$300 \times 10 \times 80 = 240,0 \text{ тыс. руб.}$$

Наконец, последней переменной статьей затрат является **стоимость расходных материалов.** Здесь имеется в виду стоимость бумаги, мела, расходных материалов для ксероксов, прочие затраты, связанные с проведением учебных занятий и подготовкой различных раздаточных материалов. Норма расхода таких затрат в расчете на одного **студента — 250 руб.** в год. Тогда на весь контингент следует запланировать сумму в размере

$$300 \times 250 = 75,0 \text{ тыс. руб.}$$

Остальные затраты являются для филиала постоянными, не зависящими от численности контингента. Они прежде всего планируются по структурному подразделению в целом с учетом уровня, достигнутого в предыдущем отчетном году, ожидаемых темпов инфляции, других факторов, а затем распределяются между отдельными видами образовательных услуг, оказываемых филиалом, пропорционально численности обучаемого контингента. Например, если административно-управленческие затраты филиала (заработная плата администрации, методистов, МОП, командировочные расходы, коммунальные платежи, амортизация основных средств, обслуживание средств программного обеспечения и т.д.) планируются в сумме 600 тыс. руб. При этом предполагается оказание двух видов платных образовательных услуг: второго образования — программа А (контингент — 300 человек) и непрерывного первого образования на базе среднего специального — программа Б (контингент — 100 человек). Тогда административно-управленческие расходы, приходящиеся на программу А, составят:

$$600 : (300 + 100) \times 300 = 450 \text{ тыс. руб.}$$

Аналогичные расчеты выполняются по другим статьям постоянных затрат. В итоге смета расходов по предоставлению филиалом второго высшего образования может иметь следующий вид (табл. 7.7):

**Таблица 7.7**

Смета расходов филиала по образовательной программе А, тыс. руб.

Статьи расходов	Сумма
<b>Переменные</b>	1611,0
Заработная плата преподавательского состава	1080,0
Обеспечение контингента методической литературой	216,0
Обеспечение контингента учебной литературой	240,0
Расходные материалы	75,0
<b>Постоянные</b>	450,0
<b>Итого</b>	<b>2061,0</b>

С учетом ожидаемой численности **контингента**, получающего второе высшее образование, планируемая себестоимость одной образовательной услуги этого вида составит:

$$2061,0 : 300 = 6,87 \text{ тыс. руб.}$$

Однако планирование без подведения фактических итогов образовательной деятельности, **анализа** возникших отклонений теряет всякий смысл. Формат отчетов о результатах деятельности рассмотренных центров прибыли и вуза в целом (I вариант) представлен в табл. 7.8.

Отчет построен в соответствии с иерархической структурой управления вузом, центры прибыли которого организованы как по операционным сегментам (программы А и Б), так и по географическим (филиал № 1, обслуживающий Архангельскую область, филиал № 2, сориентированный на Челябинский регион, и Московское отделение).

Руководители низших звеньев управления несут ответственность за реализацию отдельных образовательных программ и контролируются менеджерами географических регионов (директорами филиалов). Последние в свою очередь подчиняются ректору вуза.

Составление отчета предполагает ступенчатый расчет показателя маржинального дохода, что подчеркивает, с одной стороны, роль переменных затрат в формировании конечного финансового результата. С другой стороны, в результате такого подхода облегчается анализ структуры конечной прибыли образовательного учреждения. Можно узнать, вносит ли конкретная образовательная программа «вклад» (и какой) в покрытие прямых постоянных расходов и общих постоянных расходов, а

Таблица 7.8

**Формат отчетов о деятельности центров прибыли  
различных уровней управления (вариант I), тыс. руб.**

Показатели	Отчетный период		Всего с начала года	
	по смете	отклонение	по смете	отклонение
<b>Отчет руководителю образовательной программы</b>				
<b>Программа А</b>				
Выручка от продажи образовательных услуг	—	—	2500,0	+200,0 (Б)
Переменные расходы:				
заработная плата преподавательского состава	—	—	<b>540,0</b>	<b>+80,0 (Н)</b>
обеспечение контингента методической литературой	-	—	108,0	+33,0 (Н)
обеспечение контингента учебной литературой	—	—	120,0	—
<b>расходные материалы</b>	-	-	37,5	-
Итого переменных расходов			1611,0	+113,0 (Н)
Маржинальный доход	—	—	889,0	<b>+87,0 (Б)</b>
<b>Отчет директору филиала</b>				
<b>Филиал №1</b>				
Маржинальный доход по образовательным программам:				
программа А	—	—	<b>889,0</b>	+87,0 (Б)
программа Б	—	—	<b>300,0</b>	<b>-50,0(Н)</b>
Итого маржинальный доход	—	—	<b>1189,0</b>	+37,0 (Б)
Административно-управленческие расходы филиала	—	—	600,0	+100,0(Н)
Маржинальный доход по филиалу	—	—	589,0	<b>-63,0(Н)</b>
<b>Отчет ректору вуза</b>				
Маржинальный доход по филиалам:				
филиал № 1			589,0	-63,0(Н)
филиал № 2	—	—	630,0	+20,0 (Б)
московское отделение	—	—	1300,0	-24,0(Н)
Итого маржинальный доход	—	—	2519,0	+67,0 (Н)
Операционные затраты вуза	—	—	1500,0	+76,0 (Н)
<b>Прибыль вуза</b>	—	—	<b>1019,0</b>	<b>-143,0 (Н)</b>

**В** конечном счете — в общую прибыль вуза. Ступенчатый учет сумм покрытия постоянных расходов обеспечивает пользователей исчерпывающей информацией о рентабельности работы как операционных, так и географических сегментов.

Здесь также соблюдаются два вышеупомянутых принципа: уменьшение детальности отчетов по мере роста уровня управления и отсутствие суммирования показателей отчетов. Административно-управленческие затраты филиалов не распределяются между отдельными образовательными программами. Это постоянные затраты регионального **сегмента**, и потому они вычитаются (подлежат покрытию) из его общего маржинального дохода. В состав региональных затрат, общих для всех видов образовательных программ, входит, в частности, заработная плата сотрудников филиалов — **директора**, бухгалтерии, методистов и т.д.

Операционные расходы вуза несет лишь московское отделение, хотя они связаны с обеспечением деятельности всего образовательного учреждения. Примером таких затрат являются командировочные расходы преподавателей, выезжающих в филиалы; административные и управленческие расходы вуза, общие для всех филиалов (затраты на содержание центрального научно-производственного **корпуса**, заработная плата администрации, отдела кадров и т.д.). Это постоянные общехозяйственные расходы всего образовательного учреждения. Они не могут быть распределены между отдельными региональными сегментами (филиалами), а потому общей суммой вычитаются из маржинального дохода вуза.

Существует и другой альтернативный вариант составления сегментарного отчета о прибыли, при котором вместо показателя маржинального дохода рассчитывается валовая прибыль сегментов организации. Расчет ведется по формуле

$$\text{Вал}_{\Pi} = \text{Выпр} - \text{П}_{\text{с}}$$

где **Вал<sub>Π</sub>** — валовая прибыль центра прибыли, руб.;

**Выпр** — выручка от продаж центра прибыли (учитываются как продажи на сторону, так и внутренние продажи (возможно, условные), руб.;

**П<sub>с</sub>** — производственная себестоимость продукции (услуги), проданной центром прибыли (складывается из прямых материальных и трудовых затрат и производственных косвенных затрат, отнесенных на данный центр прибыли), руб.

Отчет **вуза** (И вариант), составленный таким образом по своим отдельным географическим сегментам, представлен в табл. 7.9.

Таблица 7.9

**Формат отчетов о деятельности центров прибыли различных уровней управления (вариант II), тыс. руб.**

№ стро	Показатели	Всего с начала года						Итого по вузу	
		Московское отделение		Филиал № 1		Филиал № 2			
		смета	отклонение	смета	отклонение	смета	отклонение	смета	отклонение
1	Выручка от продажи услуг	4300	+65(Б)	3300	-14(Н)	3800	+115 (Б)	11 400	+166 (Б)
2	Производственная себестоимость проданных услуг	3000	+197(Н)	3231	-199(Б)	2650	+264 (Н)	8881	+231 (Н)
3	Валовая прибыль (стр. 1 - стр. 2)	1300	-132(Н)	100	+185(Б)	1119	-149(Н)	2519	-65 (Н)
4	Операционные расходы вуза							1500	+76 (Н)
5	<b>Операционная прибыль вуза</b>							<b>1019</b>	<b>- 141 (Н)</b>

Таблица 7.10

**Формат отчетов о деятельности центров прибыли различных уровней управления (вариант III), тыс. руб.**

№ стро-ки	Показатели	Фактически с начала года по сегментам			Итого по вузу
		Московское отделение	Филиал № 1	Филиал № 2	
1	Выручка от продажи образовательных услуг	4365	3286	3915	11 566
2	Производственная себестоимость проданных услуг	3197	3001	2914	9112
3	Прибыль, полученная подразделениями от платной образовательной деятельности	1168	285	1001	2454
4	Операционные расходы вуза				1576
5	<b>Операционная прибыль вуза (стр. 3 - стр. 4)</b>				<b>878</b>

Этот отчет (III вариант) может быть представлен также в ином формате (табл. 7.10). Здесь операционные затраты вуза, общие для всех региональных сегментов (филиалов), не включаются в их расходы, а возмещаются из валовой прибыли вуза общей суммой.

Однако на практике возможен и более углубленный подход к составлению отчетов по центрам прибыли. В этом случае отчетность расширяется до показателя операционной прибыли сегментов, рассчитываемой как разность между его валовой прибылью и частью операционных затрат вуза, отнесенной на данный центр прибыли. В нашем примере составление такого отчета предполагает прежде всего распределение операционных расходов вуза (1576 тыс. руб.) между отдельными филиалами, но подобное распределение следует производить весьма осторожно, чтобы не исказить реальные результаты деятельности подразделений.

В экономической литературе по этому поводу высказываются различные мнения. В частности, в качестве базы распределения предлагаются три показателя: затраты подразделений на оплату **труда**, доход подразделений (выручка от продажи (услуг) и их прибыль [42].

Проанализируем результаты, получаемые в каждом из рассмотренных случаев.

1. *Выбор в качестве базы распределения операционных затрат вуза численности обучающегося контингента.* Допустим, в московском отделении обучается 705 студентов, в филиале №1 — 457 и в филиале №2 — 250 студентов. В этом случае ставка распределения операционных расходов составит:

$1576 : (705 + 475 + 250) = 1576 : 1412 = 1,116$  тыс. руб. затрат в расчете на одного обучающегося. Следовательно, на долю московского подразделения придется операционных расходов в сумме

$$1,116 \times 705 = 787 \text{ тыс. руб.}$$

Для филиала №1 эта сумма составит  $1,116 \times 457 = 510$  тыс. руб., для филиала №2 —  $1,116 \times 250 = 279$  тыс. руб. Теперь можно рассчитать расходы и операционную прибыль каждого подразделения (табл. 7.11).

Из расчетов следует вывод: при использовании в качестве базы распределения косвенных расходов численности контингента филиал №1 оказывается убыточным. Однако этот метод нельзя признать достаточно объективным, так как до распределения операционных расходов деятельность филиала №1 не была убыточной.

2. *Выбор в качестве базы распределения операционных расходов вуза дохода каждого сегмента.* В этом случае ставка распределения составит:

$1576 : 11566 = 0,136$  руб. на 1 руб. выручки от продажи платных образовательных услуг. Результаты последующих расчетов сведены в табл. 7.12.

Таблица 7.11

**Распределение операционных расходов вуза  
(база распределения — численность обучающихся), тыс. руб.**

Показатели	Московское отделение	Филиал № 1	Филиал №2	Итого по вузу
Выручка от продажи образовательных услуг	4365	3286	3915	11566
Производственная себестоимость оказанных платных образовательных услуг	3197	3001	2914	9112
Возмещение операционных расходов вуза	787	510	279	1576
Операционная прибыль подразделений	381	-225	722	878

Таблица 7.12

**Распределение операционных расходов вуза  
(база распределения — доход сегмента), тыс. руб.**

Показатели	Московское отделение	Филиал № 1	Филиал №2	Итого по вузу
Выручка от продажи образовательных услуг	4365	3286	3915	11566
Производственная себестоимость <b>проданных</b> услуг	3197	3001	2914	9112
Возмещение операционных расходов вуза	595	448	533	1576
Операционная прибыль подразделений	573	-163	468	878

Выполненные расчеты снова **свидетельствуют** об убыточности филиала № 1 вопреки той картине, когда операционные расходы вуза между подразделениями не распределялись (см. табл. 7.10).

**3. Выбор в качестве базы распределения операционных расходов вуза прибыли каждого сегмента.** Обратимся к данным табл. 7.10, где этот показатель рассчитан до распределения между филиалами операционных расходов вуза. Были получены следующие результаты: московское отделение — **1168** тыс. руб., **филиал № 1 — 285** тыс. руб., **филиал № 2 — 1001** тыс. руб. Общая сумма прибыли составила 2454 тыс. руб. Следовательно, ставка распределения операционных расходов будет равна:

$1576 : 2454 = 0,642$  руб. на 1 руб. прибыли подразделения. Результаты последующих расчетов приведены в табл. 7.13.

**Распределение операционных расходов вуза  
(база распределения — прибыль сегмента), тыс. руб.**

Показатели	Московское отделение	Филиал №1	Филиал №2	Итого по вузу
Выручка от продажи образовательных услуг	4365	3286	3915	11 566
Производственная себестоимость проданных услуг	3197	3001	2914	9112
Возмещение операционных расходов вуза	750	183	643	<b>1576</b>
Операционная прибыль подразделений	418	102	358	878

В этом случае убыточности филиалов не наблюдается.

Выполненный анализ позволяет сделать следующий *вывод*: при составлении отчетности по центрам прибыли наиболее объективным показателем для распределения операционных затрат организации между ее отдельными сегментами является их прибыль. Этот метод не искажает реальную картину эффективности работы структурных подразделений.

Углубляя отчетность, можно сформировать информацию об эффективности каждой образовательной программы в любом из филиалов. При этом конкретную программу можно рассматривать как своеобразный заказ на выполнение образовательной услуги. Она характеризуется специфическим набором дисциплин, изучаемых в соответствии с учебным планом, определенным часовым лекционным фондом, количеством письменных и курсовых работ, экзаменов и зачетов, которые студенту необходимо выполнить и сдать в течение учебного года. В этих условиях для формирования информации о фактических затратах, связанных с выполнением конкретной образовательной программы, может быть использован позаказный метод, речь о котором шла в гл. 3.

## 7.2. Сегментарная отчетность как основа оценки деятельности центров ответственности

### 7.2.1. Подходы финансового и управленческого учета к оценке эффективности бизнеса

Критерии оценки эффективности бизнеса могут быть самыми разнообразными. Общим во всех существующих подходах является то, что оценивать эффективность бизнеса следует с позиции увеличения прибыли от вложения капитала за конкретный период при известных рисках. Однако бухгалтерский финансовый и управленческий учеты подходят к решению проблемы оценки эффективности бизнеса по-разному.

Объектом исследования бухгалтерского финансового учета является предприятие в целом как самостоятельное юридическое лицо. Для оценки эффективности функционирования предприятия *по данным внешней финансовой отчетности* рассчитываются не только показатели платежеспособности и ликвидности предприятия, но и показатели, используемые для анализа структуры **капитала**, а также коэффициенты оборачиваемости оборотных средств. В целях анализа доходности предприятия в системе финансового учета наряду с абсолютными показателями (балансовой, чистой, нераспределенной прибыли) используют ряд показателей рентабельности. При этом в финансовом анализе под рентабельностью обычно понимается отношение прибыли, полученной за определенный период, к объему **капитала**, инвестированного в предприятие. Экономический смысл данного показателя состоит в том, что он характеризует прибыль, получаемую вкладчиками капитала с каждого рубля средств (собственных или привлеченных), вложенных в предприятие.

В зависимости от направлений вложений средств, формы привлечения **капитала**, а также целей расчета в финансовом анализе используются различные показатели рентабельности [20] (табл. 7.14), которые рассчитываются на базе информации, содержащейся в бухгалтерском балансе и форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» предприятия, и малопригодны для решения задач, стоящих перед управленческим учетом и анализом:

1) они предназначены для оценки эффективности бизнеса в целом, независимо от вклада отдельных его сегментов в общий результат;

2) несмотря на провозглашенный в нашей стране переход на международные стандарты финансовой отчетности и предпринятые в этой связи шаги по реформированию методологии учета затрат, в отечественной практике по-прежнему сохраняется налоговый подход к формированию показателей себестоимости для целей ведения бухгалтерского финансового учета и со-

Т а б л и ц а 7.14

## Показатели рентабельности, используемые в финансовом анализе

Показатель	Назначение	Расчетная формула
Рентабельность активов, %	Показывает, какую прибыль получает предприятие с каждого рубля, вложенного в активы	$\frac{\text{Прибыль, оставшаяся в распоряжении предприятия}}{\text{Средняя величина активов}} \times 100\%$
Рентабельность текущих активов,	Показывает, какую прибыль имеет предприятие с каждого рубля, вложенного в текущие активы	$\frac{\text{Прибыль, оставшаяся в распоряжении предприятия}}{\text{Средняя величина текущих активов}} \times 100\%$
Рентабельность инвестиций, %	Отражает эффективность использования средств, инвестированных в предприятие	$\frac{\text{Прибыль до уплаты налога}}{\text{Валюта баланса - Сумма краткосрочных обязательств}} \times 100\%$
Рентабельность собственного капитала, %	Указывает на величину прибыли, получаемой с каждого рубля, вложенного в предприятие собственниками	$\frac{\text{Прибыль, оставшаяся в распоряжении предприятия}}{\text{Собственный капитал}} \times 100\%$
Рентабельность заемного капитала, %	Характеризует «стоимость» привлечения заемных средств	$\frac{\text{Расходы, связанные с привлечением заемных средств}}{\text{Заемный капитал}} \times 100\%$
Рентабельность совокупных вложений, %	Характеризует доходность вложений собственников и кредиторов	$\frac{\text{Прибыль, оставшаяся в распоряжении предприятия}}{\frac{\text{Расходы по заемному капиталу}}{\text{Совокупный капитал}}}} \times 100\%$
Рентабельность продаж (продукции), %	Показывает, какую прибыль имеет предприятие с каждого рубля реализации	$\frac{\text{Прибыль, оставшаяся в распоряжении предприятия}}{\text{Выручка от продаж}} \times 100\%$
Прибыль/затраты (прибыльность)	Характеризует эффективность производственных затрат	$\frac{\text{Прибыль балансовая}}{\text{Расходы на производство и продажу}}$

ставления внешней отчетности. Главным принципом ведения бухгалтерского учета стало наращивание себестоимости продукции по всем направлениям затрат. Сформировался такой стереотип экономического мышления, при котором высокая себестоимость продукции считается выгодной, так как позволяет платить меньше налогов;

3) одним из требований, предъявляемых к бухгалтерской информации, является ее своевременность. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 19 декабря 1997 г., по этому поводу сказано: «Чрезмерная просрочка представления информации заинтересованным пользователям может привести к потере ее уместности. Чтобы обеспечить своевременность информации, часто бывает необходимым предоставить ее до того, как будут известны все аспекты хозяйственной деятельности, в ущерб, таким образом, ее надежности. Ожидание того момента, когда становятся известны все аспекты факта хозяйственной деятельности, может обеспечить высокую надежность информации, но сделать ее малополезной заинтересованным пользователям» [10].

Это замечание в полной мере относится к информации, формируемой в системе бухгалтерского финансового учета, принципами которого являются полнота отражения хозяйственных операций и их документальная обоснованность. Сформированная подобным образом информация носит «исторический» характер, направлена в прошлое и оперативного значения, как правило, иметь не может.

*В системе бухгалтерского управленческого учета применяются иные подходы к оценке эффективности бизнеса.* Объектом учета здесь являются отдельные сегменты организации — центры ответственности. Их вклад в формирование конечного финансового результата организации неодинаков. Следовательно, появляется необходимость отдельно проанализировать доходы и расходы по каждому структурному подразделению.

Качество работы центра ответственности в системе управленческого контроля оценивается двумя показателями: результативностью и эффективностью.

*Результативность* — это степень достижения центром ответственности поставленной цели. Как правило, она характеризуется качественными показателями: насколько хорошо выполняет свою работу центр ответственности, в какой мере ему удастся добиться желаемых результатов, насколько эти результаты соответствуют целям всего **предприятия**.

Под *эффективностью* понимается выполнение заданного объема работ при минимальном использовании производственных ресурсов либо максимальное выполнение объема работ при заданном размере ресурсов. Таким образом, **эф-**

**эффективным** будет признан тот центр ответственности, который выпускает больший объем продукции с наименьшими затратами. Если результаты деятельности центра ответственности не отвечают интересам предприятия, его деятельность нерезультативна (но может быть при этом эффективна).

Как уже отмечалось выше, в центрах прибыли (инвестиций) менеджеры самостоятельно решают большинство производственно-финансовых вопросов без какого-либо вмешательства со стороны руководства компании. Их деятельность оценивается исключительно по достигнутым результатам. Такая автономность требует от руководства организации индивидуального подхода к решению вопроса об эффективности деятельности того или иного структурного подразделения.

Прежде всего руководству организации предстоит выбрать критерии оценки деятельности центра ответственности. Их выбор является важным моментом, так как критерии оказывают влияние на действия менеджеров. Анализируя существующую практику, можно выделить две наиболее характерные ошибки в оценке деятельности центров ответственности:

- использование единственного критерия, отражающего только одну из целей предприятия;
- использование критериев, не соответствующих интересам предприятия в целом.

Первый путь, несомненно, наиболее прост в применении, однако чаще всего дает нежелательный конечный результат. Так, в годы советской власти, желая увеличить производство гвоздей, было принято решение оценивать деятельность директоров соответствующих заводов по весу изготовленной продукции. Это привело к «затовариванию» большими тяжелыми гвоздями. Увидев, что выбранный критерий оценки деятельности не сработал, министерство решило изменить его на количество произведенных гвоздей. В результате заводы стали производить огромное количество маленьких гвоздей и ковровых гвоздиков.

Другой пример неудачно принятого управленческого решения — оценивать деятельность коммерческого отдела в соответствии с объемом продаж в денежном выражении. Прибыльность продаваемых изделий различна. Если, допустим, продукцию с более низким маржинальным доходом продать легче, чем продукцию с высокой маржой, то коммерческий отдел, вопреки интересам предприятия, будет активнее реализовывать продукцию с низким маржинальным доходом.

Критерии оценки деятельности должны пересматриваться с течением времени по мере изменения стратегии компании. Молодой организации в быстро развивающейся отрасли не нужно слишком заботиться о контроле за затратами, так как первоначальный успех обычно зависит от признания

результатов деятельности предприятия потребителями его продукции (работ, услуг) и завоевания высокой доли рынка. По мере становления организации и отрасли в целом, развития конкуренции контроль за затратами приобретает все большее значение. Многие известные предприятия, занятые в компьютерной индустрии, в начале своей деятельности получали 70%-й маржинальный доход, а по мере насыщения рынка подобными услугами и в связи с падением цен и жесточайшей конкуренцией этот показатель в большинстве случаев едва достигал 30%.

Ниже приводится пример, наглядно иллюстрирующий, как изменение в стратегии компании может повлиять на критерии оценки деятельности отдельных структурных подразделений, и как эти критерии в свою очередь сказываются впоследствии на достижении ее стратегических задач.

**Пример.** Крупнейшая американская компания, производящая медицинские приборы для измерения давления и моторы для бытовой техники, представляет отрасль с жесточайшей конкуренцией со стороны местных и зарубежных компаний. В такой ситуации она не может поднимать цены и наращивать объем производства с целью получения дополнительной прибыли, в связи с чем сокращение затрат является для нее самой важной стратегической задачей.

В середине 80-х годов XX века администрация компании в качестве основной провозгласила стратегию поиска путей сокращения затрат. Система вознаграждения менеджеров зависела от показателя экономии затрат. Усилия компании имели успех в течение целого десятилетия. По истечении этого срока администрация пришла к выводу, что, сфокусировав все внимание на сокращении затрат, были упущены другие возможности — производство новых изделий и расширение рынков сбыта. Стремление сократить затраты не стимулировало работу в этих направлениях.

В начале 90-х годов компания изменила критерии стимулирования менеджеров. Их деятельность более не оценивалась по уровню сокращения затрат в ущерб другим показателям. Вознаграждение менеджеров стало зависеть также от показателей продаж, освоения новых видов продукции и развития международной деятельности. В 1994 г. компания освоила в 4 раза больше новых изделий, чем в 1990 г.

Критерии, используемые в оценке деятельности подразделений, могут быть разделены на две большие группы: *финансовые* и *нефинансовые показатели*. Определение оптимального соотношения финансовых и нефинансовых критериев оценки деятельности является одной из основных задач, стоящих перед администрацией любого предприятия. Рассмотрение вопроса начнем с финансовых показателей.

### 7.2.2. Финансовые критерии оценки деятельности центров ответственности

В практике стран с рыночной экономикой наиболее часто используют четыре показателя финансового характера:

- прибыль;
- рентабельность активов;
- остаточную прибыль;
- экономическую добавленную стоимость. Эти показатели непригодны для отражения эффективности работы центров затрат и **ДОХОДОВ**.

Для контроля деятельности центров прибыли может использоваться лишь первый показатель. Три следующих (рентабельность активов, остаточная прибыль и экономическая добавленная стоимость) полезны для анализа результатов работы центров инвестиций (СБЕ). Расчет этих показателей предполагает наличие информации о стоимости активов, принадлежащих сегменту, и о размере его обязательств (см. гл. 7.1.1).

*Прибыль* бизнес-единицы определяется как разность между полученной ею выручкой за проданную продукцию (работы, услуги) и понесенными в связи с этим расходами. Для оценки деятельности бизнес-единиц показатель дохода имеет не самостоятельное, а скорее прикладное значение. Лишь рассчитав значение прибыли подразделения, можно определить размер двух других показателей — рентабельности активов и остаточной прибыли.

*Рентабельность активов (РА)*. Как отмечалось выше, этот показатель используется и в системе финансового анализа. С позиций управленческого учета и анализа показатель рентабельности активов (РА) отражает эффективность использования средств, инвестированных в активы подразделения. Формула расчета рентабельности активов выглядит следующим образом:

$$РА = \text{Прибыль подразделения} : \text{Активы подразделения} \quad (1)$$

Различные способы определения и измерения прибыли подразделения (также называемой прибылью сегмента или операционной прибылью) и активов подразделения (называемых инвестированным капиталом или идентифицируемыми активами) будут рассмотрены ниже.

Показатель РА из всех вышеперечисленных критериев оценки деятельности бизнес-единиц применяется наиболее часто. Являясь относительным, он обладает серьезными преимуществами в сравнении с абсолютным показателем прибыли подразделения. Компании обычно состоят из подразделений различных размеров, получающих разные прибыли и требующих от-

личных по объему вложений. Очевидно, что подразделение, стоимость активов которого оценивается в 1 000 000 долл., и зарабатывающее 300 000 долл. прибыли, более эффективно, чем бизнес-единица, получающая прибыль в размере 300 000 долл. на 5 000 000 долл. активов.

Стремясь обнаружить новые направления совершенствования деятельности подразделений, управляющие записывают формулу (1) в ином виде:

$$\text{РА} = \frac{\text{Прибыль подразделения}}{\text{Выручка от продаж продукции (работ, услуг)}} \times \frac{\text{Выручка от продаж продукции (работ, услуг)}}{\text{Стоимость активов подразделения}}$$

Эта расширенная версия позволяет сфокусировать внимание управляющих на двух составляющих РА: прибыли от продаж продукции, работ, услуг (прибыли на рубль продаж —  $P_p$ ) и оборачиваемости активов (ОА). Из формулы (2) видно, что увеличение объема продаж само по себе не ведет к росту РА. В то же время уменьшение стоимости активов сегмента (или увеличение его прибыли) при прочих равных условиях увеличивает показатель РА. Формула (2) позволяет менеджеру определять, как влияет на значение РА принятие решения, которое должно изменить эти два фактора — прибыль на рубль продаж и оборачиваемость активов.

**Пример.** Деятельность сегмента характеризуется следующими показателями:  $P_p = 15\%$ ,  $ОА = 2$ ,  $РА = 30\%$  ( $15 \times 2$ ). Предполагается изменить структуру продаж в сторону изделий с более низкой  $P_p$  и более быстрой ОА. Как ожидается, принятие данного управленческого решения повлечет за собой увеличение оборачиваемости до 2,5 раза и уменьшение прибыли на рубль продаж с 15 до 10%. Менеджер, рассматривающий этот вариант, увидит, что РА снизится до 25% ( $10\% \times 2,5$ ). Если деятельность его сегмента оценивается по показателю РА, то данное управленческое решение будет отвергнуто.

Значения двух составляющих РА могут дать представление о стратегии бизнес-единиц. Например, если одно подразделение стремится освоить новые виды изделий, оно должно иметь высокую рентабельность продаж. Если стратегией другого подразделения является сокращение затрат, оно должно иметь высокие показатели оборачиваемости.

Роль показателя рентабельности активов в оценке эффективности деятельности бизнес-единиц иллюстрируется следующим примером.

**Пример.** В табл. 7.15 представлена информация о деятельности двух центров инвестиций компании — А и Б.

Таблица 7.15

## Оценка деятельности центров инвестиций по показателю РА

№ строки	Показатели	Расчет	Центры инвестиций	
			А	Б
1	Выручка от продаж продукции, долл.		1670	<b>1873</b>
2	Операционная прибыль, долл.		242	188
3	Стоимость активов, долл.		1541	719
4	Прибыль на рубль продаж ( <b>Пр</b> ), %	(стр. 2 : стр. 1) x 100%	14,5	10,0
5	Оборачиваемость активов (ОА)	(стр. 1 : стр. 3)	1,08	2,61
6	Рентабельность активов (РА), %	(стр. 2 : стр. 3) x 100%	<b>15,66</b>	26,1

Из данных таблицы видно, что операционная прибыль центра А существенно превышает финансовый результат центра Б, однако центр ответственности Б оборачивает средства, вложенные в его активы, более чем в 2 раза быстрее, в связи с чем имеет заметное преимущество по показателю РА. Полученные результаты не дают ответа на вопрос, почему бизнес-единица Б имеет лучшие показатели, однако позволяют заключить, что она лучше управляет своими активами.

Несмотря на все свои достоинства, РА имеет два существенных *недостатка*: являясь относительным показателем, он не позволяет оценить важность существования отдельной бизнес-единицы для компании в целом. Кроме того, использование только этого показателя для оценки деятельности подразделений может привести к тому, что менеджеры, принимая управленческие решения, будут отдавать предпочтение так называемой политике управления знаменателем. Другими словами, они будут работать лишь в направлении снижения размера инвестированных в их подразделение средств (при попытке поддержать краткосрочную прибыль), вместо того чтобы сконцентрироваться на числителе — прибыли. Из этого следует *вывод*: показатель РА следует применять в сочетании с абсолютным показателем прибыли, рассмотренным выше.

В управленческом учете существует общее правило, согласно которому бизнес-единице следует принимать любые предлагаемые инвестиции, если ожидаемая от них прибыль превышает стоимость капитала. Показатель остаточной прибыли учитывает это общее правило при оценке деятельности подразделений.

*Остаточная прибыль (ОП)* — это прибыль, зарабатываемая подразделением сверх *минимально необходимой нормы прибыли*, устанавливаемой администрацией компании.

Некоторые компании устанавливают различные нормы прибыли (НП) для разных подразделений, отражая тем самым разницу в уровне **риска**, связанного с их видом деятельности. Подразделения, осуществляющие деятельность в рискованных отраслях, например в индустрии моды, должны иметь более высокую прибыль, чем подразделения, функционирующие в более стабильных отраслях, например в бумажной промышленности.

Остаточная прибыль вычисляется по формуле

$$\text{ОП} = \text{Прибыль подразделения} - (\text{Активы подразделения} \times \text{Целевая НП}).$$

Выражение в скобках дает стоимостную оценку прибыли, минимально необходимой подразделению в соответствии с установленной для него нормой прибыли. Все, что заработано подразделением сверх этой суммы, приносит компании выгоду. Можно отметить по крайней мере три основных преимущества этого показателя перед РА. Он:

1) наглядно демонстрирует, что капитал, инвестированный в какое-либо подразделение, имеет стоимость;

2) показывает, какую прибыль приносит подразделение для компании сверх минимальной прибыли, необходимой для осуществления данного объема инвестиций;

3) отражает вклад подразделения в общие результаты деятельности компании.

**Пример.** Подразделение А приносит прибыль в размере **200 000** долл., обладая активами в **1 000 000** долл., т.е. РА равна **20%**. Прибыль подразделения Б — **1 500 000** долл. при активах **10 000 000** долл., следовательно, РА составляет **15%**. В зависимости от минимально необходимой нормы прибыли, установленной компанией, вклад этих подразделений будет оцениваться по-разному.

Рассмотрим два варианта. По первому минимально необходимая НП равна **10%**, по **второму — 18%**. Результаты расчетов отражены в табл. **7.16**.

Выполненные расчеты свидетельствуют, с одной стороны, при минимально необходимой норме прибыли в **10%** подразделение Б вносит больший вклад в компанию, чем подразделение А, несмотря на низкую РА. В этой ситуации подразделение Б более ценно для компании. С другой стороны, если минимально необходимая норма прибыли равна **18%**, то подразделение А в соответствии с критерием остаточной прибыли окажется для компании более выгодным.

Сравним теперь рассмотренные критерии оценки деятельности сегментов с точки зрения *их мотивации деятельности управляющих*. Как уже отмечалось, одной из задач управленческого учета является достижение согласованности интересов всех участников бизнеса.

Таблица 7.16

Оценка деятельности центров инвестиций по показателю ОП, долл.

№ строки	Показатели	Вариант I (целевая НП = 10%)		Вариант II (целевая НП = 18%)	
		Подразделения		Подразделения	
		А	Б	А	Б
1	Активы	1 000 000	10 000 000	1 000 000	10 000 000
2	Прибыль	200 000	1 500 000	200 000	1 500 000
3	Минимально необходимая прибыль (Активы x Целевая прибыль НП)	100 000	1 000 000	180 000	1 800 000
4	Остаточная прибыль (ОП) (стр. 2 - стр. 3)	100 000	500 000	20 000	300 000

Руководителям центров инвестиций предоставлено право принятия самостоятельных решений по капиталовложениям. Следовательно, для оценки их деятельности должен быть установлен такой критерий, который будет побуждать их принимать лишь эффективные инвестиционные решения. Проанализируем вышеуказанные критерии оценки бизнес-подразделений с точки зрения согласованности целей. Использование показателя РА для оценки деятельности подразделения может побудить менеджера принять неэффективный инвестиционный проект.

**Пример.** Отклонение выгодных инвестиций.

До внедрения инвестиционного проекта **подразделение X** получает прибыль в размере 300 000 долл., обладая активами на сумму 1 000 000 долл. (т.е. показатель РА составляет 30%). Менеджеру этого подразделения предложили проект, требующий дополнительных инвестиционных вложений в размере 300 000 долл. Ожидаемая приростная прибыль от реализации этого проекта составляет 75 000 долл. (т.е. показатель РА, рассчитанный как отношение приростной прибыли к приростным активам, равен 25%). Компания установила минимальную норму прибыли на уровне 20%. С точки зрения администрации, поступившее предложение выгодно, так как ожидаемая 25%-я РА превышает минимально необходимую норму прибыли (20%). Однако если деятельность подразделения будет оцениваться на основе значения показателя РА, то его управляющий скорее всего отклонит инвестиционный проект, поскольку результатом подобного управленческого решения станет снижение показателя РА с 30 до 28,8% (табл. 7.17).

Менеджер, деятельность которого оценивается на основании значения ОП, примет этот проект, так как показатели его деятельности улучшатся (табл. 7.18).

