

М.С. Кузьмина

Б.Ж. Акимова

# УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ (ОРГАНИЗАЦИИ)

Рекомендовано УМО вузов России  
по образованию в области экономики  
в качестве **учебного пособия** для студентов вузов,  
обучающихся по направлению «Экономика»  
(квалификация (степень) — бакалавр),  
профиль «Экономика предприятий и организаций»

КНОРУС • МОСКВА • 2015

**KnorusMedia**  
электронные версии книг

УДК 65.0(075.8)  
ББК 65.290-2я73  
К89

**Рецензенты:**

**А.И. Кучеренко**, канд. экон. наук, доц.,  
**Н.Г. Сапожникова**, д-р экон. наук, проф.

**Кузьмина М.С.**

**К89** Управление затратами предприятия (организации) : учебное пособие / М.С. Кузьмина, Б.Ж. Акимова. — М. : КНОРУС, 2015. — 312 с. — (Бакалавриат).

**ISBN 978-5-406-02474-4**

Разработано в соответствии с требованиями образовательного стандарта подготовки бакалавров по направлению «Экономика» и содержит теоретические и практические аспекты управления затратами в коммерческих организациях производственной сферы. Особое внимание уделено вопросам прогнозирования и планирования затрат, а также проблемам калькулирования, управленческого учета и анализа затрат. Отдельная глава посвящена особенностям технологии процесса управления затратами на пищевых предприятиях.

Соответствует действующему Федеральному государственному образовательному стандарту высшего образования нового поколения.

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

**УДК 65.0(075.8)**  
**ББК 65.290-2я73**

Кузьмина Марина Степановна  
Акимова Бибикуль Жармухаметовна

**УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ  
ПРЕДПРИЯТИЯ (ОРГАНИЗАЦИИ)**

Сертификат соответствия № РОСС RU. АЕ51. Н 16509 от 18.06.2013.

Изд. № 4315. Подписано в печать 28.03.2014. Формат 60×90/16.

Гарнитура «Petersburg». Печать офсетная.

Усл. печ. л. 19,5. Уч.-изд. л. 15,0. Тираж 700 экз. Заказ №

ООО «КноРус».

117218, г. Москва, ул. Кедрова, д. 14, корп. 2.

Тел.: 8-495-741-46-28.

E-mail: office@knorus.ru <http://www.knorus.ru>

Отпечатано в филиале «Чеховский Печатный Двор»

ОАО «Первая Образцовая типография».

142300, Московская область, г. Чехов, ул. Полиграфистов, д. 1.

**ISBN 978-5-406-02474-4**

© Кузьмина М.С., Акимова Б.Ж., 2015  
© ООО «КноРус», 2015

---

# ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	8
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ	
1.1. Сущность затрат, цель, задачи и принципы управления затратами.....	11
1.2. Условия признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете .....	17
1.3. Состав затрат, формирующих себестоимость продукции .....	24
Контрольные вопросы.....	32
ГЛАВА 2. ВИДЫ И КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	
2.1. Концепции учета затрат в бухгалтерском и налоговом учете .....	33
2.2. Классификация затрат, ее назначение .....	36
2.3. Места возникновения и носители затрат.....	41
Контрольные вопросы и задания.....	46
ГЛАВА 3. ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ (БЮДЖЕТИРОВАНИЕ) ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	
3.1. Задачи и виды планирования затрат .....	47
3.2. Методика сметного планирования затрат и результатов.....	49
3.3. Бюджетирование в системе управления затратами .....	55
3.4. Методы составления и виды бюджетов.....	61
3.4. Нормирование как элемент управления затратами .....	65
Контрольные вопросы и задания.....	69

**ГЛАВА 4. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ**

4.1. Подходы к организации учета затрат в финансовой и управленческой бухгалтерии .....	70
4.2. Система счетов для учета затрат на производство.....	72
4.3. Организация аналитического учета затрат на производство в финансовом и управленческом учете .....	75
4.4. Проблемы распределения косвенных расходов .....	79
Контрольные вопросы.....	82

**ГЛАВА 5. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ, ЕГО ПРИНЦИПЫ, ОБЪЕКТЫ И МЕТОДЫ**

5.1. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении и учете затрат .....	84
5.2. Калькулирование, его принципы и взаимосвязь с производственным учетом .....	85
5.3. Методы калькулирования себестоимости продукции, их классификация .....	87
5.4. Характеристика пообъектных методов учета затрат .....	90
5.5. Характеристика методов учета затрат фактической и нормативной себестоимости .....	96
5.6. Характеристика методов учета затрат полной и неполной себестоимости.....	102
5.7. Характеристика методов целевой себестоимости.....	106
Контрольные вопросы и задания .....	108

**ГЛАВА 6. ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ ПО СТАДИЯМ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРОДУКТА (ТОВАРА, РАБОТЫ, УСЛУГИ)**

6.1. Экономический жизненный цикл продукта. Стадии жизненного цикла продукта .....	109
6.2. Исследование экономических и временных границ жизненного цикла продукта .....	110
6.3. Полный, неполный и частный жизненный цикл продукта.....	112
6.4. Состав затрат по стадиям жизненного цикла продукта. Определение и лимитирование затрат в целях их стабилизации и снижения .....	114
6.5. Методы расчета элементов затрат .....	117
6.6. Нормы и нормативы, используемые для расчета затрат. Применение методов расчета затрат на стадиях жизненного цикла продукта.....	119
Контрольные вопросы и задания .....	120

---

<b>ГЛАВА 7. ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ В СФЕРЕ КАЧЕСТВА</b>	
7.1. Управление качеством продукции. Классификация затрат на качество .....	121
7.2. Затраты и качество продукции – баланс интересов. Основные характеристики качества продукции .....	125
7.3. Определение объема продаж, принятие решения о выпуске продукции с новыми или улучшенными характеристиками качества.....	126
7.4. Значение экономического анализа затрат на качество продукции.....	130
7.5. Управление затратами на качество для повышения конкурентоспособности продукции.....	132
Контрольные вопросы и задания .....	134
<b>ГЛАВА 8. ОПТИМИЗАЦИЯ ЗАТРАТ ОРГАНИЗАЦИИ В СФЕРЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАПАСАМИ</b>	
8.1. Виды запасов на предприятии. Классификация материально-производственных запасов .....	135
8.2. Группы производственных запасов. Запасы незавершенного производства и готовой продукции .....	137
8.3. Факторы управления запасами, оказывающие влияние на уровень затрат предприятия .....	138
8.4. Роль логистики в снижении затрат.....	144
8.5. Сущность углубленного управленческого учета в создании и содержании запасов.....	146
8.6. Зарубежная практика управленческого учета запасов и учет затрат процесса снабжения.....	147
8.7. Применение методов международных поставок .....	148
8.8. Оценка функции затрат методом MINI и MAXI .....	149
8.9. Определение наиболее экономичного размера заказа .....	151
Контрольные вопросы и задания .....	153
<b>ГЛАВА 9. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АНАЛИЗ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ</b>	
9.1. Роль и место анализа и контроля затрат в системе управления затратами .....	154
9.2. Содержание анализа затрат на предприятии .....	157
9.3. Анализ динамики обобщающих показателей и факторов.....	159

9.4.	Анализ затрат на рубль товарной продукции .....	161
9.5.	Анализ себестоимости важнейших изделий .....	163
9.6.	Анализ прямых материальных и трудовых затрат .....	164
9.7.	Анализ косвенных затрат .....	167
9.8.	Учет и анализ отклонений в бюджетировании .....	171
9.9.	Методика проведения бюджетного контроля .....	175
	Контрольные вопросы и задания .....	180
 <b>ГЛАВА 10. УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ОРГАНИЗАЦИИ</b>		
10.1.	Основные требования к управленческой отчетности организации .....	182
10.2.	Формат представления управленческой отчетности .....	186
10.3.	Содержание управленческой отчетности .....	189
	Контрольные вопросы и задания .....	194
 <b>ГЛАВА 11. ОРГАНИЗАЦИЯ РАБОТЫ ПО УПРАВЛЕНИЮ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ</b>		
11.1.	Построение системы управления затратами .....	195
11.2.	Отражение методологии управления затратами в учетной политике организации .....	197
11.3.	Организация бюджетирования .....	205
11.4.	Постановка и автоматизация системы управления затратами .....	208
	Контрольные вопросы и задания .....	219
 <b>ГЛАВА 12. СТРАТЕГИЧЕСКОЕ УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ</b>		
12.1.	Сущность стратегического управления затратами .....	220
12.2.	Основные инструменты стратегического управления затратами .....	222
12.3.	Проблемы, характерные для процесса стратегического управления затратами .....	226
	Контрольные вопросы и задания .....	229
 <b>ГЛАВА 13. ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В РАЗЛИЧНЫХ ОТРАСЛЯХ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ</b>		
13.1.	Особенности калькулирования и бюджетирования хлебопекарного производства .....	230

---

13.2. Особенности калькулирования и бюджетирования в кондитерском производстве .....	235
13.3. Особенности калькулирования и бюджетирования в молочном производстве.....	240
13.4. Особенности калькулирования и бюджетирования в мясоперерабатывающем производстве.....	248
13.5. Особенности калькулирования и бюджетирования в производстве безалкогольных напитков .....	254
Контрольные вопросы.....	256
<b>ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ ДЛЯ ИТОГОВОГО КОНТРОЛЯ .....</b>	<b>257</b>
<b>ТЕСТ .....</b>	<b>260</b>
<b>ЗАДАЧИ ДЛЯ ПРАКТИЧЕСКИХ РАБОТ .....</b>	<b>275</b>
<b>ТЕРМИНОЛОГИЧЕСКИЙ СЛОВАРЬ .....</b>	<b>288</b>
<b>ЛИТЕРАТУРА .....</b>	<b>299</b>
<b>ПРИЛОЖЕНИЯ .....</b>	<b>301</b>

---

## ВВЕДЕНИЕ

Современные тенденции развития экономических отношений, обусловленные нестабильностью финансовых рынков и усилением конкуренции, существенным образом влияют на выбор методов борьбы за повышение доходности компаний. В качестве конкурентного преимущества многие коммерческие организации выбирают стратегию сосредоточения на издержках, что требует применения принципиально новых подходов к управлению. Это вызывает потребность в информационной системе, способной адекватно обеспечить менеджеров различных уровней управления данными, необходимыми как для определения направлений дальнейшего развития, так и для решения текущих вопросов производственной деятельности, в том числе эффективного управления затратами.

Управление затратами как средство достижения высокого экономического результата включает в себя их учет и контроль, калькулирование и бюджетирование — процессы, которые осуществляются в тесной интеграции и взаимообусловленности.

Опыт большинства предприятий в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции формировался в условиях плановой экономики, существенно отличающейся от рыночной. Все основные элементы системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции широко использовались в отечественной практике производственного учета, однако недостаточная ориентированность этих элементов на конечный результат сделала невозможным их полноценное применение в рамках новых условий осуществления хозяйственной деятельности.

Методика бюджетирования, получившая широкое распространение в практике российских предприятий, имеет много обще-

го с методами и приемами, используемыми в отечественной системе планирования затрат. Тем не менее данная методика требует внимательного изучения и адаптации к особенностям технологического процесса на предприятиях производственной сферы.

С развитием рыночных отношений и изменением подходов менеджеров ко всем функциям управления, в том числе к планированию, учету, организации и контролю, теория управления затратами получила импульс для дальнейшего развития.

Актуальной задачей является создание интегрированной системы формирования информации о затратах на производство, включающей в себя идентификацию, измерение, накопление, подготовку и обработку экономической информации для выработки новых подходов к управлению затратами и повышению ценности получаемой информации, обеспечивающей разносторонний анализ и текущий контроль затрат.

Сложность формирования системы учета, калькулирования и планирования затрат обусловлена наличием в современной практике ведения учета различных подсистем — это налоговый, финансовый, а также управленческий учет. Поскольку подходы к терминологии, порядку признания и отражения затрат в данных подсистемах различны, перед экономической службой предприятий встают вопросы разработки интегрированных методик управления затратами.

Кроме того, серьезной проблемой является то, что организация учета затрат, калькулирования себестоимости продукции и бюджетирования имеет особенности, связанные с видом деятельности, организацией технологического процесса, размером и организационной структурой каждого предприятия. По этой причине в предлагаемом пособии в тесной взаимосвязи рассмотрены вопросы управления затратами, изучены особенности их осуществления в отдельных отраслях с учетом технологических, технических и организационных аспектов функционирования производственных предприятий.

Большое внимание в настоящем пособии уделено концепции учета затрат в бухгалтерском и налоговом учете, выявлены различия в подходах к учету, порядку признания затрат и способу оценки.

Детально рассмотрены особенности классификации и отражения затрат в финансовом и управленческом учете, организация учета затрат на счетах при автономной и интегрированной системах, проблематика распределения косвенных расходов.

Практические примеры по решению задач на расчет и оптимизацию затрат, а также по составлению регламентных документов, предложенные в данном учебном пособии, могут быть полезны не только студентам экономических специальностей для более глубокого изучения материала, но и практическим работникам: специалистам в области управления затратами, аналитикам, экономистам для формирования учетной политики по бухгалтерскому учету и налогообложению в области учета затрат.

# ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

## 1.1. СУЩНОСТЬ ЗАТРАТ, ЦЕЛЬ, ЗАДАЧИ И ПРИНЦИПЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

**Управление затратами** — процесс целенаправленного формирования затрат по их видам, местам возникновения и носителям при постоянном контроле и стимулировании их уменьшения. Управление затратами является важной функцией экономического механизма любого предприятия. Предметом управления затратами являются затраты предприятия во всем их многообразии.

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции представляют собой издержки производства. В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин «затраты на производство». В действовавшем ранее постановлении Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» затраты характеризовались как стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов.

В современной литературе затраты на производство определяются как совокупность расходов организации на производство продукции и ее реализацию, выраженная в денежной форме.

Зарубежными авторами категория затрат характеризуется кратко и просто: например, «затраты — стоимостная оценка потребления товаров и услуг» или «обычно под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги».

Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации. Часто понятие «затраты» отождествляется с понятием «расходы», однако не всегда они могут использоваться как синонимы.

Понятие расходов несколько уже, чем понятие издержек: оно подразумевает лишь конкретные выплаты в определенном периоде. Расходы обусловлены затратами, относимыми на себестоимость продукции (работ, услуг), и выплатами из прибыли организации.

В отличие от обычного понятия «издержки» понятие «затраты» в бухгалтерском учете относится прежде всего не к поглощающим объектам, а к поглощенным ресурсам. Понятие «затраты» шире, чем понятие «себестоимость», которая представляет собой затраты на простое воспроизводство, текущие расходы конкретного производителя.

Представление о затратах организации основывается на следующих важных положениях:

- затраты определяются использованием ресурсов, отражая, сколько их и каких именно израсходовано при производстве и реализации продукции;

- объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральных и денежных единицах, однако в экономических расчетах прибегают к денежному выражению затрат;

- определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, задачами, т.е. объем использованных ресурсов в денежном выражении рассчитывают для определенной функции (производства продукции, ее реализации) или производственного подразделения организации.

**Расходы** — отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала, отличный от распределения капитала между участниками организации.

Такое понятие расходов впервые было дано в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной 29 октября 1997 г. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации (Минфин России) и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров. В соответствии с п. 7.6 указанного документа «расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала».

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации», утвержденным приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 324 (далее — ПБУ 10/99), «расходами организации признается 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)».

По признаку принадлежности к отчетным периодам расходы организации делятся на две категории.

1. Расходы данного (текущего) отчетного периода (обусловленные фактами хозяйственной деятельности текущего отчетного периода и признаваемые в отчете о прибылях и убытках данного периода). По признаку взаимосвязи с доходами отчетного периода эти расходы подразделяются на расходы данного (текущего) отчетного периода:

- обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами;

- не связанные с получением текущих доходов (расходы периода).

2. Отложенные расходы (связанные с хозяйственными операциями по использованию ресурсов организации, осуществляемыми в данном отчетном периоде с целью получения возможных доходов в будущем. Это условные расходы, поскольку они не признаны в качестве расходов в текущем отчетном периоде и в данном отчете о прибылях и убытках. Отложенные расходы подлежат капитализации на балансе организации).

По признаку возможности возникновения будущих ресурсов организации отложенные расходы подразделяются следующим образом:

- инвестиции (капитальные вложения);

- расходы будущих периодов.

Управление затратами предприятия может осуществляться для достижения разных целей:

- минимизации затрат;

- поддержания себестоимости на нормативном уровне;

- снижения себестоимости и ее составляющих (материальных, трудовых и других затрат).

Управление затратами предполагает выполнение всего комплекса функций управленческого цикла, направленных на повышение эффективности использования производственных ресурсов на предприятии.

Основными функциями системы управления затратами следует считать:

- прогнозирование и планирование (бюджетирование);

- учет;

- контроль (мониторинг);

- организацию;

- координацию и регулирование;

- анализ.

**Планирование** представляет собой постановку целей деятельности в виде количественных и качественных показателей, которые необходимо достигнуть предприятию за тот или иной период.

В зависимости от горизонта планов различают следующие виды планирования затрат:

- оперативное (текущее) — на период до одного года;
- тактическое (среднесрочное) — на период от одного года до трех лет;
- стратегическое (долгосрочное) — на период свыше трех лет.

В российской практике для обозначения процесса оперативного планирования используется ряд понятий: «планирование финансово-хозяйственной деятельности», «финансовое планирование», «бюджетирование». Поскольку бюджетирование представляет особую методику планирования и контроля затрат на основе разработанных смет и бюджетов предприятия на срок до одного года, в настоящем пособии будут подробно рассмотрены вопросы бюджетирования затрат.

**Организация** — важнейший элемент эффективного управления затратами, устанавливающий, кто, в какие сроки, с использованием какой информации и документов, а также какими способами управляет затратами в предпринимательской структуре. Определяются центры возникновения затрат и центры ответственности (далее — ЦО), разрабатывается иерархическая система линейных и функциональных связей менеджеров и специалистов, связанных с управлением затратами. Эта схема должна быть совместима с организационно-производственной структурой предприятия.

**Координация и регулирование затрат** — сравнение фактических затрат с запланированным уровнем, определение отклонений и принятие оперативных мер по ликвидации расхождений. Своевременная координация и регулирование затрат позволяют предприятиям избегать серьезных срывов в процессе достижения запланированных экономических результатов деятельности.

**Учет** как элемент управления затратами необходим для подготовки информации при принятии правильных решений. В рыночной экономике принято разделение учета на два вида: управленческий и финансовый.

**Управленческий учет** является активным инструментом управления предприятием, ориентирован на анализ ситуации, изучение запросов потребителей информации, анализ отклонений от стандартных затрат. В системе управленческого учета подготавливается информация, необходимая менеджерам внутри организации для принятия решений. Отдельными авторами суть управленческого учета сводит-

ся к учету затрат на производство, что дает основание отождествлять управленческий и производственный учет. В настоящем пособии производственный учет рассматривается как часть управленческого, целью его является учет затрат по видам, местам возникновения, носителям затрат, бизнес-процессам.

**Финансовый учет** призван предоставлять информацию пользователям вне предприятия и предполагает сравнение затрат с доходами для определения прибыли.

**Функция контроля (мониторинга)** в системе управления затратами обеспечивает обратную связь для сравнения запланированных и фактических затрат. Эффективность контроля связана с корректирующими управленческими действиями, направленными на приведение фактических затрат в соответствие с запланированными или на уточнение планов, если они не могут быть выполнены из-за объективно изменившихся производственных условий.

**Анализ затрат** является элементом функции контроля в системе управления затратами. Он предшествует управленческим хозяйственным решениям и действиям, обосновывает и подготавливает их. Анализ позволяет оценить эффективность использования предприятием всех ресурсов, выявить резервы снижения затрат на производство, подготовить материалы для принятия рациональных управленческих решений.

Кроме того, в последние годы усилился упор на мотивацию сотрудников в достижении целей организации, и в отношении управления затратами стала активно проявляться функция стимулирования как метод воздействия на участников производства, побуждающий их соблюдать установленные планом затраты и находить возможности их снижения. Для мотивации таких действий используются как материальные, так и моральные стимулы. Нельзя прибегать к наказанию при увеличении затрат — в этом случае работники будут оспаривать сумму планируемых затрат, стремясь к ее увеличению. Достижение основной цели предприятия — получения максимально возможной прибыли за счет снижения затрат — станет трудновыполнимым.

Таким образом, **управление затратами** — это динамичный процесс, включающий управленческие действия прямой и обратной связи, целью которых является достижение высокого экономического результата деятельности предприятия.

При этом управление затратами шире, глубже и многообразнее, а следовательно, и сложнее суммирования управления эффективностью использования отдельных производственных ресурсов, поскольку учитывает их комплексное использование, возможную взаимоза-

меняемость и различия в величине и сроках влияния на результаты работы предприятия.

**Объектами управления** являются затраты на разработку, производство, реализацию, эксплуатацию (использование) и утилизацию продукции (работ, услуг).

**Субъектами управления** затратами выступают руководители и специалисты предприятия и производственных подразделений (производств, цехов, отделов, участков и т.п.).

Особенности затрат как предмета управления:

- динамизм — затраты находятся в постоянном движении, изменении; их рассмотрение в статике весьма условно и не отражает реальной жизни;

- многообразии, обуславливающее многообразие способов, приемов и методов управления ими;

- трудность измерения, учета и оценки — абсолютно точных методов измерения и учета затрат не существует;

- сложность и противоречивость влияния на экономический результат, например: повысить прибыль организации можно за счет снижения текущих затрат на производство, что обеспечивается повышением инвестиций в научно-исследовательские и конструкторские разработки (далее — НИОКР), технику и технологию; высокая прибыль при производстве продукции может быть значительно снижена затратами на ее утилизацию и т.п.

Управление затратами на предприятии призвано решать следующие основные задачи:

- выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности;

- определение затрат по основным функциям управления;

- расчет затрат по операционным и географическим сегментам, производственным подразделениям предприятия;

- исчисление необходимых затрат на единицу продукции (работ, услуг);

- подготовка информационной базы, позволяющей оценивать затраты при выборе и принятии хозяйственных решений;

- выявление технических способов и средств контроля и измерения затрат;

- поиск резервов снижения затрат на всех этапах производственного процесса и во всех производственных подразделениях предприятия;

- выбор методов нормирования затрат;

- выбор системы управления затратами, соответствующей условиям работы предприятия.

Задачи управления затратами должны решаться в комплексе — только такой подход приносит плоды, способствуя резкому росту экономической эффективности работы предприятия.

Основными принципами управления затратами на предприятии являются:

- методическое единство на разных уровнях управления затратами;
- управление затратами на всех стадиях жизненного цикла изделия — от создания до утилизации;
- органичное сочетание снижения затрат с высоким качеством продукции (работ, услуг);
- направленность на недопущение излишних затрат;
- взаимозаменяемость ресурсов;
- широкое внедрение эффективных методов снижения затрат;
- совершенствование информационного обеспечения относительно величины затрат;
- повышение заинтересованности производственных подразделений предприятия в снижении затрат.

Соблюдение всех принципов системы управления затратами создает базу для экономической конкурентоспособности предприятия в условиях рыночной экономики.

## **1.2. УСЛОВИЯ ПРИЗНАНИЯ РАСХОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ**

Заинтересованность предприятий в постоянном росте прибыли, самостоятельность и ответственность их за результаты своей деятельности в условиях конкуренции на рынке обуславливают необходимость снижения издержек производства, систематического анализа и прогнозирования затрат на производство продукции на ближайшую и долгосрочную перспективу, что возможно только при условии четко налаженной системы бухгалтерского учета затрат. Основные задачи учета затрат на производство представлены ниже.

1. Своевременное, полное и достоверное отражение в учете фактических затрат, связанных с производством и сбытом продукции, а также непроизводительных расходов и потерь, допускаемых на отдельных участках производства.

2. Контроль за эффективным использованием сырья, полуфабрикатов, материалов, топлива, энергии, фонда оплаты труда, за соблюдением смет расходов на обслуживание и управление производством.

3. Выявление результатов деятельности структурных хозяйственных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции.

4. Выявление резервов снижения себестоимости продукции.

Важнейшей задачей учета производственных затрат является контроль за их уровнем как одно из основных условий управления производством, направленное на достижение его целей.

Правильная постановка учета затрат позволяет обеспечить следующее:

- контроль за издержками производства, направленный на их снижение и рост прибыли;

- оперативность в получении административно-техническим персоналом предприятия информации об отклонениях от нормального хода производственного процесса в целях их быстрейшего устранения;

- определение фактических затрат на производство, снижения себестоимости и роста рентабельности продукции;

- оценку эффективности мер по развитию и совершенствованию производства и результатов деятельности структурных подразделений и предприятия в целом.

Особенностями затрат как объекта учета являются их динамизм и многообразие, требующие применения обширного спектра приемов и методов, трудность их измерения, учета и оценки, а также сложность и противоречивость их влияния на экономический результат.

В рыночных условиях хозяйствования постоянно изменяются цены на приобретаемые сырье и материалы, комплектующие детали и изделия, тарифы на энергоносители и услуги (связь, транспорт). Обновляется продукция, пересматриваются нормы расхода материальных и трудовых затрат, что отражается на себестоимости продукции и уровне затрат, поэтому рассмотрение затрат в статике весьма условно и не отражает их уровня в реальной жизни.

Многообразие затрат обнаруживается при их классификации, которая позволяет, во-первых, выявить степень влияния отдельных затрат на экономические результаты деятельности организации, во-вторых, оценить возможность воздействия на уровень тех или иных видов затрат и, наконец, отнести на изделие только те затраты, которые необходимы для его изготовления и реализации. Не менее важная и сложная задача — правильное отнесение затрат на производственные подразделения и отдельные виды деятельности организации.

Данные производственного учета используются для решения следующих задач:

- определение состава затрат на производство, включаемых в себестоимость продукции в строгом соответствии с нормативными актами и положениями;

- обеспечение методической согласованности планирования и учета затрат в отношении их состава, группировок и методов определения;

- учет затрат с подразделением их величины на две категории: в пределах оперативных (текущих) норм и сверхнормативных затрат;

- осуществление документальной фиксации и регистрации всех операций в целях своевременного, полного и достоверного определения фактических затрат на производство и себестоимости продукции.