Таблица 7.17

**Принятие инвестиционных решений  
при оценке деятельности сегмента показателем РА**

№ строки	Показатели	Значение
1	Прибыль подразделения	
	а) текущая, долл.	300 000
	б) приростная, долл.	75 000
	в) совокупная	375 000
2	Стоимость активов:	
	а) до принятия нового проекта, долл.	1 000 000
	б) дополнительные (приростные) инвестиции в актив, долл.	300 000
	в) совокупные	1 300 000
3	РА подразделения с учетом нового проекта (стр. 1в : стр. 2в) x 100%	<b>28,8</b>

Таблица 7.18

**Принятие инвестиционных решений  
при оценке деятельности сегмента показателем ОП**

№ строки	Показатели	Альтернатива I (непринимать проект)	Альтернатива II (принять проект)
1	Стоимость активов подразделения, долл.	1 000 000	1 300 000
2	Минимальная норма прибыли, %	20	20
3	Прибыль подразделения, долл.	300 000	375 000
4	Минимально необходимая прибыль, долл. (стр. 1 x стр. 2)	200 000	260 000
5	Остаточная прибыль (ОП) (стр. 3 - стр. 4)	100 000	115 000

Таким образом, использование в качестве критерия оценки деятельности подразделения показателя остаточной прибыли мотивирует действия, направленные на достижение согласованности целей компании и его отдельного сегмента.

**Пример.** Принятие убыточных инвестиционных решений.

Управляющий подразделением У, стоимость активов которого оценивается в 2 000 000 долл., рассчитывает получить прибыль в размере 200 000 долл. (т.е. РА, по его оценкам, должна составить **10%**). У менеджера есть также возможность увеличить прибыль на **15 000** долл., инвестируя в акти-

вы своего подразделения дополнительно 100 000 долл. С точки зрения компании это управленческое решение невыгодно, так как компания получит прибыли меньше 20%-й нормы ( $15\,000 : 100\,000 \times 100\% = 15\%$ ).

Однако менеджер, чья деятельность оценивается на основании показателя РА, будет заинтересован в осуществлении инвестиций, поскольку в его сегменте оценочный критерий увеличится с 10 до 10,2%:

$$РА = (200\,000 + 15\,000) : (2\,000\,000 + 100\,000) \times 100\% = 10,2\%.$$

Управляющий, деятельность которого оценивается на основании показателя ОП, отвергнет данный проект по следующей причине. В соответствии с нормой прибыли, установленной администрацией компании (20%), минимально необходимый доход от этого проекта должен составить:

$$100\,000 \times 0,2 = 20\,000 \text{ долл.}$$

В результате реализации проекта предполагается получить лишь 15 000 долл. прибыли. Следовательно, инвестиционный проект, с точки зрения данного менеджера, невыгоден и будет им отвергнут.

Все сказанное выше позволяет сделать три главных *вывода*:

- 1) нецелесообразно оценивать деятельность бизнес-единиц и их управляющих на основании единственного показателя;
- 2) операции, связанные с перемещением капитала между бизнес-единицами, должны быть одобрены на корпоративном уровне;
- 3) правильный выбор критериев оценки деятельности сегментов и продуманная организационная структура компании будут способствовать достижению согласованности целей (и действий) компании в целом и ее подразделений.

**Экономическая добавленная стоимость (ЭДС)**, или управляемая прибыль. Данный показатель, появившись в бухгалтерском управленческом учете экономически развитых стран относительно недавно (в начале 80-х годов XX века), к настоящему времени получил широкое практическое применение. Использование ЭДС для оценки деятельности руководителей СБЕ побуждает их действовать так, как если бы они были владельцами компании. Поэтому, наверное, этот показатель нередко называют ключевым фактором финансового здоровья фирмы. Как свидетельствует практика многих западных компаний, применение ЭДС для измерения результатов финансовой деятельности позволило сократить затраты, более эффективно использовать активы, сохранить капитал, повысить производительность труда и улучшить качество обслуживания клиентов.

*Экономическая добавленная стоимость может быть определена как разница между доходом, который компания заработала для держателей своих акций и облигаций, и доходом, который мог бы быть получен, если бы средства были инвестированы в другие компании при аналогичном уровне*

*риска, т.е. вмененным доходом компании. Другими словами, ЭДС равна прибыли за вычетом стоимости всех обязательств компании.*

Концепции остаточной прибыли и экономической добавленной стоимости очень близки. ЭДС также оперирует величиной прибыли от основной деятельности, но только после удержания налога на прибыль. Экономическая добавленная стоимость имеет то же преимущество по сравнению с показателем рентабельности активов, что и остаточная прибыль: ЭДС учитывает, что для обеспечения расширенного воспроизводства бизнес-единица должна своими доходами покрывать стоимость капитала. При определении ЭДС в качестве величины целевой нормы прибыли используется стоимость капитала (в то время как в формуле (2) для расчета остаточной прибыли фигурирует прибыль до удержания налога, что выше стоимости капитала).

Рассмотрим механизм использования этого критерия оценки деятельности СБЕ на примере компании «Кока-Кола», которая выпустила в 1994 г. брошюру «Ответственность за ЭДС». В ней были проанализированы факторы, влияющие на ЭДС, и представлены примеры, иллюстрирующие расчет этих показателей. Здесь необходимо отметить следующее: то, что обычно воспринимают как экономическую добавленную стоимость (или управляемую прибыль), «Кока-Кола» называет *экономической прибылью*. Сравнивая показатели экономической прибыли текущего и прошлого годов, компания получает величину экономической добавленной стоимости. Такой подход позволяет знаменитой компании непрерывно развивать и совершенствовать свой бизнес, ведь от менеджеров подразделений требуется не только достижение высоких текущих результатов, но и превышение в отчетном году показателей предыдущего периода.

При раскрытии концепции экономической добавленной стоимости компания «Кока-Кола» использует следующие термины:

- *«операционный капитал»* — активы бизнес-единицы, вовлеченные в получение прибыли (т.е. денежные средства, основные средства, запасы, дебиторская задолженность и другое имущество сегмента). В расчетах используется средняя величина операционного капитала за последние пять кварталов;

- *«плата за капитал»* — плата за операционный капитал, используемый подразделением, которая отражает цену приобретения этого капитала у акционеров и кредиторов. Плата за капитал определяется как произведение стоимости операционного капитала подразделения и цены капитала;

- *«цена капитала»* — это общая сумма средств, которую нужно уплатить за использование определенного объема финансовых ресурсов, выраженная в процентах к этому объему. Каждый источник средств имеет свою цену как сумму расходов по обеспечению данного источника. Показатель, характери-

зующий относительный уровень общей суммы этих расходов, и составит цену операционного капитала сегмента (ЦОК). Его расчет ведется по формуле

где  $I_i$  — цена  $i$ -го источника средств, %;

$U_i$  — удельный вес  $i$ -го источника средств в их общей сумме, %;

• «чистая операционная прибыль» (ЧОП) представляет собой прибыль после уплаты налогов. При расчете экономической прибыли чистая прибыль считается эквивалентом ЧОП.

Экономическая прибыль (ЭП) рассчитывается как ЧОП за вычетом платы за капитал, вложенный в данный сегмент. Вычисление экономической прибыли позволяет установить, превышают ли прибыли компании стоимость этого капитала.

Ключевая концепция, лежащая в основе использования «Кока-Колой» критериев ЭДС и экономической прибыли, состоит в следующем: для достижения конечной цели любой компании — создания добавленной стоимости для своих акционеров — определяющим фактором является то, что все центры прибыли и бизнес-сегменты должны приносить прибыль сверх стоимости капитала.

Экономическая добавленная стоимость показывает, сколько стоимости было «добавлено» в данном году по сравнению с предыдущим периодом, и рассчитывается путем определения прироста экономической прибыли. Каждая бизнес-единица несет ответственность за свою экономическую прибыль и экономическую добавленную стоимость.

Показатель ЭДС точно отражает рост стоимости акционерного капитала: с увеличением экономической прибыли растет и доход акционеров (сумма дивидендов и стоимость акций). В период с 1983 по 1993 г. показатель экономической прибыли «Кока-Коль» в среднем ежегодно возрастал на 27%, стоимость акций — на 26%. Размер экономической прибыли и стоимость акций компании за анализируемый период увеличились в 10 раз.

Рассмотрим факторы, влияющие на экономическую прибыль и экономическую добавленную стоимость. Как отмечалось выше, ЭДС вычисляется путем вычитания прошлогодней экономической прибыли из экономической прибыли отчетного года. Алгоритм расчета предполагает выполнение четырех действий:

- 1) определяется ЧОП бизнес-единицы;
- 2) вычисляется размер платы за капитал ( $\Pi_k$ );
- 3) рассчитывается ЭП отчетного года путем вычитания из ЧОП  $\Pi_k$ ;
- 4) вычитанием из ЭП отчетного года прошлогодней ЭП определяется ЭДС (рис. 7.2).



Рис. 7.2. Последовательность расчета показателя ЭДС

**Пример.** Прибыль бизнес-единицы, обладающей операционным капиталом в 100 млн долл., составила 20 млн долл. Плата за капитал рассчитывается исходя из его стоимости в 11%. Ставка налога на прибыль — 30%.

Расчет экономической прибыли компании будет выглядеть следующим образом (долл.):

1. Прибыль .....	20 000 000
2. Налог на прибыль .....	6 000 000
3. ЧОП (стр. 1 - стр. 2).....	14 000 000
4. Пк.....	11 000 000
	<b>(100 000 000 x 11 : 100)</b>
5. ЭП (стр. 3 - стр. 4).....	3 000 000

Допустим, в следующем году чистая прибыль сегмента возрастет до 17,5 млн долл., при этом предполагается использование операционного капитала в размере 110 млн долл. Если стоимость капитала останется на уровне 11%, то получим:

	<i>Первый год</i>	<i>Второй год</i>
ЧОП.....	14 000 000	17 500 000
Пк.....	11 000 000	12 100 000
	<b>(100 000 000 x 11 : 100)</b>	<b>(110 000 000 x 11 : 100)</b>
ЭП.....	3 000 000	5 400 000
ЭДС.....		2 400 000
		<b>(5 400 000 - 3 000 000)</b>

Каждая бизнес-единица компании несет ответственность за две ключевые составляющие ЭДС — чистую прибыль и плату за операционный капитал. Наибольшее внимание менеджеры «Кока-Колы» уделяют второму компоненту. Важно добиться снижения платы за операционный капитал путем привлечения более дешевых источников финансирования, избавления от излишних активов, закрытия неприбыльных видов бизнеса.

Интерес к ЭДС как критерию оценки деятельности сегментов побудил многие компании идентифицировать свои активы с конкретными бизнес-единицами и более широко использовать центры инвестиций в системе управленческого контроля. Успех многих бизнес-единиц, эффективность функционирования которых оценивается показателем ЭДС, объясняется тем, что менеджеры заинтересованы не только в увеличении дохода своего сегмента, но и в снижении стоимости используемого капитала. Другими словами, применение показателя ЭДС побуждает управляющих более эффективно использовать капитал, инвестированный в бизнес-единицу, получая от него большую прибыль, или сокращать стоимость капитала своего сегмента, подерживая существующий уровень прибыли.

Независимо от того, какой критерий используется для оценки деятельности бизнес-единицы, *необходимо определить, какие доходы, расходы и активы должны быть включены в расчеты*. основополагающий принцип включения расходов и активов — их *контролируемость*. Например, менеджер подразделения, чья деятельность оценивается показателем рентабельности активов, должен иметь возможность контролировать как прибыль, так и размер своих активов.

Некоторые компании не распределяют между сегментами лишь косвенные постоянные *затраты* (корпоративные управленческие и административные расходы). В этом случае их необходимо отделить от прямых постоянных затрат сегментов, так как косвенные постоянные затраты находятся вне сферы ответственности менеджеров и не контролируются ими. Компании, использующие показатели остаточной прибыли и экономической добавленной стоимости, должны исключить из расчетов проценты по корпоративной задолженности (долгосрочным кредитам и займам компании). Пример таких расчетов бизнес-единицы будет рассмотрен ниже.

С сегментами идентифицируют обычно те *активы*, которые используются исключительно данным подразделением. Большинство активов можно легко увязать с деятельностью определенного подразделения.

Как уже отмечалось, здания и оборудование (внеоборотные активы) в большинстве случаев находятся под контролем определенных подразделений. Запасы готовой продукции и дебиторская задолженность по ней контролируются сегментом, выпускающим и реализующим данное изде-

Таблица 7.19

**Распределение активов, выручки и затрат компании «Альфа»  
между ее сегментами и формирование их прибыли, млн долл.**

Показатели	Подразделения			Не распределено	Итого
	А	Б	В		
Денежные средства	20	30	60	30	140
Дебиторская задолженность	60	80	90	—	230
Запасы	100	180	240	—	520
Расходы будущих периодов	10	10	20	20	60
Здание и оборудование по остаточной стоимости	200	320	440	60	1 020
Капитальные вложения	10	—	—	100	110
<b>Итого активов</b>	<b>400</b>	<b>620</b>	<b>850</b>	<b>210</b>	<b>2080</b>
Выручка от продаж	100	400	700	—	1200
Переменные расходы	<b>30</b>	220	400	—	650
Маржинальный доход	70	180	300	—	550
Прямые постоянные расходы	30	90	140	—	260
Прибыль подразделения	40	90	160	—	290
Общие постоянные расходы	—	—	—	—	60
<b>Прибыль</b>					<b>230</b>

Таблица 7.20

**Оценка деятельности сегментов компании «Альфа»  
показателями РА и ОП**

Показатели	Подразделения			Не распределено	Компания в целом
	А	Б	В		
Денежные средства	20	30	60	30	140
<b>Расчет РА:</b>					
прибыль сегмента, млн долл.	40	90	160	60	230
стоимость активов сегмента, млн долл.	400	620	850	210	2080
<b>РА, %</b>	10	14,5	18,8		11,1
<b>Расчет ОП:</b>					
прибыль сегмента, млн долл.	40	90	160		290
минимально необходимая прибыль (Активы x Целевая норма прибыли), млн долл.	40	62	85		208
ОП, млн долл.	0	28	<b>75</b>	—	82

Целевая норма прибыли, установленная в компании, — 10%.

лие. Менеджеры бизнес-подразделений контролируют также некоторую часть денежных средств, но в большинстве случаев администрация компании напрямую получает средства от покупателей и оплачивает счета, передаваемые подразделениями. (Такая централизация функции управления движением денежных средств, как правило, сокращает затраты компании в целом.)

Некоторые виды активов контролируются лишь администрацией. Это относится, например, к административному зданию, денежным средствам, ценным бумагам и таким нематериальным активам, как гудвил, организационные расходы.

**Пример** представления компанией «Альфа» информации о деятельности сегментов. Компания имеет три бизнес-единицы — А, Б, В и центральный офис. Целевая норма прибыли составляет 10%. Доходы и активы были идентифицированы (распределены) по подразделениям, в результате чего сформирована информация, показанная в табл. 7.19.

В табл. 7.20 выполнен расчет показателей РА и ОП для каждого подразделения и компании «Альфа» в целом. (Нераспределенные активы не участвуют в оценке деятельности сегментов.)

Между подразделениями компании «Альфа» распределяются не все активы. Это означает: компания не получит положительного финансового результата, если рентабельность структурных подразделений не превысит целевую норму прибыли. (По данным табл. 7.20, РА компании составляет 11,1% и только одно подразделение А имеет более низкий уровень рентабельности **активов — 10%.**)

Из табл. 7.20 видно, что совокупная остаточная прибыль подразделений ( $0 + 28 + 75 = 103$  млн долл.) частично поглощается не распределенными по сегментам затратами и активами. Поэтому компания в целом зарабатывает лишь 82 млн долл. остаточной прибыли.

В этой связи компании, не распределяющие полностью затраты и активы по сегментам, должны устанавливать уровень целевой НП для подразделений выше, чем стоимость капитала для компании в целом. Если по подразделениям распределяются все затраты и активы, то целевая НП подразделений может равняться стоимости капитала компании.

Существуют также аргументы «за» и «против» полного распределения затрат. Сторонники первого подхода считают, что менеджеры подразделений должны знать реальные объемы затрат и инвестиций, которые необходимы для управления компанией, и каждое подразделение должно работать, покрывая эти расходы.

Другой (возможно, более убедительный) аргумент в пользу полного распределения затрат состоит в том, что это необходимо администрации компании для объективного сравнения результатов деятельности своих бизнес-единиц с эффективностью функционирования самостоятельных, нереструктурированных компаний, занимающихся тем же бизнесом. Стратегическая бизнес-единица должна нести ответственность за свои затраты и активы так же, как это приходится делать самостоятельно работающей компании. Предприятие — юридическое лицо — вынуждено результатами своей деятельности покрывать разнообразные затраты, принимать ответственные управленческие решения, направленные на повышение эффективности бизнеса. Многие подобные проблемы не касаются структурных подразделений. Например, проведение капиталоемких научных, маркетинговых исследований — прерогатива администрации предприятия. Структурные подразделения лишь используют полученные результаты в процессе своей деятельности.

Противники концепции полного распределения затрат и активов между структурными подразделениями руководствуются тем, что процедура распределения активов по сегментам, являясь по существу лишь арифметическим действием, не меняет их косвенного характера и не делает их регулируемыми для менеджеров подразделений.

Распределение *обязательств* по подразделениям, сокращая стоимость их чистых активов, улучшает значение показателей РА и ОП этих сегментов. Некоторые виды текущих обязательств (например, дебиторская задолженность) легко идентифицировать с деятельностью конкретного подразделения. Однако распределение всех обязательств редко возможно без дополнительных допущений. Как правило, бизнес-единицы не могут брать долгосрочные кредиты и займы. Долгосрочная задолженность является обычно результатом финансовых решений, принятых на высшем уровне, исходя из потребностей и целей компании в целом. Руководители структурных подразделений не могут контролировать и нести за них ответственность, поэтому долгосрочные обязательства обычно не относятся на подразделения. Для оценки деятельности своих сегментов многие зарубежные компании распределяют лишь те обязательства, которые по своему целевому назначению (а не произвольно) относятся к тому или иному подразделению. В этом случае стоимость активов подразделения рассчитывается как разность между контролируемыми активами и обязательствами подразделения.

Пример расчета РА и ОП компании «Альфа», учитывающей обязательства подразделения при расчете стоимости его активов, приведен в табл. 7.21.

Таблица 7.21

**Расчет показателей РА и ОП с учетом обязательств  
компании «Альфа», млн долл.**

№ строки	Показатели	Подразделения			Компания в целом
		А	Б	В	
	<b>Расчет РА:</b>				
1	Прибыль сегмента	40	90	160	230
2	Стоимость активов	400	<b>620</b>	<b>850</b>	2080
3	Кредиторская задолженность сегмента (предполагаемая)	60	170	310	540
4	Чистые активы подразделений (стр. 2 - стр. 3)	340	450	540	1 540
5	<b>Кредиторская задолженность (предполагаемая), не распределенная по сегментам</b>	—	—	—	730
6	Итого активов	340	450	540	810*
	<b>РА, %</b>	<b>11,8</b>	<b>20,0</b>	<b>29,6</b>	<b>28,4</b>
	<b>Расчет ОП:</b>				
	Прибыль сегмента	40	90	160	230
	Требуемая прибыль (Чистые активы х Целевая норма прибыли**)	34	45	54	81
	<b>ОП</b>	6	45	<b>106</b>	<b>149</b>

\* 810= 1540-730.

\*\* Целевая норма прибыли, установленная в компании, — 10%.

Как и следовало ожидать, РА и ОП для подразделений и компании в целом увеличились, когда в расчетах стали учитываться обязательства. Однако с поведенческой точки зрения вопрос о целесообразности включения обязательств остается спорным. С одной стороны, текущие обязательства подразделений обеспечивают финансирование его функционирования и, как следствие, — компании в целом. С другой — это может стимулировать менеджеров поддерживать слишком высокий уровень задолженности, так как следствием этого является увеличение показателей РА и ОП. Если менеджеры подразделений задерживают оплату счетов поставщиков, то от этого страдает рейтинг компании в целом. Разумным компромиссом могло бы стать правило, согласно которому управляющие подразделениями могут оплачивать счета в пределах сроков, установленных поставщиками. Тогда, если подразделение показывает список своих дебиторов за последние 40 дней, а поставщики предоставляют 30-дневный кредит, то при расчете инвестиций подразделения менеджер не сможет вычесть обязательства излишние 10 дней. При такой

политике у менеджера нет причин задерживать выплату кредиторской задолженности сверх сроков кредита поставщиков. (Отметим попутно, что проблема задержки оплаты не возникает, если денежные выплаты осуществляются компанией централизованно).

Среди зарубежных экономистов существуют различные точки зрения по поводу того, *какую стоимость основных средств использовать при определении величины активов подразделений* — остаточную, первоначальную или восстановительную. Выбор той или иной оценки оказывает значительное влияние на показатели РА и ОП. При этом каждый метод имеет свои преимущества и недостатки.

Наиболее популярной является оценка основных средств по *остаточной стоимости*, определяемой как разность между их первоначальной стоимостью и суммой начисленного износа. Основным аргументом здесь является согласованность данного подхода с международной практикой ведения финансового учета, а также признание факта обесценивания основных средств с течением времени. Недостаток этого метода состоит в следующем. С течением времени остаточная стоимость основных средств снижается и, как следствие, уменьшается размер активов подразделения. Это в свою очередь ведет к росту РА и ОП сегмента. Таким образом, основные оценочные показатели деятельности сегмента улучшаются по мере нарастания суммы начисленной амортизации, а не вследствие повышения эффективности функционирования подразделения, что затрудняет процесс объективной оценки деятельности сегмента.

Использование *первоначальной стоимости* основных средств решает эту проблему, однако игнорирует тот факт, что практически все виды основных средств теряют свою первоначальную производительность по мере изнашивания. Более того, сумма инвестированных в основные фонды компании средств погашается путем использования механизма амортизации.

Оба рассмотренных выше подхода имеют один **и тот же недостаток** — они отражают затраты, которые компания уже понесла. У менеджеров, использующих изношенные основные **средства**, стоимость активов будет меньше, чем в подразделениях, эксплуатирующих аналогичное, но новое и, возможно, более дорогое оборудование. По этой причине многие бухгалтеры-аналитики и менеджеры предпочитают использовать для оценки активов своих подразделений восстановительную стоимость основных средств.

Существует по меньшей мере три метода расчета *восстановительной стоимости*:

- по стоимости новых активов, аналогичных используемым;
- по стоимости приобретения активов, находящихся в таком же техническом состоянии, как и те, которые используются;

- по цене приобретения активов с эквивалентными функциональными возможностями и производительностью.

Недостаток этого подхода заключается в том, что в информации бухгалтерского учета не содержится данных о восстановительной стоимости активов. Трудности определения восстановительной стоимости основных средств снижают привлекательность данного подхода. Поэтому на практике наиболее часто используется метод остаточной стоимости.

В экономически развитых странах не только разработана теория управления бизнес-единицами, но и накоплен в этой области богатый опыт, свидетельствующий о том, что результаты оценки деятельности сегмента не всегда совпадают с результатами оценки деятельности его руководителя.

Оценка деятельности подразделения и его менеджера носит стратегический характер. Она осуществляется на основе расчета показателей РА и ОП, благодаря чему компании удается принять грамотные управленческие решения относительно увеличения инвестиций в те или иные подразделения, решения по финансированию одних сегментов за счет денежных средств других СБЕ, продаже или закрытию отдельных бизнес-единиц.

Результаты оценки деятельности менеджеров зависят от выбора одного из следующих методов: внутреннего ранжирования, исторического сравнения, средних показателей по отрасли.

*Метод внутреннего ранжирования показателей РА и ОП* используется для оценки относительного вклада каждого подразделения и не применяется для оценки деятельности менеджеров этих сегментов, ведь отраслевая принадлежность подразделения неизбежно сказывается на значении показателя РА. Например, значение показателя РА обычно выше у бизнес-единиц, работающих на потребительских рынках, чем у сегментов, продающих свою продукцию другим промышленным компаниям. Величины РА и ОП должны быть выше у подразделений с более высокой степенью риска. Например, сегмент, занимающийся генетикой растений (очень рискованный бизнес), должен иметь более высокую РА, чем подразделение по пошиву одежды.

Таким образом, для объективной оценки деятельности менеджеров помимо прочих факторов необходимо учитывать природу бизнеса, которым занимается подразделение. Самый посредственный менеджер может получить высокую прибыль на инвестированный капитал в подразделении, работающем в интенсивно развивающейся отрасли. В то же время работа менеджера может быть оценена чрезвычайно высоко, даже если его подразделение демонстрирует низкие результаты. Примером здесь является руководитель СБЕ, работающий в «увядающей» отрасли, который способен поддерживать величину РА на определенном уровне или добиваться более медленного спада этого показателя, чем в целом по отрасли.

*Метод исторического сравнения* представляет собой сравнение результатов, достигнутых одним и тем же подразделением за различные отчетные периоды. Этот метод лишен недостатка внутреннего ранжирования и позволяет устранить влияние на оценку результатов деятельности СБЕ, их функционирования в различных видах бизнеса.

Однако к результатам исторического сравнения также следует относиться осторожно. Относительного улучшения показателя рентабельности активов может быть недостаточно для высокой оценки деятельности подразделения. Например, сегмент А удвоил показатель ПА за последние несколько лет, и по результатам отчетного периода его значение составило 8%. Этого факта недостаточно для безусловной положительной оценки деятельности сегмента А, ведь за несколько лет могло измениться и общее состояние отрасли. Если положение в отрасли улучшилось, то и значение РА подразделения А должно было возрасти более существенно, чем показывают результаты исторического сравнения.

*Метод средних показателей по отрасли* полностью исключает влияние на результаты сравнения последствий, возникающих из-за различной отраслевой принадлежности подразделений. Использование этого метода предполагает сравнение результатов деятельности сегмента (или его менеджера) с деятельностью их конкурентов.

Такое сравнение, однако, порождает свои проблемы, ведь, как уже подчеркивалось, отдельный сегмент должен иметь более высокий показатель РА, чем независимая компания, работающая в той же отрасли. Это связано с тем, что, будучи частью большой организации, СБЕ получает от этого определенные выгоды. По мере углубления диверсификации производства становится все труднее находить компании, с которыми можно было бы сравнить деятельность отдельного подразделения.

### *7.23. Нефинансовые критерии оценки деятельности центров ответственности*

Деятельность подразделений зависит от аспектов не только финансового, но и нефинансового характера — изобретательства, производительности, качества изделий (услуг), отпущенных покупателям (заказчикам), уровня удовлетворенности покупателей и заказчиков обслуживанием. Эти факторы также нуждаются в понимании, совершенствовании и оценке.

Многие организации (как западные, так и отечественные) заняты решением непростой задачи — подбором нефинансовых критериев в дополне-

ние к существующим финансовым показателям. Наибольшая трудность заключается не столько в оценке (измерении) нефинансовых показателей, сколько в определении того, что должно быть оценено, чему следует уделить внимание, а что можно проигнорировать (во всяком случае в данный момент).

В связи с тем, что нефинансовые аспекты деятельности потенциально воздействуют на финансовые результаты предприятия, многие менеджеры пытаются измерить все, что связано с персоналом, производственными процессами, продукцией и покупателями. Следует, однако, помнить афоризм: «Зная все, мы не знаем ничего». Поэтому, измерив все, вместо необходимой информации мы в результате получим обширный массив не всегда годных к использованию данных.

Определение информативного и управляемого набора финансовых и нефинансовых критериев оценки деятельности — это одна из основных проблем управленческого контроля, стоящая перед администрацией компании. Решая эту задачу, прежде всего необходимо понять *ключевые различия между финансовыми и нефинансовыми критериями*.

*Во-первых*, нефинансовых критериев оценки деятельности намного больше, чем финансовых, которые в большинстве случаев регламентированы, стандартизированы и тесно связаны между собой. В сфере нефинансовых критериев оценки деятельности подразделений такой стройности нет. Существует множество критериев оценки качества процессов и изделий: скорость исполнения заказа, удовлетворение требованиям стандартов качества, соответствие или превышение показателей конкурентов и т.д. Прежде не принимали во внимание такой показатель, как «уровень удовлетворенности покупателя». Сегодня многочисленные маркетинговые исследования дали основание говорить о существовании связи между удовлетворенностью клиентов и прибыльностью: почти все крупные западные компании анализируют уровень удовлетворенности покупателей обслуживанием и сравнивают полученные результаты с показателями своих конкурентов.

*Во-вторых*, связь нефинансовых показателей с конечными результатами деятельности компании может быть определена только на основе статистических данных, сбор которых может занять несколько месяцев или даже лет. Качество продукции подразделения и удовлетворенность тем, как была проведена **сделка**, могут повлиять на готовность заказчика заключать новые сделки с этим подразделением, что в свою очередь скажется на финансовых результатах деятельности сегмента в будущем. Однако установить наличие и степень взаимосвязи между нефинансовыми показателями и, например, размером дохода подразделения достаточно сложно, так как они разделены временным лагом.

*В-третьих*, нефинансовым критериям свойственна утрата по мере их использования своей репрезентативности. Иначе говоря, с течением времени объективно оценивать деятельность подразделения с помощью одного и того же нефинансового критерия становится все сложнее. Это связано с тем, что с течением времени значения нефинансовых показателей достигают практически максимально возможного уровня и/или различия между нефинансовыми показателями сравниваемых между собой подразделений становятся незначительными.

Примерами нефинансовых критериев, репрезентативность которых снизилась с течением времени, могут служить показатели **заполняемости** и продолжительности пребывания пациентов в клиниках, статистика безопасности для атомных электростанций и даже уровень удовлетворенности обслуживанием покупателей и заказчиков. Отчеты ряда компаний свидетельствуют, что уровень удовлетворенности их клиентов уже превышает 90%, и его дальнейшего улучшения не ожидается.

По мере того как применяемые методы оценки теряют свою репрезентативность, компании начинают искать новые нефинансовые критерии оценки деятельности своих подразделений. Больницы в большинстве своем отказались от показателя использования коечного фонда в пользу таких критериев, как уровень смертности и заболеваемость определенными болезнями. Некоторые компании вводят показатель уровня «преданности» покупателей и заказчиков в дополнение к ранее существовавшему уровню их удовлетворенности. По аналогии с экономической добавленной стоимостью многие предприятия стали использовать показатель «покупательной добавленной стоимости», который (по мнению основных покупателей компании) свидетельствует об эффективности работы менеджеров подразделений.

Снижение репрезентативности нефинансовых показателей может происходить не только благодаря их совершенствованию, но и из-за различных уловок со стороны исполнителей. Например, в качестве нефинансового критерия мастерства преподавания установлен средний балл при сдаче студентами экзамена. В этом случае преподаватели могут не учить, а «натаскивать» своих студентов, заранее давая им правильные ответы на поставленные вопросы и подготовленные тесты.

Задача менеджера состоит в том, чтобы определить, когда снижение репрезентативности нефинансового показателя свидетельствует о совершенствовании работы сегмента, а когда — об уловках или прямом обмане со стороны исполнителей. Как правило, менеджеры вместо решения подобной задачи ищут новые, более совершенные и надежные нефинансовые критерии оценки деятельности подразделения.

Из сказанного следует по крайней мере два *вывода*:

- разработка нефинансовых критериев — сложная задача, однако без ее решения нелегко заниматься стратегическим планированием деятельности сегментов;
- если с помощью финансовых показателей руководству компании удастся оценить результаты прошедшей деятельности подразделения, то нефинансовые критерии позволяют спрогнозировать результаты будущей работы сегмента.

Примером здесь является такой финансовый показатель, как стоимость акций. Предприятия, имеющие **в-прошлые** годы высокий рейтинг по этому показателю, в последующие годы могут иметь весьма низкие показатели. И наоборот, акции, прежде не имевшие спрос на фондовом рынке, в силу каких-либо причин могут резко возрасти в стоимости. Неудивительно поэтому, что многие менеджеры рассматривают финансовые показатели своей деятельности как относящиеся к прошлому, как показатели «заднего вида», и ищут нефинансовые критерии, способные предсказать результаты деятельности в будущем.

Рассмотрим подробнее один из упомянутых выше нефинансовых критериев — *показатель удовлетворенности клиентов* обслуживанием. Известны различные методы его расчета. Наиболее простой (и наименее показательный) — метод письменного опроса, при котором какой-либо продукт или вид услуг оценивается по трех- или пятибалльной шкале. Результаты такого анкетирования трудно связать с финансовыми показателями, и они не могут предсказать поведение клиентов в будущем.

В западной практике существует более сложный показатель уровня удовлетворенности клиента, который связывает изменения удовлетворенности клиентов с финансовыми показателями, а также помогает предсказывать предпочтения клиентов в будущем. Это — *американский индекс удовлетворенности клиента*. Для его определения используются анкеты, содержащие множество вопросов, которые оцениваются по десятибалльной шкале с применением статистических методов, что повышает точность и статистическую надежность показателя. При этом оценивается общее удовлетворение покупателей, оправдание их ожиданий и сравнение с идеалом. Получаемый в результате индекс имеет максимальную корреляцию с финансовыми показателями.

Знаменитая компания «Артур Андерсен» уделяет большое внимание удовлетворенности клиентов качеством оказываемых услуг. Целью ее менеджеров является не просто удовлетворенность клиентов, а их преданность компании. Преданные клиенты чаще пользуются ее услугами. Вероятность того, что их могут переманить конкуренты данной фирмы, намного меньше по срав-

нению с новыми клиентами. И наконец, в соответствии с принципом Парето<sup>1</sup>, преданные клиенты являются основным источником прибыли компании.

Для разработки стратегии компании и ее структурных подразделений администрации необходимо предвидеть ожидания клиента. Анализ информации, полученной в результате опроса покупателей, показывает, что они чрезвычайно высоко оценивают понимание компанией именно их целей. Менеджеры фирмы «Артур Андерсен» стараются узнавать, что, с точки зрения клиентов, **является** наиболее важным в деятельности их компании. В результате они предоставляют услуги, более точно соответствующие пожеланиям клиента, что позволяет компании в целом выделиться среди своих конкурентов.

При решении этой задачи менеджеры компании предлагают клиентам письменно изложить свои пожелания. После этого они проводят личные встречи, на которых обсуждают ожидания клиента и пытаются понять, каковы его цели. По результатам таких бесед менеджеры определяют ресурсы, необходимые для выполнения проекта, успех которого зависит от того, насколько точно удастся удовлетворить ожидания клиента. Поэтому задачи проекта должны быть продуманы и четко сформулированы.

Существует *несколько правил* комбинированного использования *финансовых* и *нефинансовых* показателей для оценки деятельности сегментов.

1. Число показателей должно быть больше двух, но меньше шести.
2. В системе показателей должны быть представлены как финансовые, так и нефинансовые критерии оценки деятельности.
3. Нефинансовые показатели должны отвечать следующим требованиям:
  - а) у сегментов существует возможность их улучшения (совершенствования);
  - б) они должны контролироваться ответственным лицом, способным принимать меры по их улучшению;
  - в) они должны быть связаны с финансовыми результатами, т.е. улучшение нефинансовых показателей должно вызывать улучшение финансовых результатов.
4. Показатели должны быть взаимозависимы и ограничивать друг **друга**, однако степень этой взаимозависимости должна быть умеренной. Следует избегать такой ситуации, когда улучшение одних показателей может быть

Принцип Парето, или принцип 80/20, согласно которому 80% полученных результатов достигается за счет 20% вложенных затрат и усилий. Р. Кох, автор книги «Принцип 80/20. Как достичь многого минимальными средствами», в частности, утверждает, что 80% прибыли поступает от 20% клиентов, т.е. нужно определить, какие 20% клиентов обеспечивают 80% прибыли, и сконцентрировать свои усилия на этих клиентах.

достигнуто лишь в ущерб иным показателям. С другой стороны, при подборе критериев оценки деятельности необходимо помнить, что улучшение одного показателя не должно автоматически приводить к улучшению других.

5. Необходимо разрабатывать новые альтернативные показатели на случай, если наглядность существующих критериев снизится. Этот процесс должен быть перманентным.

**Пример.** Крупная компания, производитель электроники, пытается разработать критерий оценки деятельности одного из своих структурных подразделений — центра сбыта.

Центр сбыта компании является центром затрат, так как несет ответственность только за размер запасов готовой продукции на складе и за затраты по ее хранению, но не контролирует доходы. Его вклад в числитель показателя РА, которым оценивается деятельность компании, измеряется величиной затрат на выполнение заказа: чем ниже эти затраты, тем выше прибыль. Вклад центра сбыта в знаменатель РА измеряется соотношением доходов к запасам: чем выше это соотношение, тем меньшая часть активов находится в запасах. Таким образом, для оценки деятельности центра используются два финансовых критерия: затраты на выполнение заказа и соотношение доходов к запасам.

Кроме того, администрацией компании было выбрано два нефинансовых критерия оценки деятельности центра сбыта: время, необходимое для выполнения заказа, и объем заказов, выполненных непосредственно из запасов продукции на складах. Эти критерии улучшаемы и контролируемы менеджером центра **сбыта**, а также они связаны с финансовыми показателями. Важность первого критерия очевидна.

Ценность второго показателя состоит в следующем. Менеджерам постоянно приходится оценивать оптимальность размеров имеющихся на складах запасов. С одной стороны, время, необходимое для выполнения заказа, будет меньше, если требуемый товар имеется в наличии на складе, но с другой стороны, чрезмерное накопление запасов всегда отрицательно сказывается на финансовых показателях компании: во-первых, приходится тратить дополнительные средства на их хранение; во-вторых, товары со временем теряют свою стоимость; в-третьих, они морально устаревают и перестают пользоваться спросом, особенно электроника.

Подобренные критерии умеренно ограничивают друг друга: время, необходимое для выполнения заказа, не может быть сокращено за счет экономии затрат выполнения заказа (например, использование воздушного транспорта вместо наземного). Часть заказов, выполненных непосредственно из запасов, не может быть увеличена за счет увеличения запасов, так как это ухудшит показатель соотношения доходов к запасам.

### 7.3. Порядок построения и возможности применения информации сегментарной отчетности в организации

#### 7.3.1. Анализ эффективности функционирования существующей организационной структуры предприятия

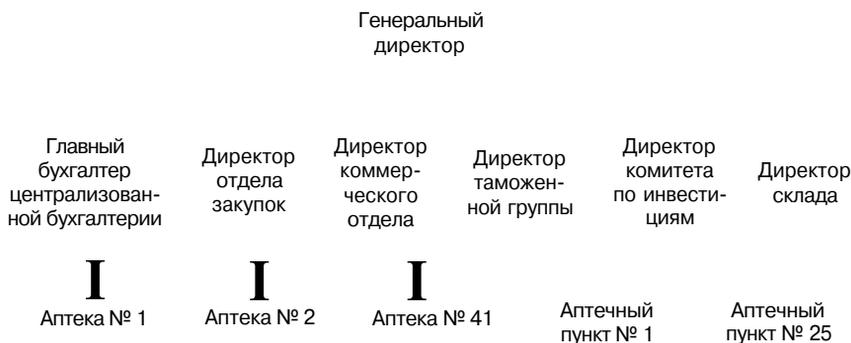
**Пример.** Рассмотрим деятельность ЗАО «Провизор» — крупной аптечной сети, состоящей из 41 аптеки, 25 аптечных пунктов и одного аптечного склада. Предприятие занимается розничной и оптовой торговлей медикаментами, изделиями медицинского назначения, **парафармацевтикой**, приобретаемыми как на внутреннем, так и на внешнем рынке. По требованию учредителей и в соответствии с налоговым регламентом (применение различных ставок НДС по различным товарным группам) на предприятии выделено 6 групп товаров:

- 1-я группа — валютный товар без НДС;
- 2-я группа — рублевый товар без НДС;
- 3-я группа — валютный товар с 20% НДС;
- 4-я группа — рублевый товар с 10% НДС;
- 5-я группа — валютный товар с 20% НДС;
- 6-я группа — рублевый товар с 20% НДС.

Розничная торговля является основным видом деятельности ЗАО «Провизор» и осуществляется в двух направлениях: за наличный расчет и по льготным и бесплатным рецептам.

Современная организационная структура предприятия представлена на рис. 7.3. Она жестко централизована и состоит из отделов, возглавляемых директорами, которые подчиняются непосредственно генеральному директору предприятия. Отделы координируют работу аптек и аптечных пунктов. В процессе функционирования организации все отделы контактируют друг с другом.

Обеспечение аптек товаром осуществляется *отделом закупок* и частично самими аптеками. Однако даже в условиях централизованной структуры управления оперативная бухгалтерская информация, необходимая для принятия решений по закупкам, отсутствует. Информация от аптек передается еженедельно, т.е. с недельным опозданием, когда она лишается актуальности. Кроме того, отсутствует должным образом организованный обмен информацией между аптеками о дефиците или излишках тех или иных лекарственных средств.



**Рис. 7.3.** Организационная структура ЗАО «Провизор»

Конечно, нельзя сбрасывать со счетов обязательный перечень лекарственных средств, который всегда должен находиться в ассортименте товара в аптеке, но качественное управление процессом закупок позволило бы решить многие проблемы, а главное — оптимизировать товарооборот как организации в целом, так и ее структурных подразделений.

Наиболее сложной оказывается процедура закупки товара на внешнем рынке. Инициатором заключения договоров на централизованные валютные закупки лекарственных средств является *отдел закупок*. На предприятии используются преимущественно долгосрочные договоры поставки лекарственных средств за валюту на условиях поставки товара на таможенный склад в Российской Федерации, где и осуществляется его хранение. Товар перемещается с таможенного склада на склад предприятия по мере осуществления таможенных процедур и уплаты установленных сборов и пошлин (растаможивания). Распоряжение о растаможивании очередной партии товара издается директором *коммерческого отдела*. Процедура таможенной очистки товара осуществляется *таможенной группой*. Товар с оформленными таможенными и товаросопроводительными документами и с документами, фиксирующими величину накладных расходов (транспортных расходов, расходов на хранение, погрузку и разгрузку) на данную партию товара, поступает на *склад* ЗАО «Провизор».

Отмеченные ранее проблемы в части нехватки оперативной информации для принятия решений по закупкам стоят здесь наиболее остро. Ведь процесс закупки валютного товара намного сложнее процесса закупки отечественных лекарственных средств, а значит, на его выполнение требуются

большие затраты. Следовательно, товар, который куплен и не востребован, во-первых, «заморозит» оборотные средства предприятия, а во-вторых, увеличит базу по налогу на имущество.

Инициатором самостоятельных закупок является *аптека*. В обязанности директора входит отслеживание наличия в ней медикаментов обязательного ассортимента, а также прочего ассортимента при наличии неудовлетворенного спроса на данные товары. На практике, как уже отмечалось, не выработана технология управления этим процессом.

Исходя из потребности в конкретных рублевых товарах директор аптеки обращается в отдел закупок по вопросу заключения договора поставки. Санкция на осуществление самостоятельного заказа необходимой лекарственной продукции дается аптеке отделом закупок в устной форме на основании уровня продаж данной товарной позиции по аптекам предприятия. С целью планирования уровня централизованных поставок заявки на самостоятельные закупки фиксируются коммерческим отделом в специальном журнале. Запись содержит дату, номер аптеки, состав закупаемых препаратов, причину самостоятельной закупки (отсутствие на складе, повышенный спрос и т.п.). Долгосрочный договор закупки лекарственных препаратов оформляется и заключается представителем отдела закупок, после чего визируется руководителем предприятия.

Получение товара и оформление товаросопроводительных документов осуществляется директором аптеки (или иным материально ответственным лицом, чье право на выполнение таких действий оформлено распоряжением директора аптеки и утверждено руководством предприятия) самостоятельно, при этом составляется и подписывается акт приемки товара по количеству и наименованиям. Один раз в 10 дней аптеки формируют товарные отчеты.

Одним из самых *негативных последствий* функционирования описанной централизованной структуры управления ЗАО «Провизор» является отсутствие инициативы со стороны директоров аптек. Их функции жестко централизованы, а полномочия ограничены. Бухгалтерией не формируется информация, пригодная для оценки эффективности их деятельности, вследствие чего директора аптек и аптечных пунктов не заинтересованы в улучшении результатов своей работы.

При возникновении потребности в получении аптекой на складе валютного товара также оформляется заявка, подписываемая директором аптеки и направляемая на *склад*. Склад информирует отдел закупок о заявках аптек. В случае отсутствия (или недостатка) заявленного товара сотрудники отдела закупок или склада либо информируют таможенную группу о необходимости проведения таможенной очистки соответствующего товара (при наличии его на таможенном складе), либо отдел закупок решает вопрос о

включении данного товара в ближайшую поставку, либо он принимает решение о межаптечной переброске товара, либо отказывается от заявки. В отсутствие четко налаженной системы управления сбор необходимой информации отнимает много времени, и в результате появившийся в аптеке товар теряет свою актуальность.

Межаптечные переброски позволяют регулировать товарный запас при возникновении не учтенных отделом закупок колебаний покупательского спроса. Они осуществляются в случаях:

- отсутствия товара обязательного ассортимента в одной из аптек, если имеется временной разрыв между исчерпанием товарного запаса по данному наименованию и поставкой данного наименования по самостоятельной закупке;
- отсутствия рублевого товара данного наименования, приобретаемого в централизованном порядке, на складе предприятия;
- отсутствия валютного товара данного наименования на складе предприятия (в период до окончания его таможенной очистки);
- отсутствия валютного товара данного наименования на таможенном складе (в период до поступления данного товара по плановой поставке).

В первом случае межаптечные переброски осуществляются на уровне внутренней договоренности между аптеками, в остальных случаях межаптечные переброски совершаются с разрешения отдела закупок. Однако низкая управляемость этого процесса делает его продолжительным и малоэффективным.

Решение о приобретении какого-либо имущества принимается *комитетом по инвестициям*, в состав которого входят руководитель предприятия, главный бухгалтер и руководитель того отдела (подразделения), которому предназначается новое основное средство. Рассмотрение вопроса об осуществлении инвестиций в основное средство (на сумму свыше рублевого эквивалента 2000 долл. США) осуществляется комитетом по инвестициям исходя из соответствующих статей годового бюджета фирмы. Директорам аптек предоставляется лишь право самостоятельного приобретения **малоценных** и быстроизнашивающихся предметов.

Бухгалтерская служба предприятия представлена четырьмя группами учета (рис. 7.4), которые обрабатывают поступающую финансовую информацию и взаимодействуют с другими отделами предприятия. В настоящее время ЗАО «Провизор» применяет централизованную систему бухгалтерского учета, используя компьютерную программу «Парус» в соответствии с законодательством и заявленной учетной политикой. Ранее система была децентрализована и велась без использования специальных бухгалтерских программ, за исключением участков учета заработной пла-

Должность	Функции
<b>Главный бухгалтер</b>	Общий контроль. Направление использования валютных и рублевых денежных средств
<b>Заместитель главного бухгалтера</b>	Приход рублевого товара на склад и расчеты с поставщиками. Перевод товарных отчетов в электронную форму. Закрытие периодов
<b>Ведущий специалист по налогам</b>	<b>Составление</b> бухгалтерской отчетности. Расчет налогов. Контроль

### БАНКОВСКАЯ ГРУППА

<b>Старший бухгалтер</b>	Ведение валютных счетов. Ведение счета корпоративной карты. Оформление валютных представительских расходов, ведение книги продаж, выписка счетов-фактур, учет дебиторской задолженности
Бухгалтер	Ведение рублевых счетов. Брошюровка оплаченных счетов
Оператор	Подготовка и оформление платежных поручений. Поездки в банк
Кассир	Ведение работы с бланками строгой отчетности и денежными документами. Перевод кассовых документов в электронную форму. Ведение кассы центрального аппарата офиса. Формирование полной стоимости приобретения валютного товара. Наценки на валютный и рублевый товар
Бухгалтер	<b>Оформление</b> счетов-фактур по аренде и ремонтам. Учет коммунальных платежей. Оформление по ним счетов-фактур
Бухгалтер	Учет основных средств, материалов. Учет износа имущества и списания материалов
Бухгалтер	Ведение книги покупок по нетоварным операциям и журнала учета счетов-фактур (входящих) по этим операциям

### ГРУППА НАЧИСЛЕНИЯ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ И УЧЕТА НАЛИЧНЫХ СРЕДСТВ

<b>Старший бухгалтер</b>	Контроль правильности расчета заработной платы. Проверка таблицей
Бухгалтер	Расчет заработной платы и пособий, подоходного налога и пенсионных взносов. Расчет отчислений с ФОТ по внебюджетным платежам и налогам
Бухгалтер по кассе	Ведение кассы предприятия, перевод кассовых отчетов аптек в электронную форму. Работа с авансовыми отчетами, перевод их в электронную форму. Подготовка информации по статьям расходов из авансовых отчетов

### ТОВАРНАЯ ГРУППА

Ведущий специалист по бухгалтерскому учету	Расчет торгового наложения. Перевод товарных отчетов в электронную форму
Бухгалтер	Учет движения товаров в аптеках. Перевод товарных отчетов в электронную форму
Бухгалтер	Учет расчетов с поставщиками. Перевод товарных отчетов в электронную форму

**Рис. 7.4.** Структура бухгалтерии ЗАО «Провизор»

ты и основных средств, что облегчало работу лишь на этих участках. Ввиду того, что бухгалтерский учет в аптеках и аптечных пунктах достаточно сложен, его автоматизация позволила избежать авралов, имевшихся ранее при формировании отчетности. Изначально же программное обеспечение создавалось для ведения на предприятии финансового учета и составления достоверной финансовой отчетности. Действительно, существующая ныне система позволяет точно, быстро и экономично обобщать бухгалтерскую информацию в соответствии с действующим законодательством и представлять ее заинтересованным внешним пользователям. Однако она не приспособлена для решения задач по оценке деятельности отдельных сегментов бизнеса (аптек и аптечных пунктов) и координации их деятельности.

В ЗАО «Провизор» бухгалтерский учет осуществляется в интегрированной системе, в условиях единого счетного плана для ведения финансового и управленческого учета. Например, издержки обращения собираются на балансовом счете 44, имеющем три уровня аналитических счетов. Первый уровень **аналитики** — это подразделения организации: аптеки, пункты, склад, офис; второй уровень — это непосредственно статьи затрат, каждая из которых является отдельным видом затрат; третий уровень — счета, информация о которых предназначена для формирования отчетов учредителям. Например, статья затрат «Аренда земли» по аптеке № 7 будет записана следующим образом:

44/07/002/777

Аналогично кодируется информация на счетах 90 и 41. Такая кодировка затрат и доходов сориентирована главным образом на предоставление необходимой информации учредителям. Однако она малоприспособлена для внутрипроизводственных целей.

В настоящее время осуществляется лишь контроль и оценка деятельности организации в целом. С этой целью разрабатывается генеральный бюджет предприятия. Данные бюджета и отчета о его выполнении, являясь основными отчетными документами перед учредителями, позволяют выполнять поверхностный анализ хозяйственной деятельности организации без оценки эффективности работы отдельных структурных подразделений — аптек и аптечных пунктов. Разработка и анализ бюджета возложены на экономиста, затрачивающего основную долю своего рабочего времени на сбор необходимой информации, тем не менее цифры бюджета, как правило, оказываются нереалистичными. Фактически эта информация используется при принятии управленческих решений. Контролю со стороны руководства подвергаются лишь показатели выполнения плана по товарообороту, который ежемесячно доводится до аптек.

Таким образом, *следствием существующей организационной структуры ЗАО «Провизор» является:*

- отсутствие регулирования товарных потоков на предприятии;
- негибкая система ценообразования;
- практически бесконтрольная деятельность подразделений — аптек;
- недостаточно эффективная система документооборота;
- отсутствие управления затратами.

Управленческие решения принимаются руководством на основании разобщенной и часто противоречивой информации и, как правило, основываются на субъективном мнении руководителей, а не на результатах управленческого анализа. Эти и другие факторы повлияли на ухудшение финансовых показателей предприятия. Так, за последние три года прибыль ЗАО «Провизор» уменьшилась почти в 10 раз.

### *7.3.2, Задачи и этапы построения системы сегментарной отчетности организации*

*Цель создания системы сегментарного учета и отчетности в организации* — это обеспечение собственников и менеджеров всех уровней управления полной, оперативной и достоверной информацией о деятельности структурных подразделений для анализа и принятия грамотных управленческих решений. Выше было показано, что эту информацию не может предоставить система финансового учета. Постановка же сегментарного учета, кроме того, позволяет усовершенствовать существующий в настоящее время на предприятии документооборот, оптимизировать показатели деятельности как отдельных центров ответственности, так и предприятия в целом и как следствие — повысить прибыль ЗАО «Провизор».

При создании системы сегментарного учета и отчетности необходимо иметь в виду, что:

- затраты на внедрение и обслуживание системы должны быть меньше, чем получаемый от ее использования эффект;
- система должна обеспечивать конфиденциальность информации;
- система должна быть автоматизирована и универсальна.

Постановка системы сегментарного учета предполагает прохождение предприятием следующих этапов.

Этап I. Формирование децентрализованной структуры управления с выделением центров ответственности. Последние в свою очередь должны подразделяться на центры прибыли и центры затрат.

Проектируемая децентрализованная структура управления ЗАО «Провизор» представлена на рис.7.5.

При этом в качестве центров прибыли выступают аптеки и аптечные пункты; офис и склад являются центрами затрат. Управленческая информация по центрам прибыли имеет преимущественный характер, поскольку от регулирования деятельности этих центров зависит финансовое состояние организации. Центры прибыли должны не только покрыть расходы организации в целом, но и обеспечить ей прибыль.

По центрам ответственности (одновременно являющимися и местами возникновения затрат) осуществляется управленческий учет и контроль (нормирование, планирование и учет затрат обращения). Ответственность за результаты деятельности центров ответственности возлагается на директоров аптек, пунктов и аптечного склада. Работа сформированных центров ответственности контролируется административными службами (отделами) предприятия.

Специалисты и директора отделов на основании управленческой информации принимают решения в рамках должностных полномочий. Вопросы, выходящие за пределы их компетенции, решаются генеральным директором самостоятельно или на совете директоров отделов.

Заседание совета директоров может проводиться в двух вариантах:

- 1) открытое совещание директоров отделов в полном составе;
- 2) собрание директоров некоторых отделов.

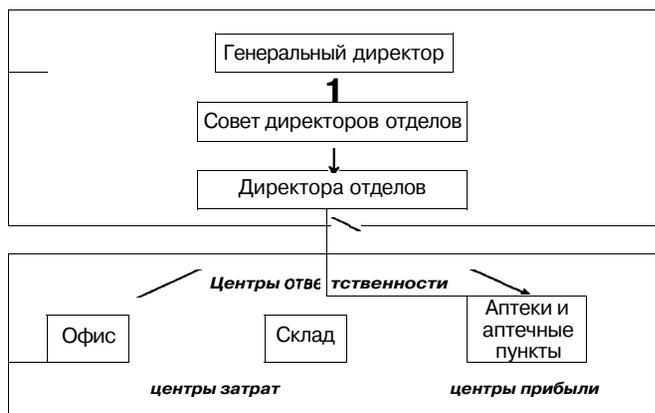


Рис. 7.5. Проектируемая организационная структура ЗАО «Провизор»

Это зависит от поставленного вопроса. Например, директор отдела аптечной сети, проанализировав товаропоток в одной из аптек за последние три дня, установил факт резкого сокращения товарооборота лекарственных препаратов. Из информации, полученной от директора аптеки, выяснилось, что в непосредственной близости от нее открылся новый аптечный пункт. В данном случае необходима выработка определенной стратегии, направленной на возвращение прежних объемов продаж, и избегания в дальнейшем подобных ситуаций в других аптеках. Поэтому возможно проведение открытого совещания во главе с генеральным директором ЗАО «Провизор».

При частных вопросах, касающихся, например, кадровых изменений руководящего состава в аптеке, генеральный директор для решения вопроса может ограничиться мнением директоров отдела кадров и отдела аптечной сети.

С офисом ситуация выглядит иначе. Ответственность за результаты работы этого центра ответственности можно возложить на главного бухгалтера предприятия. Он будет осуществлять непосредственный контроль за местами возникновения затрат в офисе, а поскольку каждый отдел будет являться местом возникновения затрат, все директора отделов по требованию главного бухгалтера должны будут предоставлять объяснения по причинам любых отклонений от установленных норм, которые закреплены в бюджете предприятия, утвержденном на совете директоров отделов. Сведения об отклонениях, выходящих за рамки допустимых, предоставляются генеральному директору. Границы допустимых отклонений могут устанавливаться в процессе формирования любого бюджета.

Этап II. Кодировка статей затрат центров ответственности. Организация системы сегментарного учета предполагает специальную кодировку затратных и доходных статей центров ответственности для их детального отражения в системе управленческого учета и для последующего составления сегментарной отчетности. Решение этих задач требует корректировки рабочего плана счетов ЗАО «Провизор». Рассмотрим этот вопрос на примере организации учета затрат обращения.

Для контроля и оценки деятельности отдельных сегментов бизнеса необходимо провести:

1) классификацию их расходов на переменные, постоянные, условно-постоянные. К переменным, как обычно, будем относить затраты, размер которых находится в прямой зависимости от объема продаж аптеки и аптечного пункта (от их деловой активности). К постоянным затратам, напротив, отнесем затраты, величина которых не зависит от изменения объема продаж. Затраты, которые нельзя однозначно отнести ни к переменным, ни к постоянным, будем рассматривать как условно-постоянные;

2) разделение затрат центров ответственности на регулируемые и нерегулируемые. Регулируемые — затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, величина которых зависит от деятельности руководителя центра ответственности. Другими словами, директора аптек и аптечных пунктов путем принятия тех или иных управленческих решений могут повлиять на размер регулируемых затрат. Нерегулируемые затраты, напротив, не подвержены такому влиянию.

В соответствии с вышеизложенным целесообразно внести следующие коррективы в рабочий план счетов организации. Каждой статье затрат присвоим два дополнительных признака. Первый признак: 1 — переменные затраты, 2 — постоянные затраты, 3 — условно-постоянные затраты. Второй признак: 4 — регулируемые затраты, 5 — нерегулируемые затраты. Это не усложнит существенно работу бухгалтерии, но обеспечит бухгалтера-аналитика, занимающегося сегментарным учетом, всей необходимой для него информацией. Возможный вариант организации счета 44 «Расходы на продажу» в ЗАО «Провизор», с учетом внесенных предложений, представлен в приложении 9.

Режим работы бухгалтерии, обрабатывающей первичные документы и формирующей информацию об издержках обращения ЗАО «Провизор», с внедрением системы сегментарного учета существенно не изменится. Сохранится ранее действовавший порядок кодировки статей затрат в бухгалтерском учете. Признаки статей затрат формируются бухгалтером-аналитиком при постановке системы сегментарного учета. Например, кодировка статьи затрат «Разъездные расходы» по аптеке № 7 будет выглядеть следующим образом:

**44/07/086/617,**

где **44** — балансовый счет «Расходы на продажу»;

**07** — первый уровень аналитического **учета**, отражающий подразделение;

**086** — второй уровень аналитического учета, отражающий непосредственно статью затрат;

**617** — третий уровень аналитического учета, по которому формируются отчеты учредителям.

Всегментарном учете информация распределяется согласно признакам классификации затрат в автоматическом режиме. Например, рассмотренная статья затрат может быть представлена как:

44/07/086/617 3,4.

Признаки 3 (условно-постоянные затраты) и 4 (регулируемые затраты) видны только бухгалтеру-аналитику.

Разделение информации по признакам может и не проводиться. Так, в оперативном отчете деятельности аптек ЗАО «Провизор» за определенный

период, направляемом в отдел аптечной сети, затраты могут быть показаны общей суммой.

Таким образом, бухгалтер-аналитик, занимающийся сегментарным учетом, работая на **персональном компьютере**, имеет доступ ко всей бухгалтерской информации. Для посторонних пользователей в систему управленческого сегментарного учета он закрыт. Возможности получения сотрудниками бухгалтерской информации варьируются в зависимости от их должностных обязанностей.

Существует два *пути повышения оперативности формирования сегментарной отчетности*.

*Первый*, некапиталоемкий, состоит в том, чтобы повысить частоту представления центрами прибыли товарных и кассовых отчетов (как отмечалось, в настоящее время они представляются ежедекадно). В отношении кассовых отчетов проблемы не возникает, поскольку они в любом случае должны формироваться ежедневно.

По товарным отчетам проблема состоит в более частом их формировании (в аптеках, на складе) и занесении в бухгалтерскую систему. Однако при формировании трехдневного отчета обрабатывать в аптеке и проверять в бухгалтерии документов придется в 3 раза меньше, чем за десять дней. На складе формировать товарные отчеты можно ежедневно. Следовательно, при сдаче товарных отчетов 2 раза в неделю (в четверг — за понедельник, вторник и среду и в понедельник — за оставшиеся дни недели) в бухгалтерии не будут накапливаться непроверенные документы. При применении такого **варианта**, документооборота в системе управленческого учета информация за первые три дня недели появляется уже в пятницу утром, что вполне оперативно.

*Второй* возможный путь решения проблемы — глобальный, высоко капиталоемкий, но обладающий чрезвычайной эффективностью. Он состоит в полной автоматизации учетного процесса с использованием электронных сетей, что предполагает как формирование товарных и кассовых отчетов непосредственно в аптеках с передачей информации в центральный офис, так и формирование системы штрихового кодирования, позволяющей вести количественный учет товаропотока.

Этап III. Организация плановой и отчетной работы по каждому сегменту. С вводом в действие системы управленческого учета появляется возможность планировать затраты и доходы центров ответственности и, как следствие, разрабатывать ценовую политику сегментов бизнеса, выявлять отклонения фактических показателей от плановых, устанавливать их причины.

Одна из основных задач сегментарной отчетности — предоставление отчетов об отклонениях от принятых норм по сегментам бизнеса. При свое-

временном выявлении отклонений и причин их возникновения появляется возможность их оперативного устранения.

Разработка бюджетов и смет ведется бухгалтером-аналитиком в непосредственном контакте с директорами отделов с использованием таких приемов планирования, как анализ фактических показателей за прошлый период, разработка внутренних стандартов, прогнозирование. Система планирования сориентирована на организацию контроля затрат и получение прибыли центрами ответственности, а также на координацию их хозяйственной деятельности в интересах предприятия в целом. В системе сегментарного учета формируются бюджеты и сметы по всем направлениям хозяйственной деятельности структурных подразделений предприятия. Бюджеты и отчеты об их исполнении составляются по местам возникновения затрат в разрезе центров ответственности. По причинам возникновения отклонений лицами, несущими ответственность за возникшие отклонения, должны быть представлены объяснения. Далее в автоматическом режиме бухгалтер-аналитик формирует сводные отчеты для принятия руководством предприятия соответствующих управленческих решений, один из которых может иметь вид, показанный в табл. 7.22.

Данный отчет является одним из нескольких по движению товарных потоков. В частности, он помогает администрации предприятия контролировать остатки товара в аптеках и анализировать процессы товарооборота. В связи с тем, что остаток товара учитывается при расчете налога на имущество предприятий, составление такого отчета позволяет оптимизировать налоговые платежи.

В нем фигурируют четыре из шести существующих в ЗАО «Провизор» групп товара:

- 1-я группа — валютный товар без НДС;
- 2-я группа — рублевый товар без НДС;
- 5-я группа — валютный товар с 20% НДС;
- 6-я группа — рублевый товар с 20% НДС.

### *7.3.3. Бюджетирование и оценка фактических результатов деятельности центров ответственности*

Формирование частных бюджетов аптек осуществляется бухгалтером-аналитиком в непосредственном контакте со специалистами и директорами всех отделов с использованием имеющейся прошлой информации и элементов прогнозирования. В начальной стадии постановки системы сег-

Таблица 7.22

Отчет об остатках товара в аптеках на 01.05.2002 г. в разрезе лекарственных средств и **парафармацевтики**

Аптека №	Остатки товара по группам учета, тыс. руб.											
	1-я группа			2-я группа			3-я группа			4-я группа		
	План	Факт	Откл.	План	Факт	Откл.	План	Факт	Откл.	План	Факт	Откл.
1	100	102	-2	115	110	5	50	23	27	16	16	0
2	55	54	1	114	112	<b>2</b>	115	145	-30	114	162	-48
3	<b>56</b>	59	-3	123	156	-33	45	45	0	65	65	0
4	42	46	-4	46	85	-39	44	13	31	78	98	-20
5	98	85	13	35	32	3	55	12	43	156	366	-210
6	56	26	30	36	39	-3	45	65	-20	123	56	67
7	16	13	3	<b>38</b>	37	1	65	98	<b>-33</b>	14	48	-34
8	89	46	43	37	35	2	32	61	-29	45	12	33
9	45	49	-4	32	33	-1	77	12	65	63	156	-93
10	65	93	-28	32	15	17	98	95	3	74	32	42
11	98	156	-58	<b>75</b>	46	29	96	93	3	42	12	30
12	64	112	-48	65	13	52	56	52	4	12	32	-20
13	123	183	-60	115	69	46	12	10	2	21	12	9
14	65	64	1	132	165	-33	16	11	5	45	45	0
15	19	30	<b>-11</b>	16	13	3	46	31	15	11	54	-43
<b>Итого</b>	<b>991</b>	<b>1118</b>	<b>-127</b>	<b>1011</b>	<b>960</b>	<b>51</b>	<b>852</b>	<b>766</b>	<b>86</b>	<b>879</b>	<b>1166</b>	<b>-287</b>

ментарного учета трудно добиться планирования с минимальными отклонениями, так как базовая информация для этого берется из системы финансового учета. Планирование становится эффективным лишь при использовании исторической информации сегментарного учета. Для этого должен пройти как минимум один бюджетный цикл. Например, при месячном планировании с внедрением системы сегментарного учета в конце декабря, достаточная точность будет обеспечена только при планировании на второй месяц, т.е. на февраль; результаты планирования на март будут еще более определенными.

Важным элементом планирования, влияющим на точность плановых расчетов, является прогнозирование. Большое внимание в данном процессе должно уделяться маркетингу. Маркетинговые исследования являются основой для принятия решений по управлению и регулированию положения товара на рынке, оказывают непосредственное влияние на внешний вид — оформление и цену товара. Исследованием деятельности, сбором информации, планированием ассортимента продукции, возможностями стимулиро-

вания сбыта совместно с отделом закупок занимается специально созданный для этих целей отдел ценообразования и маркетинга. Вся информация по прогнозам и их анализу собирается в конечном счете у бухгалтера-аналитика, который, прорабатывая ее и привлекая при необходимости специалистов и директоров отделов, осуществляет планирование.

Итак, остановимся подробнее на порядке бюджетирования деятельности *центров прибыли* — аптек.

**Пример.** Требовалось разработать бюджет аптеки № 7 на январь 2002 г. Была собрана информация по декабрю 2001 г., выполнен сравнительный анализ полученных данных с результатами ноября и октября 2001 г. Известно, что закупочная цена товаров, реализованных в декабре 2001 г., составила 83 тыс. руб., прибыль аптеки № 7 за декабрь — 3 тыс. руб.

По прогнозам отдела закупок в январе ожидалась эпидемия гриппа и как **следствие** — **увеличение** покупательского спроса на лекарственные средства — товары 1-й и 2-й групп учета — на 15 % (т.е. рост товарооборота со 122 до 140 тыс. руб.). Эта информация использовалась при формировании бюджета аптеки. Кроме того, требовалось рассчитать возможный размер затрат обращения аптеки № 7 при условии увеличения объема прибыли в 3 раза.

По данным декабря, закупочная цена товара составляла 68% от достигнутого товарооборота ( $83 : 122 \times 100\%$ ). Примем, что в течение планируемого периода это соотношение меняться не будет. В таком случае закупочная цена товаров, реализуемых в январе, ожидалась:

$$140 \times 0,68 = 95,2 \text{ тыс. руб.}$$

Планируемый на январь доход аптеки должен был покрыть все ее затраты и сформировать прибыль. Она планировалась в сумме 9 тыс. руб. Решаем уравнение:  $(140 - 95,2) - X = 9$  тыс. руб., **откуда**  $X = 35,8$  тыс. руб. Таким образом, для выполнения всех поставленных условий затраты аптеки № 7 в январе 2002 г. не должны были превышать 35,8 тыс. руб.

С учетом имеющихся прогнозов и всех выполненных расчетов бюджет аптеки № 7 на январь 2002 г. имел вид, показанный в табл. 7.23.

Очевидно, что представленный бюджет фиксирует прибыль аптеки, не учитывая при этом затрат центров затрат — офиса и склада. Такой формат отчетности вполне пригоден для последующей оценки деятельности сегмента.

Однако в процессе управленческого анализа может возникнуть необходимость *перераспределения затрат офиса и склада между центрами прибыли*, ведь **два** этих подразделения несут затраты, не получая доходов. Кроме того, для целей управленческого анализа и ценообразования порой приходится рассчитывать рентабельность каждой товарной позиции, основываясь на информации о ее полной себестоимости. Возникает необходимость определиться с *базой распределения косвенных затрат*.

Таблица 7.23

## Бюджет аптеки № 7 на январь 2002 г., тыс. руб.

№ строки	Показатели	Всего	В том числе по группам учета					
			1	2	3	4	5	6
1	Товарооборот	140	60	40	7	8	10	15
2	Закупочная цена	95,2	43,2	29	5	4	5	9
3	Валовой доход (стр. 1 - стр. 2)	<b>44,8</b>	<b>16,8</b>	<b>11</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>
4	Издержки обращения	35,8	—	—	—	—	—	—
	в том числе:							
	расходы по оплате труда	10	—	—	—	—	—	—
	начисления на фонд оплаты труда	3,77	-	—	—	—	—	-
	арендная плата	3,8	—	—	—	—	—	—
	оплата лицензий	3	—	—	—	—	—	—
	амортизация основных средств и нематериальных активов	1,68	—	—	—	—	—	—
	расходные материалы, канцелярские принадлежности	1,3	—	—	—	—	—	—
	обслуживание медтехники и медоборудования	1,15	—	—	—	—	—	—
	обслуживание холодильников и кассовых аппаратов	1,25	—	—	—	—	—	—
	обслуживание телефонной сети и пультовой сигнализации	0,55	—	—	—	—	—	—
	обслуживание вывесок и вентиляции	0,66	—	—	—	—	—	—
	обслуживание оргтехники	0,9	—	—	—	—	—	—
	транспортные расходы по доставке товара и возврату тары	2,2	—	—	—	—	—	—
	рекламные и разъездные расходы	0,9	—	—	—	—	—	—
	расходы на молоко	0,4	—	—	—	—	—	—
	расходы на подписную и периодическую литературу	0,6	—	—	—	—	—	—
	расходы по страхованию	2	—	—	—	—	—	—
	оплата справочно-информационных услуг	0,3	—	—	—	—	—	—
	оплата услуг прачечной	0,4	—	—	—	—	—	—
	оказание первой помощи	<b>0,5</b>	—	—	—	—	—	—
	медосмотр сотрудников	0,2	—	—	—	—	—	—
	прочие издержки	0,24	—	—	—	—	—	—
5	Прибыль (стр. 3 - стр. 4)	9	—	—	—	—	—	—

В данном случае возможны два альтернативных подхода — принять в качестве базы показатель валового дохода или товарооборот. По данным ЗАО «Провизор», средний размер наценки по лекарственным средствам составляет 30–35%, а по косметическим — около 100%. Допустим, необходимо

распределить по носителям затрат 100 руб. косвенных затрат. Выручка от продажи медикаментов и косметики одинакова. Тогда при выборе в качестве базы распределения показателя *товарооборота* на долю лекарственных и косметических средств придется равная **сумма — 50 руб.**, т.е. косвенные затраты распределяются поровну.

При использовании в качестве базы распределения показателя *валового дохода* получим следующие результаты:  $\frac{1}{4}$  затрат будет распределена на лекарства,  $\frac{3}{4}$  — на косметику.