Под фактическими затратами на производство понимаются:

- расход сырья, материалов, топлива, потребления энергии в процессе производства;

- возникновение законных оснований для оплаты труда (начисления заработной платы) или непроработанного времени независимо от фактических выплат;

- возникновение обязательств по денежным платежам за выполненные работы и услуги независимо от времени их фактической оплаты;

- начисление амортизационных отчислений и разного рода обязательных платежей (на социальное страхование, в пенсионный фонд, обязательное медицинское страхование, процентов за кредит и др.).

Затраты на производство включаются в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся.

Учет затрат на производство осуществляется на основе оформленной в установленном соответствующими положениями порядке первичной учетной документации, составление которой должно обеспечивать учет затрат в разрезе элементов и статей затрат по видам производимой продукции, выполняемых работ и услуг, а также по местам возникновения затрат.

Содержание экономической категории «расходы» имеет существенные отличия с точки зрения бухгалтерского и налогового учета. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) предложил свои требования к определению расходов, их классификации, порядку признания и оценке.

В таблице 1.1 представлены основные различия в терминологии, экономическом наполнении категории «расходы», а также в условиях их признания и классификации с точки зрения бухгалтерского и налогового законодательства.

Таблица 1.1

**Сравнительная характеристика категории «расходы»  
в бухгалтерском и налоговом учете**

Основание для сравнения	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Определение расходов	Уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников	Обоснованные и документально подтвержденные затраты
Условия признания	Расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота. Сумма расхода может быть определена. Имеется уверенность, что в результате конкретной операции уменьшатся экономические выгоды	Расходы должны быть обоснованными. Расходы должны быть документально подтверждены. Данные расходы не должны быть включены в перечень расходов, не учитываемых при исчислении облагаемой базы по налогу на прибыль. Расходы не возникли от оценки основных средств по состоянию на 1 января 2002 г. или более позднюю дату
Классификация расходов по видам	Обычные. Прочие	Расходы, связанные с производством и реализацией; внереализационные
Классификация расходов по элементам	Материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты	Материальные расходы; расходы на оплату труда; суммы начисленной амортизации; прочие расходы

В бухгалтерском учете в отношении любых расходов, осуществленных организацией, при несоблюдении хотя бы одного из перечисленных в табл. 1.1 условий признания, отражается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку или иные доходы и от формы

осуществления расхода (денежной, натуральной и иной). Исходя из принципа допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Для **целей налогообложения** оговорены четыре условия (см. табл. 1.1), в случае несоблюдения хотя бы одного из них расходы в целях налогообложения не признаются.

Статьями 271–273 НК РФ установлено, что налогоплательщики могут признавать доходы и соответствующие им расходы для целей налогообложения как по методу начисления, так и кассовым методом, который можно применять, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость (НДС) не превысила 1 млн руб. за каждый квартал. Порядок признания расходов необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения. В случае если налогоплательщик не утвердил в учетной политике для целей налогообложения метод признания доходов и расходов, должен применяться общеустановленный метод — метод начисления. Один из методов признания доходов и расходов, принятый налогоплательщиками, применяется как к доходам, так и к расходам организации.

Принципиальными отличиями в учете расходов является то, что при **методе начисления расходов**, принимаемых для целей налогообложения, они (расходы) признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому относятся, независимо от времени фактической оплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

При **кассовом методе** расходы налогоплательщиков признаются в целях налогообложения прибыли после их фактической оплаты.

Порядок и условия применения данных методов признания доходов и расходов установлен ст. 271–273 НК РФ.

В целях налогообложения прибыли расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) организацией. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Важнейшим условием для признания расходов в целях налогообложения прибыли является документальное подтверждение затрат, причем подтверждающие документы должны быть оформлены в соответствии с законодательством Российской Федерации. Действующее в настоящее время налоговое законодательство не содержит требований и правил оформления

каких-либо документов. Исходя из формулировки п. 1 ст. 252 НК РФ можно сделать вывод, что документы, подтверждающие произведенные расходы, должны соответствовать требованиям, установленным законодательством о бухгалтерском учете, другими отраслями права, такими как таможенное право, гражданское право Российской Федерации и т.д.

Налоговые органы вправе не признавать расходы в целях налогообложения прибыли, если их оформление не соответствует требованиям законодательства Российской Федерации. Другое значение в связи с этим придается заключению договоров, условия и порядок заключения которых должны соответствовать Гражданскому кодексу Российской Федерации.

До 2002 года требования по оформлению первичных документов распространялись только на бухгалтерский учет. В соответствии с п. 13 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, «первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа (формы), код формы; дату составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки (включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники)».

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах и которые утверждаются организацией, должны содержать обязательные реквизиты в соответствии с требованиями указанного Положения.

Расходами признаются любые затраты, произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. В зависимости от характера произведенных расходов, а также условий осуществления и направлений деятельности организации выделяют расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (ст. 252 НК РФ).

Для целей налогообложения прибыли при реализации товаров и (или) имущественных прав организация-налогоплательщик имеет право уменьшить доходы от осуществляемых операций на стоимость

реализованных товаров и (или) имущественных прав, определяемую так, как указано ниже.

1. При реализации амортизируемого имущества — на остаточную стоимость амортизируемого имущества с учетом требований п. 1 ст. 257 НК РФ.

2. При реализации прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) — на цену приобретения (создания) этого имущества (ст. 268 НК РФ). При реализации имущественных прав (долей, паев) полученные доходы могут быть уменьшены на цену приобретения данных имущественных прав (долей, паев) и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией. Кроме того, при реализации долей, паев, полученных участниками, пайщиками при реорганизации организаций, ценой приобретения таких долей, паев признается их стоимость, определяемая в соответствии с требованиями ст. 277 НК РФ.

3. При реализации покупных товаров — на стоимость приобретения данных товаров, определяемую в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения одним из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО — FIFO, англ. *first in — first out* — «первым поступил, первым использован»);

- стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО — LIFO, англ. *last in — first out* — «последним поступил, первым использован»);

- средней стоимости;

- стоимости единицы товара.

Кроме того, при реализации имущества и (или) имущественных прав организация также имеет право уменьшить доходы от таких операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в том числе на расходы по оценке, хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

Если цена приобретения (создания) имущества (имущественных прав), а также остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, то разница между этими величинами признается убытком. При этом полученный убыток от реализации амортизируемого имущества включается в состав прочих расходов организации равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

В состав расходов организации также включаются те, что связаны с долговыми обязательствами. В этом случае под расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются те, что выданы в той же валюте и на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения.

В случае если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к расходам, связанным с производством и реализацией, или внереализационным расходам, налогоплательщикам необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения порядок признания данных расходов в той или иной группе.

### **1.3. СОСТАВ ЗАТРАТ, ФОРМИРУЮЩИХ СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ**

Себестоимость как экономический показатель отражает, во сколько обошлись для предприятия производство той или иной продукции, товара и доведение их до конечного потребителя (реализация). Иными словами, **себестоимость** — это затраты организации, связанные с производством и реализацией продукции. Понятие себестоимости в нормативных документах по бухгалтерскому учету практически ничем не закреплено. Единственным нормативным документом, в какой-то мере регламентирующим себестоимость как показатель, является ПБУ 10/99.

Исходя из норм данного Положения себестоимость можно определить как расходы по обычным видам деятельности. При этом расходами по обычным видам деятельности признаются те, что связаны с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров (п. 5 ПБУ 10/99). Также таковыми признаются расходы, связанные с выполнением работ и оказанием услуг.

На себестоимость и состав входящих в нее затрат оказывают влияние различные факторы, от которых зависит ее определение. Перечислим их.

1. Степень готовности продукции к ее реализации. В связи с этим фактором различают валовую и товарную себестоимость, а также себестоимость отгруженной и реализованной продукции.

2. Количество продукции. В этом случае исчислению подлежит себестоимость единицы продукции и себестоимость всего объема выпущенной продукции.

3. Полнота включения текущих затрат — исчисляется полная и ограниченная себестоимость.

4. Оперативность формирования. При этом необходимо определить фактическую и нормативную, или плановую, себестоимость.

Фактически потребленные ресурсы для производства продукции отражает их фактическая себестоимость. При этом их номинальное или нормативное потребление в нормальных условиях предполагаемой деятельности предприятия отражает нормативная себестоимость.

В затраты на производство продукции включаются:

1) предпроизводственные, единовременные затраты, осуществляемые до начала производства основной продукции и связанные с его подготовкой и освоением (затраты на наладку оборудования новых цехов, затраты на пробный выпуск предусмотренной проектом продукции);

2) производственные затраты:

- непосредственно связанные с выполнением технологических операций (оплата труда основных производственных рабочих с относящимися к ней отчислениями на социальные нужды, затраты материальных ресурсов на производство продуктов труда и др.),
- на обслуживание и эксплуатацию производственного оборудования и машин (оплата труда рабочих, занятых обслуживанием производственного оборудования, с относящимися к ней отчислениями на социальные нужды и стоимость материальных ресурсов, израсходованных на работу оборудования, и др.),
- связанные с управлением производством (например, оплата труда начальников цехов с относящимися к ней отчислениями на социальные нужды);

3) управленческие и коммерческие расходы (затраты периода):

- общие и административные затраты (оплата труда руководителей, специалистов и служащих заводоуправления с относящимися к ней отчислениями на социальные нужды, затраты материальных ресурсов, израсходованных на общехозяйственные нужды, и др.),
- расходы на продажу, связанные со сбытом продукции (затраты на упаковку продукции, оплату погрузочно-разгрузочных работ, транспортировку продукции, рекламу).

Управленческие и коммерческие расходы (затраты периода) являются накладными, т.е. не относятся к затратам, напрямую связанным с производством продукции. В зависимости от разработанной в организации учетной политики эти затраты могут либо включаться, либо не включаться в себестоимость продукции, что соответствует международной учетной практике.

Затраты, включаемые в затраты на производство продукции, группируются по двум основным признакам:

- 1) что и сколько израсходовано на производство;
- 2) на что произведены затраты.

Группировка затрат по экономическим элементам производится по первому признаку, охватывает производственное использование всех хозяйственных ресурсов организации и является единой для всех отраслей экономики. При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена и группировка по элементам, перечисленным ниже.

1. Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов). Данный элемент включает стоимость сырья и материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке на данном предприятии, а также стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, стоимость природного сырья, топлива, покупной электроэнергии, потерь от недостач материальных ценностей в пределах норм естественной убыли.

Из затрат материальных ресурсов исключается стоимость возвратных отходов. Возвратные отходы — это остатки сырья, образовавшиеся в процессе превращения исходного сырья в готовую продукцию, изменившие при этом свой химический состав и утратившие полностью либо частично потребительские свойства исходного сырья или используемые не по прямому назначению.

2. Затраты на оплату труда. Данный элемент включает затраты на оплату труда производственного персонала, включая премии за производственный результат, а также различные компенсации, которые гарантируются Трудовым кодексом Российской Федерации (ТК РФ).

3. Отчисления на социальное страхование. Отражаются обязательные отчисления по установленным законодательством нормам страховых выплат органам государственного социального страхования, органам пенсионного фонда и медицинского страхования от затрат на оплату труда в размере 30%, которые включаются в себестоимость продукции (кроме расходов, по которым согласно перечню страховых взносов не начисляются).

4. Амортизация. Отражается сумма амортизационных отчислений, которая определяется ежемесячно по всем основным средствам, находящимся на балансе предприятия (с корректировкой на поступившие и выбывшие основные средства); по нематериальным активам.

5. Прочие затраты: налоги, сборы, платежи, страховые фонды и другие обязательные отчисления, которые производятся в установленном законодательством порядке, — платежи за выбросы вредных веществ, затраты на уплату процентов за кредит, затраты на командировочные, подъемные, оплата услуг связи, вычислительных центров, банков, аудиторских фирм и другие затраты, ранее не перечисленные.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции затраты группируются и учитываются по статьям калькуляции. Данная группировка производится по второму основному признаку — «на что произведены затраты». Каждая статья представляет собой назначение определенного вида затрат в хозяйственном процессе, образующих себестоимость продуктов труда. Хотя группировки затрат по статьям, обязательной для всех хозяйственных организаций, не существует, большинство организаций применяют классификацию статей, установленную Основными положениями по планированию, учету, калькулированию себестоимости продукции на промышленном предприятии в следующем разрезе.

1. Сырье и материалы. Сырье и основные материалы отпускают в производство в соответствии с действующими нормами расхода с распределением по видам продукции прямым путем (в соответствии с нормами расхода). Расход вспомогательных материалов распределяют по видам продукции косвенным путем пропорционально сметным ставкам, которые установлены на единицу продукции исходя из нормы расходов вспомогательных материалов и плановой себестоимости.

2. Возвратные отходы (вычитаются).

3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонней организации. Здесь показываются затраты на покупные изделия, полуфабрикаты, услуги, которые могут быть отнесены на себестоимость прямым путем.

4. Топливо и электроэнергия на технологические цели. Показывается стоимость топлива, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, холода, которые непосредственно расходуются в процессе производства продукции. Расход по цехам осуществляется согласно показаниям счетчика, а по видам продукции — исходя из норм расхода и действующих цен.

5. Зарплата производственных рабочих: планируется и учитывается основная и дополнительная заработная плата, которая включается в себестоимость отдельных видов прямым путем; ту часть зарплаты, которую невозможно отнести на себестоимость прямым путем, распределяют пропорционально сметной ставке этих расходов на единицу продукции.

6. Страховые выплаты. В данную статью входит сумма начисленных организацией страховых выплат, включающая в себя взносы в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, фонды обязательного медицинского страхования в части оплаты труда работников, занятых в производстве продукции, в соответствии с порядком, установленным законодательством РФ.

7. Расходы на подготовку и освоение производства. Включают в себя пусковые расходы, затраты на проектирование и конструирование, разработку технологического процесса изготовления новых видов продукции.

8. Общепроизводственные расходы.

9. Общехозяйственные расходы.

10. Потери от брака.

11. Прочие производственные расходы (на сертификацию, стандартизацию).

12. Коммерческие или внепроизводственные расходы, связанные с реализацией продукции.

Планирование и учет затрат по статьям калькуляции позволяют группировать расходы по целевому назначению по следующим комплексам: непосредственно связанные с производством продукции, затраты на управление производством, на управление предприятием, на реализацию продукции. Результатом данной группировки является возможность определения уровня различных комплексов затрат, что в конечном счете обеспечивает контроль за экономичностью производства, исполнением сметы расходов, исчислением себестоимости реализованной продукции, выполненных работ, услуг.

Отражение затрат в налоговом учете производится в соответствии с главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Большая часть расходов, учитываемых в себестоимости продукции, работ, услуг, в бухгалтерском учете и в целях налогообложения соответствуют друг другу. Однако бывают случаи, когда признание одних расходов в себестоимости продукции в бухгалтерском учете возможно, а в налоговом — нет, и наоборот.

В этом случае необходимо учитывать требования ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденного приказом

Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н. При этом большинство предприятий ставят перед собой цель максимально сблизить бухгалтерский и налоговый учет, хотя это и не всегда оптимально для целей списания расходов.

Налоговым законодательством предусмотрено четыре элемента расходов, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

К **материальным расходам**, включаемым в себестоимость продукции, работ, услуг, относятся приведенные ниже затраты (ст. 254 НК РФ).

1. На приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

2. На приобретение материалов, используемых:

- для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);

- на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроль, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели).

3. На приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и другого имущества, не являющегося амортизируемым. При этом стоимость данного имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

4. На приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика.

5. На приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, расходы на производство и (или) приобретение мощности, а также расходы на трансформацию и передачу энергии.

6. На приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями самой органи-

зации. При этом к работам (услугам) производственного характера следует относить выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контролю за соблюдением установленных технологических процессов, техническому обслуживанию основных средств и другие подобные работы. Кроме того, к работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций и (или) структурных подразделений самой организации по перевозкам грузов внутри организации, в том числе перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов).

7. Связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения.

Для целей включения в себестоимость стоимость материально-производственных запасов (далее – МПЗ), включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета НДС и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением МПЗ.

Сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается на стоимость остатков МПЗ, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца. Оценка таких МПЗ должна соответствовать их оценке при списании. При формировании материальных расходов, включаемых в себестоимость продукции, их сумма уменьшается на стоимость возвратных отходов. При этом под **возвратными отходами** понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению. В свою очередь, к возвратным отходам не относятся остатки МПЗ, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

Для целей формирования расходов возвратные отходы оцениваются следующим образом:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);

- по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

Кроме того, к материальным расходам приравниваются:

- расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, если иное не установлено законодательством (ст. 261 НК РФ);

- потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке МПЗ в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

- технологические потери при производстве и (или) транспортировке; при этом технологическими признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья;

- расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий.

При формировании материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки сырья и материалов:

- по стоимости единицы запасов;

- по средней стоимости;

- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

К расходам, включаемым в себестоимость продукции, работ, услуг, как уже отмечалось, включаются расходы на оплату труда.

В **расходы организации на оплату труда** включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законо-

дательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами (ст. 255 НК РФ). Полный перечень затрат, включаемых в состав расходов на оплату труда, относящихся на себестоимость продукции, работ, услуг, представлен в ст. 255 НК РФ.

Одной из основных составляющих себестоимости продукции, работ, услуг являются **амортизационные отчисления** по амортизируемому имуществу. В бухгалтерском учете к амортизируемому имуществу относятся основные средства, нематериальные активы, затраты капитального характера. С целью определения срока полезного использования и исчисления амортизационных отчислений амортизируемое имущество объединяется в десять амортизационных групп. В целях налогового учета стоимость основных средств списывается на себестоимость продукции путем начисления амортизации одним из двух методов (ст. 259 НК РФ): линейным или нелинейным.

## КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. В чем цель управления затратами?
2. Что понимается под затратами на производство?
3. Чем отличаются понятия «затраты», «издержки», «расходы»?
4. Как подразделяются расходы по принадлежности к отчетным периодам?
5. В чем состоит особенность затрат как предмета управления?
6. Каковы задачи управления затратами?
7. Отличаются ли расходы в бухгалтерском и налоговом учете по условиям признания?
8. Какие условия оговорены в законодательстве о налогообложения для признания расходов?
9. Какой критерий установлен для выбора метода признания доходов и расходов в налоговом учете?
10. Какие требования предъявляются к первичным документам, подтверждающим произведенные расходы?
11. Как группируются затраты по экономическим элементам в бухгалтерском учете?
12. Какую цель преследует классификация затрат по статьям калькуляции?
13. Как группируются затраты по элементам в налоговом учете?

# ВИДЫ И КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

### 2.1. КОНЦЕПЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Развитие рыночных отношений и изменение подходов менеджеров ко всем функциям управления, в том числе к планированию, учету, организации и контролю, дало импульс дальнейшим разработкам в области методологии учета, калькулирования и нормирования затрат и потребовало применения качественно новых подходов к нормативно-правовому регулированию, трансформации системы и правил ведения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Проблем, связанных с учетом и калькулированием затрат, множество: путаница в терминологии, различия в нормативном регулировании учета затрат в бухгалтерском и налоговом учете, сложности с распределением косвенных расходов, проблемы, вызванные несоответствием отечественной методики калькулирования затрат методам, разработанным в западной практике и активно внедряемым на современном этапе, сложности с адаптацией современных управленческих и информационных технологий к реалиям хозяйственной жизни российских предприятий. Указанные факторы накладывают отпечаток на методологию учета и нормирования затрат.

Опыт большинства предприятий в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции формировался в условиях плановой экономики, существенно отличающейся от рыночной. Все основные элементы системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции широко использовались в отечественной практике производственного учета, однако недостаточная ориентированность этих элементов на конечный результат сделала невозможным их полноценное применение в рамках новых условий осуществления хозяйственной деятельности.

Сложность формирования системы учета, калькулирования и планирования затрат обусловлена еще и наличием в современной

практике ведения учета различных подсистем — налогового, финансового, управленческого учета. Подходы к терминологии, порядку признания и отражения затрат в данных подсистемах различны, поэтому перед экономической службой предприятий встают вопросы разработки интегрированных методик управления затратами.

Концепции учета затрат в бухгалтерском и налоговом учете имеют некоторые отличия, обусловленные как разницей в терминологии, так и порядком признания и способами оценки.

В нормативных документах по бухгалтерскому и налоговому учету понятие затрат отсутствует и отождествляется с понятием «расходы», которое имеет разное смысловое содержание, отраженное в ПБУ 10/99 и НК РФ.

Различия в учете бухгалтерских и налоговых расходов можно разделить на группы.

1. Бухгалтерские расходы, не уменьшающие облагаемую базу по налогу на прибыль.

2. Бухгалтерские расходы, уменьшающие облагаемую базу по налогу на прибыль, вызванные несопадением:

- их оценок;
- момента их признания.

Возникающие различия в бухгалтерском и налоговом учете приводят к образованию постоянных и временных различий, в результате появления которых сумма прибыли, определенная по правилам бухгалтерского учета, отличается от прибыли, определенной по правилам налогообложения. В бухгалтерском учете появляются новые экономические категории — отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства.

Имеются отличия и в группировке расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Так, **классификация расходов в бухгалтерском учете** включает в себя две категории расходов:

- 1) по обычным видам деятельности;
- 2) прочие.

Под расходами по обычным видам деятельности понимаются следующие:

- связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ и оказанием услуг;
- расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование своего имущества или имущественных прав, если это является предметом деятельности организации;
- расходы организаций, предметом деятельности которых является участие в уставном капитале других хозяйствующих субъектов;

■ расходы организаций, связанные с возмещением стоимости основных средств и нематериальных активов, осуществляемые в виде амортизационных отчислений.

Прочими расходами являются:

■ связанные с предоставлением за плату во временное пользование имущества и имущественных прав, если данные операции не являются предметом деятельности организации;

■ связанные с участием в уставных капиталах других организаций, если данные операции не являются предметом деятельности хозяйствующего субъекта;

■ связанные с продажей, выбытием имущества;

■ штрафы, пени, неустойки, признанные организацией или взыскиваемые с нее по решению суда;

■ возмещение убытков, причиненных организацией другой стороне;

■ убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

■ суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

■ курсовые разницы, а также суммы уценки активов.

В налоговом учете классификация расходов по категориям и элементам затрат отличается от аналогичной в бухгалтерском учете.

Классификация расходов по категориям в соответствии с требованиями НК РФ включает в себя расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают (ст. 253 НК РФ):

■ связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

■ расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

■ расходы на освоение природных ресурсов;

■ расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

■ расходы на обязательное и добровольное страхование;

■ прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

**Внереализационные расходы** определены законодательством через критерий отсутствия непосредственной связи с производством и реализацией и через конкретный перечень статей, которые могут быть учтены в составе внереализационных расходов. Перечень расходов является не закрытым, поэтому любые обоснованные расходы,

иные, чем прямо перечисленные, которые не связаны непосредственно с производством и реализацией, могут быть учтены в составе внереализационных расходов.

В ситуациях когда расходы могут быть с равными основаниями отнесены к любому виду, НК РФ предоставляет право организациям самостоятельно определить вид данных расходов.

## 2.2. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ, ЕЕ НАЗНАЧЕНИЕ

Производственная деятельность любой коммерческой организации направлена на достижение главной цели — выпуск продукции для реализации и получения прибыли. Эффективность функционирования организации как хозяйствующего субъекта зависит от степени управляемости затратами. Управление затратами предусматривает их экономически обоснованную классификацию, позволяющую выявить объективно существующие группы затрат, процессы их формирования и взаимоотношения между их отдельными частями, а также целенаправленно осуществлять эффективное управление производственным процессом.

По **видам** затраты на производство группируют по экономически однородным элементам и статьям калькуляции. Группировка затрат по видам позволяет выявить однородные по экономическому содержанию затраты и необходима для определения стоимости всех видов использованных ресурсов, для увязки затрат с платежами, для определения оптимальных размеров закупок и запасов.

Классификация затрат по **экономически однородным элементам** в отечественной практике несколько отличается от той, что принята в зарубежной практике. В отечественной практике выделяют пять элементов затрат: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления от оплаты труда; амортизация; прочие затраты. В международной практике выделяют три элемента затрат:

- прямые материальные;
- прямые трудовые;
- общепроизводственные.

Классификация затрат по **статьям калькуляции** применяется только в отечественной практике и включает в себя 12 статей согласно типовой номенклатуре, но в различных отраслях количество статей может варьироваться.

Затраты также могут быть сгруппированы по носителям затрат, месту возникновения, ЦО, бизнес-процессам и стадиям жизненного цикла продукта.

Группировка затрат по **носителям затрат** (видам продукции) позволяет определять плановую и фактическую себестоимость изготов-

ленной продукции, производить анализ рентабельности и проводить взвешенную политику ценообразования.

Группировка затрат по **местам возникновения** производится с целью правильного формирования себестоимости отдельных видов продукции, учета внутривозвратного оборота, определения потребности подразделений в ресурсах, определения маржинального дохода подразделений. Места возникновения затрат (далее — МВЗ) можно условно поделить на те, что отличаются традиционной организационной структурой (цеха, участки, вспомогательные и обслуживающие производства, административные подразделения), и на те, что ориентированы на управленческий учет (ЦО, бизнес-процессы).

Группировка затрат по **бизнес-процессам** предназначена для формирования плановой и фактической себестоимости конкретного бизнес-процесса, его конечной продукции, а также продуманной политики ценообразования.

Группировка по **стадиям жизненного цикла продукта** дает возможность определить поведенческую мотивацию, т.е. идентифицировать эти затраты и соотнести их с периодами, в которых они обеспечивают выгоды определенному продукту.

Для **целей управленческого учета** классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить:

- оценить запасы;
- принять управленческие решения;
- осуществить процесс планирования и контроля.

Решению каждой из задач соответствует своя классификация затрат, отраженная в табл. 2.1.

Таблица 2.1

### Классификация затрат для целей управленческого учета

Задача учета	Классификация затрат
Оценка запасов	Затраты на продукт и затраты периода; входящие и истекшие; основные и накладные; прямые и косвенные; первичные и добавленные; связанные с реализацией и административные
Принятие управленческих решений	Переменные и постоянные релевантные и нерелевантные; устранимые и неустраиваемые; невозвратные; альтернативные; приростные
Планирование и контроль	Нормативные и фактические; контролируемые и неконтролируемые

Дадим краткую характеристику каждому виду затрат в приведенной классификации.

1. Затраты на продукт (производственные) — связанные с производством продукции (работ, услуг) и включенные в ее себестоимость.

2. Затраты периода (периодические) — затраты отчетного периода, внепроизводственные (связанные с рекламой, маркетингом), которые не включаются в себестоимость продукции, а сразу относятся на финансовый результат.

3. Входящие — затраты на приобретенные и имеющиеся в наличии ресурсы, которые могут принести доход в будущем.

4. Истекшие — затраты на израсходованные ресурсы, принесшие доход в настоящем.

5. Прямые — затраты, которые непосредственно, без распределения могут быть включены в себестоимость конкретного вида продукции.

6. Косвенные — расходы, носящие общий характер, произведенные для выпуска нескольких видов продукции и поэтому требующие распределения.

7. Основные — расходы, связанные с процессом производства.

8. Накладные — расходы, связанные с управлением производством.

Для принятия решений и планирования нужна информация о затратах и их поведении.

По отношению к объему производства затраты делятся следующим образом:

■ на постоянные, абсолютная величина которых не зависит от изменения объема выпуска продукции (расходы на содержание зданий, амортизация зданий, зарплата работников управления);

■ переменные — их размер находится в прямолинейной зависимости от уровня или объема производства (затраты на сырье и материалы, энергия на технологические цели, зарплата производственных рабочих).

Деление затрат на постоянные и переменные важно при выборе системы учета и калькулирования, анализа и прогнозирования. Такое деление лежит в основе расчета критической точки объема производства, анализа порога рентабельности и в конечном счете — выбора экономической политики предприятия.

Переменные затраты неоднородны. В зависимости от соотношения изменения затрат и объема производства их можно подразделить на пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные и регрессивные. О пропорциональных затратах говорят, когда относительное изменение затрат равно относительному изменению объема или загрузки

(например, основная заработная плата производственных рабочих при прямой сдельной оплате труда). Прогрессивные затраты растут быстрее, чем увеличивается объем производства (например, оплата труда производственных рабочих при сдельно-прогрессивной системе). Дегрессивные затраты растут медленнее, чем объем производства (например, затраты на технологическую энергию и топливо, смазочные и обтирочные материалы); регрессивные затраты сокращаются в абсолютном выражении, несмотря на рост объема производства.

Данная группировка относится к прошлым затратам (расходы уже произведены и с их помощью выпущена продукция).

**Затраты и доходы, имеющие отношение к будущему**, рассматриваются с точки зрения принятия их в расчет. Принимая решение, руководитель должен четко представлять себе все его последствия. Чтобы принять правильное решение, руководителю важно знать, какие затраты и выгоды оно за собой повлечет.

1. Релевантные (принимаемые в расчет при оценках) — затраты, которые отличаются по альтернативным вариантам.

2. Безвозвратные — затраты прошлого периода, которые возникли в результате ранее принятого решения и не будут изменены в будущем.

3. Вмененные (воображаемые) — упущенная выгода, возникающая в случае ограниченности ресурсов.

4. Инкрементные (приростные) — дополнительные затраты в случае изготовления какой-то партии продукции дополнительно.

5. Маржинальные (предельные) — также являются дополнительными, но в расчете не на весь выпуск, а на единицу продукции.

6. Планируемые — затраты, рассчитанные на определенный товарный объем производства, составляют плановую себестоимость.

7. Непланируемые — затраты, которые не планируются и отражаются только в фактической себестоимости продукции (например, брак в производстве).

Вышеприведенную классификацию нельзя применить для осуществления функции контроля за уровнем затрат. Как правило, продукция в процессе своего изготовления проходит ряд последовательных стадий в различных подразделениях предприятий. Располагая сведениями только о совокупной производственной себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками.

Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходованием ресурсов. Такой

подход в управленческом учете называется **учетом затрат по ЦО**, при его использовании применяется следующая классификация затрат:

- контролируемые — позволяют выделить сферу ответственности каждого менеджера, они подвержены влиянию, а на неконтролируемые затраты менеджер воздействовать не может;
- эффективные — затраты, которые произведены для выпуска качественной продукции, принесшей организации доходы от ее реализации, а неэффективные — потери в производстве от брака, порчи, простоев и недостат.

Для **целей налогового учета** применяется классификация затрат на прямые и косвенные. Если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию подразделяются на прямые и косвенные (ст. 318 НК РФ). В связи с внесением изменений в главу 25 НК РФ с 1 января 2005 г. организациям предоставляется право самим определять перечень прямых расходов, закрепив свое решение в учетной политике для целей налогообложения.

Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрены прямые расходы, перечисленные ниже.

1. Материальные затраты в части затрат:

- на приобретение сырья и (или) материалов, используемых при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке.

2. Расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда.

3. Суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров (работ, услуг).

К прямым расходам относятся также стоимость покупных товаров (ст. 320 НК РФ), реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика — покупателя товаров в случае, если данные расходы не включены в цену приобретения этих товаров. В соответствии с главой 25 НК РФ организациям предостав-

ляется право формировать стоимость покупных товаров с учетом расходов, связанных с их приобретением.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 «Внереализационные расходы» НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

В соответствии с п. 2 ст. 318 НК РФ сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ.

### 2.3. МЕСТА ВОЗНИКНОВЕНИЯ И НОСИТЕЛИ ЗАТРАТ

Управление затратами на предприятии предусматривает их дифференциацию по **местам и центрам ответственности**. В условиях перехода к рыночной социально ориентированной экономике значение организованного учета затрат по местам возникновения значительно повышается. Ранее предлагалось планировать и учитывать затраты по характеру производства (основное, вспомогательное и др.) и по цехам. Объединение того и другого понятия в «место возникновения затрат» наиболее точно выражает их содержание и назначение.

**Места возникновения затрат** представляют собой структурные единицы предприятия, являющиеся причиной возникновения затрат, включая протекающие внутри них хозяйственные процессы.

Выбор МВЗ в качестве объектов учета вызван необходимостью оценки прошлой, контроля настоящей и планирования будущей деятельности структурных единиц предприятия, а также необходимостью калькулирования себестоимости производимых продуктов, поскольку только часть возникающих затрат можно отнести на продукты по прямому признаку. Остальные затраты необходимо сначала собрать по местам их возникновения.

Принято различать следующие принципы выделения МВЗ:

- **организационный** — в соответствии с внутренней организационной иерархией предприятия (цех, участок, бригада, управление, отдел и т.д.);
- **региональный** — в соответствии с территориальной обособленностью;
- **функциональный** — в соответствии с участием в бизнес-процессах предприятия (сферы снабжения, основного производства,

вспомогательного производства, сбыта, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок и т.д.);

- технологический — в соответствии с технологическими особенностями производства;

- направления бизнеса — в соответствии с категорией производимых продуктов;

- последовательности группировки расходов — начальные, промежуточные и конечные места возникновения расходов.

На практике перечисленные принципы могут встречаться в комбинированном виде.

В зарубежной литературе по учету также выделяются конкретные и абстрактные, общие и единичные, постоянные и временные места расходов.

Каждое МВЗ состоит из нескольких центров затрат (далее — ЦЗ).

**Центры затрат** — первичные производственные и обслуживающие единицы, которые характеризуются единообразием функций и производственных операций, сходным уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат.

Критерии обособления ЦЗ специфичны для любого производства, в качестве центра затрат могут выступать: передел, группа машин, рабочее место. Основой выделения центров затрат является единство используемого оборудования, выполняемых операций или функций.

В некоторых зарубежных фирмах к ЦЗ приравнивается к ЦО, хотя второе понятие гораздо шире.

**Центр ответственности** — область, сфера, вид деятельности, во главе которых находится ответственное лицо (менеджер), имеющий право и возможность принимать и осуществлять решения.

Центры ответственности как объекты учета затрат могут совпадать с МВЗ или объединять несколько таких мест. Главными целями выделения ЦО являются оперативное управление и контроль за затратами и объемами выпуска продукции.

Концепцию учета по ЦО впервые выдвинул американский ученый Джон Хиггинс<sup>1</sup>. Основой методологии управления через ЦО является представление о том, что организация деятельности предприятия опирается на балансирование доходов и расходов, места возникновения которых могут быть четко определены с соответствующим закреплением ответственности руководителей.

---

<sup>1</sup> Кузьмина М.С., Мещерякова И.А., Перевертайло О.А. Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений. М.: Финансы и статистика, 2010.

Существует множество подходов к формированию ЦО. Большинство отечественных и зарубежных авторов обычно устанавливают ЦО в зависимости от организационной структуры управления и функций, выполняемых каждым подразделением. Так, В.Б. Ивашкевич классифицирует ЦО по объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров, а также функциям, закрепленным за каждым центром<sup>1</sup>. Сегменты предпринимательской деятельности в зависимости от функции, выполняемой управленческим учетом, т.е. по информационному, организационному признакам и по месту подразделения в сегментарной отчетности организации, классифицирует М.А. Вахрушина<sup>2</sup>. Особое внимание дифференциации ЦО по уровню полномочий руководителей в процессе оперативной работы уделяет К.В. Щиборщ<sup>3</sup>. Центры ответственности, которые рассматривают в своих работах различные авторы, приведены в табл. 2.2.

Таблица 2.2

#### Классификация ЦО, приводимая различными авторами

Автор	Признак классификации	Тип ЦО
М. Вахрушина*	Информационный	Определяются особенностями хозяйствующего субъекта
	Организационный	ЦЗ, центр прибыли, центр доходов, центр инвестиций
	По месту в сегментарной отчетности	Внутренние, внешние
В. Ивашкевич**	Объем полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров	ЦЗ, центр прибыли, центр продаж, центр инвестиций
	Функции подразделения	Основное и обслуживающее
А. Миславский***	Функциональный	Центр доходов, ЦЗ, центр закупок, центр управленческих расходов, центр прибыли, центр инвестиций, центр маржинального дохода
Н. Адамов, А. Тилов***	Организационная структура	ЦЗ, центр прибыли, центр продаж, центр инвестиций Профит-центр, центр затрат, венчур-центр

<sup>1</sup> *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2011.

<sup>2</sup> *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Омега-Л ; Высшая школа, 2007; *Вахрушина М.А.* Управленческий анализ : учеб. пособие. М. : Омега-Л, 2008.

<sup>3</sup> *Кузьмина М.С., Мещерякова И.А., Перевертайло О.А.* Указ. соч.

Окончание

Автор	Признак классификации	Тип ЦО
К.В. Щиборщ***	Уровень полномочий руководителей подразделений	Центр управленческих затрат, центр нормативных затрат, центр доходов, центр прибыли, центр инвестиций

\* *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Омега-Л ; Высшая школа, 2007; *Вахрушина М.А.* Управленческий анализ : учеб. пособие. М. : Омега-Л, 2008.

\*\* *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2011.

\*\*\* Цитаты по: *Кузьмина М.С., Мещерякова И.А., Перевертайло О.А.* Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений. М. : Финансы и статистика, 2010.

В основе приведенных классификаций лежит главный принцип управления по ЦО — он отвечает только за те затраты и (или) выручку, а в более широком смысле только за те показатели, на которые должны и могут влиять его руководители в течение определенного периода. Кроме рассмотренных в табл. 2.2 существуют и другие факторы, оказывающие влияние на формирование ЦО производственного предприятия: отраслевые особенности, технология и организация производственного процесса, методы переработки исходных материалов, состав выпускаемой продукции, уровень технической оснащенности и др. Также при делении организации на ЦО необходимо учитывать социально-психологические факторы, которые могут повлиять на мотивацию руководителей соответствующих центров.

Под **носителем затрат** понимают продукт (часть продукта, группу продуктов) разной степени готовности (полностью готовый или прошедший только часть технологических операций, переделов, фаз), который в процессе своего производства и сбыта является причиной возникновения затрат и на который данные затраты можно отнести по прямому признаку.

Выбор носителей затрат в качестве объектов учета объясняется следующим:

- необходимостью оперативного управления производством — величина затрат, вызываемых носителями, используется для планирования и контроля;
- необходимостью калькулирования себестоимости производимых продуктов.

К общим для всех объектов учета принципам группировки в отношении носителей затрат следует добавить еще один специфический: поскольку выделение носителей затрат в качестве объектов учета связано также с необходимостью калькулирования себестоимости, следует согласовать группировку носителей затрат с объектами калькулирования.

Носители затрат могут соответствовать объектам калькулирования, быть уже (т.е. с несколькими другими носителями входить в состав объекта калькулирования) или шире (включать в себя несколько объектов калькулирования). Если носитель затрат включает в себя несколько объектов калькулирования, это неизбежно ведет к косвенному распределению затрат, результаты которого всегда спорны, поэтому в группировке носителей затрат следует стремиться к тому, чтобы они соответствовали объектам калькулирования.

Среди основных признаков классификации носителей затрат можно выделить:

- экономическую (материальную) сущность — продукция, работы, услуги;
- тип (катеорию) производства — основное, вспомогательное;
- иерархическую взаимосвязь продуктов — тип продуктов, вид продуктов, вариант исполнения, сорт, типоразмер;
- степень готовности — продукт после последовательного прохождения технологических операций;
- наличие связи с покупателем — номер заказа.

При формировании ЦО за каждым из них закрепляются соответствующие МВЗ. Учет и распределение затрат по местам их формирования с помощью регистров матричной формы основаны на сочетании группировок затрат по видам и местам их возникновения. Для этого составляют специальную шахматную ведомость, по строкам и столбцам которой отражаются виды (статьи, элементы) затрат и места (центры) их формирования, а на пересечении соответствующих строк и столбцов указываются затраты мест (табл. 2.3).

Таблица 2.3

### Вид регистра матричной формы

Вид затрат	Место затрат	Вспомогательное место затрат	Основное место затрат
Первичные места затрат	Места единичных расходов	Отнесение первичных общих затрат на места издержек	
	Места общих расходов		
Вторичные места затрат		Исчисление баз распределения	

**КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ**

1. Какие имеются отличия в концепции учета затрат в бухгалтерском и налоговом учете?
2. Какие расходы в бухгалтерском учете относятся к прочим расходам?
3. Каков состав расходов по элементам в налоговом учете?
4. По каким элементам классифицируются затраты в международной практике учета?
5. Какова классификация затрат для принятия управленческих решений и планирования?
6. Какие затраты являются контролируруемыми (неконтролируемыми)?
7. Чем отличаются МВЗ от ЦЗ?
8. Дайте определение ЦО.
9. Какие подходы к выделению ЦО вы знаете?
10. Каковы преимущества выделения ЦО?
11. Что понимают под носителем затрат?
12. По каким признакам классифицируются носители затрат?

# ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ (БЮДЖЕТИРОВАНИЕ) ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

### 3.1. ЗАДАЧИ И ВИДЫ ПЛАНИРОВАНИЯ ЗАТРАТ

Планирование затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) — непростая задача как стратегического, так и оперативного управления затратами. Необходимость предъявления повышенных требований к организации планирования, учета и контроля затрат на производство и реализацию продукции обусловлена тем, что от правильности и своевременности определения фактической себестоимости продукции, выпускаемой предприятием, непосредственно зависит своевременность и эффективность управленческих решений, правильность определения приоритетов дальнейшего развития производства.

Основной задачей планирования затрат является определение экономических результатов деятельности предприятия, ожидаемых в будущем периоде. Планирование — один из элементов управления, включающий в себя выбор цели предприятия и средств для ее достижения. Избирая тот или иной курс действий, особенно предусматривающий вовлечение ресурсов в производство на длительный период, руководство предприятия должно составить четкое представление о том, каких затрат и какого технического и кадрового потенциала потребует этот курс, а также какие последствия повлекут за собой возможные изменения внешней среды.

**Планирование затрат** — это определение целей предприятия и его подразделений в форме постановки производственных задач и выбора средств для их выполнения. Планы конкретизируются в сметах, отражающих затраты в денежном выражении. Каждому рассматриваемому варианту действий соответствуют определенные затраты, уровень которых необходимо рассчитать на стадии планирования. Планирование

затрат заключается в выявлении их состава, а также в количественной оценке и осуществляется для определения общей стоимости потребляемых в процессе производства ресурсов (материальных, трудовых, денежных) и расчета предполагаемой прибыли, а также для контроля за рациональным использованием ресурсов.

При планировании решаются следующие задачи:

- расчет стоимости ресурсов, необходимых для производства продукции;

- определение общего объема затрат на производство;

- исчисление себестоимости по видам продукции.

Плановый объем затрат рассчитывают исходя из намечаемой структуры (номенклатуры и ассортимента) продукции и объема ее производства.

Вышеназванные задачи решаются путем технико-экономических расчетов. При этом используют материально-технические нормы, нормативы труда и иные параметры производственного процесса, фиксируемые технической документацией, а также принимают во внимание экономические условия производственной деятельности: систему оплаты труда, цены ресурсов, нормативы платежей и другие, устанавливаемые законами и нормативными актами.

Определение состава и объема затрат не столько экономическая, сколько технико-экономическая задача. Уровень затрат на предприятии зависит от профессионализма и творческого потенциала инженерных кадров и организаторов производства, а корректность отнесения затрат на виды деятельности, единицы продукции и другие объекты — от квалификации экономистов.

После подсчета нормативных и фактических затрат можно оценить разницу между ними и установить, чем она вызвана:

- различным объемом прямых затрат, накладных расходов;

- выбором между производством и приобретением полуфабрикатов;

- затратами на обеспечение качества, изменениями стандартных норм;

- количеством выпускаемой продукции; влиянием спроса, цены или другими факторами.

Квалифицированная предварительная оценка позволяет исключить дорогостоящие, нерентабельные элементы из производственного процесса.

При оценке конечных затрат надлежит учесть все возможные расходы на изготовление стандартного изделия. Выпуск нового изделия часто требует больших материальных и трудовых затрат, поэтому надо

выявить отклонения от затрат на аналогичные виды уже освоенной продукции.

На этапе текущего планирования в условиях рыночной экономики объем допустимых затрат на изделие диктует рыночная цена, основу которой составляют затраты предприятий-конкурентов, производящих аналогичную продукцию.

Прогнозирование и планирование затрат подразделяют на перспективное (на стадии долгосрочного планирования) и текущее (на стадии краткосрочного планирования).

Задачей долгосрочного планирования является подготовка информации об ожидаемых затратах при освоении новых рынков сбыта, организации разработки и выпуска новой продукции (работ, услуг), увеличении мощности предприятия. Это могут быть затраты на маркетинговые исследования и НИОКР, капитальные вложения.

Текущие планы конкретизируют реализацию долгосрочных целей предприятия.

Если точность долгосрочного планирования затрат невелика и подвержена влиянию инфляционного процесса, поведения конкурентов, политики государства в области экономического управления предприятиями, а иногда и форс-мажорных обстоятельств, то краткосрочное планирование затрат, отражающее нужды ближайшего будущего, более точно, поскольку обосновано годовыми, квартальными расчетами.

Текущие затраты являются объектом краткосрочного (текущего) планирования. Они обуславливаются текущими условиями, материальными, кадровыми и финансовыми ресурсами, которыми располагает предприятие, и в значительной степени — качеством перспективного планирования.

Текущие затраты отражаются в сметах (годовой, квартальной, месячной) для предприятия в целом, отдельных подразделений или отдельных элементов расходов.

Текущие сметы конкретизируют перспективный план с учетом изменения внешних условий и состояния предприятия.

## **3.2. МЕТОДИКА СМЕТНОГО ПЛАНИРОВАНИЯ ЗАТРАТ И РЕЗУЛЬТАТОВ**

Сметы помогают согласовать и скоординировать действия различных подразделений, чьи интересы в некоторых случаях не совпадают. Например, начальник отдела материально-технического обеспечения производства заинтересован в размещении крупных заказов,

чтобы получить большую скидку, в то время как начальник производственного отдела не приветствует создания больших запасов, а финансист смотрит на все с точки зрения наличия средств у предприятия. В ходе составления сметы руководители согласовывают действия своего подразделения с другими.

**Смета** — важный инструмент управления и контроля за функционированием подразделений. Сравнивая фактический уровень различных категорий расходов со сметным, плановым, руководитель выявляет отклонения и вносит коррективы в ход производства. Управление затратами по отклонениям может осуществляться в рамках особой системы.

Смета находит применение при оценке эффективности работы руководителя и его мотивации. В целях отражения изменяющихся условий и вновь появившейся информации целесообразно осуществлять непрерывное или скользящее составление квартальных и месячных смет. Исходной базой для их составления является программа продаж. Эта программа устанавливает объем, номенклатуру и ассортимент реализуемой продукции, определяющие план производства предприятия в тех случаях, когда спрос выступает фактором, ограничивающим объем производства. Программа сбыта является основой для планирования совокупного дохода от реализации и экономического результата — прибыли.

Процесс составления плановой сметы должен идти снизу вверх — от руководителей, которые несут ответственность за ту или иную сферу деятельности, к тем, кто координирует функционирование предприятия в целом.

Различают несколько видов смет — в зависимости от информации, которая в них отражается.

1. Сметы затрат на производство по предприятию в целом и его производственным подразделениям (цехам) — в них устанавливается общая сумма затрат на производственную деятельность.

2. Сметы затрат на содержание функциональных отделов и служб (бюджеты).

3. Комплексные сметы — расходы на подготовку и освоение производства; на износ инструментов и приспособлений целевого назначения; транспортно-заготовительные и общепроизводственные расходы, в том числе на содержание и эксплуатацию оборудования; цеховые, общехозяйственные, коммерческие и прочие производственные расходы.

Выделение перечисленных расходов в отдельные объекты сметных расчетов связано в основном с необходимостью более точного отнесения их на тот или иной вид выпускаемой продукции.

4. Целевые сметы — командировочные, представительские расходы, расходы на страхование, рекламу, связь и др.

Выделение указанных расходов в отдельный объект связано как с необходимостью контроля целевого использования денежных средств, так и с законодательными ограничениями на объем этих расходов, включаемых в себестоимость продукции. Состав расходов, включаемых в ту или иную смету, регламентируется существующими на предприятии инструкциями или положениями по планированию, учету и калькулированию затрат.

Существуют различные способы количественной оценки конкретных статей смет. В производственной деятельности можно ориентироваться на нормативные затраты как основу калькуляции себестоимости объема выпуска, запланированного в смете. Отправной точкой могут служить данные прошлых смет с учетом изменения условий в будущем.

По мере продвижения смет снизу вверх должны происходить их сбалансирование и корректировка. В процессе координации составляется сметный счет прибылей и убытков, баланс движения денежных средств.

После согласования смет их сводят в обобщенную смету, по утверждению которой соответствующие сметы направляются во все ЦО предприятия. Итоговые данные сметы затрат на производство характеризуют экономическую эффективность производственного процесса (сокращение затрат в целом и по отдельным элементам, изменение структуры затрат). Смета затрат имеет большое значение для финансового планирования, так как служит базой для определения потребности в оборотных средствах.

В дальнейшем необходимо ежемесячно сравнивать запланированные и фактические расходы и пересматривать планы предприятия. Если реальные условия отличаются от ожидавшихся, смету следует уточнить. Составление сметы на текущий год необходимо рассматривать как непрерывный и динамичный процесс.

В заключение стоит отметить, что если капитальные вложения направлены на формирование будущих затрат и дохода и, следовательно, получение будущей прибыли, то текущие затраты определяют ее уровень на данный период.

При составлении сметы затрат используются следующие методы:

- сметный;
- сводный;
- калькуляционный.

**Сметный метод** основан на определении всех затрат на производство и реализацию по данным соответствующих разделов годового

плана. Например, все материальные затраты (на основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, электроэнергию) определяются на основе плана годовой потребности в материальных ресурсах; затраты на содержание персонала (основная и дополнительная заработная плата) — на основе плана по труду и заработной платы. Отчисления на социальное страхование рассчитываются в соответствии с законодательными нормами в процентах к расходам на оплату труда. Величина амортизации определяется по группам основных фондов на основе действующих норм и среднегодовой стоимости основных фондов. Прочие расходы рассчитываются на основании положения о включении конкретных видов затрат в данную статью. Сметный метод позволяет увязать и привести в единую систему расчетов все разделы годового плана предприятия.

При использовании **сводного метода** первоначально составляются сметы затрат по цехам основного и обслуживающего производства, а затем они объединяются в сводную смету путем суммирования цеховых смет затрат с последующим исключением из общей суммы внутреннего оборота и корректировкой имеющихся производственных запасов. При этом в цеховую смету затрат включаются две группы расходов:

- 1) прямые издержки цеха (на материальные ресурсы, основную и дополнительную заработную плату, начисления на заработную плату, амортизацию, прочие денежные расходы);
- 2) комплексные расходы на услуги других цехов, а также цеховые расходы.

Сводный метод позволяет сбалансировать затраты предприятия в целом и его структурных подразделений, поэтому он, как правило, используется на завершающей стадии разработки плана предприятия.

**Калькуляционный метод** основан на разработке системы затрат на основе калькуляции себестоимости товарной продукции. **Калькуляция** — это денежное выражение затрат на единицу продукции (объем работ). Расчет ведется по статьям калькуляции, затем составляется сводная (шахматная) ведомость, в которой по горизонтали классифицируются статьи затрат, а по вертикали — элементы затрат.

На начальных стадиях планирования себестоимости довольно часто используют укрупненный метод расчета сметы затрат на производство, сочетающий в себе два метода: планирование от базы и планирование по технико-экономическим факторам. Расчеты укрупненным методом производятся следующим образом.

1. Определяются фактические расходы на 1 руб. валовой продукции в базовом году по каждому экономическому элементу.

2. Составляется перечень основных параметров, которые в плановом периоде окажут влияние на величину фактических расходов (рост объемов производства, рост производительности труда, снижение норм расходов материалов и т.п.).

3. Определяется, как повлияет на конкретный элемент затрат тот или иной фактор (в процентах к базовому году).

Разработка сводной сметы затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) осуществляется по элементам затрат. При этом показатели выделяются отдельно: по сырью, материалам, топливу, энергии — из планов материально-технического обеспечения, по заработной плате — из планов по труду и заработной плате.

Отдельно производятся расчеты амортизации и прочих расходов. Расчет амортизации увязывается с показателями основных фондов на начало года, их ввода, выбытия на конец года, среднегодовой величины, а также норм амортизационных отчислений и производится отдельно по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, силовым машинам и оборудованию, рабочим машинам и оборудованию, измерительным и регулирующим приборам и устройствам, лабораторному оборудованию, транспортным средствам, инструментам, производственному и хозяйственному инвентарю. При этом учитываются также основные фонды непромышленного назначения. Прочие затраты, выделяемые в составе элементов затрат, включают в себя ряд составных частей калькуляции из цеховых и общезаводских расходов, поэтому данные затраты необходимо принимать без их дифференциации по общему объему с учетом темпа роста производства и намечаемых мероприятий по рационализации производства и сбыта.