Отсюда следуют *два вывода*'.

1) с учетом того что не все аптеки могут торговать косметикой (в основном по организационным причинам, зависящим от руководства предприятия), *затраты офиса и склада целесообразно распределять между аптеками, используя показатель валового дохода*. Это позволит, во-первых, избежать убыточности аптек, не торгующих косметическими препаратами, во-вторых, сформировать реальный для аптек план товарооборота;

2) *затраты между группами товаров*, напротив, *целесообразнее распределять пропорционально показателю товарооборота*. Это обеспечит равномерность распределения между всеми единицами товаров.

Рассмотрим теперь порядок формирования бюджетов *центров затрат* — офиса и склада. Остановимся подробнее на первом из названных подразделений, так как на его долю приходится около половины всех расходов ЗАО «Провизор» (на долю склада — менее 10%). Примерный формат бюджета затрат офиса на январь 2002 г. представлен в табл. 7.24.

Как видно из бюджета, общая сумма затрат, запланированных на январь 2002 г., составила **3105,2** тыс. руб., или 50 % всех расходов организации. Поэтому контроль и регулирование затрат офиса особенно важны для решения вопросов оптимизации прибыли предприятия. Как уже отмечалось, данный бюджет может формироваться директорами отделов отдельно по планируемым затратам каждого отдела (учитывая затраты предыдущих периодов и прогнозы) совместно с бухгалтером-аналитиком и утверждаться советом директоров. Контроль расходов в этом случае осуществляется главным бухгалтером на основании отчетов офиса. Директора отделов, имея экземпляры бюджета, также должны отслеживать затраты своих подразделений — внутренних центров затрат, ответственными за деятельность которых они являются. При обращении директора отдела к главному бухгалтеру с просьбой завизировать очередной расход последний должен проверить выполнение бюджета. Если данный расход запланирован или не выходит за рамки нормы, он визируется. В противном случае директор отдела оформляет объяснительную записку на имя генерального директора предприятия с пояснением причин перерасхода.

Таблица 7.24

## Бюджет затрат офиса ЗАО «Провизор» на январь 2002 г., тыс. руб.

Показатель	Сумма
Расходы по оплате труда	600
Начисления на фонд оплаты труда	270
НДС, не подлежащий зачету перед бюджетом	400
Налог на пользователей автодорог	970
Прочие налоги и отчисления	200
Коммунальные платежи (отопление, электроснабжение, горячая вода, водопровод и канализация, радиоточка)	85
Обслуживание электронных каналов	155
Услуги по растомаживанию и экспертизе товаров, получение разрешений на импорт медикаментов	71
Обслуживание (включая стоимость ГСМ), страхование и ремонт транспортных средств, получение транспортных лицензий	55
Расходы по страхованию прочего имущества	12
Обслуживание телефонной, сотовой и пейджинговой связи	40,7
Обслуживание вывесок и вентиляции	2,5
Обслуживание оргтехники и вычислительной техники	5
Банковские издержки, расходы по инкассации	40
Арендная плата	10
Амортизация основных средств и нематериальных активов	55
Расходные материалы, канцелярские принадлежности	35
Оплата справочно-информационных услуг и юридических консультаций	10
Почтово-телеграфные расходы	2
Представительские расходы	35
Рекламные расходы	20
Командировочные расходы	23
Расходы на подписную и периодическую литературу	5
Чистка ковровых покрытий, стеклоочистительные работы	2
Прочие издержки	2
<b>Итого</b>	<b>3105,2</b>

Итак, основные частные бюджеты **на январь 2002 г.** были сформированы. При необходимости (например, при неравномерном росте **цен**) они могут составляться и на менее короткий срок, и в разрезе составляющих их показателей.

Рассмотрим *систему контроля и регулирования хозяйственной деятельности*, от которой зависит выполнение задач, стоящих перед предприятием в целом. Планируемое в бюджете аптек повышение товарооборота невозможно без грамотного и оперативного контроля за товарными потоками. Для этого в системе сегментарного учета формируется отчет о движении

товара за определенный период времени, составляемый в ценах продаж. Пример такого отчета о движении товара по аптеке № 7 за 1-3 января 2002 г. представлен в табл. 7.25.

Таблица 7.25

Отчет о движении товарных потоков по аптеке № 7, тыс. руб.

Показатели	Группы товаров					
	1	2	3	4	5	6
Остаток на 01.01.2002 г.	25	30	6	4	15	12
Приход, всего	7	0	2	0	0	0
в том числе:						
по самостоятельным закупкам	2	0	0	0	0	0
по центральным закупкам	5	0	2	0	0	0
Продажи	8	3	1	0	3	0
Межаптечные переброски	0	0	1	0	0	0
Возврат на склад	1	0	0	0	0	0
Возврат поставщику	0	0	0	0	0	0
Список <b>товаров, всего</b>	0	0	0	0	0	0
Остаток на 04.01.2002 г.	23	27	6	4	12	12

С помощью данного отчета становится возможным решить проблему оптимизации товарных потоков, актуальность которой для ЗАО «Провизор» отмечалась выше. Он предоставляется аптекой отделам закупок и аптечной сети и позволяет отслеживать движение товара по всем направлениям. Благодаря такому отчету директора названных отделов могут координировать действия директоров аптек и склада с целью повышения эффективности товарооборота на предприятии. Например, анализ сводного отчета о движении товара за указанный период (по всем аптекам и складу) показал существование излишков **товара**, находящихся в разных аптеках. Распределение этих излишков по аптекам, заказавшим данный товар, позволит сохранить в обороте денежные средства и ликвидировать сами излишки, а поскольку все лекарства имеют срок годности, то и избежать в будущем затрат по их списанию, т.е. сохранить чистую прибыль предприятия.

Кроме того, минимизация товарных запасов, как отмечалось, позволит снизить налог на имущество предприятия.

На основании отчета директор аптечной сети регулирует ассортимент товара в **аптеках**. Например, в течение трех дней в аптеке слабо реализуется товар 2-й группы, однако спрос на товары других групп не изменился. Директор аптечной сети требует от директора аптеки предоставить ассортиментный перечень товара в аптеке по 2-й группе и производит его **корректи-**

ровку. Далее товар требуемого ассортимента должен оперативно поступить в аптеку: либо со склада, либо из другой аптеки.

Следующий отчет позволяет анализировать товарные потоки с позиции прибыльности отдельных номенклатурных групп. С этой целью расходы, отнесенные на аптеку, распределяются между отдельными группами товаров по вышеописанной методике (см. стр. 433). Вместе с предыдущим данный отчет предоставляет информацию для принятия решений по ценообразованию. Отчет формируется за трехдневный период (или реже — по желанию пользователей), например, в формате, показанном в табл. 7.26.

Таблица 7.26

Отчет о деятельности аптеки № 7 за 1-3 января 2002 г., тыс. руб.

Показатели	Группы товаров						
	1	2	3	4	5	6	
Товарооборот	8	6	1	0	5	0	20
Себестоимость продаж	7	2,5	0,3	0	2	0	11,8
Валовой доход	1	3,5	0,7	0	3	0	8,2
Затраты аптеки, всего	0,43	0,16	0,5	0	0,2	0	1,29
в том числе:							
регулируемые, всего	0,2	0,06	0,28	0	0,1	0	0,64
из них:							
переменные	0,1	0,03	0,14	0	0	0	0,27
постоянные	0,1	0,03	0,14	0	0,1	0	0,37
нерегулируемые, всего	0,23	0,1	0,22	0	0,1	0	0,65
из них:							
переменные	0	0	0	0	0	0	
постоянные	0,23	0,1	0,22	0	0,1	0	0,65
Прибыль до распределения затрат офиса	0,57	3,34	0,2	0	2,8	0	6,91
Затраты офиса, всего	0,63	0,31	0,43	0	0,6	0	1,97
в том числе:							
регулируемые*, всего	0,4	0,22	0,25	0	0,4	0	1,27
из них:							
переменные	0,1	0,06	0,07	0	0,1	0	0,33
постоянные	0,3	0,16	0,18	0	0,3	0	0,94
нерегулируемые**, всего	0,23	0,09	0,18	0	0,2	0	0,7
из них:							
переменные	0,2	0,07	0,16	0	0,2	0	0,63
постоянные	0,03	0,02	0,02	0	0	0	0,07
Прибыль конечная	-0,06	3,03	-0,23	0	2,2	0	4,94

и соответственно затраты, регулируемые и нерегулируемые на уровне администрации предприятия; при оценке деятельности сегментов не учитываются.

Анализ показателей отчета свидетельствует о прибыльности одних товарных групп (второй и пятой) и убыточности других (первой и третьей). Следовательно, директору необходимо скорректировать торговую наценку на убыточные группы товара, а также расширить ассортиментный перечень товара. Подобная ситуация по многим аптекам дает директорам отделов серьезный повод задуматься о пересмотре ценовой политики в отношении групп товаров, тщательном изучении ассортимента предлагаемых товаров. Классификация затрат в отчете позволяет проследить поведение переменных и постоянных затрат в отношении центров ответственности и оценить степень их влияния на конечный финансовый результат. По желанию пользователей отчет может представляться в более детализированном виде — с разбивкой на статьи затрат. Сводный отчет дает представление о ситуации на предприятии в целом и может применяться для сравнительного анализа за ряд периодов. Используя данные отчета, сформированного за прошедший месяц, проводится формирование частных бюджетов аптек на следующий месяц — оптимизируется товарооборот и валовой доход по группам товаров для получения центрами ответственности (а следовательно, и предприятием) максимальной прибыли. Поскольку данный отчет используется всеми отделами (кроме отдела закупок), он может предоставляться различным пользователям в разном виде.

Как уже отмечалось выше, для контроля за ассортиментом и товарооборотом отделу аптечной сети не всегда нужны показатели затрат. Полным анализом отчетов занимаются бухгалтер-аналитик и главный бухгалтер предприятия. При выявлении серьезных отклонений к анализу подключаются все отделы. В нормальных условиях отдел аптечной сети получает отчет в сокращенной форме — без показателей затрат. Также сокращенные отчеты для упрощения работы могут предоставляться другим пользователям по их требованию.

По окончании планируемого периода (в нашем примере — месяца) необходимо дать оценку деятельности подразделений и проанализировать полученные показатели. Для этого формируются отчеты о результатах деятельности аптек, офиса и склада (табл. 7.27).

Следует отметить выполнение аптекой утвержденного ей бюджета. При запланированной на январь прибыли в размере 9 тыс. руб. фактический размер этого показателя составил **11,93** тыс. руб. Перевыполнение плана по прибыли на 2,93 тыс. руб. было достигнуто благодаря умелому воздействию со стороны директора аптеки № 7 на контролируемые затраты. В соответствии с бюджетом предполагалось, что затраты обращения аптеки в январе достигнут 35,8 тыс. руб. Экономия по этой статье составила 7,03 тыс. руб. (35,08-28,77). Однако бюджетное задание по прибыли перевыполнено лишь **на 2,93** тыс. руб. (а не на 7,03 тыс. руб.) в связи с невыполнением плана по валовому доходу на 4,1 тыс. руб. (44,8 - 40,7).

Таблица 7.27

## Отчет об исполнении бюджета на январь 2002 г. аптекой № 7, тыс. руб.

№ строки	Показатели	План	Факт	Отклонение	Признак*
1	Товарооборот — всего	140	145	5	Б
	в том числе по группам учета:				
	1-я группа	60	50	-10	Н
	2-я группа	40	40	—	—
	3-я группа	7	9	2	Б
	4-я группа	8	12	4	Б
	5-я группа	10	15	5	Б
	6-я группа	15	19	4	Б
2	Закупочная цена — всего	<b>95,2</b>	104,3	-9,1	Н
	в том числе по группам учета:				
	1-я группа	43,2	<b>50,2</b>	7	Н
	2-я группа	29	32,4	3,4	<b>Н</b>
	3-я группа	5	5	—	—
	4-я группа	4	4	—	—
	5-я группа	5	5	—	—
	6-я группа	9	7,7	-1,3	Б
3	Валовой доход — всего (стр. 1 - стр. 2)	<b>44,8</b>	40,7	-4,1	Н
	в том числе по группам учета:				
	1-я группа	16,8	14,7	-2,1	Н
	2-я группа	11	9	-2	<b>Н</b>
	3-я группа	2	2	—	—
	4-я группа	4	3	-1	<b>Н</b>
	5-я группа	5	5	—	—
	6-я группа	6	7	1	Б
4	Затраты обращения	35,8	28,77	-7,03	Б
	в том числе:				
	расходы по оплате труда	10,0	7,3	-2,7	Б
	начисления на фонд оплаты труда	<b>3,77</b>	2,5	-2,27	Б
	арендная плата	<b>3,8</b>	2,8	-1	Б
	оплата лицензий	<b>3,0</b>	2,5	-0,5	Б
	амортизация основных средств и нематериальных активов	1,68	2,0	0,32	Н
	расходные материалы, канцелярские принадлежности	1,3	<b>1,3</b>		

Окончание табл. 7.27

№ строки	Показатели	План	Факт	Отклонение	Признак*
	обслуживание <b>медтехники</b> и медоборудования	1,15	1,17	<b>0,02</b>	Н
	обслуживание холодильников и кассовых аппаратов	1,25	1,25	—	—
	обслуживание телефонной сети и пультовой сигнализации	<b>0,55</b>	0,55	—	—
	обслуживание вывесок и вентиляции	0,66	0,66	—	—
	обслуживание оргтехники	<b>0,9</b>	—	-0,9	Б
	транспортные расходы по доставке товара и возврату тары	2,2	2,2	—	—
	реклама и разъездные расходы	0,9	0,9	—	—
	расходы на молоко	0,4	<b>0,46</b>	0,06	Н
	расходы на подписную и периодическую литературу	0,6	0,6	—	—
	расходы по страхованию	2,0	2,5	0,5	<b>Н</b>
	оплата справочно-информационных услуг	<b>0,3</b>	0,2	-0,1	Б
	оплата услуг прачечной	0,4	0,4	—	—
	оказание первой помощи	0,5	0,2	-0,3	Б
	медосмотр сотрудников	0,2	0,1	<b>-0,1</b>	Б
	прочие затраты	0,24	0,3	-0,06	Н
<b>5</b>	Прибыль (стр. 3 - стр. 4)	<b>9,0</b>	<b>11,93</b>	2,93	Б

\* Б — благоприятное отклонение, Н — неблагоприятное.

Из табл. 7.27 видно, что фактический товарооборот января превысил запланированный на 5 тыс. руб. (145 против 140 тыс. руб.). Следовательно, невыполнение установленного задания по валовому доходу могло быть вызвано двумя причинами:

- 1) закупочная цена товара, реализованного в январе, оказалась выше **запланированной**;
- 2) в структуре январских продаж аптеки доля товаров с низкой наценкой оказалась выше запланированной.

Первая **причина**, бесспорно, находится вне зоны влияния директора аптеки. Второй фактор, возможно, для него является контролируемым. Эти аргументы должны учитываться при оценке деятельности директора аптеки.

Из сказанного следует *вывод: эффективность деятельности аптек может оцениваться по показателю достигнутого товарооборота*. Однако эта *оценка* также должна носить *объективный характер*. Очевидно, что товарооборот аптек, расположенных в центре **города**, существенно выше то-

варооборота удаленных аптек. Кроме того, товарооборот аптеки зависит от наличия у нее тех или иных лицензий, а подобные вопросы решаются администрацией предприятия. Эти факторы не связаны с качеством работы директоров аптек. Они должны учитываться при формировании бюджета и при оценке результатов его выполнения.

Напомним, что все рассмотренные выше критерии оценки являются *финансовыми*.

К *нефинансовым* критериям оценки можно отнести качество обслуживания, коммуникабельность продавцов, которые при отсутствии товара могут предложить замену и тем самым обеспечить аптеке товарооборот.

Заинтересованность директора аптеки в положительном результате достигается путем стимулирования его деятельности. Известно, что человеком движет та или иная мотивация. Директор, заинтересованный в наращивании прибыли своей аптеки, будет добиваться этого, самостоятельно осуществляя все функции контроля и регулирования. Директорам отделов нужно будет лишь иногда направлять его действия, работая с ним в тандеме. Мотивация может обеспечиваться материальным поощрением (размер которого будет поставлен в зависимость от величины полученной центром ответственности прибыли), карьерным продвижением, дальнейшим расширением **полномочий**.

*Оценка результатов деятельности офиса и склада* может осуществляться аналогичным центром прибыли. В табл. 7.28 приведен отчет офиса о результатах выполнения бюджета затрат за январь 2002 г.

Поскольку в отчете представлена информация о затратах, все отклонения со знаком «-» являются благоприятными, без знака — неблагоприятными. Видно, что административным службам ЗАО «Провизор» удалось сократить расходы в сравнении с запланированными **на 94 тыс. руб.** Отчет, представленный в таком формате, позволяет оценить с точки зрения контроля затрат результаты деятельности каждого центра ответственности — отдела закупок, аптечной сети, бухгалтерии, отдела кадров и компьютерного отдела.

Система оценки и поощрения директоров отделов аналогична системе поощрения в центрах прибыли. Решение о поощрении директора отдела принимает генеральный директор предприятия, решения о поощрении сотрудников **отдела — директор** отдела. Премирование производится в размерах, установленных в бюджете.

Для поддержания мотивации персонала центров затрат используется система премирования, которая учитывает личностные качества сотрудников. В качестве поощрения могут выдаваться бесплатные путевки в дома **отдыха**, оплачиваться лечение, оказываться помощь лекарствами и т. д.

Таблица 7.28

**Отчет о выполнении офисом ЗАО «Провизор» бюджета  
затрат на январь 2002 г., тыс. руб.**

Показатель	План	Факт	Откло- нения	Код отде- ла*
Расходы по оплате труда	600	541	-59	б
Начисления на фонд оплаты труда	270	246	-24	б
НДС, не подлежащий зачету перед бюджетом	400	400	—	б
Налог на пользователей автодорог	970	985	15	б
Прочие налоги и отчисления	200	203,5	3,5	б
Коммунальные платежи (отопление, электро- снабжение, горячая вода, водопровод и канализация, радиоточка)	85	75	-10	б
Обслуживание электронных каналов	155	140	-15	к
Услуги по растомаживанию и экспертизе товаров, получение разрешений на импорт медикаментов	71	69	-2	о
Обслуживание (включая стоимость ГСМ), страхование и ремонт транспортных средств, получение транспортных средств, получение транспортных лицензий	55	58	3	н
Расходы по страхованию прочего имущества	12	12	—	н
Обслуживание телефонной, сотовой и пейджинговой связи	40,7	40,7	—	к
Обслуживание вывесок и вентиляции	2,5	4	1,5	б
Обслуживание оргтехники и вычислительной техники	5	3	-2	к
Банковские издержки, расходы по инкассации	40	40	—	б
Арендная плата	10	10	—	н
Амортизация основных средств и нематериальных активов	55	57	2	б
Расходные материалы, канцелярские принадлежности	35	26	-9	б
Оплата справочно-информационных услуг и юридических консультаций	10	9	-1	б
Почтово-телеграфные расходы	2	3	1	б
Представительские расходы	35	40	5	б
Рекламные расходы	20	20	-	б
Командировочные расходы	23	21	-2	б
Расходы на подписную и периодическую литературу	5	5	-	б
Чистка ковровых покрытий, стеклоочистительные работы	2	1	-1	б
Прочие издержки	2	2	-	б
<b>Итого</b>	<b>3105,2</b>	<b>3011,2</b>	<b>-94</b>	

\* б — бухгалтерия; к — компьютерный отдел; о — отдел закупок; н — отдел недвижимости.

Таким образом можно сделать заключение, что для ЗАО «Провизор» смоделированная система сегментарного учета и отчетности станет тем недостающим звеном, которое объединит работу всех сегментов бизнеса для достижения одной общей цели — роста финансовой стабильности предприятия.

### **Контрольные вопросы и задания**

1. Сформулируйте определение сегментарной отчетности. В чем ее отличие от бухгалтерской финансовой отчетности?
2. Каково значение составления сегментарной отчетности?
3. Каковы правила построения сегментарной отчетности для внешних пользователей? Каким нормативным документом они определены?
4. В чем отличия операционного сегмента от географического? Какой сегмент называют отчетным?
5. Существуют ли общепринятые стандарты для составления внутренней сегментарной отчетности?
6. Существуют ли различия в построении отчетов по центрам затрат и центрам прибыли? Что между ними общего?
7. Существует ли внутренняя отчетность в вашей организации? Достаточно ли она информативна и результативна? Позволяет ли оценить результаты работы центров ответственности организации? Если нет, то предложите свой вариант такой отчетности.
8. Предложите финансовые и нефинансовые критерии оценки деятельности центров ответственности своей организации.

### **Тесты**

1. Оценка деятельности центров ответственности будет объективной при выполнении следующих условий:
  - а) руководство знает методику расчета показателей, по которым выполняется оценка, и их значение;
  - б) руководству известны конкретные условия деятельности соответствующих сегментов бизнеса;
  - в) затраты, общие для всех сегментов бизнеса (общекорпоративные накладные расходы), должны быть распределены между ними на справедливой основе;
  - г) все ответы верны.
2. ПБУ 4/99 и ПБУ 12/2000 определяют принципы составления:
  - а) бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;

- б) бухгалтерской отчетности для внутренних пользователей;
  - в) финансовой и статистической отчетности для внешних пользователей.
3. Для целей составления внешней финансовой отчетности сегменты считаются отчетными, если:
- а) доля их общей выручки превышает половину совокупной выручки организации;
  - б) их общая выручка составляет 75% совокупной выручки организации;
  - в) их общая выручка превышает 75% совокупной выручки организации;
  - г) ответ «а» неверен.
4. Контроль в системе управленческого учета (управленческий контроль) предполагает:
- а) контроль за деятельностью центров ответственности в рамках общей организационной структуры предприятия;
  - б) контроль доходов и расходов внутри центров ответственности;
  - в) сравнение данных сегментарного планирования с сегментарной отчетностью;
  - г) контроль за своевременным перечислением налогов в бюджет;
  - д) ответ «г» неверен.
5. Отчеты, разработанные для более высокого уровня управления, не являются результатом суммирования показателей отчетов, представленных нижестоящим руководителям. Это положение верно для:
- а) отчетности, формируемой по центрам затрат;
  - б) отчетности, формируемой по центрам доходов;
  - в) отчетности, формируемой по центрам прибыли;
  - г) отчетности, формируемой по центру ответственности любого типа.
6. Состав и содержание внутренней сегментарной отчетности зависит от:
- а) размера организации;
  - б) ее организационной структуры;
  - в) размера предприятия и его организационной структуры;
  - г) степени профессиональной подготовленности управленческого персонала;
  - д) все ответы верны.
7. В отчетах, составленных по центрам прибыли, общефирменные накладные расходы:
- а) распределяются между сегментами согласно базе, определенной руководством;
  - б) не распределяются между сегментами и возмещаются из валовой прибыли компании общей суммой;
  - в) возможен любой из названных вариантов в зависимости от решения руководства.

8. Принцип контролируемости, лежащий в основе составления сегментарной отчетности, означает, что:
- а) из отчетов исключаются показатели, не регулируемые руководителем подразделения;
  - б) в отчеты включаются лишь регулируемые показатели;
  - в) в отчеты включаются как контролируемые, так и неконтролируемые показатели;
  - г) верны ответы «а» и «б».
9. Структурное подразделение компании поддерживает показатель рентабельности активов на уровне 20%. Им принято решение об отказе от проекта с прогнозным значением этого показателя в 15%. Рентабельность активов остальных бизнес-единиц компании — 10%, по компании в **целом** — 12%. Решение, принятое структурным подразделением:
- а) выгодно как подразделению, так и компании в целом;
  - б) невыгодно подразделению, но выгодно компании в **целом**;
  - в) невыгодно ни подразделению, ни всей компании;
  - г) выгодно подразделению, но невыгодно компании.
10. Не все активы компании идентифицированы с конкретными бизнес-единицами. Это означает, что:
- а) уровень целевой нормы прибыли, устанавливаемый подразделениям, не должен превышать стоимость капитала компании;
  - б) уровень целевой нормы прибыли, устанавливаемый подразделениям, должен быть выше стоимости капитала компании;
  - в) ответ зависит от отраслевой принадлежности бизнес-единиц.

## Глава 8. Трансфертное ценообразование

### ***8.1. Трансфертная цена: ее виды и принципы формирования***

История вопроса о трансфертном ценообразовании связана с 50-60-ми годами прошлого столетия, когда в промышленности в связи с процессами концентрации производства стали формироваться крупные монопольные транснациональные корпорации. Концентрация производства, сопровождаемая развитием его специализации, предполагала передачу продукции, изготовленной на одном предприятии корпорации, другому предприятию той же корпорации. Вследствие этого возникли проблемы с методами оценки такой продукции и принципами формирования цены передачи, названной впоследствии трансфертной ценой.

В современной рыночной экономике проблемы трансфертного ценообразования актуальны не только для крупных транснациональных корпораций, но и для более скромных по своим размерам производств, разделенных структурно на отдельные центры ответственности.

Для нашей экономики проблема установления трансфертной цены актуальна, в частности, в связи с начавшимися процессами реструктуризации бизнеса, о чем шла речь в гл. 4.

Трансфертное ценообразование в рыночной экономике характерно для децентрализованной структуры управления предприятием, когда отдельным структурным подразделениям организации (центрам ответственности) делегированы определенная хозяйственная и финансовая самостоятельность. Администрация компании решает, подразделениям какого уровня предоставить свободу внутреннего и внешнего ценообразования (т.е. дать возможность зарабатывать прибыль), а также право выбора поставщика и потребителя. При этом менеджер такого центра прибыли отвечает лишь за контролируемые им расходы и доходы.

Таким образом, *трансфертная цена (ТЦ)* — это цена, по которой один центр ответственности передает свою продукцию или услугу другому центру ответственности. Иначе говоря, трансфертное ценообразование — это *процесс установления внутренних расчетных цен между сегментами одной организации.*

Трансфертное ценообразование предполагает четкое фиксирование факта приемки-передачи между центрами ответственности изделия (**услуги**), что невозможно без организованной системы сегментарного учета и отчетности. В его основе лежит принцип, согласно которому *оптимальными* являются те *трансфертные цены*, которые обеспечивают организации *максимально возможный маржинальный доход*. По трансфертным ценам составляется сегментарная отчетность организации. Поэтому установленная ТЦ будет справедливой в том случае, если обеспечит возможность объективной оценки эффективности функционирования каждого центра ответственности организации.

Эти задачи могут быть реализованы при соблюдении двух условий:

- совпадении целей менеджеров различных уровней управления и организации в целом;
- предоставлении руководителям центров ответственности необходимой финансовой и хозяйственной самостоятельности.

На практике применяются *три метода расчета ТЦ*:

- 1) на основе рыночных цен;
- 2) на основе себестоимости (переменной или полной), по принципу «себестоимость плюс»;
- 3) на основе договорных ТЦ, сформированных под воздействием рыночной конъюнктуры и затрат на производство продукции (оказание услуги).

Особую популярность в странах с рыночной экономикой получил первый метод. Преимущество рыночных цен состоит в их объективном характере, и ТЦ не будут зависеть от взаимоотношений и квалификации менеджеров покупающих и продающих центров ответственности. Этот метод применяется в условиях высокой степени децентрализации организации, когда центры ответственности (прибыли или инвестиций) свободны в выборе внутренних или внешних покупателей и продавцов; когда полуфабрикат, наряду с его передачей в следующий передел, может реализовываться на сторону.

Однако применение первого метода имеет свои *ограничения*: необходимо наличие развитого рынка продукции и услуг, производимых центром ответственности. Кроме того, организация несет **дополнительные** расходы по сбору информации об уровне рыночных цен на них.

В трансфертном ценообразовании всегда участвуют две стороны: центр ответственности, передающий свою продукцию (услугу), и центр ответственности, принимающий эту продукцию (услугу) для ее последующей переработки и потребления. При формировании ТЦ на основе рыночных цен обеим сторонам предоставлено право взаимодействия с внешними продавцами и покупателями, между ними должны соблюдаться следующие условия:

1) центр ответственности, приобретающий продукцию (услугу), покупает ее внутри фирмы до тех пор, пока продающий центр ответственности не начинает завышать существующие рыночные цены и желает продавать свою продукцию внутри фирмы;

2) если продающее подразделение завышает существующие рыночные цены, то покупающий продукцию (услугу) центр ответственности может приобрести ее на стороне.

В том случае, если какое-либо из условий установления рыночных ТЦ невыполнимо, то применяется второй метод — на основе себестоимости, и здесь существуют различные варианты. В основу ТЦ может быть положена:

- а) полная фактическая себестоимость;
- б) нормативная себестоимость;
- в) переменная себестоимость.

В любом случае ТЦ рассчитывается по формуле «себестоимость плюс», т.е. в ТЦ на продукцию передающего подразделения закладывается выбранный показатель себестоимости и фиксированный в виде процента размер прибыли этого центра ответственности. Например, ТЦ может рассчитываться по формуле «110% от полной себестоимости» или «150% от переменной себестоимости» единицы изделия передающего центра ответственности.

*Преимуществом* первого варианта расчета являются объективность и ясность расчетов. Рассчитанная этим методом цена приближается к рыночной, что способствует принятию грамотных управленческих решений. Однако здесь имеются и свои недостатки.

Во-первых, передающий центр ответственности не заинтересован в снижении своих фактических затрат, так как заранее уверен, что ТЦ их не только покроет, но и превысит на сумму установленной наценки.

Во-вторых, **по ТЦ**, рассчитанной на базе полной себестоимости, нельзя судить о степени эффективности работы передающего центра ответственности, а следовательно, контролировать ее. Постоянные расходы затушевывают реальную картину.

**Пример.** ТЦ подразделения рассчитывается по формуле «110% от полной себестоимости». В I квартале года произведено 500 изделий. Постоянные расходы центра ответственности — 100 руб., переменные — 400 руб. (т.е. одному изделию соответствует 80 коп. переменных затрат). Полная себестоимость единицы составляет:

$$(100 + 0,8 \times 500) : 500 = 1 \text{ руб. Значит, ТЦ} = 1,1 \text{ руб. } (1 \times 110\% : 100).$$

Допустим, что в следующем квартале центру ответственности удалось снизить удельные переменные издержки с 80 до 75 коп. При этом было произведено 400 ед. продукции. Полная себестоимость единицы в таком случае составляет:

$$(100 + 0,75 \times 400) : 400 = 1 \text{ руб.}$$

Передача изделия между центрами ответственности по-прежнему осуществляется по ТЦ в 1,1 руб., несмотря на то, что эффективность работы центра ответственности возросла.

В-третьих, известно, что система трансфертного ценообразования эффективна лишь в том случае, когда цели менеджеров различных уровней совпадают с задачами фирмы в целом. Однако с позиций организации приобретение изделия подразделением внутри предприятия по трансфертной цене, рассчитанной на основе полной себестоимости, выгоднее, чем по рыночной цене. С точки зрения получающего центра ответственности использование рыночной цены в качестве трансфертной дает большую прибыль, чем цены, определенной на базе полных затрат.

Отмеченные недостатки устраняются расчетом ТЦ по второму варианту — на базе нормативных затрат. По существу в этом случае рассчитывается нормативная трансфертная цена. Превышение фактической ТЦ над нормативной свидетельствует об убыточности работы центра ответственности, обратное соотношение — об ее эффективности.

Однако нормирование издержек приемлемо не для всех производств и не во всяких экономических условиях. Например, при высоком уровне инфляции этот процесс вообще оказывается бессмысленным. Нецелесообразно заниматься нормированием в условиях индивидуального и мелкосерийного производства.

В этих случаях может быть использован третий вариант расчета ТЦ — на основе переменной себестоимости, информация о которой аккумулируется в системе «директ-костинг». Постоянные издержки центров ответственности будут покрываться при этом из выручки организации. Этот вариант позволяет разрабатывать ценовую политику, оптимальную не только для фирмы в целом, но и для ее структурных подразделений, а также находить благоприятное сочетание объемов производства и продажных цен. Кроме того, такой вариант расчета ТЦ позволяет анализировать и контролировать деятельность центров ответственности.

Возвратимся к нашему примеру. В I квартале ТЦ, рассчитанная на базе переменных затрат, определяется следующим образом:

$0,8 \times 1,1 = 0,88$  руб., а во II квартале, когда эффективность работы подразделения возросла, ТЦ снизится до 0,82 руб. ( $0,75 \times 1,1$ ).

В этом случае, однако, ТЦ не возмещает постоянные издержки и не позволяет рассчитать прибыль, зарабатываемую центром ответственности. Следовательно, оценка уровня эффективности работы руководителя такого подразделения не может быть осуществлена с использованием показателей прибыли и дохода. Это в свою очередь означает, что у менеджера снижаются стимулы к сокращению издержек.

Третий метод трансфертного ценообразования предполагает расчет договорной ТЦ. При этом используется следующая формула:

$$Ц - \text{Удельная переменная себестоимость} + \frac{\text{Удельный маржинальный доход, утраченный продающим подразделением в результате отказа от внешних продаж}}{QT}$$

Эта формула универсальна и применима в условиях полной и неполной загрузки производственных мощностей. Пример расчета договорной ТЦ с помощью общего уравнения приводится ниже.

В странах с рыночной экономикой предприятия умело сочетают все рассмотренные методы трансфертного ценообразования. Выбор того или иного метода определяется рядом факторов:

- 1) характером решаемых в результате трансфертного ценообразования задач (для принятия управленческого решения может быть использована одна ТЦ, для оценки работы центра ответственности — другая);
- 2) степенью децентрализации организационной структуры предприятия;
- 3) состоянием рынка продуктов и услуг, на которые устанавливаются рыночные цены.

## ***8.2. Примеры трансфертного ценообразования в российских организациях***

### ***8.2.1. Промышленная деятельность***

**ЗАО «Металлодизайн»** производит металлоизделия широкого ассортимента в области складского, торгового и иного оборудования. В основном это выпуск и монтаж металлических изделий и конструкций, выполняемых по индивидуальным заказам организаций и населения, а также оказание услуг по окраске металлоконструкций порошковым полимером. В числе продукции предприятия фигурируют металлические стеллажи различных модификаций, рекламные информационные стенды, торговое и демонстрационное оборудование для продажи керамической плитки и т.д. В первое время покрасочные работы выполнялись силами сторонних организаций, но впоследствии было налажено собственное покрасочное производство.

В результате образовались два структурных подразделения:

1) цех по производству стеллажей, выполняющий работы по приему заказов, разработке технической документации и изготовлению металлоизделий, которые передаются далее в покрасочный цех;

2) покрасочный цех, который помимо основной деятельности оказывает услуги сторонним организациям и населению по окраске неметаллических поверхностей — стекла, фарфора, дерева и т.д.

В связи с тем, что изготавливаемая продукция носит индивидуальный характер, на предприятии применяется позаказный метод учета затрат и калькулирования.

Организационная структура ЗАО «Металлодизайн», представленная на рис. 8.1, показывает, что в настоящее время степень децентрализации предприятия недостаточно высока. Структурные подразделения не имеют собственных руководителей и подчиняются непосредственно директору-распорядителю. Эти подразделения не наделены достаточной свободой в принятии решений и могут рассматриваться лишь как центры затрат.



Рис. 8.1. Организационная структура ЗАО «Металлодизайн»

С вводом в эксплуатацию покрасочного цеха назрела проблема формирования ТЦ на его услуги. Ее решение позволило бы:

- выполнять учетную функцию при калькулировании себестоимости готовой продукции;
- обеспечивать предприятию получение дополнительной прибыли от нового направления деятельности;
- гармонизировать интересы покрасочного цеха с интересами администрации предприятия.

Однако при существующей централизованной структуре управления реализация этих задач нереальна. Как отмечалось ранее, трансфертное ценообразование предполагает наличие децентрализованного управления с предоставлением менеджерам широких полномочий в решении финансово-хозяйственных задач. Следовательно, необходима реструктуризация ЗАО «Металлодизайн» (рис. 8.2), при которой вычеляются два центра ответственности — по производству стеллажей (назовем его центром ответственности



Рис. 8.2. Предлагаемая организационная структура ЗАО «Металлодизайн»

№ 1) и по окраске металлоконструкций (центр ответственности № 2). Они будут возглавляться менеджерами, ответственными за результаты деятельности своих подразделений. Центры ответственности из центров затрат **ре-**организуются в центры прибыли.

Центру ответственности № 2 (ЦО № 2) может быть предоставлена возможность реализовывать свои услуги на сторону. Являясь центром прибыли, он будет заинтересован в высококорентабельной работе, так как это напрямую скажется на оплате труда его сотрудников.

Центр ответственности № 1 (ЦО № 1) в этом случае сможет пользоваться услугами как ЦО № 2, так и услугами сторонних организаций. Это обезопасит предприятие от необоснованного завышения ТЦ со стороны ЦО № 2. Таким образом, между центрами ответственности возможно взаимовыгодное сотрудничество, которое благоприятно скажется на конечных результатах деятельности предприятия.

Однако в целях поддержания баланса интересов центров ответственности и организации в целом взаимоотношения между структурными подразделениями должны строиться под контролем директора-распорядителя. Например, возможна ситуация, когда покрасочному цеху будет выгоднее все свои производственные мощности загрузить под выполнение сторонних заказов, поскольку рыночные цены могут оказаться выше установленной ТЦ. В этом случае ЦО № 1 придется пользоваться услугами по окраске сторонних организаций. Возможно, он сможет найти исполнителя с более низкими против установленной ТЦ расценками. Но низкие расценки не гарантируют высококачественную работу. Сторонние организации часто не хотят или не могут исправлять брак, задерживают исполнение **заказа**, формируют дополнительные транспортные расходы, что отрицательно влияет на деятельность ЗАО в целом.

Кроме того, директор-распорядитель должен устанавливать очередность прохождения внутренних и внешних заказов (последние оказываются более выгодными для ЦО № 2, поскольку многие сторонние заказчики предлагают повышенные тарифы за срочность выполнения работ), а также принимать решение об окраске стеллажей предприятиям-конкурентам, не имеющим собственных покрасочных производств (если красить, то по каким ценам?).

Рассмотрим возможные методы формирования ТЦ на услуги покрасочного цеха.

1. Определение ТЦ на основе рыночной конъюнктуры. Как отмечалось выше, для установления рыночной ТЦ необходимы маркетинговые исследования. Чем шире круг исследуемых предприятий, тем более достоверными окажутся полученные результаты.

В связи с тем, что ЗАО «Металлодизайн» оказывает услуги по окраске поверхностей различных видов, ему необходима информация о среднеры-

Таблица 8.1

## Расчет средних рыночных цен за покрасочные услуги

№ п/п	Предприятие	Стоимость работы		
		за 1 м <sup>2</sup> , у.е.	за 1 пог.м, у.е.	за 1 шт. (мелкая деталь), у.е.
1	НИИавтопром, г. Москва	2,71	<b>1,03</b>	<b>0,21</b>
2	1-й машиностроительный завод, г. Фрязино	1,98	<b>1,07</b>	<b>0,32</b>
3	Завод <b>мосметаллоконструкций</b> , г. Видное	3,00	0,98	0,35
4	Завод тяжелого машиностроения, г. Электросталь	2,50	1,20	0,30
5	Всесоюзный институт легких сплавов	3,20	1,50	0,50
6	Покрасочный цех ООО «Усури», г. Зеленоград	2,50	1,20	0,25
7	Покрасочный цех ООО «Арт-Мастер», г. Москва	2,93	<b>0,80</b>	0,18
8	Покрасочный цех ООО «Палитра», г. Москва	2,90	1,50	<b>0,25</b>
9	Покрасочный цех <b>ГОКБ</b> «Радикал», г. Фрязино	<b>1,25</b>	0,32	0,12
10	Покрасочный цех ООО «Электронстрой»	1,58	0,50	<b>0,18</b>
11	Особое конструкторское бюро МЭЛЗ	4,00	2,00	0,41
12	НИИЭТО, г. Москва	4,00	<b>1,80</b>	0,22
13	АО «Климтехника», г. Михнево	3,60	1,20	0,25
14	Космический центр, г. Королев	2,93	0,93	0,28
15	Завод металлоконструкций, г. Орехово-Зуево	1,85	0,51	0,15
16	Покрасочный цех ООО <b>«Бамо»</b> , г. Зеленоград	3,00	1,00	0,20
	<b>Среднее значение по предприятиям</b>	<b>2,66</b>	<b>1,05</b>	<b>0,25</b>



Рис. 8.3. Определение рыночной цены на услуги по окраске порошковым полимером на основании маркетингового исследования

ночной цене на покрасочные услуги за 1 м<sup>2</sup>, за 1 поп м, за 1 шт. (в случае окраски мелких деталей).

В табл. 8.1 представлена такая информация, собранная по 16 предприятиям Москвы и Московской области, оказывающим аналогичные услуги. Основываясь на ней, выведено среднее значение стоимости покрасочных работ за 1 м<sup>2</sup> — **2,66** у.е., за 1 поп. м — **1,05** у.е., за 1 шт. — 0,25 у.е. Полученные результаты проиллюстрированы на рис. 8.3.

Однако полученные результаты в полной мере нельзя рассматривать как полноценные рыночные цены, поскольку в России рынок данного вида услуг еще не сформирован. Многие предприятия работают по новым, еще не освоенным технологиям с существенной недогрузкой производственных мощностей. Мощностей других предприятий, напротив, не хватает для выполнения поступающих заказов. Вследствие этого на предприятиях отсутствуют четкие расценки, прайс-листы. Кроме того, около 10% поступающих заказов являются нестандартными, оцениваются как уникальные и оплачиваются по договорным ценам.

2. Установление ТЦ по формуле «себестоимость плюс». Рассмотрим вариант установления ТЦ по формуле расчета «110% от полной нормативной себестоимости».

Производственная мощность покрасочного цеха — 2500 м<sup>2</sup> окрашенной поверхности в месяц. Допустим, что сторонним организациям услуги не оказываются, и мощности загружены на 100% выполнением внутренних заказов. В табл. 8.2 представлена смета расходов этого подразделения, составленная с учетом разработанных предприятием норм расхода прямых затрат (материальных и трудовых), норм общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Удельные переменные расходы при выполнении внут-

**Таблица 8.2**

Смета затрат покрасочного цеха, руб.

Статьи затрат	Сумма
<i>Прямые расходы</i>	
Стоимость основных и вспомогательных материалов (15 x 2500)	37 500
Заработная плата основных рабочих с начислениями (7 x 2500)	17 500
<i>Косвенные расходы</i>	
Заработная плата вспомогательных рабочих с начислениями	10 500
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	<b>5650</b>
Амортизация оборудования	20 300
Арендная плата за производственное помещение	40 150
Коммунальные платежи	<b>18400</b>
<b>Итого</b>	<b>150000</b>

ренных заказов — 22 руб. на 1 м<sup>2</sup>, из них 15 руб. — прямые материалы, 7 руб. — прямая заработная плата.

Полная нормативная себестоимость окраски 1 м<sup>2</sup> поверхности составляет:  
 $150\,000 : 2500 = 60$  руб., а ТЦ, рассчитанная по формуле «110% от себестоимости», —  $60 \times 1,1 = 66$  руб.

3. Установление договорной ТЦ. Как отмечалось выше, производственная мощность покрасочного цеха составляет 2500 м<sup>2</sup> окрашенной поверхности. Из них, **по данным** маркетинговых исследований, 2300 м<sup>2</sup> могут быть реализованы на сторону по цене 88 руб. за 1 м<sup>2</sup>. Переменная себестоимость на сторонние заказы составляет 33 руб. Она выше удельных переменных издержек по выполнению внутренних заказов (22 руб.), так как поверхность поступающих извне заказов должным образом к покраске не подготовлена.

По указанию директора-распорядителя покрасочный цех реализует 2000 м<sup>2</sup> внутри предприятия по расчетной ТЦ, равной 66 руб., остальные производственные мощности загружаются выполнением сторонних заказов.

ЦО № 1 может найти внешнего поставщика покрасочных услуг по цене 57 руб. за 1 м<sup>2</sup>.

Используем эти данные и формулу для расчета договорной ТЦ покрасочных услуг, устанавливаемой между центрами ответственности № 1 и 2:

1. Удельный маржинальный доход от внешних продаж ЦО № 2 составит:  
 $88 - 33 = 55$  руб.

2. Объем внешних продаж, от которого ЦО № 2 отказывается в связи с необходимостью выполнения внутренних заказов:

$$2300 - 500 = 1800 \text{ м}^2.$$

3. Размер маржинального дохода, упущенного ЦО № 2 в связи с отказом от внешних продаж:

$$55 \times 1800 = 99\,000 \text{ руб.}$$

4. Удельный маржинальный доход от внутренних продаж, который необходим покрасочному цеху для компенсации упущенной выгоды:

$$99\,000 : 2000 = 49,5 \text{ руб.}$$

5. ТЦ = Удельная переменная себестоимость + Удельный маржинальный доход, утраченный продающим подразделением в результате отказа от внешних продаж =  $22 + 49,5 = 71,5$  руб.

Сравним полученные результаты с расчетами затратной ТЦ (66 руб.). В результате отказа от внешних продаж и применения затратной, а не договорной ТЦ потерянный маржинальный доход покрасочного цеха составит  $(71,5 - 66) \times 2000 = 11\,000$  руб.

ЦО № 1 мог бы покупать покрасочные услуги на стороне по цене от 57 руб. за 1 м<sup>2</sup> (ниже установленной ТЦ). Следовательно, при применении в данном случае рыночной, а не расчетной ТЦ ЦО № 1 (а также предприятие

в целом) могло бы иметь дополнительную экономию в размере  $(66 - 57) \times 2000 = 18\,000$  руб.

В ряде случаев при использовании в качестве ТЦ переменной себестоимости удастся максимизировать совокупную прибыль предприятия. Однако это возможно лишь в том случае, когда продающий центр ответственности имеет право самостоятельного выхода на внешний рынок. Допустим, ЗАО «Металлодизайн» ежемесячно изготавливает 250 стеллажей, средняя цена которых — 1500 руб. Для производства одного стеллажа необходимо покрасить 10 м<sup>2</sup> поверхности.

Ситуация 1. ЦО №2 все услуги реализует на сторону по рыночной цене 88 руб. за покраску 1 м<sup>2</sup>. ЦО №1 покупает эти услуги у внешнего исполнителя по цене 57 руб за 1 м<sup>2</sup>. Переменные расходы ЦО №1 в расчете на один изготовленный стеллаж (стоимость основных и вспомогательных материалов, заработная плата основных производственных рабочих с начислениями) составляют 400 руб.

Результаты деятельности ЗАО «Металлодизайн» и его центров ответственности рассчитаны в табл. 8.3.

Т а б л и ц а 8.3

**Результаты деятельности предприятия и его сегментов при оказании услуг ЦО №2 сторонним организациям, руб.**

№ строки	Показатели	ЦО№1	ЦО№2	Итого по предприятию
1	Выручка от продаж	375 000 (250 × 1500)	220 000 (88 × 2500)	595 000
2	Совокупные переменные расходы:			
	по покраске	142 500 (2500 × 57)	82 500 (2500 × 33)	225 000
	прочие переменные расходы	100 000 (250 × 400)	—	100 000
3	Итого переменные расходы	242 500	82 500	325 000
4	Маржинальный доход (стр. 1 - стр. 3)	132 500	137 500	270 000

Ситуация 2. Допустим, что в следующем периоде ЦО №2 сможет реализовать на сторону услуги лишь в объеме 500 м<sup>2</sup> по цене 88 руб., оставшиеся 2000 м<sup>2</sup> он предполагает реализовывать внутри предприятия. При обсуждении размера внутренней ТЦ покрасочный цех стремится сохранить ранее действовавшую рыночную цену — 88 руб. за 1 м<sup>2</sup>. Стоит ли ЦО №1 соглашаться с подобным предложением? В случае если ЦО №1 не утрачивает возможность пользоваться услугами сторонних организаций по цене 57 руб. на покраску 1 м<sup>2</sup>

поверхности, последует отрицательный ответ. ЦО № 1 будет работать в прежнем режиме и сохранит маржинальный доход на уровне **132 500 руб.**

Большая же часть мощностей покрасочного цеха окажется незагруженной. Объем продаж его услуг сократится с 2500 до 500 м<sup>2</sup>, т.е. в 5 раз. В этой же пропорции уменьшится маржинальный доход ЦО № 2 — со **137 500 до 27 500 руб.** Совокупный маржинальный доход ЗАО «Металлодизайн» составит:  
**132 500 + 27 500 = 160 000 руб.**

Ситуация 3. Цех № 2 по-прежнему может реализовать на сторону услуги в объеме 500 м<sup>2</sup> по цене 88 руб., оставшиеся 2000 м<sup>2</sup> он предполагает продавать внутри предприятия. Его менеджер решает загрузить высвободившиеся производственные мощности под выполнение внутренних заказов и соглашается на ТЦ, равную переменным издержкам своего цеха (по внутренним заказам они составляют 22 руб. на 1 м<sup>2</sup> поверхности). Результаты деятельности центров ответственности и предприятия в целом показаны в табл. 8.4.

**Таблица 8.4**

Результаты деятельности предприятия и его сегментов при установлении ТЦ на уровне переменных затрат ЦО № 2, руб.

№ строки	Показатели	ЦО № 1	ЦО № 2	Итого по предприятию
1	Выручка от продажи продукции (услуг) на сторону	375 000 (250 × 1500)	44 000 (88 × 500)	419 000
2	Выручка от продажи услуг внутри предприятия (центром ответственности № 2 центру ответственности № 1)	—	44 000 (2000 × 22)	44 000
3	Итого выручка от продажи продукции (услуг)	375 000	88 000	463 000
4	Совокупные переменные расходы: по покраске	72 500 (500 × 57 + + 2000 × 22)	60 500 (500 × 33 + + 2000 × 22)	133 000
	прочие переменные расходы	100 000 (250 × 400)	—	100 000
5	Итого переменные расходы	172 500	60 500	233 000
6	Маржинальный доход (стр. 3 - стр. 5)	202 500	27 500	230 000

Анализ данных показывает, что ЦО № 2 в этой ситуации (как и в ситуации 2) получит маржинальный доход в размере 27 500 руб. ЦО № 1 оказывается в выигрыше (данный доход возрастает со 132,5 до 202,5 тыс. руб.), а размер маржинального дохода всего предприятия снижается с 270 до 230 тыс. руб. Для соблюдения баланса интересов всех участников бизнеса установить ТЦ в данном случае целесообразно по формуле «переменная себестоимость плюс», например, 120% от переменной себестоимости. В этом случае будем иметь результаты, приведенные в табл. 8.5.

Т а б л и ц а 8.5

**Результаты деятельности предприятия и его сегментов при установлении ТЦ по формуле «себестоимость плюс», руб.**

№ строки	Показатели	ЦОНº 1	ЦО № 2	Итого по предприятию
1	Выручка от продажи продукции (услуг) на сторону	375 000 (250 × 1500)	44 000 (88 × 500)	419 000
2	Выручка от продажи услуг внутри предприятия (центром ответственности № 2 центру ответственности № 1)	—	52 800 (2000 × 22 × 1,2)	52 800
3	Итого выручка от продажи продукции (услуг)	375 000	96 800	471 800
4	Совокупные переменные расходы по покраске	81 300 (500 × 57 + + 2000 × × 22 × 1,2)	60 500 (500 × 33 + + 2000 × 22)	141 800
	прочие переменные расходы	100 000 (250 × 400)		100 000
5	Итого переменные расходы	181 300	60 500	241 800
6	Маржинальный доход (стр. 3 - стр. 5)	193 700	36 300	230 000

В сравнении с ситуацией 2 маржинальный доход ЗАО «Металлодизайн» возрастет на 65 тыс. руб. (230 - 165). ЦО № 2 увеличит этот показатель на 8800 руб. (36 300 - 27 500), а ЦО № 1 экономит на стоимости покрасочных работ (57 - 26,4) × 2000 = 61 200 руб.

Таким образом, ТЦ целесообразно формировать на базе переменной себестоимости изделия (услуги) в том случае, когда в результате невозмож-

ности реализовать их на сторону у центра ответственности образуются не полностью загруженные мощности. В этом случае применение ТЦ ниже полной, но выше переменной себестоимости изделия (услуги) позволяет повысить совокупный маржинальный доход предприятия.

### 8.2.2. Банковская деятельность

Рассмотрим возможности трансфертного ценообразования на примере одного из структурных подразделений коммерческого банка — группы технического обеспечения отдела системно-технического обеспечения Технического управления информационных технологий банка.

Как видно из названия группы, она входит в состав отдела, который в свою очередь является структурным подразделением Технического управления информационных технологий банка. Управление напрямую подчиняется Правлению банка (рис. 8.4).

Подразделение создано как группа электронно-вычислительной техники в момент образования Технического управления информационных технологий КБ.

Задачи и функции группы технического обеспечения (в дальнейшем — группа) определены в Положении о группе технического обеспечения (см. приложение 10).

Установление ТЦ позволит банку решить следующие вопросы: 1) необходим ли в банке распространенный на Западе аутсорсинг (от англ. outsourcing — передача части работ, выполняемых группой, сторонним ком-

Правление банка

Техническое управление информационных технологий

Отдел системно-технического обеспечения

**T**

Группа технического обеспечения

Рис. 8.4. Подчиненность группы технического обеспечения

паниям); 2) сможет ли группа работать как самостоятельное предприятие по обслуживанию других структурных подразделений и управлений банка, конкурируя наравне с другими сервисными компаниями?

Определение трансфертной цены в данном случае возможно либо по схеме «себестоимость плюс», либо на базе рыночных цен.

Рыночные цены на ремонтные работы в Москве существенно различаются. Известные международные компании «Hewlett-Packard», IBM, а также российские IBS и «Интермикро» (впоследствии преобразованная в DPI) имеют достаточно высокие расценки на ремонтные работы (табл. 8.6).

**Таблица 8.6**

Анализ рыночных цен на ремонтные работы, долл.

Компания	Стоимость 1 нормо/ч ремонта
«Hewlett-Packard»	90
IBM	134
IBS	65
«Интермикро»	65

Следует заметить, что в стоимость ремонта эти компании включают и время, затраченное специалистом на поездку к заказчику, поэтому цены доходят порой до 210 долл. США за 1 нормо/ч ремонтных работ.

Следовательно, формировать ТЦ на основе подобных рыночных цен вряд ли целесообразно. В то же время существуют российские компании, оказывающие услуги корпоративным клиентам, типа Московского банка Сбербанка РФ. Расценки на ремонт одной из них и легли в основу расчетов, выполненных ниже.

Возможна следующая схема определения трансфертной цены. При оказании сервисных услуг банковским подразделениям с помощью сторонних компаний, ТЦ определяется по формуле «себестоимость плюс», т.е. к стоимости услуг сторонней компании прибавляется небольшая фиксированная величина за сопровождение услуги (оформление платежа, экспедирование оборудования и т.п.). Однако при самостоятельном оказании услуг она определяется по рыночным ценам.

Составим перечень услуг, оказываемых группой другим банковским подразделениям и получаемых ею от других подразделений.

Перечень услуг, оказываемых группой:

1. Обеспечение новых сотрудников необходимыми средствами вычислительной техники (по заявкам подразделения производится приобретение необходимого оборудования в рамках утвержденной сметы). Данная услуга

включает собственно приобретение оборудования, конфигурирование его в соответствии с требованиями отдела программного обеспечения и установку на рабочем месте.

2. Обеспечение ремонта вышедшего из строя оборудования.

3. Обеспечение постоянного наличия необходимых расходных **материалов**.

4. Прочие услуги — консультирование кредитного подразделения (по вопросам оценки залога кредита), аналитического подразделения (по вопросам технических особенностей эксплуатации вычислительной техники).

*Перечень услуг, получаемых группой от других банковских подразделений:*

1. Получение различных справок из бухгалтерии (о наличии оборудования на складе и его стоимости, о перечне оборудования, числящегося за группой, о перечне комплектующих, находящихся у подотчетных лиц, и т.п.).

2. Получение консультаций в отделе программного обеспечения об особенностях использования того или иного программного обеспечения.

3. Получение консультаций и помощи в собственном отделе по проблемам эксплуатации локально-вычислительной сети.

4. Пользование услугами склада для хранения средств вычислительной техники и комплектующих.

5. Пользование услугами транспортного отдела (автомобилем с водителем-экспедитором).

Рассмотрим порядок трансфертного ценообразования на услуги, оказываемые группой другим структурным подразделениям банка.

1. Услуга по обеспечению новым оборудованием. Это комплексная услуга, предполагающая закупку оборудования, его получение и складирование, запись необходимого программного обеспечения и последующую установку ЭВМ на рабочем месте. Следовательно, необходимо оценить стоимость каждой операции и вывести суммарную стоимость. Количество операций равно пяти. Каждая операция выполняется не только группой, но и другими подразделениями, т.е. цена включает не только расходы группы, но и сторонние расходы. Эмпирически стоимость данной услуги не должна превышать **5–10%** от стоимости оборудования. Иначе говоря, при стоимости оборудования в 1000 долл. стоимость услуги составит **50–100** долл. Разумнее будет поставить меньшую цифру.

2. Услуги ПО ремонту компьютерной техники. Здесь предлагается к услугам сторонних компаний добавить небольшую наценку за сопроводение ремонта, которая может составить не более 2–5%, т.е. в денежном выражении — 10–30 долл. А вот услуги, оказываемые группой самостоятельно, должны расцениваться по существующим рыночным ценам на аналогичные работы, однако для внутренних подразделений необходимо **предусмот-**

реть небольшое снижение цены. Так, например, сотрудники группы выполняют уникальную работу, за которую не берутся сторонние компании: в банке часты случаи повреждения клавиатуры компьютера из-за попадания на нее жидкости (воды, кофе и т.д.). Сторонняя компания предлагает замену клавиатуры за ее полную стоимость, т.е. за 50-60 долл. Сотрудники группы разбирают клавиатуру и осуществляют промывку всех ее составляющих водой. После сушки и сборки клавиатура возвращается в работоспособное состояние. Цена такой работы составляет 50% от стоимости новой клавиатуры. Существуют такие же уникальные работы, связанные с заменой полуманнх разъемов манипуляторов типа «мышь», клавиатуры, восстановлением соединительных кабелей с изломом, исправление которых обычно заключается в покупке нового устройства.

3. Обеспечение программных средств расходными материалами можно оценить по минимальной надбавке в 2-3% от стоимости картриджа.

4. Оказание консультационных услуг в отличие от всех предыдущих целесообразно оценивать по договорному принципу, так как вопросы зачастую требуют дополнительного изучения и поиска недостающей информации. Минимальная ТЦ за консультацию не может опускаться ниже 10 долл. Экспертные оценки всегда достаточно дороги, поэтому здесь при установлении договорных ТЦ необходимо, конечно, руководствоваться существующей рыночной конъюнктурой. Однако и в этом случае ТЦ для внутренних пользователей не должна превышать рыночную.

Заложив эти условия в основу формирования ТЦ и учитывая производительность группы, можно спланировать ее доходную часть в расчете на один месяц (табл. 8.7).

Таблица 8.7

Планирование доходов группы на основании ТЦ

Наименование услуг	Цена, долл.	Количество оказанных услуг за 1 месяц	Сумма, долл.
Установка нового компьютера	50	5	250
Ремонт вычислительной техники сторонней компанией	15	20	300
Ремонт клавиатуры собственными силами	25	8	200
Ремонт манипулятора «мышь» собственными силами	7	12	84
Консультирование сотрудников кредитного отдела	20	2	40
Ремонт системного блока своими силами	10	20	200
Оказание помощи на рабочем месте	10	60	600
Покупка картриджей (2% от суммы закупки)	60	1	60
Проведение модернизации компьютера силами группы	40	10	400
<b>Итого</b>			<b>2134</b>

Итак, в среднем группа способна ежемесячно оказывать услуг на сумму 2134 долл.

Аналогичным образом могут быть оценены расходы группы (табл. 8.8).

**Таблица 8.8**

**Планирование расходов группы**

Наименование услуг	Цена, долл.	Количество использованных услуг за 1 месяц	Сумма, долл
Получение справок из бухгалтерии	10	10	100
Складские услуги	10	50	500
Услуги транспортного отдела	30	20	600
Консультационные услуги отдела программного обеспечения	10	10	100
Консультационные услуги отдела системно-технического обеспечения	10	10	100
Аренда помещения и накладные расходы	500	1	500
<b>Итого</b>			1900

Группа пользуется услугами на сумму **1900** долл. за один месяц. Таким образом, трансфертное ценообразование (на условиях, рассмотренных выше) позволило бы группе ежемесячно зарабатывать 234 долл., которые при полной финансовой самостоятельности группы пошли бы на заработную плату сотрудникам.

Выполненные расчеты позволяют сделать вывод о прибыльности работы группы в настоящее время. Однако существующие обороты пока недостаточны для выделения ее в самостоятельное структурное подразделение на условиях самофинансирования. Известны два основных пути увеличения суммы прибыли — рост доходов и снижение расходов. Для анализируемой группы актуальны оба направления. Необходимо рассмотреть **ВОЗМОЖНОСТЬ** оказания большего объема услуг, а снижение расходов может быть достигнуто за счет более рационального потребления транспортных и складских услуг.

### *8.2.3. Торговая деятельность*

ЗАО «Родник» является крупной организацией, занимающейся розничной и оптовой продажей бутылированной минерализованной воды. (О том, насколько вредна водопроводная вода в промышленных городах, в последние годы много говорят и пишут в средствах массовой информации.) На московском рынке работает несколько десятков фирм, изготавли-

вающих и продающих домашние фильтры для очистки воды или занимающихся промышленной очисткой воды. ЗАО «Родник» реализует воду, подготовленную последним из названных способов. В качестве тары выступают бутылки емкостью 10 и **18,9 л**, для доставки которых фирма имеет свой парк автомашин. Покупателями воды являются как физические, так и юридические лица.

При первой доставке воды каждому новому покупателю для удобства наливания воды из больших емкостей предоставляется в аренду специальное оборудование — помпы (насосы, накручивающиеся на горлышко бутылки и качающие воду), диспенсеры (их можно представить как керамическую кастрюлю с краном внизу, на которую сверху переворачивается бутылка) и кулеры (нагревающие и охлаждающие воду устройства, на которые бутылки устанавливаются определенным образом). Клиент может не только арендовать, но и приобрести это оборудование у фирмы.

С 2000 г. в нескольких городах России ЗАО «Родник» имеет свои филиалы. Вода и оборудование передаются на реализацию филиалам по себестоимости; доставкой товаров покупателям занимаются сами филиалы. Информация о доле каждого направления деятельности фирмы в общем объеме реализации за 2000-2002 гг. представлена в табл. 8.9.

Таблица 8.9

Развитие направлений деятельности ЗАО «Родник»

Направление деятельности	Доля направления деятельности фирмы в общем объеме реализации, %		
	2000	2001	2002
Реализация воды и сдача оборудования в аренду	92,5	85,0	71,0
Продажа оборудования	6,0	8,0	15,0
Передача воды филиалам	1,0	5,0	10,0
Передача оборудования филиалам	0,5	2,0	4,0
<b>Итого</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

Из таблицы видна устойчивая динамика роста удельного веса двух последних направлений. Доля воды, реализованная через сеть филиалов, выросла за анализируемый период в 10 раз, оборудования — в 8 раз.

К этому следует добавить, что **за** тот же период товарооборот **ЗАО** «Родник», исчисленный в натуральном выражении, вырос почти вдвое — с 438,8 тыс. бутылей в 2000 г. до 842,3 тыс. бутылей в 2002 г. Таким образом, увеличение нагрузки на филиалы наблюдается не только в относительном, но и в абсолютном исчислении. Товарооборот филиалов увеличивается и по при-

чине роста цен на отгружаемые товары: на продаваемую оптом продукцию в 2001 г. по сравнению с 2000 г. они возросли в среднем на 75%, в 2002 г. по сравнению с 2001 г. — на 71,42%.

Вышесказанное означает, что с годами результаты деятельности филиалов становятся для фирмы все более ощутимыми, а потому взаимоотношения головного предприятия с ними должны строиться на экономической, взаимовыгодной основе.

Вместе с тем, как отмечалось выше, до настоящего времени вода передается филиалам по себестоимости, без применения трансфертных цен. Менеджеры филиалов не заинтересованы в конечных результатах работы, так как их заработная плата не поставлена в зависимость от размера достигнутого товарооборота.

Администрацией упускается одна из возможностей воздействия на эффективность функционирования фирмы, ведь трансфертная цена позволяет учесть интересы всех участников бизнеса. Грамотно установленная, она побуждает менеджера головного предприятия или филиала принимать управленческие решения, оптимальные для фирмы в целом.

Ранее назывались три основных метода определения внутренних цен: на рыночной основе, на базе затрат, договорные. Рассмотрим возможности применения этих методов трансфертного ценообразования анализируемой торговой организацией и выберем для нее наиболее приемлемый вариант.

Итак, ЗАО «Родник» имеет головное подразделение, закупающее воду и оборудование, и сеть филиалов. Для дальнейшего исследования ограничимся лишь реализацией воды и следующей информацией об издержках головного подразделения и филиалов:

Головное подразделение, руб.

Переменные расходы на 1 бутыль воды	11,34
Постоянные расходы на 1 бутыль воды	23,27
Полная себестоимость 1 бутылки <b>воды</b>	34,61
Рыночная цена для внешних покупателей	150,00

Филиал, руб.

Переменные расходы на 1 бутыль воды	21,89
Постоянные расходы на 1 бутыль воды	15,40
Полная себестоимость 1 бутылки воды	37,29
Рыночная цена для внешних покупателей	190,00

Расчет ТЦ (исходя из реализации 100 бутылей) с использованием каждого из названных методов представлен в табл. 8.10.

Таблица 8.10

## Возможные варианты расчета трансфертной цены

№ строки	Показатели	Затратные цены		Рыночные цены, руб.
		200% от переменных расходов, руб	100% от полной себестоимости	
	<b>Головное предприятие</b>			
1	Выручка за 100 бутылей воды:	2268 (11,34×2×100)	3461 (34,61×100)	15 000 (150×100)
2	Переменные расходы на 100 бутылей воды	1134	1134 (11,34 ×100)	1134
3	Постоянные расходы на 100 бутылей воды	2327	2327 (23,27 ×100)	2327
4	Прибыль от продаж (стр. 1 - стр. 2 - стр. 3)	-1193		11 539
	<b>Филиал</b>			
5	Выручка за 100 бутылей воды:	19 000	19 000 (190 ×100)	19 000
6	Закупочная цена 100 бутылей воды	2268 (11,34×2×100)	3461 (34,61×100)	15 000 (150×100)
7	Переменные расходы филиала на 100 бутылей воды	2189	2189 (21,89 ×100)	2189
8	Постоянные расходы филиала на 100 бутылей воды	1540	1540 (15,5 ×100)	1540
9	Прибыль от продаж (стр. 5 - стр. 6 - стр. 7 - стр. 8)	13 003	11 810	271
	<b>Прибыль фирмы</b> (стр. 4+стр. 9)	11 810	11 810	11 810

Из таблицы видно, что общая сумма прибыли от продаж составит 11 810 руб. независимо от того, как рассчитываются трансфертные цены. Однако финансовые результаты подразделений значительно отличаются при использовании различных вариантов расчета. При применении ТЦ, рассчитываемой по формуле «200% от переменных затрат», головное предприятие несет убытки, а филиал получает максимальный размер прибыли. Другой крайний вариант — расчет рыночной ТЦ. В этом случае максимизируется прибыль головного предприятия (11 539 руб.) при минимальной прибыли филиала (271 руб.).

Схема «100 % от полной себестоимости» по существу отражает нынешнее положение дел на предприятии.

Задача администрации ЗАО «Родник» состоит в том, чтобы выбрать оптимальный вариант трансфертного ценообразования, выгодный всем структурным подразделениям. Затем, введя гибкую систему начисления заработной платы, при которой менеджеры как головного предприятия, так и филиалов будут получать надбавку (установленную в процентах к размеру заработанной их структурными подразделениями прибыли), администрации удастся учесть интересы каждого конкретного менеджера с интересами фирмы в целом.

Рассмотрим преимущества и недостатки каждого метода установления ТЦ.

Трансфертное ценообразование на базе рыночных цен. Как отмечалось ранее, рыночная цена предпочтительна при наличии развитого рынка данной продукции (услуг). Рынок водного бизнеса достаточно развит, и в принципе филиалы могут закупать воду, разлитую в бутылки определенного стандарта (для совместимости их с оборудованием для розлива воды), на стороне. Но филиалы видят выгоду в том, чтобы приобретать воду у головного предприятия: они уверены в ее качестве. Однако при приобретении воды по рыночной цене у головного предприятия прибыль **филиала**, как свидетельствуют расчеты, минимальна. Естественно, неизбежны конфликты между сторонами по поводу цены, используемой для внутренних расчетов.

Трансфертное ценообразование на базе информации о затратах. Метод расчета ТЦ на базе полной себестоимости имеет свои преимущества — он ясен и удобен для администрации фирмы. (Как отмечалось, в настоящее время расчеты с филиалами производятся по цене, соответствующей полной себестоимости товара.) Однако такой подход не лишен серьезных недостатков:

- полная себестоимость бывает известна лишь по окончании отчетного периода. Следовательно, филиалы-покупатели, приобретая воду, точно не знают ее цену;
- при таком подходе к ТЦ головное предприятие вообще не интересуется работой филиалов. Более того, часто возникают конфликты между менеджерами различных подразделений головного предприятия в случае поступления слишком большого заказа на воду. Поэтому требуют своего решения следующие вопросы: как в этом случае расставить приоритеты, кому в первую очередь отгружать товар — дилерам, филиалам или клиентам?

Единого правила при установлении трансфертных цен не существует. В условиях, сложившихся в данном виде бизнеса, можно предположить, что наиболее удовлетворительным приближением к рыночным ценам будет ТЦ, установленная по формуле «расходы плюс». В случае анализируемой фирмы цена, составляющая 250 % себестоимости, будет наиболее оптимальной для головного предприятия и филиалов (табл. 8.11).

**Влияние трансфертной цены на финансовый результат  
головного предприятия, филиала и организации в целом, руб.**

№ строки	Показатели	Затратная ТЦ (250% от полной себестоимости)
<b>Головное предприятие</b>		
1	Выручка за 100 бутылей воды	8652,5 (34,61 × 200% : 100 × 100)
2	Переменные расходы на 100 бутылей воды	1134,0 (11,34 × 100)
3	Постоянные расходы на 100 бутылей воды	2327,0 (23,27 × 100)
4	Прибыль от продаж (стр. 1 - стр. 2 - стр. 3)	5191,5
<b>Филиал</b>		
5	Выручка за 100 бутылей воды	19 000,0 (190 × 100)
6	Закупочная цена 100 бутылей воды	8652,5 (34,61 × 200% : 100 × 100)
7	Переменные расходы филиала на 100 бутылей воды	2189,0 (21,89 × 100)
8	Постоянные расходы филиала на 100 бутылей воды	1540,0 (15,4 × 100)
9	Прибыль от продаж (стр. 5 - стр. 6 - стр. 7 - стр. 8)	6618,5
	<b>Прибыль фирмы</b> (стр. 4 + стр. 9)	11 810,0

Выполненные расчеты свидетельствуют: установление ТЦ по формуле «250% от полной себестоимости» обеспечит справедливое распределение прибыли между головным предприятием и филиалами. Однако такое решение не снимет проблемы неопределенности трансфертной цены до окончания отчетного периода.

### **Контрольные вопросы и задания**

1. Что такое трансфертная цена? В каких случаях она применяется?
2. Назовите методы расчета трансфертных цен. Каковы преимущества и недостатки каждого из них? Какой из методов наиболее популярен в странах с рыночной экономикой?