Для определения полной себестоимости произведенной продукции из сводной сметы затрат на производство исключаются затраты, относимые на непромышленные счета, т.е. затраты на работы и услуги, не включаемые в состав объема производства продукции, и добавляются приведенные ниже.

1. Изменение затрат на незавершенное производство (далее — НЗП), полуфабрикаты, инструменты и приспособления собственного производства и другой подобной продукции для внутривозвратных нужд.

2. Изменение остатков расходов будущих периодов, резервов предстоящих платежей. Для получения полной себестоимости продукции необходимо к сумме затрат, определяющих производственную себестоимость продукции, добавить коммерческие расходы. Проверку правильности составления сводной сметы затрат производят на осно-

ве контрольного расчета и составления так называемого свода затрат, в котором затраты по статьям калькуляции увязываются с затратами по элементам. Для сопоставимости расчеты выполняются по принципу шахматной ведомости.

При планировании на долгосрочный период обязательно необходимо учитывать уровень инфляции. Высокие ее темпы затрудняют перспективное планирование, так как невозможность достоверного прогнозирования уровня инфляции препятствует расчету предполагаемых затрат и доходов. Кроме того, инфляционные ожидания затрудняют планирование сбыта, поскольку нарушаются закономерности спроса, характерные для стабильных условий хозяйствования. Невыгодность инвестиций при высоких темпах инфляции подталкивает предприятия к погоне за сиюминутной выгодой, тем самым снижая их конкурентоспособность и возможность длительного успешного существования.

Неупорядоченный инфляционный процесс отрицательно сказывается на эффективности всей системы управления затратами, поскольку подверженность расходов инфляции подрывает дисциплину соблюдения запланированного уровня затрат.

Таким образом, на качество расчетов уровня затрат и принятие хозяйственных решений влияет не столько сам уровень инфляции, сколько его предсказуемость. Действительно, если инфляция в течение длительного времени остается хоть и высокой, но относительно стабильной, ее удастся предусмотреть в расчетах затрат и экономических результатов, обеспечить их достаточную точность.

Если фактический уровень инфляции превосходит значение, заложенное в плановых расчетах, то фактические затраты на производство и реализацию продукции превышают планируемые. Необходимо оперативно повышать цены на продукцию, чтобы избежать убытков, а это не всегда удается. Как уже говорилось, рост цен приводит к сокращению спроса и снижению объема продаж, что в свою очередь вызывает уменьшение прибыли и рентабельности производства.

При снижении фактического уровня инфляции против заложенного в экономические расчеты фактический уровень затрат на предприятии будет ниже планируемого, что приведет к искусственному росту рентабельности производства, необоснованному повышению цен. Все экономические расчеты и в этом случае необходимо срочно выполнить заново.

Итак, нестабильный уровень инфляции требует резкого повышения объема и оперативности экономических расчетов, что делает эту работу очень трудоемкой и дорогой.

### 3.3. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Для управления затратами немаловажным является прогнозирование их размера на ближайшую перспективу. Распространенная в постперестроечный период методика бюджетирования является самым детализированным уровнем прогнозирования и представляет собой процесс подготовки отдельных бюджетов по структурным подразделениям или функциональным сферам организации, разработанных на основе утвержденных высшим руководством программ.

В отечественной экономической литературе термины и понятия, связанные с процессом бюджетирования, такие как «бюджет», «план», «смета», трактуются по-разному, отчего теряется иногда смысл этого процесса. Так, бюджет часто отождествляется с планом хозяйственной деятельности организации на текущий период; процесс управленческого планирования — с бюджетированием; бизнес-план организации — со сводным бюджетом, а сметы производственных затрат, управленческие и коммерческие расходы — с бюджетами.

По своему содержанию план представляет собой намеченную на конкретный период времени программу действий (или работу) с указанием целей, содержания, объектов, методов, последовательности и сроков выполнения.

**Бизнес-план** — комплексный план развития организации.

**Смета** — документированный план денежных средств для финансирования расходов организации (сметы затрат на производство, строительных работ и т.п.).

**Бюджет** — финансовый план в стоимостном выражении, документ, обеспечивающий взаимосвязку расходов организации с имеющимися (или возможными) доходами.

В зарубежной литературе экономисты не делают различий между категориями «планирование» и «бюджетирование». Основное различие между сметой и бюджетом они видят в том, что **смета** — это документ (расчет), содержащий информацию для планирования и анализа регулируемых затрат на уровне производства, а **бюджет (расчет)** — на уровне финансов организации. В итоге следует признать, что при всем различии выполняемой роли и методов расчета бюджет, план, смета взаимосвязаны единым процессом бюджетирования.

Специалисты по постановке внутрифирменного бюджетирования предлагают принятую во всем мире предпринимательскую терминологию, характеризующую этот процесс: бюджетирование, с одной стороны, — процесс составления финансовых планов и смет, с дру-

гой — управленческая технология, предназначенная для выработки и повышения финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений.

**Бюджетирование** (от англ. *budgeting*) — это процесс согласованного планирования работы и управления деятельностью подразделений с помощью смет и экономических показателей.

Бюджетирование как система имеет достаточно глубокие исторические корни. Современные исследователи связывают его происхождение с возникновением камеральной бухгалтерии во времена позднего Средневековья, а первое упоминание о бюджете, происходящем, по разным данным, от английского слова *budget* или старофранцузского *bougette*, означающего «кошелек, сумка», относят к временам Англии конца XIX в. Тем не менее идея бюджетирования стала наиболее востребована только в XX в. в связи с обострением конкуренции и появлением новейших исследований в области управления. В настоящее время изучению методики бюджетирования посвящено большое количество теоретических работ, что свидетельствует о многообразии подходов к определению данного понятия (табл. 3.1).

Таблица 3.1

#### Определения бюджетирования, предложенные различными авторами

Автор	Определение
Узкий подход	
М.А. Вахрушина*	Под бюджетированием в бухгалтерском управленческом учете понимается процесс планирования
Б. Дука**	Бюджетирование — это процесс построения и исполнения бюджета компании на основе бюджетов отдельных подразделений
В.Э. Керимов***	Термин «бюджетирование» чаще всего используется в западных системах управленческого учета для характеристики процесса планирования
В. П. Савчук**	Бюджетирование — это процесс планирования будущей деятельности предприятия, результаты которого оформляются системой бюджетов
А.Ю. Соколов <sup>4</sup> *	Бюджетирование представляет собой процесс планирования затрат и результатов деятельности компании на краткосрочный период
Широкий подход	
В.М. Аньшин**	Бюджетирование — это процесс разработки сводного и частных бюджетов предприятия и контроля за их исполнением
В.В. Бурцев**	Бюджетирование — это система краткосрочного планирования, учета и контроля ресурсов и результатов деятельности коммерческой организации по ЦО и (или) сегментам бизнеса, позволяющая анализировать прогнозируемые и полученные экономические показатели в целях управления бизнес-процессами

Окончание

Автор	Определение
А.П. Дугельный, В.Ф. Комаров**	Бюджетирование понимается не как технология планирования, а как технология управления хозяйственной деятельностью предприятия, в рамках которой выполняются функции планирования, учета, контроля, анализа и регулирования
В.Б. Ивашкевич <sup>5*</sup>	Бюджетирование в общем виде можно представить как информационную систему внутрифирменного, корпоративного управления с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами
В.Е. Хруцкий и другие**	Бюджетирование — это технология финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от бизнеса на всех уровнях управления, которая позволяет анализировать прогнозируемые и полученные финансовые показатели

\* *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов. 2-е изд., перераб. доп. М. : Омега-Л ; Высшая школа, 2007.

\*\* См.: *Кузьмина М.С., Мещерякова И.А., Перевертайло О.А.* Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений. М. : Финансы и статистика, 2010.

\*\*\* *Керимов В.Э.* Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях про-изводственной сферы. М. : Дашков и К , 2005.

<sup>4\*</sup> *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие. М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1996.

<sup>5\*</sup> *Ивашкевич В.Б.* Управленческий учет: сборник задач и примеров. Казань : КФЭИ, 2006; *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2011.

Бюджетирование непосредственно связано с управлением затратами и управленческим учетом и является его составной частью. Экономически эффективная деятельность любого предприятия возможна только в случае, если имеются четко заданные напряженные, но реальные для выполнения стоимостные параметры затрат и результатов. С помощью бюджетов производства, затрат, себестоимости произведенной и реализованной продукции и определяются такие параметры.

**Бюджет** — финансовый план, охватывающий все стороны деятельности организации и позволяющий сопоставлять все понесенные затраты с полученными результатами деятельности.

Бюджет может быть составлен на краткосрочный период (неделя, месяц) или на год. Главное требование, предъявляемое к бюджетам, — не минимизировать, а оптимизировать затраты. Бюджет является количественным выражением планов деятельности организации, составляется периодически в определенной последовательности и фактически представляет собой лист бумаги, на котором представлены финансовые данные. Однако в отличие от финансовой отчетности, он не имеет единой стандартизированной структуры, которая устанавли-

вается в зависимости от предмета составления бюджета, размера организации, а также от квалификации и опыта разработчиков. В таблице 3.2 приведены основополагающие признаки бюджетов.

Таблица 3.2

### Характеристика основополагающих признаков бюджета

Признак	Характеристика
Формализация	Бюджетирование предполагает представление данных в количественном выражении (в виде набора цифр), что позволяет обеспечить их сопоставимость и не допустить двусмысленных толкований. Бюджеты могут разрабатываться как в стоимостных, так и в натуральных единицах, однако результирующие показатели в них должны иметь стоимостную оценку, поэтому для натуральных бюджетов, составляемых в отдельных случаях, должна существовать возможность замены единиц измерения, если к тому возникнут предпосылки
Регулярность	Основные финансовые бюджеты составляются регулярно на определенный срок, называемый бюджетным периодом. Бюджет каждого последующего периода разрабатывается по итогам исполнения бюджета закончившегося периода, что подразумевает непрерывный характер процесса бюджетирования
Системность («сквозной характер»)	Результирующим аспектом процесса бюджетирования является формирование системы бюджетов, которые составляются в определенной последовательности и охватывают все сегменты бизнеса. Бюджеты нижестоящего уровня являются основой для формирования вышестоящих бюджетов, которые в конечном счете образуют сводный бюджет компании
Централизация (директивность)	Бюджеты охватывают только показатели, которые утверждаются приказом высшего руководства организации и являются обязательными к исполнению всеми структурными подразделениями

Бюджет может содержать данные как о доходах, так и о расходах, разрабатываться в любых единицах измерения — как стоимостных, так и натуральных — и составляться как для организации в целом, так и для ее структурных подразделений, что позволяет скоординировать их действия.

Несмотря на наличие разнообразных видов и форм, бюджеты в любом случае должны соответствовать целям и задачам финансовой стратегии организации и в процессе своей реализации выполнять определенные функции, которые достаточно полно характеризуют роль и место бюджетирования в общей системе финансового планирования.

**Основными функциями** бюджетов являются:

- планирование или составление ежегодных планов как неотъемлемой части перспективного планирования;
- координация и связь.

При составлении краткосрочного бюджета необходимо определить роль структурных подразделений и руководителей различных служб с учетом их различных интересов, т.е. деятельность структурных подразделений должна быть скоординирована по вертикали и горизонтали:

- коммуникация — налаженная передача информации между руководством и структурными подразделениями; скоординированный план (бюджет) должен быть доведен до всех подразделений с целью обеспечения взаимосвязи между ними;

- мотивация, или стимулирование, — при составлении бюджета происходит включение различных подразделений и служб в общую систему планирования, поэтому должна быть обеспечена эффективная служба мотивации действий и система стимулов;

- оценка эффективности деятельности. Действует по принципу обратной связи, т.е. если производится включение структурного подразделения и конкретных лиц в производственный процесс, то их деятельность должна быть оценена и стимулирована.

Бюджетный процесс в организации имеет циклический характер с периодом, равным временному интервалу, на котором осуществляется бюджетирование и для которого разрабатывается бюджет. Этот интервал называется **бюджетным периодом**. В большинстве случаев он составляет один год. В течение бюджетного периода основные вопросы планирования решаются бюджетным комитетом на своих регулярных совещаниях.

Бюджетирование, однако, касается не только периода, к которому относится план. Очевидно, что разработка плана должна начаться еще до начала бюджетного периода, а процедуры контроля — завершиться после него. Все эти составляющие формируют **бюджетный цикл**, который включает в себя девять этапов, объединенных в три основные фазы (табл. 3.3). При описании этапов бюджетного цикла предполагается, что бюджетный период длится один год — с 1 января по 31 декабря 01 года (номер года условен и нужен для того, чтобы наглядно показать длительность бюджетного цикла по сравнению с бюджетным периодом).

Таблица 3.3

### Основные этапы бюджетного цикла

№ п/п	Этап	Кто выполняет	Срок	Деятельность бюджетного комитета
Фаза планирования				
1	Постановка целей на бюджетный период	Высшее руководство организации	Июль 00 г.	Вырабатывает регламент своей работы на следующий бюджетный цикл

*Окончание*

№ п/п	Этап	Кто выполняет	Срок	Деятельность бюджетного комитета
2	Сбор информации для разработки проекта бюджета	Маркетинговые, технологические и экономические службы организации	Август – сентябрь 00 г.	Утверждает форматы бюджетной документации, формы ее представления и критерии оценки выполнения бюджетов
3	Анализ и обобщение собранной информации, формирование проекта бюджета	Руководители ЦО	Октябрь 00 г.	Обеспечивает координацию бюджетных центров
4	Оценка проекта бюджета и корректировка его при необходимости	Бюджетный комитет	Ноябрь 00 г.	Рассматривает проект бюджета
5	Утверждение бюджета	Руководитель организации (председатель бюджетного комитета)	Декабрь 00 г.	Доводит информацию до лиц, ответственных за выполнение бюджета
<b>Фаза выполнения</b>				
6	Исполнение бюджета (а) и текущая корректировка показателей (б)	Руководители ЦО (а) и бюджетный комитет (б)	Январь – декабрь 01 г.	Рассматривает текущие отчеты об исполнении бюджета. Утверждает необходимые корректировки
7	Текущий (а) и итоговый (б) анализ отклонений	Руководители ЦО (а) и бюджетный комитет (б)	Январь – декабрь 01 г., январь – февраль 02 г.	Выявляет ответственных за существенные отклонения и вырабатывает меры по исправлению ситуации
<b>Фаза завершения</b>				
8	Представление отчета о выполнении бюджета и анализ достижения целей организации за отчетный период	Высшее руководство организации и бюджетный комитет	Март – апрель 02 г.	Готовит отчет о выполнении бюджета для высшего руководства
9	Выработка рекомендаций для корректировки бюджета текущего периода и разработки будущих бюджетов	Бюджетный комитет	Май – июнь 02 г.	Утверждает корректировки к текущему (02 г.) бюджету. Утверждает положение о бюджетах на следующий бюджетный период

На практике получается, что через очень небольшой промежуток времени после завершения отчета об исполнении бюджета нужно начинать готовить следующий бюджет.

### 3.4. МЕТОДЫ СОСТАВЛЕНИЯ И ВИДЫ БЮДЖЕТОВ

В зависимости от поставленных задач различают следующие виды бюджетов:

- генеральные и частные;
- гибкие и статичные.

Бюджет, охватывающий общую деятельность предприятия, называется **генеральным**. Его цель — объединить и суммировать сметы и планы различных подразделений предприятия, называемые **частными** бюджетами. На рисунке 3.1 представлена классификация бюджетов по различным признакам.



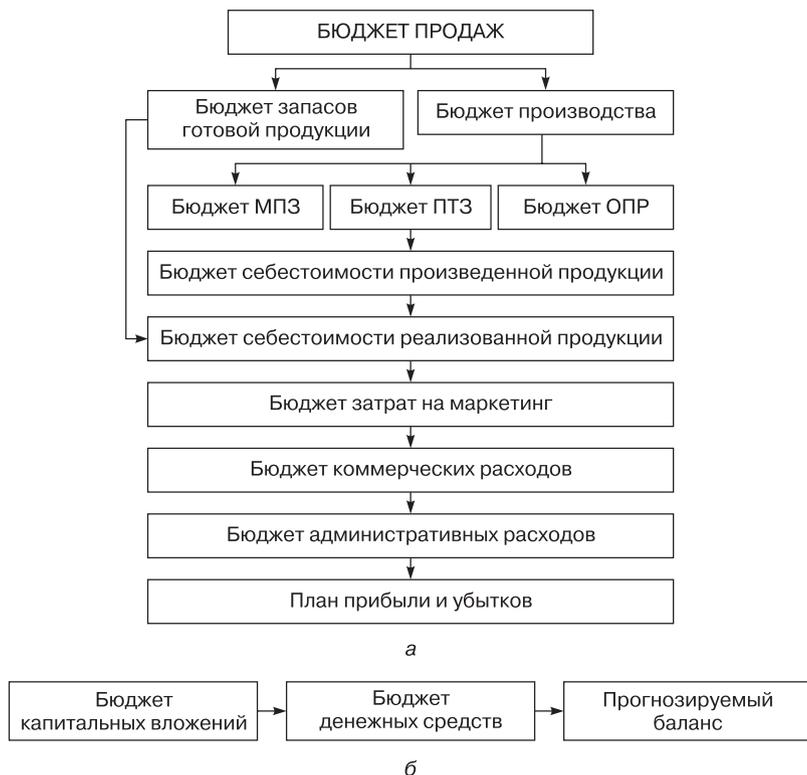
Рис. 3.1. Классификация бюджетов

Генеральный (главный) бюджет любой организации состоит из двух частей:

- 1) операционный бюджет;
- 2) финансовый бюджет.

Операционный и финансовый бюджеты состоят из ряда частных бюджетов, которые взаимозависимы и взаимообусловлены.

Последовательность составления бюджетов организации представлена на рис. 3.2.



**Рис. 3.2.** Схема генерального бюджета организации:  
 а — операционный бюджет; б — финансовый бюджет

*Примечание.* ОПР — общепроизводственные расходы; ПТЗ — прямые трудовые затраты.

В отличие от финансовой отчетности форма бюджета не стандартизирована. Его структура зависит от объекта планирования, размера организации и степени квалификации разработчиков. Бюджеты разрабатываются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями ЦО. Процесс разработки идет снизу вверх.

Разработка операционного бюджета начинается с определения плана продаж. Это наиболее ответственный момент процесса планирования, предполагающий исследование рынка, определение динамики

спроса с учетом сезонных колебаний и иных факторов, изучение стратегии конкурентов. Бюджет продаж определяется не столько производственными возможностями предприятия, сколько возможностями сбыта на рынке. При планировании объема продаж используют различные методы: статистические прогнозы с применением математических методов; экспертные оценки специалистов отдела сбыта и т.д. Исходя из бюджета продаж, разрабатывают бюджет производства, на основе которого составляются бюджеты закупки материалов, затрат по труду, ОПР.

Далее готовят бюджеты затрат по маркетингу и коммерческих расходов. Конечной целью работы над бюджетом является разработка плана прибылей и убытков. Составление финансового бюджета проходит в три этапа, если предполагаются капитальные вложения, или в два этапа, начиная с разработки бюджета денежных средств и заканчивая разработкой прогнозируемого баланса.

В таблице 3.4 представлена краткая характеристика бюджетов в зависимости от методики их составления.

Таблица 3.4

#### Типы и характеристика бюджетов

Тип бюджета	Характеристика
Бюджеты, построенные по принципу «снизу вверх» и «сверху вниз»	Бюджеты, построенные по принципу «снизу вверх», предусматривают сбор и постепенную передачу информации от исполнителей к менеджерам нижнего уровня и далее к руководству компании. Основным недостатком таких бюджетов является значительная трата времени на процесс согласования, при этом в процессе передачи бюджетов от одного уровня к другому показатели могут изменяться, что искажает исходную информацию. Бюджеты, построенные по принципу «сверху вниз», работают по обратному принципу. Недостатком этого типа бюджетов является то, что не учитывается мнение самих исполнителей, а руководство зачастую не обладает полной информацией, необходимой для бюджетирования. На практике, как правило, применяются смешанные варианты, содержащие в себе черты обоих типов
Долгосрочные и краткосрочные бюджеты	В западной практике долгосрочным считается бюджет, составленный на срок один год и более, а краткосрочным — на период не более одного года. В России «горизонт прогнозирования» составляет от полугода до полутора-двух лет. Таким образом, в российских условиях краткосрочными можно считать квартальные бюджеты и менее, а долгосрочными — от полугода до года. Часто долгосрочное и краткосрочное бюджетирование объединяются в единый процесс. В этом случае краткосрочный бюджет составляется в рамках разработанного долгосрочного и поддерживает его, а долгосрочный уточняется по окончании каждого периода краткосрочного планирования

Продолжение

Тип бюджета	Характеристика
Непрерывные (скользящие) бюджеты	По мере того как заканчивается месяц (квартал), к старому бюджету добавляется новый. Этот вид бюджета целесообразно использовать в российских условиях в связи с высокой степенью неопределенности. Бюджетирование можно построить так: на I квартал планового года построить максимально подробный бюджет, далее бюджеты могут быть уже более приближенными и уточняться по мере исполнения
Постатейный бюджет	Предусматривает жесткое ограничение суммы по каждой отдельной статье расходов без возможности переноса в другую статью
Бюджеты с временным периодом	Этот термин означает систему бюджетирования, в которой неизрасходованный на конец периода остаток средств не переносится на следующий период. Недостатком такого метода является неравномерность расходования средств, когда в конце периода менеджеры начинают в срочном порядке тратить остатки неоптимальным образом, опасаясь, что в случае «недорасхода» руководство сократит бюджет на следующий период
Статичные (жесткие) и гибкие бюджеты	<p>В <i>статичном</i> типе бюджета цифры находятся вне зависимости от объемов производства, в то время как при составлении гибкого бюджета расходы ставятся в зависимость от некоего параметра (как правило, объема производства или продаж).</p> <p>Гибкий бюджет составляется в основном по переменным статьям затрат и показывает величину затрат при различных объемах производства соответствующего ЦО и организации в целом. По принципу гибкого бюджета планируют сметы затрат на основные и вспомогательные материалы, сдельную зарплату и др. Он играет важную роль при распределении ресурсов организации на текущие и стратегические цели.</p> <p><i>Жесткий</i> бюджет представляет собой совокупность постоянных затрат, которые не зависят непосредственно от объема производства. Существует несколько разновидностей жестких бюджетов: бюджет от достигнутого (преемственный бюджет), альтернативный бюджет (предполагающий несколько вариантов развития событий), бюджет с нуля</p>
Бюджеты с нулевым уровнем, преемственные бюджеты и бюджеты, предполагающие несколько вариантов развития событий	<p>Бюджет <i>с нулевым уровнем</i> — бюджет, который каждый раз составляется заново, «с нуля». В противоположность ему у <i>преемственного</i> бюджета есть нечто вроде шаблона, в который лишь вносятся коррективы, отражающие текущие изменения.</p> <p>Преемственный бюджет немного снижает объем усилий и времени, затрачиваемых на бюджетный процесс. Однако он может привести к тому, что в процессе бюджетирования будут повторяться одни и те же ошибки, которых можно было бы избежать при составлении бюджета «с нуля».</p> <p>Третий вид бюджета предполагает наличие нескольких вариантов развития событий, и в зависимости от складывающейся ситуации выбирается наиболее подходящий вариант. В этом случае некоторые статьи бюджетов имеют несколько значений, из которых в результате выбирается одно</p>

*Окончание*

Тип бюджета	Характеристика
Недостижимые и неприемлемые бюджеты	Бюджет будет недостижимым, если целей, заложенных в нем, достичь на практике не удастся. Неприемлемым считается бюджет, цели которого достижимы, но невыгодны для предприятия
Генеральные и частные бюджеты	Бюджет, который охватывает общую деятельность предприятия, называется генеральным (общим). Его цель — объединить и суммировать сметы и планы подразделений предприятия, называемые частными бюджетами

### 3.4. НОРМИРОВАНИЕ КАК ЭЛЕМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Одной из самых серьезных практических проблем, решаемых в системе управления затратами на предприятиях, является разработка норм и нормативов, что обусловлено многообразием норм расхода и сложностью их определения, вызванными как техническими, так и экономическими требованиями.

В производственном учете нормированию на производстве уделяется большое внимание. Основные принципы нормирования — прогрессивность норм и нормативов; техническая и экономическая обоснованность; соответствие уровню технологии и организации производства; снижение материалоемкости и повышение вследствие этого эффективности производства. Выделяются три категории норм:

- 1) нормы расхода,
- 2) нормы организации производства;
- 3) технико-экономические показатели.

С точки зрения нормативного учета наиболее существенное значение имеют расходные нормы.

**Нормы расхода** сырья, материалов, топлива, электроэнергии — максимально допустимая расчетная величина затрат материальных ресурсов на изготовление единицы продукции в конкретных технических, организационных и экономических условиях при обязательном соблюдении требований к качеству продукции. Совокупность всех норм составляло нормативное хозяйство. **Нормативное хозяйство** — часть информационной базы, представляющая собой совокупность всех норм и нормативов затрат на производство, расчетно-справочные и конструкторско-технологические сведения.

**Нормативы** (стандарты) являются средством управления производством. Их разработка направлена на стимулирование рационального использования производственных ресурсов, поиск внутренних резервов, обеспечение сокращения расходов сырья и материалов

на единицу продукции. Разработка стандартов осуществляется технологическими, техническими, производственными, экономическими службами предприятия, при этом во внимание принимаются и технические показатели, и экономическое обоснование принимаемых технических решений.

Главными исходными положениями разработки качественных норм и нормативов расхода ресурсов, обоснованными в техническом отношении, являются следующие:

- наличие необходимой конструкторско-технологической документации;
- научно обоснованные нормативы технологических отходов и потерь отдельных видов ресурсов при осуществлении отдельных стадий изготовления изделий;
- научно обоснованные методики расчета норм и соответствующих инструкций по отраслям пищевой промышленности;
- четкая организация работы различных технических служб на разных уровнях, связанных с нормированием.

Основные исходные положения разработки норм и нормативов расхода производственных ресурсов обоснованы в экономическом отношении:

- наличие соответствующих методик и инструкций по определению экономической эффективности от внедрения прогрессивных норм;
- технико-экономические нормативы и показатели для расчета в натуральном и стоимостном выражении текущих затрат при внедрении мероприятий по экономии с дифференциацией изменений по статьям калькуляций;
- четкая организация деятельности планово-экономических служб на различных уровнях и их взаимосвязь с технологическими службами.