3. Влияет ли порядок установления трансфертных цен, принятый в организации, на ее конечный финансовый результат?
4. Как влияет организационная структура предприятия на трансфертное ценообразование?
5. Целесообразно ли применение трансфертного ценообразования на Вашем предприятии? Если да, то какой метод расчета трансфертных цен Вам кажется наиболее полезным?
6. Один из заводов крупной автомобильной компании, бухгалтером-аналитиком которой Вы являетесь, состоит из двух структурных подразделений — цеха производства шестерен и цеха, выпускающего мосты для грузовых автомобилей. Руководство компании планирует, что в следующем году передача цехами своей продукции головному предприятию будет осуществляться по трансфертным ценам. Вы располагаете следующей информацией о деятельности этих структурных подразделений (руб.):

Показатели	Цех шестерен	Цех мостов для грузовых автомобилей
Удельные переменные расходы	56	224
Удельные постоянные расходы	168	168
Полная себестоимость единицы продукции	224	392
Рыночная цена единицы продукции	336	1512

Удельные постоянные расходы исчислены исходя из объемов производства 20 000 шестерен и 10 000 мостов.

Выполните необходимые расчеты трансфертной цены, используя методы: рыночных цен, «125% полной себестоимости», «150% полной себестоимости». Какой из рассмотренных методов Вы порекомендуете своему руководству?

### **Тесты**

Успешное функционирование трансфертного ценообразования внутри организации возможно лишь при условии предварительной разработки внутреннего документа, определяющего:

- а) какие структурные подразделения могут вести переговоры между собой об установлении трансфертных **цен**;
- б) какие структурные подразделения могут выйти за пределы предприятия для закупки товаров или услуг, имеющих в наличии у других сегментов организации;

- в) должны ли трансфертные цены основываться на расчетах себестоимости или на рыночных ценах;
- г) все ответы верны.
2. Целью трансфертного ценообразования является:
- а) оптимизация **налогообложения** организации;
  - б) совершенствование организационной структуры предприятия;
  - в) оценка результатов деятельности центра ответственности;
  - г) стимулирование менеджеров организации к принятию эффективных управленческих решений;
  - д) верны ответы «в» и «г».
3. Центр **прибыли X** ежемесячно передает центру прибыли **Y 100** полуфабрикатов по трансфертной цене 30 руб. Она установлена исходя из полной себестоимости полуфабриката (25 руб.) и прибыли подразделения **X (5 руб.)**. Отделение **Y** имеет возможность приобрести этот полуфабрикат на стороне за 28 руб. В этой ситуации подразделению **Y** следует:
- а) покупать полуфабрикаты у центра прибыли **X**;
  - б) покупать полуфабрикаты у стороннего поставщика;
  - в) возможно любое решение вопроса, так как оно не влияет на оценку результатов работы подразделения **Y**.
4. Удельные переменные расходы на производство полуфабриката центром прибыли **X** (см. тест 3) составляют 20 руб. Отделение **Y**, имея возможность закупок полуфабриката на стороне по цене 28 руб., предлагает вдвое увеличить закупки у **подразделения X**, установив трансфертную цену в 24 руб. Выгодно ли данное предложение **подразделению X**?
- а) выгодно;
  - б) не выгодно.
5. В соответствии с условием теста 4 предложение окажется выгодным, если:
- а) увеличить объем закупок в 3 раза при неизменных постоянных расходах центра прибыли **X**;
  - б) установить трансфертную цену на уровне 25 руб.;
  - в) центру **прибыли X** **сократить** постоянные расходы на **100** руб.;
  - г) ни один ответ не верен.

## Ответы на вопросы тестов

№ тестов	Главы							
	1	2	3	4	5	6	7	8
1	в	б	б	а	б	а	г	г
2	в	а	б	а	г	б	а	д
3	б	а	а	б	а	б	г	б
4	а	а	б	а	а	б	д	б
5	б	г	в	б	в	а	г	а
6		б	б	в	а	б	д	
7		б	в	а	б	в	в	
8		<b>в</b>	в	в	б	а	г	
9		а	г	б			г	
10		в	в	а			б	
11		г	б	г				
12		а	г					
13			г					
14			в					

# Практическая работа

## Задача 1

Предприятие производит газированную воду и имеет две производственные линии: линию **выдува**, на которой осуществляется выдув пластиковых бутылок из заранее подготовленных заготовок (преформ), и линию розлива газированной воды. Производительность линии выдува (4000 бут./ч) превышает производительность линии розлива (1200 бут./ч), поэтому руководством принято решение часть выпускаемых бутылок направлять на линию розлива, а часть реализовывать на сторону.

Прямые затраты учитываются по местам их возникновения. На линии — выдува — это материальные затраты на преформы и амортизация оборудования. На линии розлива — затраты на сырье и материалы, амортизация оборудования, затраты на воду и на канализацию.

В связи с технологическими особенностями технологии незавершенное производство на конец отчетного периода отсутствует. Бухгалтерский учет и уплата налогов осуществляются «по отгрузке».

Для учета затрат применяются счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Учет готовой продукции ведется по фактической полной себестоимости. Объектами калькулирования являются пустые бутылки, выпускаемые на линии выдува, и бутылки с газированной водой, выпускаемые на линии розлива. Для аналитического учета затрат по каждому объекту калькулирования открыты соответственно счета 20.1 и 20.2.

В связи с тем, что обе производственные линии находятся в одном цехе, обслуживающие их рабочие, а также персонал, занимающийся складскими и погрузочно-разгрузочными работами, включены в штат одного подразделения (цеха). Учетной политикой предприятия предусмотрено заработную плату всего этого персонала вместе с затратами на тепло, электроэнергию и аренду цеха учитывать на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

За анализируемый период произведено 1 525 100 пустых бутылок и 1 381 700 бутылок с водой. Ниже приведен журнал хозяйственных операций предприятия.

### Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.
1	Начислена амортизация оборудования линии выдува	196 172,13
2	Израсходовано сырье на линии розлива	798 619,88

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.
3	Израсходована этикетка на линии розлива	138 169,53
4	Израсходована преформа на линии выдува	775 207,01
5	Начислена амортизация линии розлива	10 592,60
6	Отнесены на себестоимость затраты по канализации	3845,70
7	Отнесены на себестоимость затраты на холодную воду	23 788,20
8	Израсходован углекислый газ на линии розлива	<b>6860,80</b>
9	Начислена заработная плата основным рабочим	48 000,00
10	Удержан налог на доходы физических лиц	<b>279,08</b>
11	Начислена заработная плата администрации	6200,00
12	Удержан налог на доходы физических лиц из зарплаты администрации	590,70
13	Начислена сумма единого социального налога (ЕСН), зачисляемая в Фонд социального страхования по зарплате основных рабочих	1920,00
14	Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Фонд социального страхования по зарплате администрации	248,00
15	Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования по зарплате основных рабочих	96,00
16	Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования по зарплате администрации	<b>12,40</b>
17	Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования по зарплате основных рабочих	<b>1632,00</b>
18	Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования по зарплате администрации	210,80
19	Перечислен ЕСН, зачисляемый в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования	1842,80
20	Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Пенсионный фонд по зарплате основных рабочих	3440,00
21	Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Пенсионный фонд по зарплате администрации	1736,00
22	Перечислен налог на доходы физических лиц	5869,78
23	Перечислен ЕСН, зачисляемый в Пенсионный фонд	5176,00
24	Перечислен ЕСН, зачисляемый в Фонд социального страхования	2168,00
25	Перечислен ЕСН, зачисляемый в Федеральный фонд обязательного социального страхования	108,40
26	Снято по счету с расчетного счета	190 000,00
27	Выдана зарплата основным рабочим	42 240,91

Продолж. таблицы

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.
28	Выдана зарплата администрации	5547,30
29	Выдано под отчет Петрову М.М. на командировочные расходы <sup>1</sup>	12 000,00
30	Списаны командировочные расходы Петрова М.М.	11 384,50
31	Красители отпущены в производство	11 384,50
32	Возврат подотчетной неиспользованной суммы Петровым М.М.	615,50
33	Оприходованы ароматизаторы по счету <b>A-31-10</b>	46 750,40
34	Выделен НДС	9350,08
35	Перечислено по счету A-31-10 за ароматизаторы	56 100,48
36	Ароматизаторы отправлены в производство	46 <b>750,40</b>
37	Начислена задолженность за электроэнергию	29 846,00
38	Выделен НДС	5969,20
49	Оплачена электроэнергия	35 815,20
40	Оприходованы этикетки	<b>2700,59</b>
41	Выделен НДС	540,12
42	Оплачено изготовление этикетки	3240,71
43	Начислена задолженность за аренду цеха	123 <b>154,00</b>
44	Выделен НДС	24 630,80
45	Оплачена аренда цеха	147 784,80
46	Начислена задолженность за потребленную воду	27 633,90
47	Выделен НДС	5526,78
48	Оплачена потребленная вода	33 160,68
49	Начислена задолженность за аренду офиса	<b>120 000,00</b>
50	Выделен НДС	24 000,00
51	Оплачена аренда офиса	144 000,00
52	Начислена задолженность за преформы	7800,50
53	Выделен НДС	<b>1560,10</b>
54	Оплачены преформы	9360,60
55	Продукция реализована покупателю	3 201 107,50
56	Начислен НДС по проданной продукции	533 517,91
57	Начислена задолженность транспортной организации за доставку продукции	4000,00
58	Выделен НДС	800,00
59	Оплачена транспортировка продукции	4800,00
60	Начислен налог на пользователей автодорог	Определить самостоятельно
61	Списаны коммерческие расходы	- « -
62	Общепроизводственные расходы отнесены на линию выдува	- « -
63	Общепроизводственные расходы отнесены на линию розлива	- « -

<sup>1</sup> Цель командировки — приобретение пищевых красителей.

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.
64	Общехозяйственные расходы отнесены на линию <b>выдува</b>	Определить самостоятельно
65	Общехозяйственные расходы отнесены на линию розлива	- « -
66	Списана себестоимость пустых бутылок	- « -
67	Списана себестоимость бутылок с водой	- « -
68	Поступили на расчетный счет деньги за проданную продукцию	3 201 <b>107,50</b>
69	Списана себестоимость проданной продукции	Определить самостоятельно
70	Начислен налог на имущество	- « -
71	Определен финансовый результат	- « -

**Требуется:**

- 1) составить бухгалтерские проводки по каждой хозяйственной операции;
- 2) предложить показатель, наиболее приемлемый в качестве базы распределения косвенных расходов между объектами калькулирования, и обосновать свою точку зрения;
- 3) рассчитать полную себестоимость одной пустой бутылки и бутылки с водой;
- 4) дать рекомендации руководству по ценообразованию на готовую продукцию, исходя из рентабельности производства пустой **бутылки** — 10%, бутылки с водой — 20%;
- 5) определить переменную себестоимость пустой и заполненной бутылки, условно считая все косвенные расходы постоянными;
- 6) рассчитать точку безубыточности предприятия.

**Задача 2**

Фирма производит десертные вина. На 1 июля незавершенное производство составило 12 750 ед. (1 ед. = 1 кг). Все исходное сырье (виноград различных сортов) было отпущено в производство, завершенность по добавленным затратам достигла 30%. Материальные затраты в незавершенном производстве составили 13 821 руб., добавленные затраты — 10 605 руб.

В июле в производство было отпущено винограда в следующих количествах:

«Изабелла»	70 500 кг по цене <b>0,89</b> руб./кг,
«Лидия»	67 800 кг по цене <b>1,26</b> руб./кг,
«Дамские пальчики»	45 600 кг по цене <b>1,45</b> руб./кг.

Прямые трудовые затраты составили 59 280 руб. за месяц, общепроизводственные расходы списывались по норме 160% от прямых трудовых затрат. На 1 августа в незавершенном производстве оставалось 10 200 л незаконченной продукции. Все сырье было отпущено в производство, завершенность по добавленным затратам составила 50%.

**Требуется:**

1) используя метод ФИФО, рассчитать себестоимость 1 л вина, оценить по фактической себестоимости всю готовую продукцию и остаток незавершенного производства на 1 августа;

2) составить схему учетных записей на бухгалтерских счетах.

Ожидается, что в следующем году объем производства останется без изменений, однако в связи с инфляцией затраты возрастут на 10%. Постоянные и переменные общепроизводственные расходы распределяются в пропорции 1:2. Выход продукции составит 80% объема переработанного сырья. Руководство предприятия рассчитывает на рентабельность производства 25%.

**Определить:**

1) какие факторы необходимо рассмотреть при установлении цены на десертное вино в будущем году;

2) дать аргументированные рекомендации руководству предприятия по возможному диапазону цены в будущем году. Какая цена обеспечит безубыточность производства?

**Задача 3**

Кооператив «Омега» выпускает верхнюю мужскую, женскую и детскую одежду. Модели ориентированы на сезонный спрос. В кооперативе организованы два отдела: административный и производственный. Состав и количество работающих и занимаемые должности представлены в штатном расписании.

№ строки	Должность	Количество вакансий	Фонд оплаты труда, руб.
		<b>Административный отдел</b>	
1	Директор	1	3000
2	Бухгалтер	1	2500
3	Заведующий хозяйством	1	1200
4	Делопроизводитель	1	800
	Итого по отделу	4	7500
		<b>Производственный отдел</b>	
1	Модельер-дизайнер	1	2200
2	Закройщик верхней одежды	2	Оплата по сдельным расценкам
3	Швея-мотористка	4	Оплата по сдельным расценкам
	Итого по отделу	7	
	Всего по кооперативу	11	

На балансе кооператива числятся:

№ п/п	Наименование оборудования	Количество	Первоначальная стоимость, руб.
1	Швейная машина «Singer» с электрическим приводом (производство Германии)	2	12500
2	Швейная машина «Veritas» с ножным приводом (производство Германии)	1	9800
3	Швейная машина «Подольск» с ножным приводом (производство России)	1	6600
4	Пятиниточная машина «Подольск» для обработки тканей с ножным приводом (типа «оверлок», производство России)	1	2800
5	Гладильная установка	1	650

Норма амортизационных отчислений на полное восстановление всех основных средств согласно единым установленным нормам составляет **10%** в год. Техническим обслуживанием швейных машин занимается мастер-наладчик, с которым ежемесячно заключается договор подряда (сумма вознаграждения составляет 250 руб.). Кроме того, на балансе предприятия находится компьютер HP Vectra VL 486 DX2/66, приобретенный для административного отдела (первоначальная стоимость — 5000 руб., норма **амортизации** — 10%).

Кооператив арендует помещение под пошивочный цех (мастерскую) площадью 50 м<sup>2</sup>, а также помещение под офис площадью 20 м<sup>2</sup> у ателье «Руслан». Мастерская кооператива расположена в полуподвальном помещении, а офис — на первом этаже. Стоимость аренды площадей по договору, включая коммунальные платежи, составляет 432 руб. за метр в год для мастерской и 600 руб. в год для офиса. В стоимость арендной платы включены коммунальные платежи за электроэнергию, отопление, горячее и холодное водоснабжение, а также за уборку и охрану арендуемых помещений. Кроме того, кооператив арендует у АО «МГТС» два телефонных номера с абонентной платой по 90 руб. в месяц за каждый.

Закупка ткани производится оптом с фабрики «Красный ткач» (система поставок — франко-склад поставщика), фурнитура приобретается в системе розничной торговли.

Расчет количества материалов, разработку выкроек и лекал выполняет модельер-дизайнер.

В октябре заведующий хозяйством закупил вспомогательных материалов и канцтоваров на сумму 120 руб., которые были отпущены закройщикам на 40 руб. (мел, линейки-лекала), модельеру-дизайнеру на 30 руб. (бумага), делопроизводителю на 50 руб. (бумага, папки).

В сезоне «Осень 2002» кооператив выпускал продукцию двух видов: куртка детская (спортивная утепленная) и плащ женский (свободного покроя). Объем производства за октябрь составил 80 курток и 120 плащей.

По карте расходов материалов, представляемой производственным отделом (разрабатывается модельером-дизайнером), бухгалтерией за октябрь сформирована следующая информация о затратах основных материалов:

#### Куртка детская (спортивная утепленная)

№ п/п	Основные и вспомогательные материалы	Единица измерения	Количество	Цена единицы, руб.
1	Ткань плащевая (ш. 1,5 м)	пог. м.	1,50	64,80
2	Ткань подкладочная (ш. 0,9 м)	пог. м.	2,50	15,00
3	Синтепон (ш. 2,0 м)	пог. м.	1,20	20,00
4	Флизелин клеевой (ш. 1,4 м)	пог. м.	0,10	30,00
5	Нитки № 40	кат.	1,00	4,80
6	Заклепки металлические	шт.	8,00	5,50
7	Аппликация «Медвежонок»	шт.	1,00	12,50
8	Нашивка на рукав «Baby»	шт.	1,00	3,50

#### Плащ женский (свободного покроя)

№ п/п	Основные и вспомогательные материалы	Единица измерения	Количество	Цена единицы, руб.
1	Ткань плащевая (ш. 1,5 м)	пог. м.	3,00	124,50
2	Ткань подкладочная (ш. 0,9 м)	пог. м.	6,00	15,00
3	Флизелин клеевой (ш. 1,4 м)	пог. м.	1,20	30,00
4	Нитки № 40	кат.	1,00	4,80
5	Пуговицы	шт.	12,00	8,00
6	Металлогалантерея д/пояса	шт.	6,00	2,50
7	Пряжка	шт.	1,00	5,50
8	Нашивка «Pretty woman»	шт.	1,00	7,20

В основу расчета заработной платы рабочих производственного отдела (швея и закройщик) положена сдельная форма оплаты труда. Расчет производится на основании фактической выработки и сдельных расценок (руб.):

№ п/п	Вид изделия	Расценка на раскрой 1 изделия	Расценка на пошив 1 изделия
1	Курткадетская	18	25
2	Плащ женский	29	46

### Требуется:

1) составить калькуляцию на каждое изделие (при составлении калькуляции общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются пропорционально основной заработной плате производительных рабочих);

2) рассчитать цену обоих изделий, исходя из планируемого уровня рентабельности детской куртки в 20%, женского **плаща** — в **30%**;

3) составить бухгалтерские проводки для синтетического и аналитического учета затрат на октябрь.

### Задача 4

Предприятие производит два типа двигателей для автомашин, используя в качестве основных материалов сплав № 1 и сплав № 2. Учетной политикой предусмотрено применение метода **ФИФО**. Руководство определило план развития предприятия на 2002 г. следующим образом:

Показатель	Мотор	
	№ 1	№ 2
Планируемые продажи, шт.	2500	500
Цена продажи одной единицы, руб.	300	400

Планируемый уровень запасов готовой продукции на конец периода:

для **мотора № 1** — **550 шт.**,

для мотора **№ 2** — **25 шт.**

Планируемая стоимость прямых затрат:

сплава № 1 — 3,5 руб./кг;

сплава № 2 — 5 руб./кг;

труда производственных рабочих — **10 руб./ч.**

Состав прямых затрат, включаемых в себестоимость единицы продукции:

Показатель	Мотор	
	№ 1	№ 2
Сплав № 1	6 кг	6 кг
Сплав № 2	<b>3 кг</b>	4 кг
Труд производственных рабочих	2ч	3ч

Планируемые запасы материалов на конец периода:  
 для сплава № 1 — 4000 кг,  
 для сплава № 2 — 1000 кг.

Планируемые накладные расходы:

Накладные расходы	Показатель	Руб.	Сумма, руб.	
Переменные	Зарботная плата вспомогательных рабочих	150 000	600 000	
	Премии рабочим	160 000		
	Электроэнергия	45 000		
	Ремонт	35 000		
Постоянные	Амортизация	115 000		
	Налог на имущество	25 000		
	Зарботная плата мастеров	50 000		
	Электроэнергия	10 000		
	<b>Расходы по НИОКР</b>			
Постоянные	Зарботная плата	105 000		136 000
	Материалы	31 000		
	<b>Расходы по маркетингу</b>			
Постоянные	Зарботная плата	65 000	100 000	
	Реклама	15 000		
	Командировки	20 000		
	<b>Коммерческие расходы</b>			
Постоянные	Зарботная плата	30 000	50 000	
	Аренда, налоги	20 000		
	<b>Работа с клиентами</b>			
Постоянные	Зарботная плата	20 000	30 000	
	Командировки	10 000		
	<b>Административные расходы</b>			
Постоянные	Зарботная плата управляющих	80 000	190 000	
	Зарботная плата служащих	40 000		
	Административные помещения	40 000		
	Разное	30 000		

Данные о наличии сырья и готовой продукции на складе:

Показатель	Сплав № 1	Сплав № 2
Запасы на начало периода, кг	3500	3000
Стоимость запасов, руб.	25 000	30 000

Показатель	Мотор № 1	Мотор № 2
Начальные запасы, шт.	50	25
Начальные запасы, руб.	19 200	13 100

**Требуется:**

**А.** Подготовить оперативный бюджет на 2002 г. Должны быть представлены:

- 1) бюджет продаж;
- 2) бюджет производства (в штуках);
- 3) бюджет использования прямых материалов;
- 4) бюджет трудовых затрат;
- 5) бюджет общепроизводственных расходов;
- 6) бюджет конечных запасов (материалов и готовой продукции);
- 7) бюджет себестоимости проданной продукции;
- 8) план прибылей и убытков.

**Б.** Составить формулы, описывающие поведение всех видов затрат.

**В.** Подготовить гибкий бюджет затрат для производства 5000 двигателей № 1 и 1000 двигателей № 2.

### Задача 5

Торговое предприятие реализует постоянную номенклатуру изделий. В упрощенном виде ассортимент товаров состоит из болтов, гаек и шайб определенного размера. Обычно крепеж продается в комплекте (болт + гайка + шайба), но реализация отдельных наименований также имеет место. Приемлемый диапазон продаж (масштабная база) — от 2 до 6 т крепежа.

Товарооборот предприятия подвержен сезонным колебаниям.

Исходная информация о затратах и доходах организации в несезонный период представлена в таблице:

№ п/п	Показатель	Болты	Гайки	Шайбы
1	Объем продаж, кг	3500	1000	500
2	Переменные расходы (на 1 кг), руб.	7,5	9,5	12,0
3	Цена продажи 1 кг, руб.	9,5	13,0	14,0
4	Постоянные расходы (всего), руб.	6000		

**Требуется:**

- 1) рассчитать прибыль предприятия;
- 2) оценить «вклад» каждого вида товаров в формирование общей прибыли предприятия, для чего нужно определить рентабельность каждого вида

продукции, основываясь на расчетах полной и неполной себестоимости; дать рекомендации руководству о совершенствовании ассортимента реализуемых товаров;

3) рассчитать точку безубыточности по каждому товару и в условиях реализации трех видов одновременно;

4) для каждого случая построить график безубыточности.

В предстоящем месяце ожидается резкое повышение объема продаж. Сезонный спрос позволит увеличить реализацию до 6,5 т, что потребует аренды дополнительных складских площадей. Постоянные издержки (арендная плата) возрастут на 1000 руб., переменные затраты по каждому **наименованию** — на 5 %. Цена на шайбы повысится на 10% вследствие ее частичной реализации в фасованном виде через магазины. Произойдут структурные изменения в сторону более рентабельного вида продукции — гаек, в результате чего номенклатура реализуемых изделий будет выглядеть следующим образом: болты — 4000 кг, гайки — 1750 кг, шайбы — 750 кг.

#### **Требуется:**

1) рассчитать точку безубыточности и кромку безопасности (в %) в условиях повышенного сезонного спроса;

2) определить прибыль предприятия в новых условиях и факторы, повлиявшие на ее изменение.

### **Задача 6**

Спорткомплексом оказываются три вида услуг: занятия в тренажерном зале, аренда большого игрового зала, занятия шейпингом. Разовое занятие в тренажерном зале стоит 50 руб., аренда одного часа большого игрового зала — 300 руб., разовое занятие шейпингом — 40 руб. Данные о расходах спорткомплекса, распределенных по видам оказываемых услуг, приведены в таблице, руб.

Статьи затрат	Вид услуг			Итого
	тренажерный зал	большой игровой зал	шейпинг	
Переменные расходы — всего	19 909	98 835	6 189	124 933
в том числе:				
затраты на электроэнергию	9 924	76 533	2 951	89 408
заработная плата тренерского состава с начислениями	8 620	11 711	2 832	23 163
общепроизводственные расходы	1 365	10 591	406	12 362

Окончание таблицы

Статьи затрат	Вид услуг			Итого
	тренажерный зал	большой игровой зал	шейпинг	
Постоянные расходы — всего	—	—	—	462 729
в том числе:				
амортизация основных средств	—	—	—	210 492
заработная плата ИТР с начислениями	—	—	—	102 990
содержание и ремонт здания	—	—	—	140 000
прочие общехозяйственные расходы	—	—	—	9247

Одновременно могут заниматься: в тренажерном зале — 10 человек, в шейпинг-зале — 6 человек. Большой игровой зал занимает команда игроков. Стоимость этой услуги зависит от количества арендованных часов, а не от размера команды.

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

**Требуется:**

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

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

- 1) провести рекламную кампанию стоимостью 3000 руб. Предполагается последующий рост числа посетителей на 50%;
- 2) снизить цены с 50 до 45 руб., что, по предварительным оценкам, приведет к двукратному увеличению числа посетителей.

**Определить:**

- 1) целесообразны ли эти мероприятия?
- 2) если да, то какое из них наиболее выгодно?

## Терминологический словарь

**Анализ безубыточности** — анализ, основанный на зависимости между доходами, расходами и прибылью в течение краткосрочного периода, позволяющий, в частности, определить точку безубыточности организации.

**База распределения косвенных расходов** — показатель, пропорционально которому косвенные расходы распределяются по носителям затрат.

**Безвозвратные затраты** — затраты, на которые нельзя повлиять управленческими решениями.

**Бухгалтер-аналитик** — бухгалтер, наделенный управленческими функциями.

**Бухгалтерский управленческий учет** — вид деятельности в рамках одной организации, который обеспечивает ее управленческий персонал информацией для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. В основе информационной базы управленческого учета — данные о затратах предприятия.

**Бухгалтерский учет** — процесс идентификации информации, исчисления и оценки показателей и представления данных пользователям информации для выработки, обоснования и принятия оптимальных решений. Различают бухгалтерский финансовый и бухгалтерский управленческий учет. Цель первого — обеспечить бухгалтерской информацией внешних пользователей, цель второго — внутренних пользователей.

**Бюджет (смета)** — количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, а также капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели. Является основой для оценки выполнения плана центрами ответственности.

**Бюджетная ставка распределения косвенных расходов** — заранее рассчитанный норматив, позволяющий предварительно распределить косвенные расходы по носителям затрат.

**Вмененные (воображаемые) затраты** — затраты, которые бухгалтер-аналитику необходимо вообразить для принятия правильного управленческого решения. По существу, упущенная выгода предприятия.

**Генеральный (общий) бюджет (смета)** — финансовый документ, охватывающий всю деятельность организации.

**Гибкий бюджет** — бюджет, составленный на несколько альтернативных уровней деловой активности организации.

**Двухкруговая система бухгалтерского учета (вариант автономии)** — организация бухгалтерского учета, при котором финансовый и управленческий учет являются самозамкнутыми системами.

Дегрессивные затраты — разновидность переменных затрат. Темпы роста затрат отстают от темпов роста деловой активности организации.

**Деловая активность** — производственная активность организации, которая может измеряться как натуральным, так и стоимостным показателем (например, деловая активность вуза — контингентом студентов; банка — количеством обслуживаемых клиентов; больницы — количеством койко-мест и т.д.).

«**Директ-костинг (Direct-Costing-System)** — один из вариантов калькулирования неполной себестоимости, при котором в себестоимость включаются лишь переменные расходы.

**Дисконтирование** — процедура приведения денежных средств к их стоимости в момент сравнения.

**Дисконтированная стоимость** — расчетная величина денежных средств будущих поступлений, выраженная через текущую стоимость и коэффициент дисконтирования.

**Добавленные затраты** — издержки, производимые кем-либо в дополнение к ранее понесенным затратам.

**Запасоемкие затраты** — затраты, осуществление которых ведет к увеличению стоимостной оценки запасов (см. Оценка запасов): затраты материальных ресурсов на оплату труда основных производственных рабочих с начислениями на нее, амортизация основных средств цехового значения и т.п.

**Затраты** — средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющих в наличии, и регистрируемые в балансе как активы предприятия, способные принести доход в будущем.

**Издержки** — денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью. Издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг, составляют затраты организации.

**Калькуляция** — исчисление себестоимости единицы продукции (работы, услуги), а также один из элементов метода бухгалтерского учета. Калькулирование — это составление калькуляции. Различают плановую, фактическую и сметную калькуляции.

**Капитальное уравнение бухгалтерского учета:**

Актив = Собственный капитал + Внешние обязательства.

**Концепция СБЕ («Стратегическая бизнес-единица» — Strategic Business Unit)** — концепция, позволяющая оптимизировать организационную структуру предприятия. Предполагает разработку независимой стратегии для каждой единицы бизнеса, называемой СБЕ.

\* **Косвенные затраты** — издержки, которые невозможно или экономически невыгодно прямо относить на носитель затрат. Распределяются между отдельными носителями согласно выбранной предприятием методике, описываемой в учетной политике.

**Линейные производственные отношения** предполагают выдачу указаний начальником подчиненным лицам.

**ЛИФО** — метод оценки запасов, основанный на допущении, при котором ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в очередности по времени закупок.

**Маржинальный доход** — разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам. Определяется в системе «директ-костинг».

**Масштабная база** — определенный период в деловой активности организации, в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют четко выраженную тенденцию.

☞ **Место возникновения затрат** — структурное подразделение организации (рабочее место, участок, цех), по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления ими.

**Метод высшей и низшей точек** позволяет разделить затраты на постоянную и переменную части, описав их формулой  $y = a + bx$ , где  $y$  — совокупные затраты;  $a$  — постоянная часть;  $b$  — удельные переменные затраты;  $x$  — деловая активность предприятия.

**Метод условных единиц** позволяет пересчитать не полностью законченные обработкой изделия в условно готовые изделия.

**Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции** — совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости единицы продукции. По объектам учета затрат выделяют попроцессный, попередельный и позаказный методы, по полноте учитываемых издержек — калькулирование полной и неполной себестоимости, по оперативности — методы учета фактической себестоимости и нормативных затрат. Метод учета затрат на производство и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно.

**Метод учета фактических затрат** — последовательное накопление данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете дан-

ных об их величине по действующим нормам. Позволяет рассчитать фактическую («историческую») себестоимость продукции (работ, услуг).

**Незапасоемкие затраты** — коммерческие и административные затраты, не влияющие на оценку запасов и не участвующие в калькулировании производственной себестоимости.

• **Нелинейные (штабные) производственные отношения** возникают в тех случаях, когда одно подразделение организации предоставляет услуги другим подразделениям.

**Нерегулируемые (неконтролируемые) затраты** — затраты, на которые руководитель центра ответственности влиять не способен.

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

• **Нормативный метод учета затрат** предполагает предварительное определение затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений фактических издержек от нормативных. Позволяет рассчитать нормативную себестоимость и отклонения от нее.

**Носитель затрат (объект калькулирования)** — вид продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенный на продажу.

**Объект учета затрат** — место возникновения затрат, виды или группы однородных продуктов.

**Однокруговая (интегрированная) система** — организация бухгалтерского учета, в которой применяется единая система счетов и бухгалтерских проводок для финансового и управленческого учета.

\* **Операционный бюджет** — часть генерального бюджета, включающая план прибылей и убытков, который детализируется через вспомогательные (частные) бюджеты (сметы), отражающие статьи расходов и доходов организации.

**Организационная структура предприятия** — разделение предприятия на отдельные структурные подразделения и службы (центры ответственности) с целью распределения между ними управленческих функций таким образом, чтобы обеспечить эффективное достижение целей, стоящих перед организацией в целом. Различают централизованную и децентрализованную организационные структуры.

**Отклонение** — арифметическая разность между фактическими и предварительно установленными нормативными или сметными данными. Существенное отклонение — арифметическая разность составляет более 5% от предварительно установленных нормативных данных.

**Оценка запасов** — расчет себестоимости незавершенного производства, готовой продукции на складе и запасов материалов.

**Передел** — часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону.

\* **Переменные затраты** — затраты, возрастающие или уменьшающиеся при изменении деловой активности организации.

**Период окупаемости** — время, по истечении которого чистый доход организации полностью покрывает первоначально вложенный капитал.

**Периодические затраты (затраты отчетного периода)** — затраты, непосредственно не связанные с производством продукции (работ, услуг). Состоят из коммерческих и административных расходов.

**Показанный метод учета затрат и калькулирования** — метод, используемый при изготовлении уникального или выполняемого по специальному заказу изделия. Применяется на предприятиях с индивидуальным и мелкосерийным характером производства: в сфере бытового обслуживания, в полиграфической промышленности, строительстве и т.п. Объектом учета затрат и объектом калькулирования является заказ-заявка клиента на определенное количество специально изготовленных для него изделий.

**Попередельное калькулирование** — метод учета затрат и калькулирования, применяемый в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все стадии производства, называемые переделами.

**Попроцессный метод калькулирования** применяется в добывающих отраслях промышленности и энергетике, характеризующихся массовым характером производства, непродолжительным производственным циклом, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции, единой единицей измерения и калькулирования. Часто рассматривается как упрощенная разновидность попередельного калькулирования.

**Постоянные затраты** — затраты, которые в рамках определенной масштабной базы не реагируют на изменение деловой активности организации.

**Предельные затраты (доходы)** — дополнительные затраты (доходы) в расчете на единицу дополнительно изготовленной продукции.

**Приростные затраты (доходы)** — дополнительные затраты (доходы), появляющиеся в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции (работ, услуг).

**Прогрессивные затраты** — затраты, растущие быстрее деловой активности организации.

**Производственная себестоимость** включает только производственные затраты. Управленческие и коммерческие расходы из калькулирования исключаются.

**Производственные затраты** — затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг). Учитываются в расчетах производственной себестоимости.

**Производственный учет** — основа бухгалтерского управленческого учета. Накапливает информацию об издержках производства, анализирует причины их роста в сравнении с предыдущими периодами, сметами или прогнозами, выявляет возможные резервы экономии.

**Пропорциональные затраты** — разновидность переменных затрат. Увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность организации.

**Прямые затраты** — затраты, относимые на носитель затрат прямо, без использования каких-либо косвенных методов. Состоят из прямых материальных затрат и прямых/затрат на оплату труда.

**Расходы** — часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода, по существу характеризуют себестоимость проданной продукции (работ, услуг).

**Регулируемые (контролируемые) затраты** — затраты, подверженные влиянию со стороны руководителя центра ответственности.

**Релевантные затраты** — затраты, принимаемые во внимание при выборе оптимального управленческого решения.

**Сводный учет** — система обобщения производственных затрат по статьям расходов в разрезе цехов основного и вспомогательного производства, видам продукции (работ, услуг) в целом по предприятию с целью подготовки информации для исчисления себестоимости отдельных видов готовой продукции, всей выпущенной продукции и для распределения понесенных предприятием затрат между готовой продукцией и незавершенным производством. Существует в двух вариантах — бесполуфабрикатном и полуфабрикатом.

**Себестоимость продукции (работы, услуги)** — выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию, т.е. на сырье, материалы, топливо, энергию, основные фонды, трудовые и иные ресурсы. Различают цеховую, производственную, полную, а также «ограниченную» себестоимость (см. «директ-костинг»).

**Сегментарная отчетность** — отчетность, сформированная по отдельным сегментам бизнеса организации.

**Сегментарный учет** — система сбора, отражения и обобщения информации о деятельности отдельных структурных подразделений (сегментов) организации. Является важнейшей составляющей бухгалтерского управленческого учета.

**Ставка капитализации** — коэффициент, устанавливающий зависимость размера дохода, ожидаемого вследствие эксплуатации актива, от стоимости актива.