В процессе нормирования используются перечисленные ниже основные методы.

1. Метод прямого счета, предусматривающий обоснованный расчет норм расхода по элементам затрат с учетом всех изменений в уровне организационно-технического развития предприятия. Этот метод, будучи очень трудоемким, требует высокой квалификации экономиста, привлечения к работе по нормированию различных служб и используется в основном при организации нового предприятия или при периодическом уточнении разработанных норм.

2. Аналитический метод — наиболее прогрессивный, так как позволяет установить технически и экономически обоснованные нормы расхода производственных ресурсов по нормообразующим факторам.

Он предполагает также поэлементный расчет затрат и основывается на прогрессивных, научно обоснованных показателях использования производственных ресурсов, нормативах технологических потерь сырья и материалов. Расчет норм расхода сырья и материалов при расчетно-аналитическом методе должен сочетаться с анализом производственных условий потребления ресурсов, изучением технологических, конструкторских и организационных мероприятий, способствующих наиболее рациональному и эффективному их использованию в производстве той или иной продукции, а также с повышением качества продукции и учетом анализа отчетных данных по предприятиям отрасли и опыта работы трудовых предприятий за предшествующие годы.

3. Опытно-лабораторный метод, определяющий величину расхода сырья и материалов на основе данных замера их полезного расхода, потерь и отходов путем постановки опыта непосредственно на производстве.

При проведении опыта необходимо, чтобы условия потребления производственных ресурсов в процессе наблюдения и выполнения замеров были наиболее точными и в максимальной мере приближались к проектируемым организационно-техническим условиям при производстве на планируемый период. При этом опыту должен предшествовать всесторонний анализ экономии на основе изученных передовых приемов и методов работы в области рационального и эффективного использования материальных ресурсов.

4. Отчетно-статистический метод применяется, когда составные элементы норм нельзя установить расчетным или экспериментальным методами. При этом за основу берутся удельные фактические расходы за прошлый год, и определяется среднестатистическая величина затрат, которая должна удовлетворять требованиям сопоставимости показателей прошлого и текущего периодов, динамичности (охватывать период за ряд лет), объективности и полноты показателей. Применение данного метода должно быть ограничено, так как нормы, установленные с его помощью, сдерживают внедрение новой техники, более совершенных технологий и организации производства.

5. Коэффициентный метод, при использовании которого нормы и нормативы разрабатываются и учитываются с помощью действующих нормативов с учетом изменения в объеме и структуре производства, а также в структуре норм.

В организации нормативного хозяйства важное значение имеет систематизация (классификация) норм, а также их кодификация и разработка порядка использования действующих норм в ежедневной работе по сметному планированию, учету, контролю и анализу за-

трат. Для организации нормирования необходимо знать технологию организации производства выпускаемой продукции, состав и характер исходных сырьевых и материальных ресурсов, техническую и технологическую документацию, рецептуру, ГОСТы, в которых фиксируются нормы затрат, порядок внесения в техническую, технологическую и другую нормативную документацию. Классификация расходных норм представлена в табл. 3.5.

Таблица 3.5

### Классификация норм расхода

Признак для классификации	Группа	Подгруппа	Вид
Состав	Чистый расход; технологические отходы; технологические потери		
Назначение	Основные материалы	Сырье; материалы	
	Вспомогательные материалы	Являются компонентами получаемой продукции	
		Не являются компонентами получаемой продукции	
		Тара и упаковка	
		Топливо	
Электроэнергия	Двигательная; на технологические цели; на освещение		
Период действия	Годовые; оперативно-технические		
Объект нормирования	Пооперационные; подетальные; поузловые; поиздельные		
Детализация	Специфицированные; сводные		
Масштаб действия	Средневзвешенные; групповые; индивидуальные		

Исходя из сущности нормы делятся на основные, идеальные и текущие.

**Основные** — постоянные, остающиеся неизменными в течение длительного периода времени.

**Идеальные** — минимальные затраты для деятельности в идеальных условиях производства.

**Текущие** — достижимые затраты на короткий отрезок времени, которые обеспечивают запланированную эффективность производства.

На наш взгляд, при нормировании затрат важно, каким образом будет производиться калькулирование (поэлементно, как в западной практике, или постатейно, как в отечественной) затрат, так как это определит методику и состав рассчитываемых нормативов, а также напрямую повлияет на структуру бюджетов и их взаимосвязи.

Чаще всего операционные бюджеты строятся поэлементно, поэтому бюджет производства детализируется через бюджеты прямых материальных затрат, ПТЗ и накладных (общепроизводственных) расходов. Для определения показателей двух первых бюджетов — материальных и трудовых ресурсов — используются нормы расхода ресурсов (количественные показатели) и стандартные (плановые) цены на ресурсы (качественные показатели). Накладные расходы по объектам калькулирования распределяются с помощью нормативов сметных показателей (ставок распределения накладных расходов).

## КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ

1. Какие задачи решаются при планировании затрат?
2. Различаются ли понятия прогнозирования и планирования затрат?
3. В чем особенность сметного планирования?
4. Влияет ли инфляция на процесс прогнозирования затрат?
5. Что понимается под бюджетированием?
6. Каковы основные функции бюджетов?
7. По каким признакам классифицируются бюджеты?
8. Каков состав операционных бюджетов?
9. Каков порядок формирования финансового бюджета?
10. Чем отличаются гибкие и статичные бюджеты?
11. Каков горизонт планирования долгосрочных и краткосрочных бюджетов?
12. Чем отличаются недостижимые и неприемлемые бюджеты?
13. Укажите основные принципы нормирования затрат.
14. Какие виды норм вы знаете?

# УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

### 4.1. ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ В ФИНАНСОВОЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ БУХГАЛТЕРИИ

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции представляет собой единый учетный процесс исследования затрат в неразрывной связи с объемом изготовленной продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Организация учета затрат на производство — это совокупность приемов организации документооборота, системы используемых бухгалтерских счетов для учета издержек и применяемые подходы к накоплению и обобщению затрат на производство.

Организация учета затрат на производство продукции основана на следующих принципах:

- неизменность принятой методологии учета затрат на производство продукции и калькулирования себестоимости продукции в течение года;
- полнота отражения в учете всех хозяйственных операций;
- правильное отнесение всех расходов и доходов к отчетным периодам;
- разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений;
- регламентация состава себестоимости продукции.

Современная система бухгалтерского учета, включающая в себя такие подсистемы, как финансовый, налоговый и управленческий учет, соединяет в себе различные подходы к регулированию учета затрат на производство.

Регулирование порядка учета затрат (расходов) организации в различных подсистемах производится различными нормативными документами. Основными нормативными документами, регламентирующими порядок ведения учета затрат, являются:

- в финансовом учете — ПБУ 10/99;
- налоговом учете — глава 25 НК РФ;

■ управленческом учете — Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета (утв. Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Министерстве экономического развития Российской Федерации (Минэкономразвития России), протокол от 22 апреля 2002 г. № 4), отраслевые методические указания и инструкции по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции, документы по учетной политике организации.

В настоящее время в стадии обсуждения находится проект Методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг к ПБУ 10/99.

В подсистеме финансового учета затраты на производство представляют собой один из объектов учета, порядок отражения которых на счетах установлен Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, в ред. приказа Минфина России от 7 мая 2003 г. № 38н) и Инструкцией к нему.

Основным различием в подходах к затратам в финансовом и управленческом учете является то, что в финансовом учете объектом учета затрат считаются только фактически совершенные и документально подтвержденные издержки, в то время как в управленческом учете могут быть учтены и вмененные издержки (упущенная выгода от альтернативного использования ресурсов).

Кроме того, учет в указанных подсистемах организуется в различных аналитических разрезах. Бухгалтерский учет затрат на производство в исторической ретроспективе включал в себя производственный (калькуляционный) учет, который обеспечивал два важнейших взаимосвязанных направления:

- 1) аналитический учет затрат и выхода продукции;
- 2) калькулирование себестоимости продукции.

Целью первого направления является контроль затрат в местах их возникновения, разграничение и измерение затрат по видам, периоду времени, продукту или заказу, выявление отклонений от норм. Целью второго — группировка издержек в таких разрезах, которые позволяли определить фактическую себестоимость продукции.

В целом производственный учет охватывает группировку затрат на производственных счетах, определение себестоимости работ и услуг вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств с отнесением ее на затраты потребителей, определение и распределение затрат на обслуживание производства и управление. На основании указанных данных (после их соответствующего обобщения в производственном учете) затраты распределяются между НЗП и готовой

продукцией (процесс калькулирования производственной себестоимости) и составляются расчеты (калькуляции) фактической производственной себестоимости единицы продукции и всего выпуска за отчетный период.

Важнейшая цель управленческого учета — обеспечение группировки затрат по ЦО и носителям. **Управленческий двухуровневый учет затрат** (по ЦО в разрезе прямых затрат, которые возникают в данном центре и являются подконтрольными ему, и по объектам учета затрат) позволяет осуществлять маржинальный анализ по ЦО и видам продукции, производить оценку ресурсного потенциала и конкурентных преимуществ организации.

Важнейшей проблемой является разработка комбинированной модели аналитического учета затрат, которая совместила бы различные подходы финансового и управленческого учета и позволила повысить эффективность управления затратами. Одним из путей решения данной проблемы может стать применение современных бухгалтерских информационных систем («1С:Предприятие», «Галактика», «Комтекс» и т.д.).

Современные системы автоматизации бухгалтерского учета предусматривают возможность совмещения нескольких подходов к группировке аналитических счетов, открытых к каждому синтетическому счету для учета затрат, и позволяют решать задачи формирования учета затрат не только по видам изделий, элементам затрат, статьям калькуляции, но и по ЦО, технико-экономическим факторам и их составляющим.

## 4.2. СИСТЕМА СЧЕТОВ ДЛЯ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор номенклатуры синтетических и аналитических счетов и объектов калькуляции.

В крупных и средних организациях для учета затрат на производство продукции применяются следующие счета бухгалтерского учета:

- 20 «Основное производство»;
  - 23 «Вспомогательное производство».
- Собирательно-распределительные счета:
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
  - 26 «Общехозяйственные расходы»;
  - 28 «Потери от брака»;
  - 97 «Расходы будущих периодов»;

- 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

По дебету указанных счетов учитываются расходы на производство продукции, а по кредиту — их списание. По окончании месяца, учтенные на собирательно-распределительных счетах (25, 26, 28, 97) затраты списывают на счета основного и вспомогательного производства (20, 23).

С кредита счетов 20 и 23 списывают фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на НЗП.

В малых организациях для учета затрат на производство используют, как правило, следующие счета:

- 20 «Основное производство»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 97 «Расходы будущих периодов».

Или только счет 20 «Основное производство».

Счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» целесообразно использовать в организациях, осуществляющих работы долгосрочного характера, в которых расчеты осуществляются не в целом за законченные и сданные работы, а по отдельным этапам работ. Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» используется при необходимости и предназначен для учета выполненной продукции (работ, услуг) и выявления отклонений фактической производственной себестоимости продукции от нормативной или плановой себестоимости.

Общая схема затрат на производство представляет собой определенную последовательность выполнения учетных работ. Все учетные работы и процедуры можно разделить на четыре этапа.

**Этап 1.** Фактические затраты на основании первичных документов списываются в дебет счетов затрат (20, 25, 26, 28).

**Этап 2.** Общехозяйственные и общепроизводственные расходы распределяются сначала между выпущенной готовой продукцией и остатками НЗП, а затем между видами продукции.

**Этап 3.** При наличии производственного брака определяют окончательный брак и списывают бухгалтерской записью.

**Этап 4.** Определяется фактическая себестоимость выпущенной продукции, на сумму отклонения от плановой себестоимости делается дополнительная или сторнировочная запись.

План счетов и другие основные нормативные документы по бухгалтерскому учету разрешают организациям применять несколько методик группировки и списания затрат на производство в зависимости

от технологических, организационных и других особенностей предприятия и целевой установки системы управления.

Ранее применяемая методика группировки и списания затрат на производство основывалась на разделении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости продукции. Прямые расходы учитывались на соответствующих калькуляционных счетах издержек производства и обращения (20, 23, 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), а косвенные — на собирательно-распределительных счетах (25 и 26). По окончании месяца косвенные расходы списывались со счетов 25 и 26 на калькуляционные счета издержек производства и определялась фактическая производственная себестоимость продукции. Затем фактическая производственная себестоимость продукции списывалась со счетов 20, 23, 29 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи» и др.

Вновь введенная методика группировки и списания затрат на производство предусматривает их разделение на переменные, условно-переменные и постоянные и исчисление неполной (сокращенной, частичной) производственной себестоимости продукции. **Прямые переменные расходы** учитывают на калькуляционных счетах 20, 23, 29. **Косвенные переменные расходы** предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают с этого счета на счета 20, 23, 29. **Постоянные расходы** учитывают на счете 26. В конце отчетного периода они списываются со счета 26 в дебет счета 90 «Продажи».

В коммерческих организациях помимо текущего учета затрат организуется также и сводный учет, который позволяет на основе итоговых данных ведомостей учета затрат цехов, учета затрат обслуживающих производств и хозяйств, учета потерь в производстве, учета общехозяйственных расходов, а также расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов отразить все производственные затраты по их элементам. Для этих целей применяется журнал-ордер № 10, в котором отражаются внутренние обороты по счетам затрат на производство по шахматной форме записей, что обеспечивает получение сводных данных о затратах как по отдельным элементам затрат, так и по статьям калькуляции.

Сводный учет затрат на производство продукции организуется по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту.

На практике нередко применяется смешанный, или частично полуфабрикатный, вариант, при котором полуфабрикаты отражаются в учете на первых стадиях по полуфабрикатному, а на последующих стадиях — по бесполуфабрикатному варианту.

Для ведения сводного учета затрат на производство применяется ведомость сводного учета затрат на производство. Фактическую себестоимость готовой продукции по каждой статье затрат рассчитывают следующим образом: к остатку НЗП на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный месяц, вычитают себестоимость окончательного брака и суммы недостач и остатков НЗП на конец месяца. Остатки по всем сводным ведомостям учета затрат на производство должны соответствовать остаткам и оборотам синтетического счета 20 «Основное производство».

### **4.3. ОРГАНИЗАЦИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО В ФИНАНСОВОМ И УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ**

Учет затрат на производство может быть организован с использованием **монистической** (однокруговой, интегрированной) или **дуалистической** (двухкруговой, автономной) систем бухгалтерского учета. План счетов предусматривает использование любого из двух вариантов. Проблемам организации учета затрат на счетах посвящены работы многих исследователей в области бухгалтерского учета, таких как В.Ф. Палий, Л.З. Шнейдман, В.Б. Ивашкевич, С.А. Николаева, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский и другие.

**Первый вариант учетной технологии** предполагает, что счета управленческого и финансового учета, отражающие затраты на производство, ведутся в единой системе бухгалтерского учета без обособления калькуляционных счетов в систему управленческого учета. При этом обеспечивается прямая корреспонденция счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами финансового учета, какими являются счета доходов и расходов. Для ведения учета затрат по элементам возможно использование свободных счетов с 30 по 39, например:

- 30 «Материальные затраты»;
- 31 «Затраты на оплату труда»;
- 32 «Отчисление от оплаты труда»;
- 33 «Амортизация»;
- 34 «Прочие затраты».

Ученные по вышеуказанным элементам расходы ежемесячно списываются в дебет отражающего счета 37 «Отражение общих затрат». Собранные на этом счете суммы распределяются между калькуляционными счетами и относятся в дебет следующих бухгалтерских счетов:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательное производство»;

- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 44 «Расходы на продажу».

Однако, по мнению В.Б. Ивашкевича<sup>1</sup>, данная система, несмотря на кажущуюся простоту и обозримость учетных данных в логической взаимосвязи, из-за ограниченности контроля затрат и недопущения разных оценок в финансовом и управленческом учете может найти применение только на небольших предприятиях.

При **двухкруговой системе** каждый вид учета имеет самостоятельный план счетов или в рабочем плане выделяются счета для управленческого учета, все остальные используются в финансовой бухгалтерии, а для согласования применяется система зеркальных и переходных счетов.

Профессор В.Ф. Палий рекомендует ведение управленческого учета осуществлять на счетах 20—29 с добавлением счета 27 «Отражение издержек производства». Счет 27 является зеркальным отражением счета 37 «Отражение расходов по элементам», который ведется в системе счетов финансового учета. Для организации многоуровневого аналитического учета и сбора информации по ЦО необходимо выделение отдельной группы счетов второго порядка, имеющих самостоятельную систему записей на счетах и самостоятельную балансовую увязку оборотов и сальдо по счетам.

Счета второго порядка для отражения издержек по ЦО должны иметь аналитическую детализацию не только по ЦО, но и по статьям сметы, статьям нормативных издержек, что заставляет выделять соответствующие счета третьего и четвертого порядков.

Для учета издержек по ЦО В.Ф. Палий предлагает использовать следующую обособленную группу счетов второго порядка:

- 203 «Основное производство по центрам ответственности»;
- 233 «Вспомогательное производство по центрам ответственности»;
- 253 «Общепроизводственные расходы по центрам ответственности»;
- 263 «Общехозяйственные расходы по центрам ответственности»;
- 273 «Отражение издержек по центрам ответственности»<sup>2</sup>.

Необходимую информацию для контроля издержек по ЦО можно получать на счетах 253 «Общепроизводственные расходы по центрам ответственности», 263 «Общехозяйственные расходы по центрам ответственности».

<sup>1</sup> Ивашкевич В.Б. Указ. соч.

<sup>2</sup> Кузьмина М.С., Мещерякова И.А., Перевертайло О.А. Указ. соч.

Счет 203 «Основное производство по центрам ответственности» предназначен для учета нормативных издержек по ЦО, которые относятся к подразделениям основного производства.

На счете детализируется вся необходимая информация в разрезе ЦО, статей прямых издержек, фактических и нормативных издержек с выделением отклонений на счетах.

Счета третьего порядка выделяются для учета издержек в разрезе ЦО. Они кодируются пятизначным кодом. Например, можно открыть такие субсчета:

- 20301 «Прямые издержки по центрам ответственности № 1»;
- 20302 «Прямые издержки по центрам ответственности № 2»;
- 20303 «Прямые издержки по центрам ответственности № 3».

Если количество ЦО превышает сотню, то можно применять шестизначную кодировку, например 203006 «Прямые издержки по центрам ответственности № 6». Она позволяет группировать издержки уже 1000 ЦО.

Для идентификации счетов четвертого порядка необходим всего однозначный дополнительный код. На счетах четвертого порядка детализируется информация о нормативных издержках по соответствующим элементам: нормативные материальные издержки, нормативные издержки на оплату труда.

В случае необходимости материальные издержки могут быть детализированы на издержки на сырье и материалы, приобретение полуфабрикатов, топливо и энергию на прямые технологические цели, издержки на услуги производственного характера со стороны и на другие элементы.

Структурная схема счета 203 представлена на рис. 4.1.



Рис. 4.1. Структура счета 203 «Основное производство по центрам ответственности»

Суммы прямых фактических издержек, группируемых по ЦО, записываются по дебету счета 203, а нормативных — по кредиту счета 203 «Основное производство по центрам ответственности» в корреспонденции со счетом 273 «Отражение издержек по центрам ответственности», сальдо по дебету счета 203 будет показывать отклонение, характеризующее сумму превышения фактических издержек над нормативными, а сальдо по кредиту — экономию издержек по сравнению с нормативными.

Счет 253 «Общепроизводственные расходы по центрам ответственности» применяется для группировки и обобщения косвенных накладных производственных издержек по ЦО и статьям сметы. На данном счете будут учитываться расходы по обслуживанию цехов: зарплата мастеров цехов, наладчиков, расходы на содержание оборудования и т.д. Данный счет также корреспондируется со счетом 273 «Отражение издержек по центрам ответственности».

Счет 263 «Общехозяйственные расходы по центрам ответственности» предназначен для учета и контроля смет управленческих и общехозяйственных расходов по ЦО.

В сложных организационных структурах управления организациями возникают промежуточные центры контроля издержек, объединяющие несколько ЦО в отдельную службу.

Аналитический учет на счете требует более сложной иерархической структуры, состоящей из пяти или шести порядков счетов:

- Счет второго порядка → Общие управленческие и хозяйственные расходы
- Счет третьего порядка → По службам, объединяющим несколько ЦО
- Счет четвертого порядка → По ЦО
- Счет пятого порядка → По статьям сметы

Другие счета учета издержек по ЦО, а именно 293 «Обслуживающие производства и хозяйства по центрам ответственности», 243 «Коммерческие расходы по центрам ответственности», методически и организационно можно вести точно так же, как на рассмотренном выше счете 253 «Общепроизводственные расходы по центрам ответственности». Эти счета методически объединяет то, что издержки по ЦО, подлежащие отражению на них, контролируются на основе планов-смет в разрезе сметных статей.

К сожалению, возможности действующего Плана счетов бухгалтерского учета позволяют обособить счета управленческого учета 20—29 только для группировки издержек в интересах внутреннего управления.

Всю остальную информацию, необходимую для внутреннего управления, можно получать лишь путем дополнительной группировки данных на счетах аналитического учета общей системы бухгалтерского (финансового) учета.

#### **4.4. ПРОБЛЕМЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ**

Чрезвычайно важной проблемой в учете и калькулировании затрат на производство является методология распределения косвенных затрат, поскольку от выбора наиболее адекватной базы распределения зависит значение получаемой себестоимости продукции (работ, услуг). В качестве базы распределения должен быть выбран показатель, наиболее соответствующий накладным расходам каждого производственного подразделения. Методы распределения выбираются организацией самостоятельно и сохраняются в течение длительного времени, поскольку оговариваются в учетной политике. На практике могут применяться перечисленные ниже базы для распределения косвенных расходов.

1. Заработная плата производственных рабочих. Использование данного показателя желательно в тех случаях, когда заработная плата занимает больший удельный вес в общей сумме косвенных расходов, другие виды.

2. Объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении. Метод применим при условии производства данным подразделением лишь одного вида продукции.

3. Время работы производственных рабочих (человеко-часы). Широкое распространение данная база получила вследствие того, что информация о трудоемкости работ на производство конкретной продукции содержится в нарядах и рабочих картах и отражает затраты прямого труда. Коэффициент распределения определяется путем деления общей суммы накладных расходов на общее количество затраченных человеко-часов.

4. Количество отработанных машино-часов. В прошлом этот показатель применялся редко в связи с отсутствием информации о времени работы оборудования, затраченного на выпуск конкретной продукции, но с развитием компьютерных технологий эта задача легко решаема.

5. Сумма прямых затрат. Распределение производится пропорционально стоимости потребленных на производство продукции основных материалов и основной заработной плате производственных рабочих.

6. Сумма материальных затрат. Применяются ставки распределения накладных расходов в процентах к стоимости использованных основных материалов.

7. Распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам. Ставка рассчитывается либо по предприятию в целом (если время, затраченное каждым подразделением, примерно одинаково), либо для каждого подразделения отдельно.

Помимо перечисленных баз распределения в отдельных случаях могут быть применены и показатели площади или объема помещений (например, для распределения расходов на содержание зданий), технические показатели (тонно-километры, киловатт-часы), величины веса, распределение с помощью коэффициентов.

Важнейшим принципом выбора способа распределения накладных расходов является максимальное приближение результатов к фактическому расходу на данный вид продукции, так как 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, принципам учета и калькулирования и быть нетрудоемким и простым для понимания. Метод распределения накладных расходов рекомендуется отраслевыми инструкциями, а там, где инструкций нет, следует руководствоваться экономическим смыслом и особенностями производственной и коммерческой деятельности предприятия.

Необходимо отметить, что цели распределения и перераспределения затрат различны для каждой подсистемы учета. Основной целью распределения затрат в финансовом учете является исчисление прибыли и стоимости активов; в налоговом — исчисление налогооблагаемой базы по налогу на прибыль; в управленческом — подготовка релевантной информации для управленческих решений, мотивации, уточнения нормативов и т.д.

При выборе конкретного метода распределения затрат учитываются два главных критерия:

1) причинно-следственный, т.е. должна быть ясна связь объекта с относимыми на него затратами (например, транспортно-заготовительные расходы распределяются по подразделениям и объектам калькулирования пропорционально плановой стоимости отпущенным по данным направлениям материалам);

2) справедливое влияние на результаты деятельности (например, расходы, связанные с продвижением брендов, должны быть отнесены на виды продукции с большим объемом продаж).

Основными направлениями косвенного распределения и перераспределения затрат в отечественной практике являются:

- распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов по объектам калькулирования;
- распределение общехозяйственных расходов между затратами на продукт и затратами на период;
- распределение услуг вспомогательных производств;
- распределение затрат между НЗП и себестоимостью готовой продукции;
- распределение затрат между себестоимостью готовой продукции и себестоимостью проданной продукции;
- распределение затрат в комплексных производствах;
- распределение затрат по ЦО и по ЦЗ на контролируемые и неконтролируемые;
- распределение затрат на переменные и постоянные и т.д.

Интересен опыт стран, в которых система управленческого учета существует давно и накоплен опыт нетрадиционного распределения затрат. Особенно подробно хотелось бы остановиться на методе однородных секций, не имеющем аналогов в отечественной практике. Благодаря более современному способу распределения косвенных затрат данный метод позволяет:

- достигнуть наибольшей, относительно других методов, точности калькулирования;
- в зависимости от условий деятельности предприятия использовать большую гамму баз распределения косвенных затрат;
- анализировать результаты деятельности ЦО в системе управленческого учета.

**Однородная секция** — это подразделение предприятия, выделенное в бухгалтерском учете, где затраты группируются предварительно до их включения в издержки соответствующих изделий, в том случае, когда они не могут быть отнесены прямо на эти изделия.

Существуют следующие виды однородных секций:

- условные подразделения (секции) предприятия, выделяемые в зависимости от их функций: финансирования, администрирования, безопасности труда и т.п.;
- структурные подразделения (секции) предприятия: отделы, цехи, ЦО, отделения.

Однородные секции подразделяются следующим образом:

- основные — затраты по этим секциям можно прямо включать в издержки, так как в принятых для них единицах работы измеряют

количество купленной, произведенной или проданной продукции: снабженческие, производственные, сбытовые и др.;

■ вспомогательные, к которым могут быть отнесены транспортные, энергетические, ремонтные, а также административная и финансовая службы: аппарат управления, бухгалтерия, финансовый отдел.

При методе однородных секций выделяют три этапа распределения затрат:

■ прямые затраты включаются в издержки изделий;  
■ косвенные затраты включаются в издержки;  
■ распределяются между секциями — вспомогательными и основными.

Особенность третьего этапа заключается в том, что затраты вспомогательных секций распределяются между основными с использованием соответствующих баз распределения (время, вес и др.).

Таким образом, метод однородных секций предусматривает предварительное распределение косвенных расходов между однородными секциями с определением себестоимости, единицы работы по каждой секции и последующее включение этих расходов в себестоимость изделий в соответствии с объемом потребленных единиц работы.

Проблемы, встречающиеся при использовании данного метода:

■ большой объем работы, особенно при исчислении нормативной себестоимости и учете отклонений;  
■ несовпадение (иногда) однородных секций с ЦО;  
■ условность однородных секций и невозможность абсолютно точного установления единиц работ;  
■ использование до 30 различных способов распределения косвенных затрат, в результате чего получаются разные уровни себестоимости.

На практике использование метода однородных секций привело к учету и анализу затрат по ЦО.

## КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какими нормативными документами регламентируется учет затрат?
2. Что является основным различием в подходах к затратам в финансовом и управленческом учете?
3. Какие счета финансового учета предназначены для учета затрат?
4. Какова последовательность учетных процедур для определения фактической себестоимости продукции?
5. Как ведется учет затрат на производство при интегрированной системе учета?

- 
6. Возможен ли аналитический учет затрат по ЦО?
  7. Какие основные базы для распределения косвенных расходов используются в отечественной практике?
  8. Чем обусловлен выбор способа распределения косвенных расходов?
  9. В чем преимущества применения метода однородных секций?
  10. Какие этапы распределения затрат выделяют при использовании метода однородных секций?

# КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ, ЕГО ПРИНЦИПЫ, ОБЪЕКТЫ И МЕТОДЫ

### 5.1. РОЛЬ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В УПРАВЛЕНИИ И УЧЕТЕ ЗАТРАТ

**Калькулирование** — система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции. В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость продукции.

Себестоимость продукции составляют выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. В зависимости от того, какие затраты включены в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе выделяют следующие виды себестоимости: цеховую; производственную, полную.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляции.

**Объектом калькулирования** могут быть продукт, часть продукта, группа однородных продуктов (продуктовое направление), группа одноименных продуктов (серия), набор продуктов (заказ), причем как по затратам производства в целом (законченные обработкой), так и по отдельным производственным операциям (переделам, стадиям, фазам).

**Калькуляционная единица** является количественным измерителем объекта калькулирования. Различают следующие виды калькуляционных единиц: натуральные количественные; условно-натуральные; условные калькуляционные (единицы, предусматривающие определенное содержание полезного вещества в продукте); стоимостные; единицы работы персонала или средств труда (человеко-час, машино-день, тонно-километр и т.д.).

Научно обоснованное калькулирование себестоимости продукции необходимо для правильного установления цен, определения

рентабельности и эффективности производства. Калькулирование используется для экономического анализа себестоимости и выявления резервов ее снижения, планирования издержек, оценки деятельности структурных подразделений (ЦО).

Калькулирование себестоимости продукции позволяет определить базу для ценообразования и доходности производства, изыскать возможности снижения себестоимости, роста рентабельности производства, повышения конкурентоспособности предприятия, организовать внутривыпускные экономические отношения на основе соизмерения затрат, ресурсов, труда и его результатов.

Калькуляции разрабатываются как составная часть плановых расчетов и учетной информации. Для целей оперативного контроля затрат и наблюдения за рентабельностью продукции плановые фактические калькуляции составляются, как правило, ежемесячно либо, при стабильных условиях производства, за более продолжительные периоды.

В процессе калькулирования решаются следующие вопросы:

- распределение производственных затрат по видам продукции;
- определение суммарных затрат на производство каждого вида готовой продукции и себестоимости единицы изделий.

Таким образом, калькулирование как способ расчета играет важную роль в управлении и учете затрат на производство.

## **5.2. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ, ЕГО ПРИНЦИПЫ И ВЗАИМОСВЯЗЬ С ПРОИЗВОДСТВЕННЫМ УЧЕТОМ**

**Калькулирование себестоимости продукции** является одной из важнейших задач производственного учета. **Производственный учет**, или учет производственных затрат, является частью управленческого учета, в системе которого осуществляются сбор, обобщение, группировка и анализ информации об издержках предприятия, а также документальное оформление операций, связанных с производственными затратами.

Производственный учет обеспечивает 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 про-

изводственного учета зависит от задач, стоящих перед предприятием в области калькулирования.

**Задача калькулирования** — определить издержки, которые приходятся на единицу продукции.

Процесс калькулирования завершается составлением калькуляций, которые различаются в зависимости от цели составления:

- предварительная (сметная) — составляется при проектировании новых производств и конструировании вновь основанных изделий при отсутствии норм расхода;

- итоговая (фактическая) — отражает совокупность всех фактических затрат на производство и реализацию продукции;

- нормативная — рассчитывается на основе действующих на начало каждого месяца норм и нормативов затрат труда, материально-технических ресурсов, учетных цен и смет расходов по обслуживанию и управлению производством;

- плановая — составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

**Нормативная калькуляция** по существу является отправной точкой для расчета плановой калькуляции. В ней выделяют прямые затраты и косвенные расходы. К **прямым затратам** относятся те, объем которых может быть определен на основе прямого счета путем умножения величины ресурса на норму расхода. Это сырье, материалы, топливо, энергия, износ машин и оборудования. **Косвенные расходы** — это затраты, которые относятся одновременно к нескольким изделиям. В калькуляции каждого изделия статьи косвенных расходов определяются на основании общей величины этих расходов по цеху или заводу и отнесении их некоторой части на это конкретное изделие в соответствии с долей по одному принятому косвенному признаку. Обычно в качестве такого признака используется объем заработной платы или величина прямых расходов и др. В состав косвенных расходов входят цеховые, внутрипроизводственные и другие затраты. Завершается составление нормативной калькуляции суммированием прямых затрат и косвенных расходов.

Плановая калькуляция единицы продукции составляется на основе прямых затрат по нормативной калькуляции данного изделия на начало планируемого года с учетом планируемого изменения этих затрат в плановом периоде, обусловленных планом организационно-технических мероприятий. Косвенные расходы включаются в плановую себестоимость в соответствии со сметами расходов по ним и принятой методикой их распределения. Они разрабатываются, как правило, на год, а в отдельных случаях — на квартал.

**Фактическая (отчетная) себестоимость** отражает сложившиеся в отчетном периоде затраты на изготовление и сбыт определенного вида продукции.

Калькулирование на любом предприятии независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности организуется в соответствии со следующими **принципами**:

- научно обоснованная классификация затрат на производство;
- установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- выбор метода распределения косвенных затрат;
- разграничение затрат по периодам;
- раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям;
- выбор метода учета затрат и калькулирования.

**Калькулирование себестоимости продукции** является объективно необходимым процессом при управлении предприятием. Функционировавшие ранее калькуляционные системы преследовали одну цель — оценить запасы готовой продукции и полуфабрикатов и определить прибыль и не давали возможности использовать данную информацию для принятия управленческих решений. Современные системы калькулирования более сбалансированны. Их использование дает возможность не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия при принятии решения о целесообразности дальнейшего выпуска продукции и обновления действующей технологии и оборудования, установлении оптимальной цены на продукцию, оптимизации ассортимента, оценки качества работы управленческого персонала.

### **5.3. МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ**

**Метод учета затрат** — совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции.

В отечественной теории бухгалтерского учета длительное время идут дискуссии: различаются ли понятия «методы учета затрат» и «методы калькулирования». Кроме того, обсуждается, какова их классификация, что первично — учет затрат или калькулирование. В вопросе о целостности или разграничении методов учета затрат на производство и методов калькулирования наблюдается два подхода:

- 1) калькулирование и учет затрат — независимые понятия;
- 2) метод учета затрат на производство и калькулирование — единый процесс.

Первого подхода придерживаются такие известные ученые, как М. Корнильев, Н.Г. Чумаченко, Э.К. Гильде, В.Б. Ивашкевич и другие<sup>1</sup>. По мнению Я.В. Соколова, «учет фактических затрат может быть, а калькуляции может и не быть, учета фактических затрат может и не быть, а калькуляция может быть, например, исчисление себестоимости планируемой к выпуску продукции»<sup>2</sup>, поэтому связь между этими понятиями носит частный характер.

Многие теоретики отечественного бухгалтерского учета: С.Ф. Иванов, Н.В. Богородский, А.А. Додонов, А.Ш. Маргулис, С.А. Стуков, С.А. Николаева<sup>3</sup> придерживаются второго подхода. Так, под методом учета затрат на производство и калькулирования продукции А.Ш. Маргулис понимает единый процесс исследования издержек предприятий определенных типов на производство и реализации продукции с позиции измерения, осмысливания и контроля, определения себестоимости изделий и работ<sup>4</sup>; С.А. Николаева — совокупность приемов организации, документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за этим процессом<sup>5</sup>.

Можно выделить два подхода к вопросу, что есть калькулирование:

- 1) калькулирование — это совокупность расчетов;
- 2) калькулирование как учет затрат — это совокупность процедур на бухгалтерских счетах.

Представителями первого направления являются И.А. Басманов, И.И. Поклад и другие<sup>6</sup>. Вторую точку зрения представляет С.А. Щенков<sup>7</sup>. Он абсолютизирует метод текущей группировки на счетах и полагает, что и к учету затрат на производство, и к калькулированию должен применяться единообразный подход.

Существует множество разнообразных суждений и по поводу состава и названий методов.

---

<sup>1</sup> Кузьмина М.С., Мещерякова И.А., Перевертайло О.А. Указ. соч.

<sup>2</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие. М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996.

<sup>3</sup> Кузьмина М.С., Мещерякова И.А., Перевертайло О.А. Указ. соч.

<sup>4</sup> Там же.

<sup>5</sup> Кузьмина М.С., Мещерякова И.А., Перевертайло О.А. Указ. соч.

<sup>6</sup> Там же.

<sup>7</sup> Там же.

1. В зависимости от характера производства, его организации и технологии А.Ш. Маргулис выделяет: попроцессный, позаказный, нормативный и попередельный методы<sup>1</sup>; И.И. Поклад — однопередельный (простой), попередельный и позаказный; обособленно выделяет нормативный метод.

2. По мнению И.И. Поклада, лучше всего ограничиться делением методов учета затрат на нормативный и ненормативный<sup>2</sup>.

3. По мнению В.Б. Ивашкевича, следует различать два основных метода калькулирования:

1) последовательное суммирование прямых и распределяемых затрат по видам продукции (позаказная калькуляция);

2) распределение (деление) совокупности расходов по калькулируемым объектам, основанное на группировке затрат по процессам (переделам, стадиям, фазам) производства (попередельная калькуляция)<sup>3</sup>.

Оба метода могут выступать обособленно и в комбинированном виде, сочетая характерные признаки того и другого варианта калькулирования.

4. Как считает М.А. Вахрушина, методы учета затрат можно классифицировать по следующим признакам:

■ по объектам учета затрат — позаказный, попроцессный, попередельный;

■ по полноте учета затрат — калькулирование полной и неполной себестоимости;

■ по оперативности учета и контроля затрат — учет фактической себестоимости и учет нормативных затрат<sup>4</sup>.

5. В развитие предложенной классификации О.Н. Волкова утверждает, что попередельный метод есть разновидность попроцессного метода, и в качестве пообъектного метода добавляет учет затрат по функциям<sup>5</sup>. Мы разделяем данную точку зрения, поскольку функция организации есть объект учета, а объектом калькулирования может быть как единица продукции, так и процесс.

Из западной практики учета к нам пришли и другие методы учета и калькулирования, позволяющие решать отдельные задачи учета затрат для достижения различных целей организации, такие как си-

<sup>1</sup> Кузьмина М.С., Мещерякова И.А., Перевертайло О.А. Указ. соч.

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> См.: Ивашкевич И.Б. Указ. соч.

<sup>4</sup> Вахрушина М.А. Указ. соч.

<sup>5</sup> Кузьмина М.С., Мещерякова И.А., Перевертайло О.А. Указ. соч.

стемы таргет-костинг, кайзен-костинг, стратегическое управление затратами и т.д.

1. Таргет-костинг (англ. *Target Costing*) — формирование себестоимости новой для организации продукции, исходя из планируемой рыночной цены и ожидаемой прибыльности продаж.

2. Кайзен-костинг (англ. *Kaizen Costing*) — постепенное и непрерывное снижение себестоимости как результат специальной программы предприятия.

3. Бенчмаркинг (англ. *Benchmarking*) — система оценки деятельности предприятия при помощи сравнения с каким-либо подходящим аналогом.

4. Система управления менеджментом (англ. *Management Control System*) — управление по ЦО, когда каждому подразделению делегируются некоторые полномочия по принятию решений в отношении состояния своих издержек и результатов деятельности.

5. Стратегическое управление издержками (англ. *Strategic Cost Management*), в рамках которого минимизируются издержки по каждому отдельному звену бизнеса.

В связи с этим классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции должна быть дополнена следующими методами:

- целевого снижения затрат — метод определения целевой себестоимости (таргет-костинг), метод калькулирования по последней операции (англ. *Endpoint Costing* — «точно в срок»), стратегическое управление затратами;

- непрерывного совершенствования затрат — система кайзен-костинг и бенчмаркинг (эталонное сравнение).

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности; размера; применяемой технологии; ассортимента продукции — другими словами, от индивидуальных особенностей предприятия.

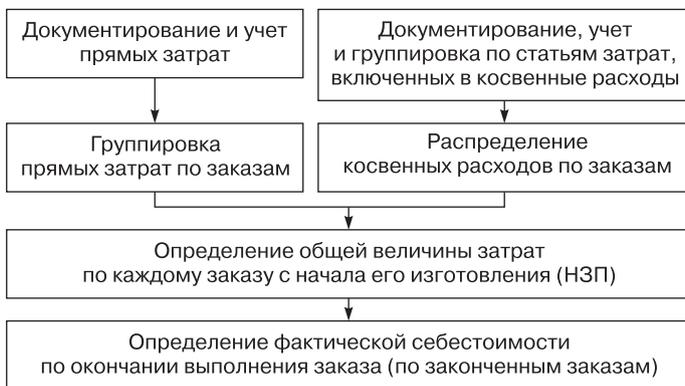
#### **5.4. ХАРАКТЕРИСТИКА ПООБЪЕКТНЫХ МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ**

**Показанный метод** предназначен для применения в индивидуальном производстве при изготовлении неповторяющихся или редко повторяющихся экземпляров продукции редких видов (турбины, суда, самолеты), а также на предприятиях химической промышленности, в производстве мебели, при выполнении заказов на мелкосерийном

производстве. Этот метод может применяться и в непроизводственных организациях, осуществляющих выполнение научно-исследовательских, конструкторских, ремонтных работ, оказание аудиторских, консультационных и других видов услуг. Здесь в качестве заказа могут выступать проект, договор, случай, программа.

Сущность данного метода состоит в том, что все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькулирования по отдельным производственным заказам, выданным на заранее определенное количество изделий данного вида. Остальные затраты учитываются в себестоимости отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Объектом учета затрат и объектом калькулирования при данном методе является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления.

На изготовление каждого заказа открывается отдельный бланк, которому присваивается индивидуальный номер. По мере прохождения заказа через производственный процесс на бланке накапливается информация о затратах. Таким образом, карточка заказа является основным учетным документом в условиях позаказного метода калькулирования себестоимости. Данные в карточку заказа вносятся на основании первичных документов: затраты материалов и сырья на основе требований или лимитно-заборных карт; затраты труда — на основе нарядов. Последовательность учета выполняемых операций при позаказном методе учета представлена на рис. 5.1.



**Рис. 5.1.** Основные этапы работы при позаказном методе калькулирования себестоимости

Указанные затраты легко рассчитываются по каждому заказу. Сложнее дело обстоит с накладными расходами, так как они относятся

к нескольким заказам и требуют распределения. Этот процесс распределения накладных расходов получил название поглощения, или распределения, затрат.

**Распределение** производится на основе предварительно рассчитанных коэффициентов накладных расходов, которые определяются отношением общей суммы накладных расходов к так называемым факторам затрат. Наиболее часто применяющимися факторами служат: машино-час; человеко-час; тарифная ставка. Формула коэффициента приведена ниже:

$$\text{Предварительно рассчитанный коэффициент накладных расходов} = \frac{\text{Общая сумма производственных накладных расходов}}{\text{Фактор затрат}}$$

Эти оценки редко бывают точными, поэтому сумма накладных расходов, отнесенных в течение отчетного периода на НЗП, будет отличаться от фактических накладных расходов. При этом возникают недораспределенные и перераспределенные накладные расходы. Их величина может быть отнесена на затраты двумя способами:

1) напрямую на счет 90-2 «Себестоимость реализованной продукции»;

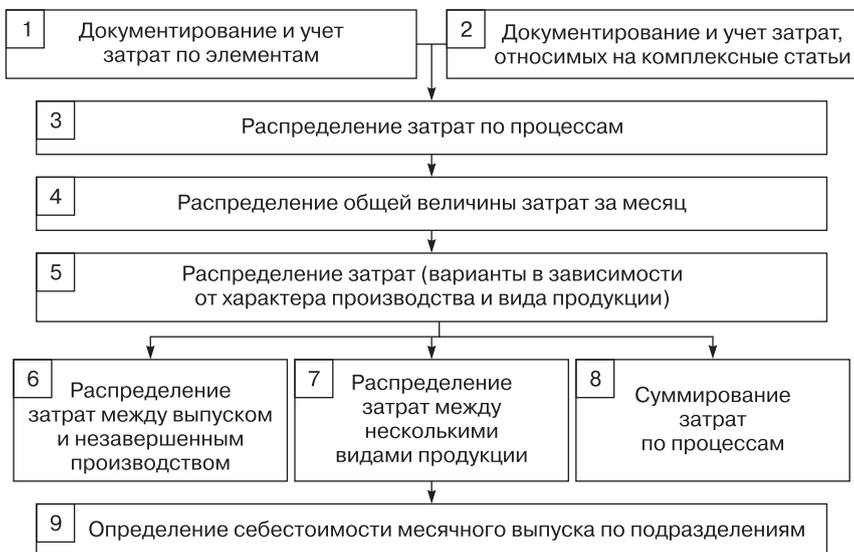
2) распределена пропорционально между остатками на счетах 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция» и 90-2 «Себестоимость реализованной продукции».

**Процессный метод** чаще применяется в добывающих отраслях промышленности и в энергетике. Эти отрасли характеризуются массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции, одинаковой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием или незначительными размерами НЗП. В итоге выпускаемая продукция является одновременно объектом учета затрат и объектом калькулирования. Последовательность учета выполняемых операций при попроцессном методе учета отражена на рис. 5.2.

Различают несколько видов организации попроцессного метода, в зависимости от выполнения следующих условий:

- производится один вид продукции;
- не возникают запасы полуфабрикатов;
- не образуются запасы продукции.

Если выполняются все три условия, то применяется **метод простой одноступенчатой калькуляции**. При этом себестоимость единицы продукции определяется делением издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции.



**Рис. 5.2.** Последовательность учета выполняемых операций при попроцессном методе учета

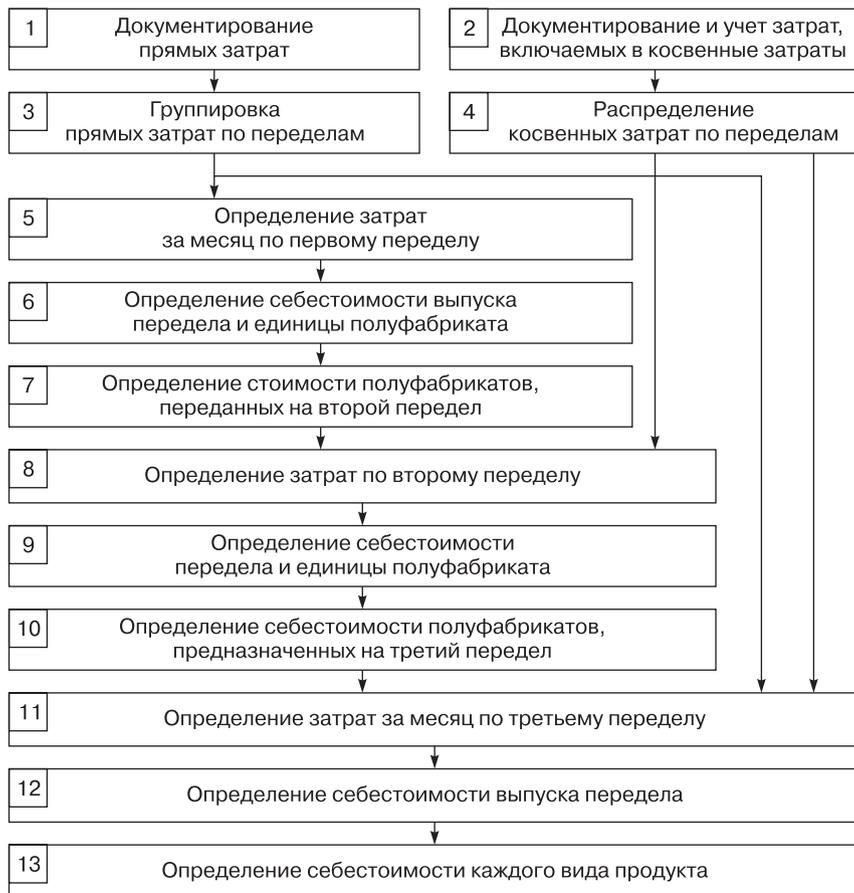
Если выполняются только первое и второе условия, то на таких предприятиях применяется метод простой двухступенчатой калькуляции. При этом себестоимость единицы продукции определяется в три этапа:

- 1) рассчитывается производственная себестоимость единицы продукции делением всех производственных затрат на количество изготовляемых изделий;
- 2) сумма управленческих и коммерческих издержек делится на количество реализованной за отчетный период продукции;
- 3) суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах.

Если производственный процесс состоит из нескольких стадий, то пользуются **методом многоступенчатой простой калькуляции**. Данная разновидность попроцессного метода аналогична попередельному методу, поэтому некоторые авторы отождествляют эти два метода.

**Попередельный метод** характерен для многих производств последовательной переработки промышленного и сельскохозяйственного сырья в законченный готовый продукт на основе химических, физических, биологических процессов. Особенностью таких производств

являются последовательные стадии, которые получили название переделов. Последовательность учета выполняемых операций при попередельном методе учета отражена на рис. 5.3.



**Рис. 5.3.** Последовательность учета выполняемых операций при попередельном методе

**Передел** — совокупность технологических операций, которые завершаются выработкой полуфабриката или готового продукта. Объектом учета затрат в таких производствах является каждый самостоятельный передел.

Перечень переделов определяют на основе технологического процесса, а также исходя из особенностей планирования, учета и каль-

куляции себестоимости продукции передела и оценки НЗП. Из этих предпосылок вытекает и сущность попередельного метода: прямые затраты отражаются в текущем учете не по видам продукции, а по переделам, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Следовательно, объектом учета затрат является передел.

Попередельное калькулирование затрат может осуществляться следующими методами:

- метод ФИФО, в соответствии с которым обработка единицы 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 новый передел;

- метод усреднения, предполагающий, что запасы единицы продукции на начало периода были начаты и закончены в пределах отчетного периода.

Техника расчета себестоимости единицы продукции при попередельном методе состоит в заполнении трех аналитических таблиц. В первой объем производства рассчитывается в удельных единицах, во второй позволяет оценить себестоимость одной условной единицы продукции. В третьей определяется себестоимость готовой продукции и НЗП.

**Удельная единица** — набор затрат, необходимых для производства одной законченной физической единицы продукции, включающий затраты основных материалов, зарплату, ОПР.

При организации сводного учета производственных затрат при попередельном методе можно использовать два варианта организации сводного учета: бесполуфабрикатный и полуфабрикатный.

**Учет затрат по функциям** (метод *ABC* — англ. *Activity Based Costing*) появился как результат поиска новых вариантов учета затрат, избавленных от недостатков уже существующих систем учета затрат. Метод *ABC* получил широкое распространение в западных компаниях различных отраслей, при его применении предприятие рассматривается как набор взаимосвязанных операций (функций). В процессе операции потребляются различные ресурсы (материалы, труд, оборудование). Под видом деятельности понимаются все функции, выполняемые для того, чтобы продукт был предоставлен покупателю. Соответственно продукт принимает на себя затраты на все виды деятельности, которые потребуются для его создания и предоставления покупателю.

Принципиальное отличие указанной системы учета затрат от традиционных состоит в порядке распределения косвенных (накладных) расходов. Вся производственно-хозяйственная деятельность разбивается на функции, при этом чем сложнее деятельность, тем большее

количество функций выделяется. Первоначально косвенные затраты переносятся на ресурсы пропорционально выбранным драйверам (параметрам распределения), поэтому выделяются все ресурсы, необходимые для выполнения каждой функции. Для каждого вида деятельности выбирается носитель затрат (факторы, вызывающие изменение затрат), который выражается в соответствующих единицах измерения (например, для функции обслуживания оргтехники предприятия носителем затрат может быть количество единиц техники, для функции управления персоналом — количество сотрудников). Через систему носителей затрат косвенные расходы распределяются на конкретные товары (работы, услуги).

Основные достоинства системы:

- точное определение производственных затрат, возможность устранить непроизводительные расходы;

- эффективный механизм управления затратами и прибылью, поскольку позволяет определить «вклад» каждого вида продукции, каждого клиента, каждой географической зоны в общий финансовый результат;

- возможность контроля не только объема затрат, но и причин их появления;

- возможность применения в качестве инструмента разработки эффективной ценовой и маркетинговой политики.

Указанная система позволяет значительно снизить затраты предприятий, усовершенствовать взаимосвязи между отдельными подразделениями, поэтому имеет большие перспективы внедрения на российских предприятиях. Наиболее эффективно применение *ABC*-метода на многоотраслевых предприятиях, в сложных хозяйственных комплексах, где велика доля косвенных затрат в структуре себестоимости.

Основными недостатками, связанными с внедрением и применением *ABC*-метода, являются его трудоемкость, сложность, а также значительные финансовые и материальные затраты на его постановку. Сравнительную характеристику методов учета затрат см. в Приложении 1.