**Ставка распределения косвенных расходов** — заранее, до начала отчетного периода, рассчитанный норматив, позволяющий предварительно распределить косвенные расходы между объектами калькулирования.

**«Стандарт-кост» (Standard Costs)** — система калькулирования, основанная на жестком нормировании всех затрат и позволяющая рассчитать «стандартную» себестоимость. Предполагает бухгалтерский учет и подробный анализ возникших отклонений фактических расходов от стандартных с последующим возложением ответственности за неблагоприятные отклонения на руководителей соответствующих центров затрат. Прообраз отечественного нормативного учета.

**Статический (жесткий) бюджет** — бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации.

**Статья калькуляции** — вид затрат с учетом места его возникновения и носителя затрат. Классификация затрат по статьям калькуляции отвечает на вопросы: на что израсходованы ресурсы и где?

**Точка безубыточности (критическая, мертвая точка, точка равновесия)** — уровень деловой активности организации, обеспечивающий ей нулевой финансовый результат.

**Трансфертная цена** — цена, по которой один центр ответственности передает свою продукцию или услугу другому центру ответственности. Трансфертное ценообразование применяется организациями, обладающими децентрализованной организационной структурой.

**Условная единица** — набор затрат, необходимых для производства единицы законченной продукции.

**Условно-переменные (условно-постоянные) затраты** — затраты, содержащие как переменный, так и постоянный компонент.

**Учетная политика организации** — выбор организацией вариантов учета и оценки соответствующих объектов, а также техники, формы и организации бухгалтерского учета, исходя из установленных требований и допущений, а также особенностей своей деятельности (организационных, технологических, уровня квалификации кадров и др.).

**Финансовый бюджет** — часть генерального бюджета, включающая бюджеты капитальных вложений, денежных средств и прогнозируемый баланс.

**ФИФО** — метод оценки запасов, основанный на допущении использования материальных ресурсов в течение отчетного года в последовательности их закупки, т.е. ресурсы, поступающие в производство первыми (если в торговле, то — в продажу), должны оцениваться по себестоимости первых

по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало года.

• **Центр ответственности** — структурное подразделение организации, возглавляемое руководителем, несущим ответственность за результаты его работы.

**Центр прибыли** — центр ответственности, от которого в большой степени зависят главные, определяющие прибыль показатели: объем продаж, цена, переменные издержки.

**Чистая приведенная (дисконтированная) стоимость** — дисконтированная стоимость, уменьшенная на сумму первоначальных инвестиционных затрат.

**Экономический элемент** — однородный вид затрат на производство. Группировка затрат по элементам отвечает на вопрос: что затрачено на производство в отчетном периоде? При этом не учитываются место возникновения и носитель затрат.

## Список литературы

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Финансовая газета. 1996. № 49.
2. Гражданский кодекс РФ. М.: Гном-Пресс, 1997.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (в ред. приказов Минфина РФ от 30.12.1999. № 107н, от 24.03.2000. № 31н).
4. Налог на прибыль организаций. Глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации. Федеральный закон от 6.07.2001. № 19540-3. М.: «Проспект», 2001.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Утверждено приказом Минфина РФ 6 июля 1999 г. № 43н // Финансовая газета. 1999. № 34.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000). Утверждено приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н // Финансовая газета. 2000. № 13.
7. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. М.: Информационное агентство ИПБ - БИНФА, 2001.
8. О типовых формах квартальной бухгалтерской отчетности организаций и указаниях по их заполнению в 1996 г. Утверждено приказом Минфина РФ от 27 марта 1996 г. № 31 // Бухгалтерский учет. 1996. № 5.

9. О формах бухгалтерской отчетности организаций. Приказ Минфина РФ от 13 января 2000 г. № 4н // Финансовая газета. 2000. № 8.

10. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 19 декабря 1997 г. // Финансовая газета ЭКСПО. 1998. № 3.

11. *Аксененко А.Ф., Бобижонов М.С., Паримбаев Ж.Ж.* Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений. М.: ООО «Нонпарель», 1994.

12. *Бакаев А.С.* Годовая бухгалтерская отчетность организации: подходы и комментарии к составлению. М.: Бухгалтерский учет, 1997. (Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»).

13. *Бакаев А.С., Шнейдман Л.З.* Учетная политика предприятия. М.: Бухгалтерский учет, 1995. (Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»).

14. *Безруких П. С.* Состав и учет издержек производства и обращения. М.: ФБК «Контакт», 1996.

15. *Вахрушина М.А.* Внутрипроизводственный учет и отчетность. М.: АКДИ «Экономика и жизнь», 2000.

16. *Вил Р.В., Палий В.Ф.* Управленческий учет. М.: ИНФРА-М, 1997.

17. *Гаррисон Д.Ч.* Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости. Л.: Союзоргучет, 1933.

18. *Дауни Т.* Стандарт-кост в системном учете. М.—Л.: Стандартизация и рационализация, 1934.

19. *Друри К.* Управленческий и производственный учет. М.: ЮНИТИ, 2002.

20. *Ефимова О.В.* Финансовый анализ. М.: Бухгалтерский учет, 2002.

21. *Иванова Н.Г., Галузинский П.А.* Нормативный метод учета затрат на обувных предприятиях. М.: Легпромбытиздат, 1988.

22. *Ивашкевич В.Б.* Управленческий учет: Сборник задач и примеров. М.: Финансы и статистика, 2001.

23. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учеб. пособие/Под ред. проф. В.А. Белобородовой. М.: Финансы и статистика, 1989.

24. *Карпова Т.П.* Управленческий учет: Учебник. М.: ЮНИТИ, 2002.

25. *Ковалев В.В.* Финансовый анализ: управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. М.: Финансы и статистика, 1995.

26. *Корчагина Л.М.* Управленческие аспекты бухгалтерского учета на предприятии // Бухгалтерский учет. 1996. № 7.

27. *Кутер М.И.* Теория и принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.

28. *Ластовецкий В.Е.* Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. М.: Финансы и статистика, 1988.

29. Материалы программы TACIS «По развитию бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации». М.: Высшая школа международного бизнеса — Академия народного хозяйства при Правительстве РФ, 1996.
30. *Мизиковский Е.А.* Нормативная база в управленческом учете // Бухгалтерский учет. 1996. № 5.
31. *Нестеров В., Важное А.* Управленческий учет как основа для принятия эффективных решений // Экономика и жизнь. 1997. № 31.
32. *Нидлз Б.* Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1994.
33. *Николаева О.Е., Шишкова Т.В.* Управленческий учет. М.: УРСС, 1997.
34. *Николаева С.А.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». М.: Финансы и статистика, 1993.
35. *Николаева С.А.* Принципы формирования и калькулирования себестоимости. М.: Аналитика-Пресс, 1977.
36. *Николаева С.А.* Управленческий учет: Проблемы адаптации к российской теории и практике / Бухгалтерский учет. 1996. № 12; 1997. № 1.
37. *Николаева С.А.* Учет: какой и для каких целей // Экономика и жизнь. 1996. №42-44.
38. *Николаева С.А.* Учетная политика предприятия. М.: ИНФРА-М, 1995.
39. *Новодворский В.Д.* Бухгалтерский учет производственных ресурсов: Вопросы теории и практики. М.: Финансы и статистика, 1989.
40. *Палий В.Ф.* Комментарии к новому плану счетов бухгалтерского учета. М.:ЛИНФ, 1992.
41. *Палий В. Ф.* Основы калькулирования. М.: Финансы и статистика, 1987.
42. *Райан Б., Андерсон Х, Колдуэлл Д.* Стратегический учет для руководителя. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
43. *Рахман З., Шеремет АД.* Бухгалтерский учет в рыночной экономике. М.: ИНФРА-М, 1996.
44. *Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2000.
45. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.
46. *Ткач В.И., Ткач М.В.* Управленческий учет: международный опыт. М.: Финансы и статистика, 1994.
47. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2002.
48. *Фридман П.* Аудит, контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции / Пер. с англ. М.: Аудит, 1994.
49. *Хонгерен Ч.Т., Форстер Док.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика, 1995.

50. *ШимДж. К., СигелДжозел Г.* Методы управления стоимостью и анализа затрат. М.: **Филинь**, 1996.
51. *Шишкова Т.В.* Управленческий и финансовый учет // Бухгалтерский учет. 1996. №3-52.
52. *Эмерсон Г.* Двенадцать принципов производительности. М.: Экономика, 1972.
53. *ЯруговаА.* Управленческий учет. Опыт экономически развитых стран / Пер. с польск. С.Н. Рогозиной, Г.И. Лебедевой. М.: Финансы и статистика, 1991.
54. *Ansoffl.* Corporate Strategy. New York: McGraw Hill, 1965.
55. *Black HA.* Accounting in Business Decision. Prentice Hall, 1967.
56. *Hax A.C.* The Strategy concept and process. Prentice Hall, Inc., 1996.
57. *Kotler Ph.* Marketing management: Analysis, Planning, Implementation and Control, 1994.
58. *Porter M.* Toward a Dynamic Theory of Strategy Strategic Management Journal, 12 (winter 1991).

# **ПРИЛОЖЕНИЯ**

ТИПОГРАФИЯ

Счет \_\_\_\_\_ от « » \_\_\_\_\_ 200 г.  
 « » \_\_\_\_\_ 200 г. « » \_\_\_\_\_ 200 г.  
 (спущено в производство) (срок изготовления)

Заказчик \_\_\_\_\_ НАРЯД-ЗАКАЗ № \_\_\_\_\_ Спуск № \_\_\_\_\_  
 Наименование заказа \_\_\_\_\_ Заказы № \_\_\_\_\_  
 Тираж \_\_\_\_\_ Мосгорлит \_\_\_\_\_ Вид продукции \_\_\_\_\_ № \_\_\_\_\_

Линотипный участок	Наборный участок	Печатный участок	Брошурочный участок
Срок сдачи на комплектовку _____	Срок сдачи в печать _____	Срок сдачи _____	Срок сдачи на склад _____
Формат набора _____	Формат набора _____	Тираж _____	Переплет _____ мягкий
Шрифт _____	Перемены _____	Печать с оборотом, без оборота, свой	Подборка в _____ листов
Кол-во наборов _____	Реал _____ доска _____	Цвет краски _____	Шитье (втачку, внакидку) в _____ скобы
Реал _____ гранка _____	Дата сдачи _____		Окантовка по _____ ЛИСТОВ
Дата сдачи _____	<b>Наборщик</b> _____		Фальцовка в _____ сгибов
<b>Линотипист</b> _____	<b>Корректор</b> _____		Обрезка с _____ сторон
	Дата правки _____		Упаковка по _____ экз.
	<b>Наборщик</b> _____		в пачке
			Дата упаковки _____
			Выход продукции _____

Разряд работы _____	Разряд работы _____	Разряд работы _____
Время по норме _____	Время по норме _____	Время по норме: сам./ручн. _____
Сумма зарплаты _____	Сумма <b>зарплаты</b> _____	На печатание _____
		на приправку _____
		смывка _____
		Сумма зарплаты _____

**Нормировщик**

**Подпись**

Расчет бумаги							
Дата _____	Фамилия печатника _____	Тираж _____	<b>Подпись</b> мастера _____	Наименование бумаги _____	<b>Плот-</b> ность _____	Кол-во <b>листов</b> _____	Вес _____ № _____ треб.

Листов оттисков \_\_\_\_\_  
 Краско-оттисков \_\_\_\_\_  
 Мастер \_\_\_\_\_  
 Контролер ОТК \_\_\_\_\_

Приложение 2

Смета периодического издания

ЗАО «Журнал МГ»

УТВЕРЖДАЮ

Генеральный директор

\_\_\_\_\_ А.С. Иванов

от №

« » 2002 г.

Смета на издание на I полугодие 2002 г., руб.

Статья затрат	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Сумма
<b>Прямые затраты,</b> всего	66 500	66 500	66 500	69 500	69 500	69 500	408 000
в том числе:							
гонорар авторам	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	<b>150 000</b>
на отчисления на гонорар	7 500	7 500	7 500	7 500	7 500	7 500	45 000
затраты на бумагу	16 000	16 000	16 000	17 000	17 000	17 000	99 000
полиграфические услуги	<b>18 000</b>	18 000	<b>18 000</b>	20 000	20 000	20 000	114 000
<b>Общеиздательские затраты,</b> всего	122 200	<b>122 200</b>	122 200	125 200	125 200	125 200	742 200
в том числе:							
аренда помещений	45 000	45 000	45 000	48 000	48 000	48 000	279 000
заработная плата штат- ных сотрудников	40 000	40 000	40 000	40 000	40 000	40 000	240 000
начисления на заработ- ную плату штатных сот- рудников	16 400	16 400	16 400	16 400	16 400	16 400	98 400
заработная плата вне- штатных сотрудников	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000	<b>18 000</b>
начисления на заработ- ную плату внештатных сотрудников	1 200	1 200	1 200	1 200	1 200	1 200	7 200
амортизация	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000	18 000
расходы по хранению бумаги	1 600	1 600	1 600	1 600	1 600	1 600	9 600
прочие расходы	12 000	12 000	12 000	12 000	<b>12 000</b>	12 000	72 000
<b>Коммерческие расходы,</b> всего	<b>12 500</b>	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	75 000
в том числе:							
экспедирование	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	24 000
пересылка	7 000	7 000	7 000	7 000	7 000	7 000	42 000
услуги по распрос- транению	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	9 000
<b>Итого расходов:</b>	<b>201 200</b>	<b>201 200</b>	<b>201 200</b>	<b>207 200</b>	<b>207 200</b>	<b>207 200</b>	<b>1 225 200</b>

## Калькуляционный лист лечебного учреждения

<b>Городская клиническая больница</b>	
<b>Адрес</b>	
<b>ИНН</b>	
<b>Отделение магнитно-резонансной томографии</b>	
<b>Магнитно-резонансное исследование</b>	
<b>Трудоемкость медицинской услуги, мин:</b>	
врача	<b>45</b>
среднего медицинского персонала	<b>45</b>
<b>Оплата трудозатрат, связанных с выполнением медицинской услуги, руб./мин:</b>	
врача	<b>553</b>
среднего медицинского персонала	<b>277</b>
<b>Заработная плата основного персонала, руб.:</b>	
основная	<b>37 334</b>
дополнительная	<b>10 454</b>
<b>Заработная плата прочего персонала, руб.:</b>	
основная	<b>12 694</b>
дополнительная	<b>3 554</b>
<b>Всего оплата труда, руб.</b>	
	<b>64 036</b>
<b>Начисления на заработную плату, руб.</b>	
	<b>24 653</b>
<b>Амортизация медицинского оборудования, руб.</b>	
	<b>356 898</b>
<b>Расходы на лекарства и материалы, руб.</b>	
	<b>127 765</b>
<b>Расходы на приобретение мягкого инвентаря, руб.</b>	
	<b>2489</b>
<b>Накладные расходы, руб.</b>	
	<b>160 536</b>
<b>Прочие расходы, руб.</b>	
	<b>—</b>
<b>Итого себестоимость медицинской услуги, руб.</b>	
	<b>736 377</b>

Таблица коэффициентов дисконтирования

Голь	1%	3%	5%	6%	8%	10%	12%	14%	15%	16%	18%	20%	22%	24%	25%	26%	28%	30%	35%	40%	45%	50%
1	0,990	0,971	0,952	0,943	<b>0,926</b>	<b>0,909</b>	<b>0,893</b>	<b>0,877</b>	0,870	0,862	<b>0,847</b>	<b>0,833</b>	0,820	<b>0,806</b>	<b>0,800</b>	<b>0,794</b>	<b>0,781</b>	0,769	0,741	0,714	0,690	0,667
2	0,980	0,943	0,907	<b>0,890</b>	0,857	0,826	0,797	0,769	0,756	0,743	0,718	0,694	0,672	0,650	0,640	0,630	0,610	<b>0,592</b>	0,549	0,510	0,476	0,444
3	0,971	0,915	0,864	0,840	0,794	0,751	0,712	<b>0,675</b>	0,658	<b>0,641</b>	0,609	0,579	0,551	0,524	<b>0,512</b>	0,500	<b>0,477</b>	<b>0,455</b>	<b>0,406</b>	0,364	0,328	0,296
4	0,961	<b>0,888</b>	0,823	0,792	0,735	0,683	0,636	0,592	0,572	0,552	0,516	<b>0,482</b>	<b>0,451</b>	0,423	<b>0,410</b>	0,397	0,373	0,350	0,301	0,260	<b>0,226</b>	0,198
5	0,951	<b>0,863</b>	0,784	<b>0,747</b>	<b>0,681</b>	0,621	0,567	0,519	0,497	0,476	0,437	0,402	0,370	0,341	<b>0,328</b>	0,315	0,291	0,269	0,223	0,186	0,156	0,132
6	<b>0,942</b>	0,837	0,746	0,705	0,630	0,564	0,507	0,456	0,432	0,410	0,370	<b>0,335</b>	0,303	0,275	0,262	0,250	0,227	0,207	<b>0,165</b>	0,133	<b>0,108</b>	0,088
7	<b>0,933</b>	<b>0,813</b>	<b>0,711</b>	0,665	0,583	0,513	0,452	<b>0,400</b>	0,376	<b>0,354</b>	<b>0,314</b>	0,279	0,249	<b>0,222</b>	<b>0,210</b>	0,198	<b>0,178</b>	0,159	<b>0,122</b>	<b>0,095</b>	<b>0,074</b>	0,059
8	0,923	<b>0,789</b>	0,677	<b>0,627</b>	0,540	0,467	0,404	0,351	0,327	<b>0,305</b>	0,266	0,233	0,204	0,179	0,168	0,157	0,139	0,123	<b>0,091</b>	0,068	0,051	0,039
9	0,914	0,766	0,645	<b>0,592</b>	0,500	0,424	0,361	0,308	0,284	0,263	0,225	0,194	0,167	<b>0,144</b>	0,134	<b>0,125</b>	0,108	0,094	0,067	<b>0,048</b>	<b>0,035</b>	0,026
10	0,905	0,744	0,614	0,558	0,463	<b>0,386</b>	0,322	0,270	0,247	0,227	0,191	0,162	<b>0,137</b>	<b>0,116</b>	0,107	0,099	0,085	0,073	0,050	<b>0,035</b>	<b>0,024</b>	0,017
11	0,896	0,722	0,585	0,527	0,429	0,350	0,287	0,237	<b>0,215</b>	0,195	0,162	0,135	<b>0,112</b>	<b>0,094</b>	0,086	0,079	0,066	<b>0,056</b>	0,037	<b>0,025</b>	<b>0,017</b>	<b>0,012</b>
12	0,887	0,701	0,557	0,497	0,397	<b>0,319</b>	0,257	<b>0,208</b>	0,187	0,168	0,137	0,112	<b>0,092</b>	<b>0,076</b>	0,069	0,062	0,052	0,043	0,027	<b>0,018</b>	<b>0,012</b>	0,008
13	0,879	0,681	0,530	0,469	0,368	0,290	<b>0,229</b>	<b>0,182</b>	<b>0,163</b>	0,145	0,116	0,093	0,075	0,061	0,055	0,050	0,040	0,033	0,020	0,013	0,008	0,005
14	<b>0,870</b>	<b>0,661</b>	0,505	<b>0,442</b>	0,340	0,263	0,205	0,160	0,141	<b>0,125</b>	0,099	<b>0,078</b>	0,062	<b>0,049</b>	0,044	<b>0,039</b>	<b>0,032</b>	0,025	0,015	<b>0,009</b>	<b>0,006</b>	0,003
15	0,861	0,642	<b>0,481</b>	<b>0,417</b>	0,315	<b>0,239</b>	0,183	0,140	0,123	<b>0,108</b>	<b>0,084</b>	0,065	0,051	0,040	0,035	<b>0,031</b>	0,025	0,020	<b>0,011</b>	0,006	<b>0,004</b>	0,002
16	0,853	<b>0,623</b>	0,458	0,394	0,292	0,218	0,163	0,123	0,107	<b>0,093</b>	0,071	0,054	0,042	<b>0,032</b>	<b>0,028</b>	0,025	0,019	<b>0,015</b>	<b>0,008</b>	0,005	0,003	0,002
17	0,844	0,605	0,436	<b>0,371</b>	0,270	0,198	<b>0,146</b>	0,108	<b>0,093</b>	0,080	0,060	0,045	0,034	0,026	<b>0,023</b>	0,020	<b>0,015</b>	0,012	0,006	0,003	0,002	0,001
18	<b>0,836</b>	0,587	<b>0,416</b>	0,350	0,250	<b>0,180</b>	0,130	0,095	0,081	0,069	0,051	<b>0,038</b>	0,028	0,021	0,018	0,016	0,012	<b>0,009</b>	0,005	<b>0,002</b>	0,001	<b>0,001</b>
19	<b>0,828</b>	<b>0,570</b>	0,396	<b>0,331</b>	0,232	0,164	0,116	0,083	<b>0,070</b>	0,060	0,043	0,031	<b>0,023</b>	<b>0,017</b>	0,014	0,012	<b>0,009</b>	0,007	0,003	0,002	0,001	<b>0,000</b>
20	0,820	<b>0,554</b>	0,377	<b>0,312</b>	<b>0,215</b>	<b>0,149</b>	0,104	<b>0,073</b>	<b>0,061</b>	0,051	0,037	0,026	<b>0,019</b>	0,014	0,012	<b>0,010</b>	0,007	<b>0,005</b>	0,002	0,001	0,001	0,000
21	<b>0,811</b>	<b>0,538</b>	0,359	0,294	<b>0,199</b>	<b>0,135</b>	<b>0,093</b>	<b>0,064</b>	<b>0,053</b>	0,044	0,031	0,022	0,015	<b>0,011</b>	0,009	0,008	0,006	0,004	0,002	0,001	0,000	0,000
22	<b>0,833</b>	0,522	0,342	<b>0,278</b>	0,184	0,123	0,083	0,056	<b>0,046</b>	<b>0,038</b>	0,026	<b>0,018</b>	0,013	<b>0,009</b>	0,007	<b>0,006</b>	0,004	0,003	0,001	<b>0,001</b>	0,000	0,000
23	0,795	<b>0,507</b>	0,326	0,262	0,170	0,112	0,074	0,049	0,040	0,033	0,022	0,015	<b>0,010</b>	<b>0,007</b>	<b>0,006</b>	0,005	0,003	0,002	0,001	0,000	0,000	0,000
24	0,788	0,492	0,310	0,247	0,158	<b>0,102</b>	0,066	0,043	0,035	0,028	0,019	0,013	0,008	<b>0,006</b>	0,005	<b>0,004</b>	0,003	0,002	<b>0,001</b>	0,000	0,000	0,000
25	0,780	0,478	0,295	0,233	0,146	0,092	0,059	0,038	0,030	0,024	0,016	0,010	0,007	<b>0,005</b>	0,004	0,003	0,002	<b>0,001</b>	0,001	0,000	0,000	<b>0,000</b>
26	<b>0,722</b>	0,464	0,281	<b>0,220</b>	0,135	0,084	0,053	0,033	0,026	0,021	0,014	0,009	0,006	0,004	0,003	0,002	0,002	0,001	0,000	0,000	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>
27	<b>0,764</b>	0,450	<b>0,268</b>	0,207	0,125	<b>0,076</b>	<b>0,047</b>	0,029	0,023	<b>0,018</b>	0,011	0,007	0,005	<b>0,003</b>	<b>0,002</b>	0,002	0,001	0,001	0,000	0,000	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>
28	0,757	<b>0,437</b>	0,255	0,196	<b>0,116</b>	<b>0,069</b>	<b>0,042</b>	0,026	0,020	<b>0,016</b>	0,010	0,006	<b>0,004</b>	<b>0,002</b>	0,002	0,002	0,001	<b>0,001</b>	0,000	0,000	0,000	<b>0,000</b>
29	0,749	<b>0,424</b>	0,243	0,185	0,107	<b>0,063</b>	<b>0,037</b>	0,022	<b>0,017</b>	0,014	0,008	0,005	<b>0,003</b>	<b>0,002</b>	0,002	0,001	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
30	0,742	0,412	0,231	<b>0,174</b>	0,099	0,057	0,033	0,020	0,015	0,012	0,007	0,004	0,003	0,002	0,001	0,001	0,001	0,000	0,000	<b>0,000</b>	0,000	0,000
35	<b>0,706</b>	0,355	<b>0,181</b>	0,130	0,068	0,036	0,019	0,010	0,008	<b>0,006</b>	0,003	<b>0,002</b>	0,001	<b>0,001</b>	0,000	0,000	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	0,000	0,000	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>
40	0,672	0,307	<b>0,142</b>	0,097	0,046	<b>0,022</b>	0,011	0,005	0,004	0,003	<b>0,001</b>	0,001	<b>0,000</b>	0,000	0,000	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	0,000	0,000	0,000
45	0,639	0,264	0,111	0,073	<b>0,031</b>	0,014	0,006	0,003	0,002	0,001	0,001	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	<b>0,000</b>	0,000	0,000
50	<b>0,608</b>	0,228	0,087	0,054	0,021	<b>0,009</b>	0,003	0,001	0,001	0,001	0,000	0,000	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>

## Рабочий план счетов холдинга

Счет	Наименование	Признак счета
006	Деньги, ошибочно зачисленные на расчетный счет	Забалансовый, валютный
01	Основные средства	Балансовый, рублевый
01*1	Основные средства*	Забалансовый, валютный
02	Амортизация основных средств	Балансовый, рублевый
02*1	Амортизация основных средств*	Забалансовый, валютный
04	Нематериальные активы	Балансовый, рублевый
04*1	Нематериальные активы*	Забалансовый, валютный
05	Амортизация нематериальных активов*	Забалансовый, валютный
05*1	Амортизация нематериальных активов	Забалансовый, валютный
06	Долгосрочные финансовые вложения	Балансовый, рублевый
07	Оборудование к установке	Балансовый, рублевый
07*1	Оборудование к установке*	Забалансовый, валютный
08	Капитальные вложения	Балансовый, рублевый
10	Материалы	Балансовый, рублевый
10*11	Сырье*	Забалансовый, валютный
10*12	Комплектующие*	Забалансовый, валютный
10*13	Краситель*	Забалансовый, валютный
10/1	Сырье	Балансовый, рублевый
10/2	Комплектующие	Балансовый, рублевый
14	Переоценка материальных ценностей	Балансовый, рублевый
19	НДС накопительный	Балансовый, рублевый
19/1	НДС при осуществлении капитальных вложений	Балансовый, рублевый
19/2	НДС по приобретенным нематериальным активам	Балансовый, рублевый
19/3	НДС по приобретенным материальным ресурсам, работам и услугам	Балансовый, <b>рублевый</b>
20	Основное производство	Балансовый, рублевый
20*11	Затраты на сырье*	Забалансовый, валютный
20*12	Затраты на комплектующие*	Забалансовый, валютный
20*13	Коммунальные услуги*	Забалансовый, валютный
20*14	Заработная плата в производственной сфере*	Забалансовый, валютный
20*15	Транспорт*	Забалансовый, валютный
20*17	Затраты на рекламу	Забалансовый, валютный
20*18	Затраты на конвертацию	Забалансовый, валютный
20*19	Прочие расходы*	<b>Забалансовый</b> , валютный
20/1	Производственные затраты, не ВХОДЯЩИЕ в себестоимость	Балансовый, рублевый

принадлежность счета к системе управленческого учета.

Счет	Наименование	Признак счета
26	Общехозяйственные расходы	Балансовый, рублевый
<b>26*11</b>	Телефон — Московский офис*	Забалансовый, валютный
<b>26*111</b>	Затраты на командировки*	Забалансовый, валютный
<b>26*112</b>	Затраты — Московский офис*	Забалансовый, валютный
<b>26*113</b>	Затраты на содержание склада*	Забалансовый, валютный
26*12	Налоги*	Забалансовый, валютный
26*13	Коммунальные платежи — Московский офис	Забалансовый, валютный
26*14	Заработная плата администрации — Московский офис*	Забалансовый, валютный
<b>26*15</b>	Транспорт*	Забалансовый, валютный
26*16	Охрана — Московский офис*	Забалансовый, валютный
26*18	Таможенные расходы*	Забалансовый, валютный
26*19	Прочие расходы*	Забалансовый, валютный
26/1	Общехозяйственные расходы, не облагаемые НДС	Балансовый, рублевый
<b>28*1</b>	Брак в производстве*	Забалансовый, валютный
28/1	Брак сырья	Балансовый, рублевый
28/2	Брак комплектующих	Балансовый, рублевый
41*1	Пробка на складе*	Забалансовый, валютный
43	Готовая продукция	Балансовый, рублевый
43*1	Выпуск готовой продукции*	Забалансовый, валютный
<b>43*111</b>	Готовая продукция*	Забалансовый, валютный
<b>43*111</b>	Готовая продукция в Москве*	Забалансовый, валютный
<b>43*112</b>	Готовая продукция в Санкт-Петербурге*	Забалансовый, валютный
<b>43*12</b>	Готовая продукция*	Забалансовый, валютный
43*121	Готовая продукция в Рязани*	Забалансовый, валютный
<b>43*122</b>	Готовая продукция в Краснодаре*	Забалансовый, валютный
45	Отгруженная продукция	Балансовый, рублевый
<b>45*1</b>	Товар отгружен*	Забалансовый, валютный
50	Касса	Балансовый, рублевый
<b>50*1</b>	Касса—1*	Забалансовый, валютный
<b>50*2</b>	Касса—2*	Забалансовый, рублевый
50/1	Касса	Балансовый, рублевый
51	Расчетный счет	Балансовый, рублевый
<b>51*1</b>	Расчетный счет — Торибанк*	Забалансовый, валютный
51*2	Расчетный счет*	Забалансовый, рублевый
51/1	Расчетный счет — Российский кредит	Балансовый, рублевый
51/2	Расчетный счет — Торибанк	Балансовый, рублевый
57*1	-Переводы в пути*	Забалансовый, валютный
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	Балансовый, рублевый
<b>60*11</b>	Расчеты с фирмой Eastman*	Забалансовый, валютный

Счет	Наименование	Признак счета
60*12	Расчеты с фирмой Зевс*	Забалансовый, валютный
60*13	Прочие поставщики*	Забалансовый, валютный
60*14	Расчеты с Starplast*	Забалансовый, валютный
60*15	Расчеты с фирмой Sabcis*	Забалансовый, валютный
60*16	Расчеты с Союзтранзитом	Забалансовый, валютный
60/01	Расчеты с фирмой Дейк	Балансовый, рублевый
60/02	Расчеты с поставщиками комплектующих	Балансовый, рублевый
60/03	Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками	Балансовый, рублевый
62*1	Расчеты с покупателями*	Забалансовый, валютный
62*13	Расчеты с покупателями оборудования*	Забалансовый, валютный
62*2	Расчеты с покупателями пробки	Забалансовый, рублевый
62/1	Расчеты с покупателями	Балансовый, рублевый
62/2	Расчеты по авансам полученным	Балансовый, рублевый
68	Расчеты по налогам и сборам	Балансовый, рублевый
68/03	Расчеты по детским пособиям	Балансовый, рублевый
68/1	Расчеты по налогу на доходы физических лиц	Балансовый, рублевый
68/2	Расчеты по налогу на прибыль	Балансовый, рублевый
68/3	Расчеты по налогу на имущество	Балансовый, рублевый
68/4	Расчеты по транспортному налогу	Балансовый, рублевый
68/7	Расчеты по налогу на добавленную стоимость	Балансовый, рублевый
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	Балансовый, рублевый
69/1	Расчеты по социальному страхованию (5,4%)	Балансовый, рублевый
69/2	Расчеты по социальному страхованию — Пенсионный фонд	Балансовый, рублевый
69/4	Расчеты по медицинскому страхованию (3,4%) — городской бюджет	Балансовый, рублевый
69/5	Расчеты по медицинскому страхованию (0,2%) — федеральный бюджет	Балансовый, рублевый
70	Расчеты по оплате труда	Балансовый, рублевый
70*1	Расчеты по заработной плате в валюте*	Забалансовый, валютный
70*2	Расчеты по заработной плате в рублях*	Забалансовый, рублевый
71	Расчеты с подотчетными лицами	Балансовый, рублевый
71*1	Расчеты с подотчетными лицами в валюте*	Забалансовый, валютный
71*2	Расчеты с подотчетными лицами в рублях*	Забалансовый, рублевый
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	Балансовый, рублевый
75	Расчеты с учредителями	Балансовый, рублевый
75*111	Расчеты с фирмой PCS по вкладам в уставный капитал*	Забалансовый, валютный

Счет	Наименование	Признак счета
75*112	Расчеты с фирмой PCS по выплате дохода*	Забалансовый, валютный
75*121	Расчеты с Ассоциацией во вкладах в уставный капитал*	Забалансовый, валютный
75*122	Расчеты с Ассоциацией по выплате дохода*	Забалансовый, валютный
75*123	Расчеты с Ассоциацией по сырью*	Забалансовый, валютный
75/1	Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал	Балансовый, рублевый
75/2	Расчеты по выплате доходов	Балансовый, рублевый
76	Расчеты с разными дебиторами (кредиторами)	Балансовый, рублевый
76*15	Расчеты по услугам*	Забалансовый, валютный
76*25	Расчеты с таможенным брокером в рублях*	Забалансовый, рублевый
76/1	Расчеты с фирмой FORMIO	Балансовый, рублевый
76/2	Расчеты с фирмой Мастер Групп	Балансовый, рублевый
76/3	Расчеты с фирмой Крахмалит	Балансовый, рублевый
80	Уставный капитал	Балансовый, рублевый
80*1	Уставный капитал*	Забалансовый, валютный
83	Добавочный капитал	Балансовый, рублевый
83/1	Прирост стоимости имущества при переоценке	Балансовый, рублевый
83/2	<b>Эмиссионный доход</b>	Балансовый, рублевый
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Балансовый, рублевый
84*1	<b>Нераспределенная</b> прибыль (непокрытый убыток)*	Забалансовый, валютный
84/1	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода	Балансовый, рублевый
84/2	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	Балансовый, рублевый
86	Целевое финансирование	Балансовый, рублевый
90*1	Продажи*	Забалансовый, валютный
90/1	Продажи	Балансовый, рублевый
91	Доходы от прочих операций	Балансовый, рублевый
91*1	Доходы от прочих операций*	Забалансовый, валютный
94	Недостачи и потери	Балансовый, рублевый
94*1	Недостачи и потери*	Забалансовый, валютный
97	Расходы будущих периодов	Балансовый, рублевый
97*1	Расходы будущих периодов*	Забалансовый, валютный
98/1	Безвозмездно полученные ценности	Балансовый, рублевый

## План счетов управленческого учета холдинга

№ счета	Название счета	№ счета	Название аналитического счета	№ счета	Название аналитического счета	№ счета	Название аналитического счета
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>01*1</b>	<b>Основные средства*</b>	001	Здания и сооружения*				
		002	Оргтехника*				
		003	Прочий инвентарь*				
		004	Транспортные средства*				
<b>02*1</b>	<b>Амортизация ОС*</b>						
<b>04*1</b>	<b>Нематериальные активы</b>						
05*1	<b>Амортизация нематериальных активов*</b>						
<b>08*1</b>	<b>Вложения во внеоборотные активы*</b>	001	Здание	<b>011</b>	Установка сигнализации		
		002	Строительство комплекса				
		003	Офис по адресу:				
		004	Офис по адресу:				
		005	Помещение по адресу:				
		006	Помещение по адресу:				
		007	Помещение по адресу:				
<b>10*1</b>	<b>Материалы*</b>						
<b>26*1</b>	<b>Общехозяйственные расходы*</b>	001	Содержание парка автомашин*	<b>011</b>	Автозапчасти, инструменты*	101	*ВАЗ-08
						102	*УАЗ 33-03
						103	*ГАЗ 80-44
						104	*ЗИЛ 43362
						105	*ВАЗ-06
						106	*ГАЗ 85-25