## **5.5. ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ ФАКТИЧЕСКОЙ И НОРМАТИВНОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ**

Независимо от множества объектов учета затраты можно учитывать двумя способами:

- 1) методом учета фактических затрат;
- 2) нормативным методом.

**Учет фактических затрат** — это метод последовательного накопления информации о фактических производственных издержках без отражения в учете данных об их величине по действующей норме.

**Нормативный учет** предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонения от нормативных затрат. Фактические затраты определяются алгебраическим сложением затрат по нормам и отклонениям от них.

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.

Нормативный учет затрат и калькулирование себестоимости продукции характеризуются тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов.

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

Нормативная калькуляция составляется и учет организуются таким образом, чтобы все текущие затраты можно было подразделить на расход по нормам и отклонение от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделий и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость. Нормативный метод учета затрат позволяет не только определять фактическую себестоимость, но и регулярно анализировать причины отклонений и выявлять их виновников.

Применение нормативного метода предполагает использование счета 40 «Выпуск продукции», по дебету которого отражается фактическая себестоимость, а по кредиту — нормативная себестоимость.

Перечислим основные принципы нормативного учета.

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

2. Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определение влияния этих изменений на себестоимость продукции и оценки эффективности мероприятий, послуживших причиной изменения 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 условия появления отклонения от норм по местам их возникновения.

5. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости и отклонения от норм.

Недостатками нормативного метода являются:

- неправильный учет отклонений фактических затрат от норм, причинами которого могут быть как укрупненный учет отклонений по группам товаров, так и длительность периода, за который выявляются отклонения;

- несовершенство нормативной базы, действие норм в течение длительных периодов без учета изменений техники и технологии производства.

Метод нормативного определения **стандарт-кост** возник в начале XX в. Это был один из принципов менеджмента, предложенный Ф. Эмерсоном, Г. Тейлором и другими инженерами, который дал импульс для развития системы нормативного учета затрат. Сторонники научного менеджмента приняли нормативы, чтобы выявить единственный наилучший путь использования труда и материальных ресурсов.

Нормативы обеспечивали информацией для планирования хода работ так, что потребление материалов и труда сводилось к минимуму. Примерно в то же время Ч. Гаррисон разработал первую действующую систему нормативного определения затрат. Со времени своего возникновения система нормативного учета затрат успешно развивалась и сейчас широко используется промышленными фирмами США и Западной Европы. Опрос фирм в Англии в 1989 г. показал, что 78% компаний-респондентов применяют систему нормативного учета затрат. Последовательность учета выполняемых операций методом стандарт-кост отражена на рис. 5.4.



Рис. 5.4. Схема действия системы стандарт-кост

Система стандарт-кост больше всего подходит предприятиям, чья деятельность состоит из ряда одинаковых или повторяющихся операций. Основным отличием нормативного метода учета, который применяется в российской промышленности, от системы стандарт-кост является то, что при нормативном методе нормы (стандарты) рассчитываются на вид или группу изделий, а в системе стандарт-кост — по ЦО. Сравнение фактических и нормативных затрат, а также выявление отклонений производится также по ЦО.

Важнейшей частью системы контроля затрат в системе стандарт-кост является оценка деятельности отдельных подразделений, отдельных управляющих и организации в целом. Менеджеры производственных участков постоянно сравнивают, что произошло (фактические затраты), с тем, что должно было произойти (прямые, или нормативные, затраты). Разница между фактическими и нормативными затратами называется **отклонением**. Процесс определения величины отклонений и выявление причин их образования получил название **анализа отклонений**. Определение отклонений позволяет выявить недостатки — области неэффективности всей деятельности или отдельных подразделений и функций организации.

Помимо определения суммы отклонений важно выяснить причину этих отклонений. Когда причина известна, управляющий может предпринять соответствующие действия для корректировки проблемы.

**Нормативные затраты** — это планируемый уровень затрат, который показывает, какими должны быть затраты. Если фактические затраты выше нормативных, то такое отклонение является неблагоприятным, в противном случае — благоприятным.

Нормативные затраты на единицу произведенного продукта состоят из следующих элементов:

- нормативная цена прямых материалов ( $p$ );
- нормативное количество прямых материалов ( $g$ );
- нормативное рабочее время ( $t$ );
- нормативная ставка оплаты прямого труда ( $s$ );
- нормативный коэффициент переменных ОПР ( $K_{\text{пер}}$ );
- нормативный коэффициент постоянных ОПР ( $K_{\text{пост}}$ ).

Отклонение может возникнуть в результате изменения по любому из вышеперечисленных элементов.

Анализ отклонения производится ежедневно или ежемесячно по элементам затрат.

Отклонение по прямым материальным затратам (ПМЗ) находится по следующим формулам:

1) по цене:

$$\Delta \text{ПМЗ}_p = (P_n - P_\phi) G_\phi,$$

где  $P_n, P_\phi$  — цена нормативная и фактическая;  
 $G_\phi$  — количество материалов фактическое;

2) по количеству:

$$\Delta \text{ПМЗ}_g = (G_n - G_\phi) P_n,$$

где  $G_n$  — количество материалов стандартное.

Отклонение по ПТЗ находится по следующим формулам:

1) по ставке:

$$\Delta \text{ПТЗ}_s = (S_n - S_\phi) T_\phi,$$

2) по времени (производительности):

$$\Delta \text{ПТЗ}_t = (T_n - T_\phi) S_n,$$

где  $S_n, S_\phi$  — ставка нормативная и фактическая;  
 $T_n, T_\phi$  — время нормативное и фактическое.

Анализ отклонений ОПР отличается по уровню сложности. Сначала вычисляется общее отклонение как разница между фактическими и нормативными ОПР, с использованием коэффициентов переменных и постоянных ОПР. Затем общее отклонение подразделяют на две части:

- 1) контролируемое отклонение ОПР;
- 2) отклонение ОПР по объему.

Контролируемое отклонение ОПР представляет собой отклонение между фактическими и нормативными расходами в пересчете на достигнутый уровень производства.

Отклонение ОПР по объему определяется как разница между скорректированными ОПР и нормативными ОПР.

Отклонения фактических затрат от нормативных списываются соответствующими бухгалтерскими записями. При ведении учетных записей нужно помнить следующие правила:

- все записи на счетах запасов ведутся по нормативам;
- для каждого вида отклонений выделяется отдельный счет;
- неблагоприятные отклонения отражаются по дебету этих счетов, а благоприятные — по кредиту.

В результате должно быть открыто шесть счетов для учета отклонений, по два счета на каждый элемент затрат. В конце периода все сальдо на счетах отклонений должны быть перенесены одним из двух способов в зависимости от сложившейся ситуации:

1) если вся продукция была полностью завершена в производстве и продана, то все отклонения относятся на счет 90-2 «Себестоимость реализованной продукции»;

2) если есть значительные остатки НЗП или продукции на складе, то сумма отклонений делится между счетами 20 «Незавершенное производство», 43 «Готовая продукция» и 90-2 «Себестоимость реализованной продукции».

Нормативный учет, научные основы которого были разработаны в нашей стране в 1930 г., активно применяется на большинстве крупных и средних промышленных предприятий в современный период. Однако в основу его разработки были положены методики системы стандарт-кост. В таблице 5.1 систематизированы основные отличия указанных методов.

Таблица 5.1

**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	
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	Не регламентирован, 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 НЗП ведется по нормативам. Затраты на производство учитываются по фактическим расходам. Выпуск продукции учитывается по нормативным расходам. Остаток НЗП учитывается по стандартам с учетом отклонений	НЗП и выпуск продукции оцениваются по утвержденным нормам на год. В текущем учете выделяются отклонения от норм. Все издержки учитываются как алгебраическая сумма двух слагаемых — нормы и отклонения

Роль анализа отклонений существенно снижается, когда большинство издержек не зависит от изменений в объеме производства. В условиях перехода от традиционной производственной среды к высокотехнологической, где большую часть издержек производства занимают постоянные затраты, нормативный метод учета затрат начинает вытесняться **методами учета затрат по усеченной себестоимости**, примером которых может служить система директ-костинг.

## 5.6. ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ ПОЛНОЙ И НЕПОЛНОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

По полноте включения в себестоимость методы калькулирования подразделяются на методы калькулирования полной себестоимости (англ. *Absorption Costing* — абсорпшен-костинг) и методы калькулирования неполной (сокращенной, ограниченной, усеченной) себестоимости (директ-костинг).

Традиционным для отечественного учета является калькулирование полной себестоимости, включающее в себя все затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции.

**Система учета полных затрат** представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, согласно которой все прямые производственные и все косвенные затраты включаются в себестоимость продукции. Указанная система основывается на классификации затрат по способу отнесения на себестоимость (прямые и косвенные). Прямые расходы относятся на конкретный вид продукции экономически обоснованным способом. Общая сумма косвенных затрат распределяется по видам продукции пропорционально выбранным коэффициентам распределения, выбор которых зависит от отраслевых особенностей, размеров предприятия, его организационной структуры, ассортимента выпускаемой продукции и других факторов. Чем больше затрат в структуре расходов предприятия являются прямыми, тем более точной оказывается величина себестоимости конкретных видов продукции.

В российской практике применение данной системы учета затрат довольно распространено. Эта система позволяет сформировать полную себестоимость отдельных видов продукции, а также себестоимость НЗП и остатков готовой продукции на складе, вычислить рентабельность отдельных видов продукции. Она применяется также в ценообразовании, когда цена на продукцию устанавливается по принципу «полные затраты плюс норма прибыли (процент рентабельности)», т.е. при затратном методе формирования цены.

Основные преимущества данной системы:

- возможность определить себестоимость и рентабельность отдельных видов продукции;
- применение в целях финансового учета и составления внешней отчетности;
- возможность исчислить полную себестоимость готовой продукции, запасов готовой продукции на складе и НЗП;
- широкая сфера применения;
- возможность применения для расчета цены за единицу продукции.

Усложнение организационной структуры предприятий, создание крупных предприятий с развитой региональной структурой значительно меняют структуру затрат в сторону увеличения доли косвенных затрат, что является причиной неоднозначного отнесения затрат к одной группе, усложняет механизм распределения косвенных затрат по объектам затрат и выбор экономически обоснованных коэффициентов распределения.

К основным недостаткам системы можно отнести следующие:

- субъективность выбора коэффициента распределения; при сложной организационной структуре и большом ассортименте продукции существует вероятность выбора некорректной базы распределения, что искажает реальную величину себестоимости и ведет к установлению необоснованных цен;
- неоднозначность отнесения затрат к одной группе;
- невозможность применения для сравнительного анализа себестоимости однородных товаров, производимых разными предприятиями; можно сопоставить полные себестоимости одинаковых товаров разных производителей, но невозможно провести качественный анализ структуры себестоимости, а именно оценить влияние организационной структуры предприятия, доли постоянных затрат на величину себестоимости.

Наиболее эффективно применение системы на предприятиях малых и средних размеров, а также на предприятиях, производящих один или несколько видов продуктов. На более крупных предприятиях, а также на предприятиях со значительной номенклатурой выпускаемой продукции эффективнее применять систему учета полных затрат в комбинации с другими системами учета.

В соответствии с международной практикой одним из альтернативных подходов к традиционному отечественному калькулированию является подход, когда по носителям затрат планируется **неполная, ограниченная себестоимость**. Основой системы **директ-костинг** явля-

ется деление всех затрат на постоянные и переменные в зависимости от влияния на них изменений объема производства и их отдельный учет. Наименования «директ-костинг» как процесс исчисления затрат и «директ-костинг» как система, используемая для их оценки и контроля, были введены в 1936 г. американским экономистом Д. Харрисом. В развитых странах эта система имеет разные названия: в Германии и Австрии — «учет частичных затрат», в Великобритании — «учет маржинальных затрат», во Франции — «маржинальный учет».

Особенностью системы директ-костинг является то, что себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат, а постоянные расходы собираются отдельно и списываются на счета финансовых результатов как расходы периода.

Рыночные отношения усложнили ориентацию отдельных товаропроизводителей и, с одной стороны, повлияли на изменение объемов производства и увеличение доли постоянных затрат в общей сумме затрат, с другой стороны, существенно сказались на себестоимости изделий, а следовательно, и на прибыли. По мере усиления этих тенденций повышается потребность производителей в информации о затратах на изготовление продукции и ее реализацию, не искаженных в результате распределения косвенных расходов и относительно неизменных на единицу выпускаемой продукции при любом объеме производства.

Такую информацию в виде данных о неполной производственной себестоимости и маргинальном доходе и дает система директ-костинг. Ее использование кардинально меняет не только отечественную концепцию калькулирования, но и подходы к учету финансовых результатов. Применяемая в рамках этого метода схема построения отчета о доходах содержит два финансовых показателя: маргинальный доход (сумма покрытия) и прибыль.

**Маржинальный доход** — разница между выручкой от реализации продукции и неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам.

В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия, после вычета из маржинального дохода постоянных затрат формируется показатель операционной прибыли.

Международные стандарты не разрешают использовать систему директ-костинг для составления внешнего отчета и расчета налогов. Ее можно применять только в целях управленческого учета. Использование данной системы, однако, позволяет оперативно изучить взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходами, а следовательно, анализировать поведение себестоимости или отдельных

видов расходов при изменениях деловой активности. Анализ безубыточности основан на зависимости между доходами от продаж, издержками и прибылью в течение краткосрочного периода.

По существу, анализ сводится к определению точки безубыточности такого объема продаж, который обеспечивает организации нулевой финансовый результат. При этой величине выручка от реализации продукции равна ее полной себестоимости. Для расчета точки безубыточности можно использовать три метода:

- метод уравнений;
- метод маржинального дохода;
- метод графического изображения.

**Метод уравнений.** Любой отчет о доходах и расходах может быть представлен в виде уравнения:

$$\text{Выручка} - \text{Переменные затраты} - \text{Постоянные затраты} = \text{Чистая прибыль}$$

или

$$\text{Выручка (Цена за единицу} \times \text{Количество)} - \text{Переменные затраты на единицу} \times \text{Количество единиц} - \text{Постоянные затраты} = \text{Чистая прибыль}$$

**Метод маржинального дохода** является разновидностью метода уравнения:

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

Путем преобразования формулы расчета точки безубыточности методом уравнений получаем следующую формулу расчета:

$$\text{Точка безубыточности} = \text{Постоянные расходы} : \text{Маржинальный доход на единицу.}$$

Таким образом, при помощи этих методов можно запланировать любой уровень рентабельности и рассчитать необходимый объем производства продукции. Указанные методы в совокупности в зарубежной практике получили название *CVP*-анализ (англ. *Cost-Volume-Profit* — затраты, объем, прибыль). Поскольку такой анализ помогает проследить взаимосвязь между столь важными характеристиками, он является ключевым фактором в процессе принятия многих управленческих решений и лучшим средством управления в целях достижения максимально возможной в данных условиях прибыли.

Применение данной системы имеет тем не менее ряд ограничений:

- предприятие должно либо производить один продукт, либо иметь ограниченный ассортимент продукции;

- размер постоянных затрат и цены на продукцию должны быть фиксированными в течение времени осуществления анализа;
- должна существовать возможность классификации затрат на переменные и постоянные по единому критерию;
- в идеальном случае объем производства должен быть равен объему продаж.

## 5.7. ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДОВ ЦЕЛЕВОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Таргет-костинг — формирование себестоимости новой для организации продукции, исходя из планируемой рыночной цены и ожидаемой прибыльности продаж, иное название — «целевое управление себестоимостью».

**Целевое управление себестоимостью** является методом, который накладывается на другие методики калькуляции себестоимости. Начальное исследование рынка может определить, сколько потребители готовы заплатить за продукт данной полезности и данного качества. После этого продукт создается, продвигается на рынке и продается по цене, которую готов заплатить клиент. Продукт создается под целевую стоимость, полученную из информации о том, сколько клиент готов заплатить за него.

Общие целевые затраты можно разделить на материальные, трудозатраты и другие составляющие элементы, чтобы установить целевую себестоимость для каждого из них. Продукт должен выпускаться по этому нормативу.

Целевое управление себестоимостью можно использовать в сочетании с любым другим методом калькуляции себестоимости при одном-единственном условии: можно определить различные уровни себестоимости, качества и продажной цены. Целевое управление себестоимостью полезно для любых предприятий, которые должны производить продукцию с заданными затратами.

На сегодняшний день таргет-костинг применяется в основном в инновационных отраслях (автомобиле- и машиностроении, электронике, компьютерных, цифровых технологиях), а также сфере обслуживания. Наибольшее развитие система получила в Японии (*Toyota, Nissan, Sony, Canon, NEC*), Америке и Европе (*General Electric, Daimler AG, Caterpillar, Procter&Gamble* и др.). В России этот метод не распространен, что объясняется объективными причинами экономической нестабильности, национальным типом мышления управленческого персонала и пережитками плановой экономики.

Метод **кайдзен-костинг** (в переводе с японского — усовершенствование маленькими шагами) возник в Японии во второй половине 1980-х гг. Сущность данного метода состоит в постепенном снижении затрат на этапе производства продукции, в результате которого достигается необходимый для обеспечения рентабельности уровень себестоимости и обеспечивается прибыльность производства.

Этот метод используется в японской модели управленческого учета параллельно с таргет-костингом. Обе системы имеют одинаковую задачу — достижение целевой себестоимости. Только реализуется она в первом случае на этапе проектирования нового изделия, во втором — на этапе производства.

Если на этапе проектирования разница между сметной и целевой себестоимостями составляет не более 5%, то принимается решение о начале производства такого изделия с расчетом на то, что это расхождение будет ликвидировано в процессе производства посредством кайдзен-костинг. Сокращение разницы между сметной и целевой себестоимостью называется **кайдзен-задачей**, которая касается всего персонала организации — от инженеров до менеджеров — и выполнение которой должным образом поощряется через систему управления персоналом.

Кайдзен-задача определяется на этапе планирования на следующий финансовый год, когда разрабатываются планы производства. Она ставится как на уровне каждого изделия, так и на уровне предприятия в целом.

Чтобы определить кайдзен-задачу для предприятия в целом, необходимо знать процент планируемой годовой прибыли, годовую выручку и величину переменных (сметных) издержек. Кайдзен-задача для предприятия в 2,5% означает, что в процессе производства переменные издержки компании в целом должны быть снижены на 2,5%. Для этого по отдельным статьям переменных затрат устанавливаются свои кайдзен-задачи. На основании полученных расчетов разрабатываются сметы затрат по отдельным подразделениям и структурным единицам компании. В совокупности с бюджетами постоянных затрат кайдзен-задача используется для формирования бюджетов на предстоящий финансовый год.

Весомое преимущество кайдзен-костинг — снижение затрат и обеспечение прибыльности производства. Недостаток — сложность организации системы, большая зависимость от человеческого фактора.

Использование этого метода возможно практически в любой отрасли производства и, что немаловажно, в совокупности с другими методами управления затратами.

**КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ**

1. Какие виды калькуляционных единиц используются в калькулировании себестоимости продукции?
2. В чем состоит преимущество современных калькуляционных систем?
3. Различаются ли понятия «метод учета затрат» и «метод калькулирования»?
4. Как классифицируются методы калькулирования?
5. В чем сущность позаказного метода?
6. Какова последовательность учета затрат при попроцессном методе?
7. Что такое передел?
8. Каковы основные принципы нормативного метода?
9. Где и когда разработана система стандарт-кост?
10. Укажите отличия нормативного метода учета затрат и системы стандарт-кост.
11. В чем достоинства системы директ-костинг, где ее применяют?
12. Какие методы применяются для определения точки безубыточности?
13. Что такое целевая себестоимость?
14. В чем сущность метода кайдзен-костинг?

## **ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ ПО СТАДИЯМ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРОДУКТА (ТОВАРА, РАБОТЫ, УСЛУГИ)**

### **6.1. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ЖИЗНЕННЫЙ ЦИКЛ ПРОДУКТА. СТАДИИ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРОДУКТА**

Процессы создания, разработки и эксплуатации продукта осуществляются в определенных временных и пространственных границах. Рост потребностей рынка, развитие научно-технического прогресса требуют периодического обновления продукции, которым при установлении продолжительности их функционирования дано определение экономического жизненного цикла.

Понятие «цикл» (от греч. *kuklos* — круг) представляет собой совокупность явлений, процессов, составляющих кругооборот в течение известного промежутка времени. Следовательно, под жизненным циклом продукта следует понимать продолжительность существования от момента обоснования и проведения научно-исследовательских работ, связанных с его созданием, до момента, когда интерес потребителей к этому продукту исчезает.

Стадии жизненного цикла продукта приведены ниже.

1. Исследования и разработки — начинаются с момента обоснования проведения научно-исследовательских разработок (далее — НИР), связанных с продуктом, в частности с прогноза потребностей рынка, формирования замысла и материализации новых знаний, определения уровня качества изделия в соответствии с достижениями науки и техники. Заканчивается же разработкой комплекта технической документации, созданием опытного образца, испытанием и корректировкой комплекта документации.

2. Изготовление — процесс производства продукта на основе технической документации в размере заказа или планового задания

и с соответствующим уровнем качества, подготовка продукта к транспортировке и хранение.

3. Обращение — отгрузка покупателю продукта посредством транспортного перемещения.

4. Эксплуатация — потребление или эксплуатация продукта в соответствии с назначением.

5. Утилизация — начинается с момента списания первого экземпляра продукта с эксплуатации и заканчивается моментом сдачи остаточных ресурсов последнего экземпляра продукта в качестве вторичного сырья.

## **6.2. ИССЛЕДОВАНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ И ВРЕМЕННЫХ ГРАНИЦ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРОДУКТА**

Исходным моментом исследования жизненного цикла продукта является определение его объективных экономических и временных границ.

К экономическим параметрам границ относятся объемные, затратные и качественные.

На стадии **исследования и разработки**:

- объемные параметры включают общие объемы работ, в том числе на НИОКР;

- затратные параметры объединяют суммы расходов на НИР, конструкторскую и технологическую подготовку производства;

- качественные параметры содержат информацию о соответствии показателей качества и надежности лучшим достижениям науки и техники.

На стадии **изготовления**:

- объемные параметры — объемы выпуска по периодам и в целом за период жизненного цикла;

- затратные параметры — расходы на подготовку производства, изготовление, на поддержание качества изделий и уровня производства;

- качественные параметры — обеспечение проектных качественных параметров в производстве, поддержание высокотехнического уровня изделий.

На стадии **обращения**:

- объемные параметры включают транспортно-заготовительные расходы по доставке продукта до покупателя по периодам и в целом за период жизненного цикла;

- затратные параметры объединяют общие эксплуатационные затраты по доставке продукта покупателю;

- качественные параметры нацелены на обеспечение сохранности продукта.

На стадии **эксплуатации**:

- объемные — количество поставленного продукта в эксплуатацию и обращение по периодом и по сферам деятельности;

- затратные — расходы на подготовку к эксплуатации, содержание и эксплуатация, восстановление и улучшение потребительских свойств;

- качественные — максимальное использование потребительских свойств и их поддержание на оптимальном уровне.

На стадии **утилизации**:

- объемные параметры — количество утилизированного продукта;

- затратные параметры — расходы на выполнение работ по утилизации продукта;

- качественные параметры — соответствие организационно-технического уровня работ современным достижениям науки и техники.

В качестве основных параметров временных границ жизненного цикла продукта (товара, работы, услуги) выступают его структура и продолжительность. Важным параметром цикла продукта является его структура. Исключение какого-либо вида работ из полной структуры цикла не означает, что эта «экономия» во времени сократит затраты и повысит эффективность функционирования жизненного цикла. Например, экономия времени и ресурсов на научные исследования часто приводят к тому, что вновь создаваемая продукция по своим качественным параметрам не соответствует лучшим достижениям науки и техники, что делает весь жизненный цикл малоэффективным. Исключение из структуры цикла этапа проведения одного из видов подготовки производства продукции, как правило, приводит к увеличению затрат на изготовление и отрицательно сказывается на качественных параметрах.

Временной аспект жизненного цикла продукта (товара, работы, услуги) тесно связан с затратным, который в свою очередь зависит от качественных параметров. Изменение жизненного цикла, его сокращение или удлинение активно влияет на величину суммарных затрат. Связь между временными и затратными параметрами при этом не является функциональной. Удлинение цикла иногда приводит к увеличению общих затрат, а иногда — к экономии в производстве или эксплуатации.

Время и затраты жизненного цикла продукта (товара, работы, услуги), его качественные параметры в конечном счете определяют степень удовлетворения потребностей покупателей и заказчиков в данном виде продукта. Даже при самых минимальных затратах

времени и других ресурсов выпуск некачественной или недостаточно качественной продукции оборачивается убытком.

Все перечисленные параметры находятся в тесной взаимосвязи. С одной стороны, как недостаточное, так и излишне высокое качество в принципе невыгодно для экономики. С другой стороны, обеспечение оптимальной длительности и объемов работ по разработке и подготовке к производству продукта предопределяет ее качество на последующих стадиях, а также длительность циклов изготовления и эксплуатации. Эти параметры формируют затраты на продукт, эффективность его при изготовлении и эксплуатации.

### 6.3. ПОЛНЫЙ, НЕПОЛНЫЙ И ЧАСТНЫЙ ЖИЗНЕННЫЙ ЦИКЛ ПРОДУКТА

Жизненный цикл продукта может быть полным, неполным или частным. Каждому из данных циклов присущи экономические и временные границы.

**Полный жизненный цикл.** Экономическими границами данного жизненного цикла продукта выступают:

- количество произведенных за этот период изделий;
- объемы выполненных работ по НИОКР;
- объемы выполненных работ по подготовке производства, доставке продукции потребителю и по утилизации продукции, снятой с эксплуатации;
- общие затраты на весь объем перечисленного комплекса работ по созданию, производству, обращению и потреблению всего количества продукции заданного качества за всю продолжительность цикла.

По отношению к продолжительности временных границ полный жизненный цикл характеризуется общей структурой стадий и продолжительностью, которая равна сумме продолжительности циклов каждой из стадий цикла, включая межцикловые перерывы.

В общем виде длину жизненного цикла продукции ( $D_{ж.п}$ ) можно представить следующим образом:

$$D_1 + D_2 + D_3 + D_4 + D_5 + \sum_1^n \text{МП},$$

где  $D_1, D_2, D_3, D_4, D_5$  — соответственно продолжительность стадий жизненного цикла: исследование и разработка, изготовление, обращение, эксплуатация, утилизация;

$\sum_1^n \text{МП}$  — межцикловые перерывы внедрения результатов предыдущего этапа.