Продолжение прил. б

1	2	3	4	5	6	7	8
						107	*ИЖ 27-15
						108	*М-21412
				012	Ремонт автомашин*	1.01	*ВАЗ-08
						102	*УАЗ 33-03
						103	*ГАЗ 80-44
						104	*ЗИЛ 433362
						105	*ВАЗ-06
						106	*ГАЗ 85-25
						107	*ИЖ 27-15
						108	*М-21412
				013*	Техобслуживание автомашин, доверенности	101	*ВАЗ-08
						102	*УАЗ 33-03
						103	*ГАЗ 80-44
						104	*ЗИЛ 433362
						105	*ВАЗ-06
						106	*ГАЗ 85-25
						107	*ИЖ 27-15
						108	*М-21412
				014	Бензин и расходные материалы*	101	*ВАЗ-08
						102	*УАЗ 33-03
						103	*ГАЗ 80-44
						104	*ЗИЛ 43362
						105	*ВАЗ-06
						106	*ГАЗ 85-25

Продолжение прил. 6

1	2	3	4	5	6	7	8
						107	*ИЖ 27-15
						108	*М-21412
				015	*Прочие расходы	101	*ВАЗ-08
						102	*УАЗ 33-03
						103	*ГАЗ 80-44
						104	*ЗИЛ 433362
						105	*ВАЗ-06
						106	*ГАЗ 85-25
						107	*ИЖ 27-15
						108	*М-21412
		002	Расходы на питание сотрудников*				
		003	Хозяйственное обеспечение*	031	Хозяйственные товары*		
				032	Канцелярские товары*		
				033	Продукты*		
				034	Стройинвентарь*		
		004	Оргтехника*	041	Обслуживание оргтехники*		
				042	Расход материалов для оргтехники*		
				043	Оплата телефонов, пейджеров*		
				044	Ремонт оргтехники*		
		005	Работы и услуги	051	Аренда транспорта и оборудования		
				052	Разовые ремонтные работы		

1	2	3	4	5	6	7	8
				053	Хозяйственное обслуживание офиса*		
				054	Банковские услуги*		
				055	Юридические услуги*		
		006	Персонал*	061	Зарплата*		
				062	Прочие выплаты персоналу*		
				063	Подбор персонала*		
		007	Налоги, сборы, штрафы*				
		009	Прочие расходы*	091	Представительские расходы*		
				092	Общие расходы*		
				093	Командировочные расходы*		
				094	Прочие и непредвиденные расходы*		
				095			
				096			
		010	Содержание иномарок*				
<b>50*1</b>	<b>Касса (валюта)</b>						
<b>50*2</b>	<b>Касса (рубли)*</b>						
<b>51*2</b>	<b>Расчетный счет*</b>	001	Банк № 1				
		002	Банк № 2				
		003	Банк № 3				
<b>52*1</b>	<b>Валютный счет*</b>	001	Банк № 1				
		002	Банк № 2				

Продолжение прил. 6

1	2	3	4	5	6	7	8
		003	Банк № 3				
		004	Банк № 4				
<b>57*1</b>	<b>Переводы в пути (валюта)*</b>	001	Путь 1				
		002	Путь 2				
		003	Путь 3				
<b>57*2</b>	<b>Переводы в пути (рубли)*</b>	003	Путь 1				
		004	Путь 2				
		005	Путь 3				
<b>58*</b>	<b>Финансовые вложения*</b>	001	Предприятие 1				
		002	Предприятие 2				
		003	Предприятие 3				
		004	Предприятие 4				
		005	Предприятие 5				
<b>58 1</b>	<b>Краткосрочные финансовые вложения*</b>	001	Организация 1				
<b>58*2</b>	<b>Краткосрочные финансовые вложения*</b>	002	Организация 2				
		003	Организация 3				
<b>66*1</b>	<b>Расчеты по кредитам полученным (валюта)*</b>						
<b>66*2</b>	<b>Расчеты по кредитам полученным (рубли)*</b>						
<b>67*1</b>	<b>Расчеты по займам выданным (рубли)*</b>						

Продолжение прил. 6

1	2	3	4	5	6	7	8
67*2	Расчеты по займам выданным (рубли)*						
70*2	Расчеты по оплате труда						
71*2	Расчеты с подотчетными лицами						
73*2	Расчеты с персоналом по прочим операциям	001	По кредитам выданным*				
		002	По недостачам"				
75*1	Расчеты с учредителями*	001	Внесение капитала*				
		002	Изъятие капитала"				
76*1	Расчеты с разными дебиторами (кредиторами) (валюта)	001	Финансовые компании*	001	Фирма 1		
				002	Фирма 2		
				011	Фирма 3		
				012	Фирма 4		
				013	Фирма 5		
				014	Фирма 6		
		002	Прочие*				
76*2	Расчеты с разными дебиторами (кредиторами) (рубли)	001	Финансовые компании*	001	Фирма 1		
				002	Фирма 2		
				011	Фирма 3		
				012	Фирма 4		

Продолжение прил. 6

1	2	3	4	5	6	7	8
				013	Фирма 5		
				014	Фирма 6		
				015	Фирма 7		
		002	Прочие*				
		003	С банком на конвертацию (рубли)*				
<b>78*1</b>	<b>Расчеты с предприя- тиями холдинга*</b>	001	Предприятие 1	001	Расчеты*		
				003	Оказанные услуги (работы)*	031	Строительная служба холдинга*
						032	<b>Автохозяйство*</b>
						033	<b>Хозяйственная</b> служба холдинга*
						034	<b>Финансовая</b> служба холдинга*
						035	Юридическая служба холдинга*
						036	Техническая служба и охранная служба*
				004	Передача материаль- ных ценностей		
				009	Прочие операции*		
		002	Предприятие 2	001	Расчеты		
				003	Оказанные услуги (работы)*	031	Строительная служба холдинга*
						032	Автохозяйство*

Продолжение **прил. 6**

1	2	3	4	5	6	7	8
						033	<b>Хозяйственная</b> служба холдинга
						034	Финансовая служба холдинга*
						035	Юридическая служба холдинга*
						036	Техническая <b>служба</b> и охранный служба
				004	Передача материальных ценностей		
				<b>009</b>	Прочие операции*		
		003	Предприятие 3	001	Расчеты*		
				003	Оказанные услуги (работы)	031	Строительная служба холдинга*
						032	<b>Автохозяйство*</b>
						033	Хозяйственная служба холдинга*
						034	<b>Финансовая</b> служба холдинга
						035	Юридическая служба холдинга
						036	Техническая служба и охранный служба
				004	Передача материальных ценностей		
				009	Прочие операции*		
		004	Предприятие 4	001	Расчеты*		
				003	<b>Оказанные</b> услуги (работы)	031	<b>Строительная</b> служба холдинга

Продолжение прил. 6

1	2	3	4	5	6	7	8
						032	<b>Автохозяство*</b>
						033	<b>Хозяйственная служба холдинга</b>
						034	<b>Финансовая служба холдинга</b>
						035	<b>Юридическая служба холдинга</b>
						036	<b>Техническая служба и охранный служба</b>
				004	Передача материальных ценностей		
				009	Прочие операции*		
		005	Предприятие 5	001	Расчеты*		
				003	Оказанные услуги (работы)	031	<b>Строительная служба холдинга</b>
						032	Автохозяство*
						033	<b>Хозяйственная служба холдинга</b>
						034	<b>Финансовая служба холдинга</b>
						035	<b>Юридическая служба холдинга</b>
						036	<b>Техническая служба и охранный служба</b>
				004	Передача материальных ценностей		
				009	Прочие операции*		
<b>80*1</b>	<b>Уставный капитал*</b>						

Окончание прил. 6

1	2	3	4	5	6	7	8
84*1	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)*						
91*1	Курсовые разницы						
94*1	Недостачи и потери от порчи ценностей	001					
97*1	Расходы будущих периодов*	001	Реклама				
		002	Подписка				
		003	Проценты по кредиту				
		004	Представительские расходы*				
99*1	Прибыли и убытки*	001	Прибыль от предприятий холдинга				
		002	Доходы от депозитов*				

Приложение 7

Форма баланса производственного предприятия холдинга,  
составляемого в системе управленческого учета

АКТИВ

Наименование счета	№ счета	Остаток на начало периода	Остаток на конец периода
Основные средства	01*1		
Амортизация основных средств	02*1		
Остаточная стоимость основных средств			
Нематериальные активы	04*1		
Амортизация нематериальных активов	05*1		
Остаточная стоимость нематериальных активов			
Оборудование к установке	07*1		
Материалы	10*11		
Комплектующие	10*12		
Краситель	10*13		
Брак в производстве	28*1		
Пробка	41*1		
Готовая продукция	43*1		
Касса (доллары)	50*1		
Касса (рубли)	50*2		
Расчетный счет	51*2		
Расчетный счет	51*1		
Переводы в пути	57*1		
Расчеты по заработной плате (рубли)	70*2		
Расчеты с фирмой Eastman	60*11		
Расчеты с фирмой «Зевс»	60*12		
Расчеты с прочими поставщиками	60*13		
Расчеты с фирмой Starplast	60*14		
Расчеты с фирмой Sabic	60*15		
Расчеты с покупателями	62*1		
Расчеты с фирмой «Союзтранзит»	60*16		
Расчеты по заработной плате (валюта)	70*1		
Расчеты с Polytrade	60*18		
Расчеты с подотчетными лицами (валюта)	71*1		
Расчеты с подотчетными лицами (валюта)	71*2		
Расчеты с Ассоциацией по вкладам в уставный капитал	75*121		
Расчеты с Ассоциацией по выплате дохода	75*122		
Расчеты с Ассоциацией по сырью	75*123		
Нераспределенный убыток	84*1		
Курсовые разницы по валютным счетам	91*1		
Расходы будущих периодов	97*1		
<b>ИТОГО</b>			

## ПАССИВ

Наименование счета	№ счета	Остаток на начало периода	Остаток на конец периода
Расчеты с фирмой PCS	60*1		
Расчеты с фирмой «Зевс»	60*12		
Расчеты с прочими поставщиками	<b>60*13</b>		
Расчеты с фирмой Starplast	<b>60*14</b>		
Расчеты с покупателями	<b>62*1</b>		
Расчеты по заработной плате (валюта)	<b>70*1</b>		
Расчеты по заработной плате (рубли)	70*2		
Расчеты с подотчетными лицами (валюта)	<b>71*1</b>		
Расчеты с подотчетными лицами (рубли)	<b>71*2</b>		
Расчеты с фирмой PCS по вкладам в уставный капитал	<b>75*111</b>		
Расчеты с Ассоциацией по вкладам в уставный капитал	75*121		
Расчеты с Ассоциацией по выплате дохода	<b>75*122</b>		
Расчеты с Ассоциацией по сырью	<b>75*123</b>		
Расчеты с таможенным брокером (валюта)	76*15		
Расчеты с таможенным брокером (рубли)	<b>76*25</b>		
Уставный капитал ,	<b>80*1</b>		
Курсовые разницы по валютным счетам	<b>91*1</b>		
Недостачи и потери	94*1		
Прибыль	<b>99*1</b>		
ИТОГО:			

**ОТЧЕТ о затратах**

за \_\_\_\_\_ 2002 г.

Статьи затрат	№ счета	Сумма в долларах США
Затраты на материалы	<b>20*11</b>	
Затраты на комплектующие	20*12	
Коммунальные услуги	20*13	
Заработная плата в сфере производства	<b>20*14</b>	
Транспорт	<b>20*15</b>	
Реклама	20*17	
Затраты на конвертацию	<b>20*18</b>	
Прочие расходы	<b>20*19</b>	
Телефон — Московский офис	<b>26*11</b>	
Налоги	<b>26*12</b>	
Затраты на командировки	26*111	
Коммунальные платежи — Московский офис	<b>26*13</b>	
Затраты на офис	<b>26*112</b>	
Заработная плата администрации — Московский офис	26*14	
Затраты на содержание склада	<b>26*113</b>	
Транспорт	26*15	
Охрана — Московский офис	<b>26*16</b>	
Таможня	<b>26*18</b>	
Прочие расходы	26*19	
<b>ИТОГО ЗАТРАТ:</b>		

Признаки аналитических счетов к синтетическому  
счету 44 «Расходы на продажу»

Класс	Код	Наименование	Признаки
1	01	Аптека 01	
1	02	Аптека 02	
1	<b>03</b>	Аптека 03	
1	04	Аптека 04	
1	05	Аптека 05	
1	06	Аптека 06	
1	07	Аптека 07	
1	08	Аптека 08	
1	09	Аптека 09	
1	10	Аптека <b>10</b>	
1	11	Аптека <b>11</b>	
1	12	Аптека <b>12</b>	
1	13	Аптека <b>13</b>	
1	14	Аптека 14	
1	15	Аптека <b>15</b>	
1	16	Аптека 16	
1	17	Аптека 17	
1	18	Аптека <b>18</b>	
1	19	Аптека 19	
1	20	Аптека 20	
1	21	Аптека <b>21</b>	
1	22	Аптека 22	
1	23	Аптека 23	
1	24	Аптека 24	
1	25	Аптека 25	
1	26	Аптека 26	
1	27	Аптека 27	
1	28	Аптека 28	
1	29	Аптека 29	
1	30	Аптека 30	
1	31	Аптека 31	
1	32	Аптека 32	
1	33	Аптека 33	
1	34	Аптека 34	
1	35	Аптека 35	
1	36	Аптека 36	
1	43	Аптека 43	

Класс	Код	Наименование	Признаки
1	38	Аптека 38	
1	39	Аптека 39	
1	43	Аптека 43	
1	41	Аптека 41	
1	42	Аптека 42	
1	47	Аптечный пункт 47	
1	48	Аптечный пункт 48	
1	49	Аптечный пункт 49	
1	50	Аптечный пункт 50	
1	51	Аптечный пункт 51	
1	52	Аптечный пункт 52	
1	53	Аптечный пункт 53	
1	54	Аптечный пункт 54	
1	55	Аптечный пункт 55	
1	<b>56</b>	Аптечный пункт 56	
1	57	Аптечный пункт 57	
1	58	Аптечный пункт 58	
1	59	Аптечный пункт 59	
1	60	Аптечный пункт 60	
1	61	Аптечный пункт 61	
1	62	Аптечный пункт 62	
1	63	Аптечный пункт 63	
1	64	Аптечный пункт 64	
1	65	Аптечный пункт 65	
1	66	Аптечный пункт 66	
1	67	Аптечный пункт 67	
1	68	Аптечный пункт 68	
1	69	Аптечный пункт 69	
1	70	Аптечный пункт 70	
1	71	Офис	
1	72	Аптечный пункт 72	
1	73	Склад "А"	
1	74	<b>Склад "Б"</b>	
1	75	Аптечный киоск	
2	001	Аренда аптек, офиса, склада	<b>2,5</b>
2	002	Аренда земли	2,5
2	003	Плата за лицензии	2,5
2	004	Расходные материалы, бумага	1,4
2	005	Стеклоочистительные работы	2,4
2	006	Вывоз ТБО сторонними организациями	2,5

Класс	Код	Наименование	Признаки
2	007	Обслуживание телефонной сети (АТС, пейджер, сотовая)	2,5
2	008	Охранная (пультовая) сигнализация	2,5
2	009	Обслуживание вывесок	2,5
2	010	Обслуживание вычислительной техники	3,4
2	011	Обслуживание оргтехники	3,4
2	012	Обслуживание вентиляции	3,4
2	013	Дератизация	<b>2,4</b>
<b>2</b>	014	Обслуживание лифтового хозяйства	<b>2,4</b>
<b>2</b>	015	Обслуживание кислородных коктейлей	1,4
2	016	Обслуживание холодильников	<b>3,4</b>
2	017	Аварийное обслуживание (водопровод, канализация)	3,4
2	018	Обслуживание кассовых аппаратов	1,5
2	019	Обслуживание медтехники и медоборудования	<b>1,4</b>
2	020	Обслуживание радиоточки	2,5
2	021	Замер сопротивлений	2,5
2	022	Ремонт аптеки (согласно плану инвестиций)	3,5
2	023	Ремонт вывесок (согласно плану инвестиций)	3,5
2	024	Ремонт дверей (согласно плану инвестиций)	<b>3,5</b>
2	025	Ремонт лифтов (согласно плану инвестиций)	3,5
2	026	Ремонт вентиляции (согласно плану инвестиций)	3,5
2	027	Асфальтирование подъездных путей	3,5
2	028	Монтаж и наладка ОПС (согласно плану инвестиций)	3,5
2	029	Ремонт системы отопления (согласно плану инвестиций)	<b>3,5</b>
2	030	Остекление, защитная пленка (согласно плану инвестиций)	<b>3,5</b>
2	031	Ремонт теплозавеса (согласно плану инвестиций)	3,5
2	032	Прочий ремонт (согласно плану инвестиций)	3,5
2	033	Ремонт аптеки (сверх плана инвестиций)	3,5
2	034	Ремонт вывесок (сверх плана инвестиций)	3,5
2	035	Ремонт дверей (сверх плана инвестиций)	<b>3,5</b>
2	036	Ремонт лифтов (сверх плана инвестиций)	3,5
2	043	Ремонт вентиляции (сверх плана инвестиций)	<b>3,5</b>
2	038	Асфальтирование подъездных путей (сверх плана инвестиций)	3,5
2	039	Монтаж и наладка ОПС (сверх плана инвестиций)	3,5
2	043	Ремонт системы отопления (сверх плана инвестиций)	3,5
2	041	Остекление, защитная пленка (сверх плана инвестиций)	3,5
2	042	Ремонт теплозавеса (сверх плана инвестиций)	3,5
2	043	Прочий ремонт (сверх плана инвестиций)	3,5
2	044	Коммунальные услуги	<b>3,5</b>
2	045	Водопровод и канализация	3,5
2	090	Горячая вода	3,5

Класс	Код	Наименование	Признаки
2	047	Газоснабжение	3,4
<b>2</b>	048	Электроснабжение	1,4
2	049	Отопление	3,5
2	050	Телефон — город	1,4
2	051	Почтово-телеграфные услуги	<b>1,4</b>
2	052	Фурнитура для кассовых аппаратов	<b>1,4</b>
2	053	Анализы ЦККЛ, бакисследования	<b>1,5</b>
<b>2</b>	054	Запасное оборудование, мелкий инвентарь, спецодежда	1,4
2	055	Подписная методическая литература	2,4
2	<b>056</b>	Канцелярские принадлежности	1,4
2	057	Ксерокопии и фотокопии	1,4
2	058	Расходы на молоко	3,4
2	059	Расход вспомогательных материалов	1,4
2	060	Страхование имущества (кроме транспорта)	3,4
2	061	Страхование транспортных средств	<b>3,4</b>
2	062	Страхование потерь от основной деятельности	<b>3,4</b>
2	063	Прочее страхование	3,4
2	064	Гонорар аудиторам	2,4
2	065	Гонорар за юридические консультации	2,4
2	066	Справочно-информационные услуги	2,4
2	067	Стирка	1,4
2	068	Сторожевая охрана	2,4
2	069	Обучение персонала	3,4
2	070	Оформление документов в сторонних организациях	3,4
2	071	Художественно-оформительские работы	3,4
2	072	Услуги по растаможиванию и хранению	<b>1,5</b>
2	073	Услуги по растаможиванию и хранению (прочие)	1,4
2	074	Услуги по экспертизе, разрешение на импорт мед-в	<b>1,5</b>
2	075	Транспортные и накладные расходы по доставке товара	1,4
2	076	Затраты на <b>ГСМ</b>	<b>1,5</b>
2	077	Аренда гаража, стоянки	2,4
2	078	Обслуживание и ремонт транспортных средств своими силами	1,4
2	079	Обслуживание и ремонт транспортных средств сторонними организациями	1,4
2	099	Транспортные лицензии	<b>2,5</b>
2	081	Различные расходы по транспортным средствам	2,4
2	082	Обслуживание электронных каналов	2,4
2	083	Представительские расходы	3,4
2	084	Подарки, презентации	3,4
2	085	Реклама	3,4
2	086	Разъездные расходы	3,4

Класс	Код	Наименование	Признаки
2	087	Оказание первой помощи	2,5
2	084	Расходы по оплате труда. Контракты	3,5
2	089	Расходы по оплате труда. Труд. соглашения	3,4
2	090	Расходы по оплате труда. Отпуск	3,5
2	091	Расходы по оплате труда. Премии	3,5
2	092	Расходы по опл. труда. Пособия матерям на детей до 3 лет	3,5
2	093	Расходы по оплате труда. Компенсация за неиспольз. отпуск	3,5
2	094	Расходы по оплате труда. Выходное пособие	3,5
2	095	Пенсионный фонд	3,5
2	086	Фонд социального страхования	<b>3,5</b>
2	097	Фонд медицинского страхования	3,5
2	098	Фонд занятости	<b>3,5</b>
2	099	Медосмотр сотрудников	3,4
2	100	Амортизация основных средств	2,5
2	101	Амортизация нематериальных активов	2,5
2	102	НДС, не подлежащий зачету перед бюджетом	1,5
2	103	Налог на пользователей автодорог	1,5
2	104	Налог на владельцев транспортных средств	3,5
2	105	Прочие налоги и отчисления	3,5
2	106	Расходы по инкассации	1,5
2	107	Банковские расходы (комиссионные банка)	1,5
2	108	Комиссия банка за валютный контроль	3,5
2	109	Командировочные расходы в пределах норм	1,4
2	110	Расходы по оплате труда. Договора подряда	1,4
2	111	Транспортные расходы по возврату тары	1,4
2	112	Потери товара сверх норм естественной убыли	1,4
2	113	Зарядка огнетушителей	2,4
2	114	Списание возвратной тары	<b>1,4</b>
2	115	Методическая литература	3,4
2	116	Ковровые покрытия — аренда, чистка	3,4
2	117	Оплата отпусков	3,5

## Положение о группе технического обеспечения

### 1. Общие положения.

*Название подразделения:* Группа технического обеспечения.

*Место в организационной структуре:* Входит в состав отдела системно-технического обеспечения, который в свою очередь входит в Техническое управление информационных технологий.

*Подчиненность:* Группа подчиняется непосредственно начальнику отдела системно-технического обеспечения и напрямую — начальнику Технического управления информационных технологий.

*Руководство подразделением* возложено на руководителя группы технического обеспечения.

В своей деятельности группа технического обеспечения руководствуется федеральными законами и подзаконными актами РФ, законами и подзаконными актами г. Москвы, Уставом банка, Положением о Техническом управлении информационных технологий, приказами и распоряжениями по банку.

### 2. Задачи.

Задачами группы технического обеспечения являются проектирование, создание и поддержание в работоспособном состоянии компьютерных комплексов, их модернизация, освоение новых информационных технологий, планирование и прогнозирование направлений своей деятельности.

2.1. Проектирование и создание компьютерных комплексов включают задачи оценки потребностей пользователей или их заявок, организацию процесса приобретения вычислительной техники (далее — ВТ), ввода ее в эксплуатацию.

2.1.1. Приобретение средств ВТ заключается в:

а) проведении маркетинговых исследований для оптимизации выбора ВТ и ее поставщиков;

б) подготовке первичных документов, являющихся основанием для оплаты (счета, договора и т.п.), от поставщиков;

в) организации процесса подготовки первичного документа к оплате (согласование, получение необходимых виз и т.п.);

г) обеспечении контроля за оплатой первичного документа (взаимодействие с соответствующей службой бухгалтерии);

д) обеспечении контроля за выполнением обязательств поставщиком;

е) организации процесса получения оплаченной ВТ (взаимодействие с поставщиком, оформление необходимых документов, организация транспортировки и сдача на склад).

2.1.2. Ввод ВТ в эксплуатацию заключается в:

а) проверке работоспособности техники;

б) установке необходимых дополнительных узлов;

в) установке согласованного с отделом программного обеспечения стандартного набора программ;

- г) установке на рабочем месте пользователя;
- д) подключении всех узлов в единый компьютерный комплекс.

2.2. Поддержание в работоспособном состоянии компьютерных комплексов заключается в организации профилактических и ремонтных работ, обеспечении расходными материалами.

2.2.1. Организация проведения профилактических работ включает:

- а) планирование профилактических работ, их объемов и содержания (полная очистка, частичная; с разборкой или без нее и т.п.);
- б) определение исполнителей: своими силами или силами сторонних компаний;
- в) организацию процесса выполнения профилактических работ и контроля за их проведением.

2.2.2. Организация проведения ремонтных работ включает:

а) выявление сбоев ВТ, проведение диагностических исследований, локализацию неисправностей и их устранение;

б) устранение неисправностей (ремонт) ВТ силами сотрудников группы с использованием имеющихся запасных частей или силами сторонних компаний. При привлечении к ремонтным работам сторонних компаний необходимо сделать следующее:

- оформить заявку на ремонт;
- организовать транспортировку неисправного оборудования в ремонт в случае невозможности его проведения на рабочем месте;
- оформить первичные документы на оплату ремонтных работ;
- проконтролировать приемку-сдачу ремонтных работ;
- в) обеспечение ВТ соответствующими расходными материалами включает:
  - определение номенклатуры и количества расходных материалов, необходимых для существующего парка ВТ;
  - обеспечение постоянного наличия их на складе;
  - контроль за расходом материалов.

2.2.3. Модернизация компьютерных комплексов заключается в:

а) наращивании полезных свойств (увеличение быстродействия, емкости запоминающих устройств и т.п.), планировании этого процесса, организации приобретения необходимых запасных частей, проведении работ по наращиванию полезных свойств своими силами или организации процесса выполнения этих работ сторонними компаниями;

б) обновлении парка ВТ, означающем обоснованное планирование замены работающей ВТ на новую, согласовании плана замены, организации процесса обновления (приобретение новой ВТ, ввод в эксплуатацию и т.д.).

2.3. Оказание технических консультаций подразделениям банка и предоставление рекомендаций по созданию комплексов рабочих мест с использованием ВТ.

### 3. Структура.

Управление осуществляется руководителем группы, которому подчинены все сотрудники группы. В его функции входит координация, разделение обязанностей и планирование деятельности **персонала**, состоящего из:

- **главного специалиста**, курирующего осуществление технически сложных работ, проведение ремонта силами сторонних компаний; замещает руководителя группы в его отсутствие;

- **старшего инженера**, основной задачей которого является проведение сложных ремонтных работ своими силами на ремонтных площадях группы, оказание технической помощи пользователям, осуществление ремонтных работ на месте эксплуатации ВТ;

- **инженера**, оказывающего техническую помощь пользователям и проводящего несложный ремонт на месте эксплуатации и на ремонтных площадях группы.

Каждый сотрудник выполняет разовые поручения руководителя группы.

#### **4. Функции.**

4.1. Подготовительная — обеспечение наличия на складе необходимого запаса средств вычислительной техники и расходных материалов.

4.2. Распределительная — консультации и помощь руководству банка в распределении средств вычислительной техники и техники по рабочим местам.

4.3. Контрольная — контроль за использованием средств вычислительной техники (обеспечение изъятия неиспользуемой техники), контроль за расходом картриджей для печатающих устройств.

#### **5. Права.**

Группа вправе выдвигать предложения по улучшению как своей деятельности, так и Управления в целом.

В случае конфликтных ситуаций руководитель группы может обратиться к начальнику управления для разрешения спорных вопросов.

Для обеспечения своей деятельности и выполнения текущих задач группа вправе использовать все возможные средства в рамках законов РФ и правил внутреннего распорядка банка.

#### **6. Взаимоотношения с другими подразделениями.**

Взаимоотношения с другими подразделениями строятся на дружественной основе, через обращения от имени начальника отдела или начальника управления к руководителям этих подразделений с просьбами.

Требование от других подразделений выполнения определенных правил и пожеланий осуществляется через приказы и распоряжения заместителей председателя правления банка, которые готовятся и визируются по принятому в банке порядку.

#### **7. Ответственность.**

Ответственность за действия группы и ее сотрудников лежит на руководителе группы. Он несет ответственность перед начальником отдела, начальником Управления и руководством банка.

Каждый сотрудник несет ответственность в рамках законов РФ и внутренних приказов и распоряжений.

# Оглавление

Предисловие.....	3
Введение.....	4
<b>Глава 1. Основы бухгалтерского управленческого учета .....</b>	<b>8</b>
1.1. Управленческий учет как элемент системы бухгалтерского учета. Предпосылки появления управленческого учета в РФ.....	8
1.2. Понятие бухгалтерского управленческого учета, его предмет. Влияние организационной структуры предприятия на построение системы управленческого учета.....	11
1.3. Объекты исследования, метод и задачи бухгалтерского управленческого учета. Место бухгалтерского учета в системе «экзаунтинг».....	21
1.4. Характеристика информации, предоставляемой бухгалтерским управленческим учетом. Условия ее хранения.....	26
1.5. Взаимодействие финансового и управленческого учета.....	29
1.6. Функции бухгалтера-аналитика, осуществляющего управленческий учет.....	35
1.7. Законодательные основы бухгалтерского управленческого учета.....	37
Контрольные вопросы и задания.....	41
Тесты.....	42
<b>Глава 2. Затраты: их поведение, учет и классификация.....</b>	<b>43</b>
2.1. Эволюция методов учета затрат.....	43
2.2. Понятие затрат, их классификация.....	44
2.2.1. Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли.....	48
2.2.2. Классификация затрат для принятия решений и планирования ....	53
2.2.3. Классификация затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности.....	71
2.3. Организация учета производственных затрат.....	71
2.3.1. Формирование рабочего плана счетов.....	72
2.3.2. Группировка и распределение затрат.....	75
Контрольные вопросы и задания.....	84
Тесты.....	84
<b>Глава 3. Калькулирование.....</b>	<b>87</b>
3.1. Себестоимость продукции: ее состав и виды.....	87
3.2. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством.....	90
3.3. Принципы калькулирования, его объект и методы.....	93
3.4. Попроцессный, поперечный и позаказный методы калькулирования.....	96
3.4.1. Попроцессный метод.....	96

3.4.2. Попередельный метод.....	101
3.4.3. Позаказный метод.....	<b>115</b>
3.5. Калькулирование полной и производственной себестоимости.....	133
3.5.1. Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг).....	134
3.5.2. Учет косвенных расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг).....	141
3.5.3. Калькулирование производственной себестоимости.....	159
3.6. Калькулирование себестоимости по переменным расходам.....	164
3.7. Фактический и нормативный методы учета затрат и калькулирования ..	177
3.7.1. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости.....	177
3.7.2. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.....	179
3.7.3. Система «стандарт-кост» как продолжение нормативного метода учета затрат.....	<b>186</b>
Контрольные вопросы и задания.....	210
Тесты.....	211
<b>Глава 4. Принятие управленческих решений.....</b>	<b>214</b>
4.1. Анализ безубыточности производства.....	215
4.2. Планирование ассортимента продукции (товаров), подлежащей реализации.....	224
4.3. Принятие решений по ценообразованию.....	232
4.4. Определение структуры продукции с учетом лимитирующего фактора.....	236
4.5. Решения о реструктуризации бизнеса.....	240
4.5.1. Зарубежный опыт децентрализации бизнеса.....	241
4.5.2. Примеры децентрализации российского бизнеса.....	248
4.6. Решения о капиталовложениях.....	273
Контрольные вопросы и задания.....	289
Тесты.....	290
<b>Глава 5. Бюджетирование и контроль затрат.....</b>	<b>293</b>
5.1. Планирование в системе бухгалтерского управленческого учета.....	293
5.1.1. Генеральный бюджет торговой организации.....	296
5.1.2. Генеральный бюджет производственного предприятия.....	298
5.2. Контроль и анализ деятельности предприятия.....	318
5.3. Бюджетирование и контроль деятельности центров ответственности.....	328
Контрольные вопросы и задания.....	341
Тесты.....	341
<b>Глава 6. Организация бухгалтерского управленческого учета.....</b>	<b>343</b>
6.1. Возможные варианты организации управленческого учета: автономная и интегрированная системы.....	343
6.2. Система записей хозяйственных операций на счетах управленческого и финансового учета.....	354

6.2.1. Применение системы интегрированного учета в торговой организации.....	354
6.2.2. Применение системы интегрированного учета на промышленном предприятии.....	358
Контрольные вопросы и задания.....	361
Тесты.....	361
<b>Глава 7. Сегментарная отчетность организации</b> .....	<b>363</b>
7.1. Сущность, значение и правила построения сегментарной отчетности.....	363
7.1.1. Правила построения отчетности по сегментам для внешних пользователей.....	365
7.1.2. Условия и принципы построения внутренней сегментарной отчетности.....	376
7.2. Сегментарная отчетность как основа оценки деятельности центров ответственности.....	390
7.2.1. Подходы финансового и управленческого учета к оценке эффективности бизнеса.....	390
7.2.2. Финансовые критерии оценки деятельности центров ответственности.....	395
7.2.3. Нефинансовые критерии оценки деятельности центров ответственности.....	412
7.3. Порядок построения и возможности применения информации сегментарной отчетности в организации.....	418
7.3.1. Анализ эффективности функционирования существующей организационной структуры предприятия.....	418
7.3.2. Задачи и этапы построения системы сегментарной отчетности организации.....	424
7.3.3. Бюджетирование и оценка фактических результатов деятельности центров ответственности.....	429
Контрольные вопросы и задания.....	442
Тесты.....	442
<b>Глава 8. Трансфертное ценообразование</b> .....	<b>445</b>
8.1. Трансфертная цена: ее виды и принципы формирования.....	445
8.2. Примеры трансфертного ценообразования в российских организациях.....	449
8.2.1. Промышленная деятельность.....	449
8.2.2. Банковская деятельность.....	459
8.2.3. Торговая деятельность.....	463
Контрольные вопросы и задания.....	468
Тесты.....	469
<b>Ответы на вопросы тестов</b> .....	<b>471</b>
<b>Практическая работа</b> .....	<b>472</b>
<b>Терминологический словарь</b> .....	<b>484</b>
<b>Список литературы</b> .....	<b>491</b>
<b>Приложения</b> .....	<b>495</b>



**ИЗДАТЕЛЬСКО-КНИГОТОРГОВАЯ ФИРМА**

## **СПЕЦИАЛИЗИРУЕТСЯ**

на оптовой продаже и издании литературы деловой и учебной тематики. Нашими поставщиками являются более 500 московских и региональных издательств. В ассортименте заявлено и реально обеспечено на складе свыше 16 000 наименований книг по *издательским ценам*.

***Ознакомиться с ассортиментом литературы  
и сделать заказ можно по адресу:***

123022, г. Москва, Столярный пер., 14, подъезд 2

Телефоны : (095) 253-1229, 253-1511 - отдел продаж  
253-4682, 253-4625, 255-3680 - отдел поставок

E-mail: market@omega-l.ru — отдел продаж  
td@omega-l.ru — отдел поставок

Http://www.omega-l.ru

***Розничная продажа — сеть магазинов «ОК~книга»:***

Москва, Варшавское ш., 9  
м. Тульская

Книжная ярмарка «Центральная»  
//www.ok-kniga.ru

**Бахрушина Мария Арамовна**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

***Учебное издание***

**Главный редактор В. П. Соколова  
Редактор Л. С. Махова  
Корректор А. В. Бенецкая**

Подписано в печать 24.07.2002. Бумага газетная.

Формат 60x90<sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Печать офсетная. Печ. л. 33.

Тираж 6000 экз. Заказ № 0209290.

**ИКФ Омега-Л**

**Издательская лицензия № 02224 от 30.06.2000 г.**

123022 г. Москва, Столярный пер., д. 14, подъезд 2, тел. (095) 253-46-82

http://www.omega-l.ru

**ФГУП «Издательство «Высшая школа», 127994, Москва, ГСП-4, Неглинная ул., 29/14.**

**Тел.: (095) 200-04-56. E-mail: info@v-schkola.ru http://www.v-schkola.ru**

**Отдел продаж: (095) 200-07-69, 200-59-39, факс: (095) 200-03-01.**

**Отдел «Книга-почтой»: (095) 200-33-36. E-mail: bookpost@v-schkola.ru**

Отпечатано в полном соответствии с  
качеством предоставленного оригинал-макета  
в ОАО «Ярославский полиграфкомбинат»  
150049, Ярославль, ул. Свободы, 97.