В свою очередь, длительность каждого цикла стадии рассчитывается с учетом его технологических особенностей. Например, для цикла исследований и разработки ( $D_1$ ) в расчет берутся продолжительность предпроектной стадии фундаментальных, поисковых и прикладных исследований, продолжительность конструкторской и технологической подготовки производства, а также межэтапные перерывы.

На продолжительность жизненного цикла продукта (товара, работы, услуги) оказывает влияние ряд факторов:

- **технические:** техническая новизна, уровень, сложность, надежность, производительность и т.п.;
- **экономические:** материалоемкость, энергоемкость, потребность, мощность, фондоемкость, рентабельность и т.п.;
- **организационные:** серийность, характер управления и обслуживания и др.

На длительность жизненного цикла также оказывают воздействие переход на выпуск новой продукции, изменение технических требований заказчика, появление новых рынков сбыта.

Поскольку действие факторов может быть противоречивым по направленности и результативности, возникает необходимость комплексного изучения положительных и отрицательных сторон воздействия каждого из них на продолжительность жизненного цикла.

**Неполный жизненный цикл.** Данный цикл отличается от полного по временному и объемному параметрам.

В зависимости от решения конкретных целей и задач на неполный жизненный цикл продукта влияют ограничения, которые связаны со следующими факторами:

- совокупность стадий (разработка — производство; разработка — производство — обращение) и т.п.;
- количество изготовленной продукции (за период до полного освоения, за первые два-три года производства);
- ограничение объема работ по использованию (за период до первого ремонта или другой оптимальный срок службы).

Поскольку полный жизненный цикл продукта (нефтепродукт, пластмасса) может включать в себя несколько циклов единиц продукции по мере их обновления, которые состоят в свою очередь из множества жизненных циклов конкретных изделий (продукт или услуга), то его продолжительность характеризуется неопределенно длинным промежутком времени.

Таким образом, жизненный цикл продукции как экономическая категория обладает следующими параметрами:

- стадиями жизненного цикла — временные границы начала и конца этапа цикла в строгой последовательности;

- содержанием и показателями каждого этапа;
- затратами по этапам, стадиям и в общем по циклу;
- заданным уровнем качества на конкретных этапах и его влиянием на уровень качества на следующих;
- группой факторов, влияющих на качество, время, затраты;
- критериями определения эффективности функционирования в целом и по каждой стадии;
- содержанием информационного и организационного обеспечения функционирования.

Совокупность перечисленных параметров свойственна конкретным жизненным циклам продукта, процесса, элемента процесса.

#### **6.4. СОСТАВ ЗАТРАТ ПО СТАДИЯМ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРОДУКТА. ОПРЕДЕЛЕНИЕ И ЛИМИТИРОВАНИЕ ЗАТРАТ В ЦЕЛЯХ ИХ СТАБИЛИЗАЦИИ И СНИЖЕНИЯ**

В управлении производственным предприятием для определения состава затрат за основу следует принимать нормативные материалы. В данном случае в состав общих затрат жизненного цикла продукта следует включать расходы по перечисленным ниже стадиям.

1. Исследование и разработка продукции — затраты на научные исследования и разработку нового продукта:

- исследование и доработка идеи;
- разработка проектной, конструкторской и рабочей документации опытного образца;
- разработка рабочей конструкторской документации для производства продукта;
- изготовление и испытание опытного образца.

2. Изготовление — затраты на подготовку и освоение, серийное производство продукции, на поддержание технического уровня и качества серийно освоенной продукции.

3. Обращение — расходы на транспортно-заготовительные операции, связанные с доставкой готовой продукции до места потребления.

4. Эксплуатация (потребление) — затраты на приобретение, подготовку продукции к эксплуатации (потреблению), текущие расходы по эксплуатации, затраты на ремонт, обслуживание и утилизацию.

Отсюда, исходя из временной характеристики жизненного цикла продукта и состава затрат на каждой из стадий, под общими затратами ресурсов следует понимать затраты, связанные с потреблением всех видов ресурсов в стоимостном выражении за промежуток времени с момента начала работ по исследованию и разработке продук-

та до момента окончания работ по его эксплуатации и проведению утилизации.

Общая сумма затрат ресурсов нового продукта формируется посредством поэтапной оценки их величин по стадиям жизненного цикла с учетом качества и детализации информации по продукту.

Процесс формирования общей суммы затрат требует выделения затрат по видам:

- прогнозные;
- проектируемые;
- плановые;
- лимитные;
- расчетные;
- фактические.

При выполнении технического задания на разработку продукта точность определения общих затрат несколько увеличивается. Конкретизируются расходы на опытно-конструкторские работы, затраты на подготовку производства за счет частичного использования расходных норм и других нормативов и установления основных параметров продукции. Лимитные затраты в производстве дополняются расчетами удельных показателей трудо- и материалоемкости. Уточняются затраты на потребление с учетом результатов проведенного на этом этапе функционально-стоимостного анализа. Этот вид затрат не устанавливает конкретных размеров расхода ресурсов для каждой из стадий жизненного цикла продукта и, естественно, не годится для использования в качестве объекта управления. Они с учетом методов формирования носят прогнозный характер.

Проектируемые затраты на весь жизненный цикл продукта определяются как величина плановых общих сумм затрат продукта, увеличенная на сумму дополнительных расходов по повышению основных выходных параметров продукта, а также с применением более современных методов достижения запланированных параметров или как плановая величина разрабатываемого продукта, предназначенного для замены снимаемой с производства и эксплуатации продукта.

На этапе создания и испытания опытного образца продукта детализация затрат ресурсов позволяет принять их в качестве плановых, поскольку большинство расчетов для всех стадий жизненного цикла здесь осуществляются в основном на базе расходных норм и нормативов отдельных (основных) видов ресурсов и комплексных статей расходов и представляют собой укрупненные значения. Кроме того, расчеты формируются на единой базе применительно к конкретным количественным параметрам изготовленного и прошедшего испытания опытного образца продукта.

**Лимитирование затрат** — расчет предельных сумм расхода ресурсов на жизненный цикл продукта, величина которых определится на этапе выполнения научно-исследовательских работ.

Для проведения анализа эффективности расхода ресурсов возникает необходимость определения расчетных и проектируемых (плановых) суммарных затрат. Расчетная величина определяется как сумма фактически израсходованных ресурсов на всех стадиях жизненного цикла продукта до расчетной точки и плановых затрат на всех последующих стадиях. Фактическая величина расхода ресурсов определяется на момент окончания работ по утилизации снятого с пользования продукта. Величина помимо оценки использования плановых суммарных затрат используется для анализа эффективности затрат на поддержание функционирования и выявления различного рода организационных, экономических и социальных резервов.

На методику определения общей суммы затрат ресурсов оказывают влияние множество взаимосвязанных внутренних и внешних факторов. Несмотря на немалое количество методик, особенности определения общей суммы затрат определяются следующими производственными обстоятельствами:

- глубиной классификационного деления продукта;
- уровнем отношения к ресурсам и влиянием на выходные параметры конечного продукта;
- характером и условиями производства, обслуживания и эксплуатации;
- характером поддержания и восстановления характеристик продукта.

Таким образом, при определении экономичности и обоснованности управленческих решений по повышению эффективности функционирования жизненного цикла продукта (обоснования абсолютной величины вовлеченных ресурсов для всех стадий жизни продукта) в качестве основных затратных параметров выступают общая сумма затрат жизненного цикла продукта, а также затраты ресурсов на отдельных стадиях. Таким образом, при расчете общих затрат требуется обеспечить следующее:

- соблюдение полноты расчета, т.е. учета видов затрат структурных частей жизненного цикла;
- использование единой методологии определения состава и содержания стадий и этапов цикла;
- единую классификацию состава и содержания затрат, а также единые методы расчета по каждому новому виду продукции и сравнимой продукции.

## 6.5. МЕТОДЫ РАСЧЕТА ЭЛЕМЕНТОВ ЗАТРАТ

В методических подходах к определению общей суммы затрат существуют следующие признаки различия:

- является ли рассматриваемый продукт конечным (готовым);
- встраивается ли он автономно в определенный комплекс или в технологический процесс;
- выступает ли в качестве комплектующего изделия, элемента и т.п.

На определение общей суммы затрат влияет тип производства: массовый, крупносерийный, мелкосерийный или индивидуальный. Основным признаком, предопределяющим выбор методов расчета величины общей суммы затрат ресурсов и их структурных частей, является функциональное предназначение этих затрат в системе управления процессом создания и использования нового продукта. Для расчета отдельных составляющих элементов суммы затрат ресурсов используются различные методы, которые можно объединить в группы.

1. Математико-статистические: моделирование одно- или многофакторных зависимостей между затратами и техническими показателями на основе фактического статистического материала по продукции (по элементам). Это корреляционное моделирование, метод сокращенного калькулирования, оценка подетальных производственных затрат, моделирование удельных показателей, корректирующих коэффициентов.

2. Системные (кибернетические): моделирование зависимости затратных и технических показателей на основе итерационного приближения проектируемых показателей к нормативно-расчетным, установленным для типовых или подобных элементов продукта (процесса). Обычно это многофакторные модели, учитывающие влияние факторов, не находящихся между собой в тесной зависимости. Это имитационное моделирование, размерные коэффициенты и др.

3. Эвристические: методы, рекомендуемые специалистами-экспертами. Это балльный метод, метод экспертных оценок, метод расстановки приоритетов, метод моделирования предпочтений.

4. Методы технического нормирования, расчетно-аналитические, калькулирования основаны на расчете подетальных (пооперационных) норм и нормативов расхода материальных ресурсов (сырья, материалов, комплектующих деталей, переделов, узлов и иных элементов продукции); трудовых ресурсов; себестоимости, а также

на расчете других видов затрат согласно количественным и качественным характеристикам элементов продукции и продукции в целом, технологии их изготовления, транспортировки и хранения, эксплуатации и обслуживания, утилизации. Сами расчеты основываются на нормативно-справочных материалах:

- единых и типовых нормах и нормативах затрат на производство;
- типовых технологических процессах и процедурах, математических зависимостях между режимами изменения качества и затратами времени;
- отдельных переходах, приемах расчетных и планово-управленческих работ и процедур, нормах и нормативах обслуживания и потребления, нормах управляемости, типовых организационных структурах;
- комплексных нормах и нормативах на поддержание и обеспечение условий нормального хода основного технологического процесса;
- математических зависимостях между качественными и количественными параметрами и др.

Использование названных групп методов имеет некоторые ограничения по применению для конкретных расчетов и степени достижения точности показателей. Отсюда, при определении общих затрат ресурсов, представляющих собой совокупность расчетных показателей, для повышения точности расчетов используются различные комбинации методов. Например, лимитные и прогнозные суммы затрат ресурсов определяются на основе укрупненных расчетно-аналитических приемов исходя из ограниченного круга информации о количественных и стоимостных величинах затрат на различных стадиях жизненного цикла продукта. Для расчета величины этих видов затрат на жизненный цикл продукта используются: лимитная цена предполагаемого продукта и потребность в нем, фондоемкость продукта; доля издержек обслуживания и доля затрат на услуги в сфере обращения. В расчете также надо учесть влияние затрат на поддержание технического уровня и качества нового продукта.

При расчете планового размера суммы затрат ресурсов чаще всего используются методы технического нормирования, калькулирования, расчетно-аналитические и эвристические методы. Математико-статистические и системные методы используются как вспомогательные при определении отдельных элементов затрат в зависимости от степени детализации расчетов по признакам типов производства и степени аналогичности новых разработок.

## **6.6. НОРМЫ И НОРМАТИВЫ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ ДЛЯ РАСЧЕТА ЗАТРАТ. ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДОВ РАСЧЕТА ЗАТРАТ НА СТАДИЯХ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРОДУКТА**

Структура плановых затрат жизненного цикла продукта отличается высокой степенью детализации по сравнению с лимитными или прогнозными и включает в себя все типовые виды работ, присущие продукту. Для расчета плановых затрат жизненного цикла продукта целесообразно использовать следующие затраты:

- на НИОКР по разработке продукта;
- на организационно-технологическую подготовку производства;
- дополнительные расходы ресурсов в период освоения продукта;
- суммы расходов на изготовление единицы, серии, партии заказа;
- на поддержание технического уровня и качества продукции на уровне лучших мировых стандартов качества;
- расходы на хранение и транспортировку продукта к потребителю;
- расходы на ввод в эксплуатацию;
- содержание, обслуживание и ремонт за период эксплуатации;
- расходы по снятию продукта с эксплуатации и подготовка к сдаче в утиль;
- расходы на утилизацию продукта, в том числе капитальные вложения на создание специализированных мощностей, кроме ликвидационной стоимости.

Рассматриваемая структура и содержание состава затрат на отдельных стадиях жизненного цикла продукта в каждом конкретном случае определения стоимости затрат могут уточняться в соответствии с действующей в отрасли нормативно-технической документацией. К основным нормативным документам относятся отраслевые стандарты на разработку и постановку продукции на производство, снятие ее с производства, инструкции по методике расчета экономической эффективности нового продукта, инструкции по учету, планированию и калькулированию себестоимости продукции, а также затрат на НИОКР.

Помимо детализации затрат по стадиям жизненного цикла должна быть обеспечена высокая точность их расчета, что вызывает потребность дальнейшей дифференциации расчетов отдельных видов и групп затрат. Так, затраты на организационно-технологическую подготовку производства определяются прямыми расчетами исходя из количественных, структурных и качественных показателей нового продукта. Данная группа затрат требует дифференциации по элементам:

- на создание нового технологического процесса;
- мероприятия по внедрению нового подхода к организации производства и управления;

■ капитальные вложения по созданию материально-технической базы для нового продукта.

Расчеты реализуются на основе научно-технической документации, разработанной для проведения этих затрат по укрупненным нормам и нормативам (тарифам и т.п.).

Сложность возникает при расчете величины затрат на продукцию за период нахождения ее в эксплуатации: надежность, возможность ремонта. Тяжело провести детальный расчет прямых эксплуатационных затрат, поскольку, как правило, учет расходов на содержание и эксплуатацию продукции ведется укрупненно и не по видам производства. Для определения составных элементов эксплуатационных затрат широко используются нормативно-справочные материалы, которые характеризуют нормы потребления энергии в единицу времени, укрупненные нормативы затрат на выполнение работ по поддержанию и восстановлению характеристик продукции; затраты на внеплановые ремонты и др.

Наименее исследованным элементом является методика установления величины затрат на утилизацию снятой с эксплуатации продукции. Особенности ее расчета зависят от формы использования остаточных ресурсов: сдача в лом, извлечение драгоценных металлов и других компонентов, восстановление отдельных элементов для вторичного использования в других видах продукции, других технологиях, использование в учебных или испытательных целях и т.п.

В большинстве случаев затраты на утилизацию (кроме тех, по которым в научно-технической документации оговорена технология использования остаточных ресурсов) определяются как расходы по демонтажу, транспортировке к месту утилизации, затраты на переработку в полуфабрикат для сдачи в лом.

## **КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ**

1. Что называют жизненным циклом продукта?
2. Какие стадии включает жизненный цикл продукта?
3. Назовите параметры жизненного цикла продукта.
4. Что представляет собой лимитирование затрат?
5. Какие методы расчета элементов затрат относятся к математико-статистическим?
6. Что включают в себя эвристические методы?
7. Какова структура затрат на отдельных стадиях жизненного цикла?
8. Какие нормы и нормативы используются при определении эксплуатационных затрат?
9. В чем особенность расчета затрат на утилизацию?

# ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ В СФЕРЕ КАЧЕСТВА

### 7.1. УПРАВЛЕНИЕ КАЧЕСТВОМ ПРОДУКЦИИ. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА КАЧЕСТВО

В современной глобальной конкурентной среде компании все больше ориентируются на потребителей, удовлетворение которых становится главным приоритетом их деятельности. Потребители же, в свою очередь, требуют все более высокого уровня обслуживания в отношении затрат, качества и надежности, поставки и разнообразия новых продуктов. Таким образом, качество становится одним из ключевых конкурентных показателей, и поэтому возникает необходимость активнее заниматься сбором и обработкой информации по качеству продуктов и услуг, а также видам деятельности. В Великобритании относительные расходы на качество, по данным исследователей, колеблются в диапазоне от 5 до 15% общих поступлений компании от реализации ее продукции<sup>1</sup>. При такой доле отказ от плохого качества может привести к существенной экономии и повышению поступлений.

Управление качеством в современном мире обычно упоминается в контексте двух систем: Всеобщей системы качества (*Total Quality Management* — *TQM*) и Стандартов системы качества (ISO-9001). Управление организацией должно быть связано с рядом основополагающих моментов, одним из которых является и управление качеством. При этом об управлении не может быть и речи без инструмента управления.

**Всеобщая система качества (*TQM*)** — термин, используемый для описания ситуации, когда все цели направлены на обеспечение постоянного повышения качества. Многие компании в настоящее время взяли за основной ориентир именно этот подход. Постепенно комплексное управление качеством становится все более широким подходом, тогда как на первых порах основное внимание уделялось лишь статистическому отслеживанию производственных процессов.

---

<sup>1</sup> Plunkett J.J., Dale B.G., Tyrrell R.W. Quality Costs. Department of Trade and Industry. London, 1985.

Производители в течение непрерывного изучения и поиска путей решения проблем, связанных со своевременностью доставки продукции и оказанием услуг более высокого качества, переориентировали деятельность на потребителя. В 1980-е годы большинство европейских и американских компаний рассматривали затраты на качество как дополнительные расходы на производство.

Когда предпочтение отдается объему продукции, это приводит к накоплению больших запасов на каждом производственном этапе, что гарантирует непрерывность работы при сбоях поставок.

Подход к управлению с точки зрения качества становится проектированием высокого качества и встраиванием его во все процессы, т.е. ориентиры меняются — главным становится не установление причин низкого качества, а непосредственно их устранение.

Под **объектом качества** может пониматься продукция (товар, услуга), процесс производства, производитель (организация, работник).

Затраты на качество обычно делятся на следующие категории:

- затраты на предотвращение возможности возникновения дефектов, т.е. связанные с какой-либо деятельностью, которая снижает или полностью предотвращает возможность появления дефектов или потерь (затраты на предупредительные мероприятия);
- затраты на контроль, т.е. затраты на определение и подтверждение достигнутого уровня качества;
- внутренние потери — затраты, понесенные внутри организации, когда оговоренный уровень качества не достигнут, т.е. до того, как продукт был продан (затраты на дефект);
- внешние потери — затраты, понесенные вне организации, когда оговоренный уровень качества не достигнут, т.е. после того, как продукт был продан (затраты на дефект).

В целом затраты на качество показаны на рис. 7.1.

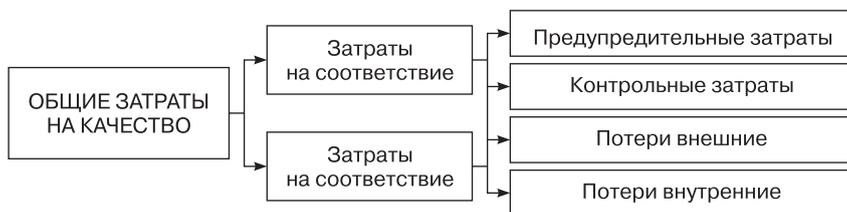


Рис. 7.1. Составляющие затрат на качество

Общие затраты на качество складываются из затрат на предупредительные мероприятия, на контроль и потери. С изменением достиг-

нутого уровня качества изменяются и величины составляющих затрат, и соответственно их сумма — общие затраты на качество.

**Затраты на предупредительные мероприятия** включают следующие элементы:

- управление качеством — затраты на планирование системы качества, на преобразование ожиданий потребителя по качеству в технических характеристиках материала, процесса, продукта;

- управление процессом — затраты на установление средств управления процессом, изучение возможностей процесса, осуществление технической поддержки производственному персоналу в осуществлении и поддержании процедур и планов по качеству;

- планирование качества другими подразделениями — затраты, связанные с деятельностью по планированию качества, выполняемой персоналом, не подчиняющимся управляющему по качеству;

- контрольное и измерительное оборудование — затраты, связанные с разработкой и усовершенствованием контрольного и измерительного оборудования, с обслуживанием и калибровкой оборудования, технологической оснастки, приспособлений, шаблонов и образцов, имеющих прямое отношение к качеству продукции;

- обеспечение качества поставок — затраты на оценку потенциальных поставщиков и материалов перед заключением договоров на поставки, затраты, связанные с технической подготовкой проверок и испытаний закупленных материалов, затраты на техническую поддержку поставщиков, направленную на помощь им в достижении ожидаемого качества;

- аудит системы качества — затраты на внутренний аудит качества, на аудит системы качества потребителем, его агентом или другим уполномоченным органом;

- программа улучшения качества — затраты, связанные с внедрением программ улучшения, наблюдением за ними и составлением отчетов, включая затраты на сбор и анализ данных, составление отчета по затратам на качество;

- обучение вопросам качества — затраты на внедрение, развитие и функционирование программы обучения персонала всех уровней вопросам качества;

- прочие затраты — заработная плата секретарей и служащих, организационные расходы и т.п., которые непосредственно связаны с предупредительными мероприятиями.

**Затраты на контроль** включают следующие элементы:

- проверки и испытания — оплата работ инспекторов и испытательного персонала при плановых проверках производственных опе-

раций (повторные проверки отбракованных элементов, их испытания, сортировки и т.д. не включаются);

- проверки и испытания поставляемых материалов — оплата работ инспекторов и испытательного персонала, связанных с закупленными материалами, затраты на лабораторные испытания, выполняемые для оценки качества поставляемых материалов;

- взаимные уступки — затраты на допуск к применению тех материалов, которые не отвечают техническим требованиям;

- снижение сорта — затраты, возникшие вследствие снижения продажной цены на продукцию, которая не отвечает первоначальным техническим требованиям;

- отходы и переделки, возникшие по вине поставщиков, — затраты, понесенные в том случае, когда после получения от поставщика обнаружилось, что поставленные материалы оказались негодными.

**Внешние затраты** включают следующие элементы:

- продукция, не принятая потребителем, — затраты на выявление причин отказа заказчика принять продукцию, затраты на переделки, ремонт или замену непринятой продукции;

- гарантийные обязательства — затраты на замену неудовлетворительной продукции в течение гарантийного периода, затраты, вовлеченные в сервисные службы для коррекции продукции и восстановления удовлетворенности потребителя;

- отзыв и модернизация продукции — затраты на проверку, модификацию или замену уже поставленной потребителю продукции, когда имеется подозрение или уверенность в существовании ошибки проектирования или изготовления;

- жалобы — затраты, вовлеченные в исследование причин возникновения жалоб потребителей на качество продукции, затраты, привлеченные для восстановления удовлетворенности потребителя, затраты на юридические споры и выплаты компенсаций.

В экономической литературе даются различные группировки затрат на качество. В целом они классифицируются по следующим признакам:

- по назначению — на оценку качества, его улучшение, обеспечение, управление им;

- периодичности — текущие, единовременные;

- целесообразности — производительные, непроизводительные;

- способу включения в себестоимость — прямые, косвенные;

- возможности учета — поддающиеся прямому учету, не поддающиеся прямому учету, экономически нецелесообразные для учета затраты;

- стадии жизненного цикла — на качество при разработке, изготовлении, эксплуатации;
- характеру структурирования — по предприятию, производству, цеху, участку, видам продукции;
- объему формирования и учета — по продукции, процессам, работам, услугам.

## **7.2. ЗАТРАТЫ И КАЧЕСТВО ПРОДУКЦИИ — БАЛАНС ИНТЕРЕСОВ. ОСНОВНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ**

Затраты на качество связаны со всеми видами деятельности предприятия, определяющими качество продукции. Совокупность видов деятельности применительно к качеству составляет **систему качества предприятия**, действие которой распространяется на все этапы жизненного цикла продукции — от первоначального выявления потребностей рынка до конечного их удовлетворения.

В отдельно взятой организации категории затрат должны быть постоянными и не должны дублировать друг друга. Если какая-либо затрата появляется под одним заголовком, то она не должна появиться под другим, и в дальнейшем, во всех последующих случаях, эта затрата должна появляться под первоначальным заголовком.

Документом, содержащим политику и области качества и описывающим систему качества организации, является **руководство по качеству**. Оно может охватывать всю деятельность организации или только ее часть. Руководство по качеству обычно содержит или по крайней мере ссылается на следующие факторы:

- политику в области качества;
- ответственность, полномочия и взаимоотношения персонала, который исполняет, проверяет или анализирует работу, влияющую на качество;
- методики системы качества и инструкции;
- положение по пересмотру и корректировке руководства.

Руководство по качеству иногда называется руководством по обеспечению качества, или руководством по административному управлению качеством. Техническим комитетом международной организации по стандартизации разработаны стандарты серии (ISO) 9000, определяющие требования и допущения в области качества. Так, допустим, ISO 9001 под затратами, связанными с качеством, подразумевает те, что возникают при обеспечении и гарантировании удовлетворительного качества, а также связаны с потерями из-за недостижения удовлетворительного качества.

Политика в области качества представляет собой основные направления и цели организации в области качества, официально сформулированные и документально оформленные высшим руководством в виде системы качества. **Система качества** — это совокупность организационной структуры, методик, процессов и ресурсов, необходимых для осуществления общего руководства качеством.

Эффективно реализуются функции менеджмента качества посредством внедрения системы качества, которая пронизывает все сферы деятельности предприятия. Система качества в целом играет особую роль, до сих пор не удалось придумать инструмента, который был бы столь же прост и эффективен в попытке достигнуть главной цели — снижения себестоимости производимых продукции или услуг при безусловном удовлетворении всех запросов потребителя.

Типичными видами деятельности предприятия, связанными с системой качества по стадиям жизненного цикла продукции, работ и услуг, являются:

- маркетинг, исследование и проектирование продукции, планирование выпуска продукции, закупки;
- непосредственно производство и оказание услуг, проверки соблюдения технологии производства;
- упаковка и хранение;
- реализация;
- монтаж и ввод в эксплуатацию;
- техническая помощь и послепродажное обслуживание;
- утилизация или переработка продукции в конце полезного срока службы.

Все виды деятельности, обеспечивающие качество, представлены в стандартах ИСО 9000-88 — 9004-88. Целью предприятия в области качества является выпуск качественной конкурентоспособной продукции и получение максимальной прибыли за счет осуществления контроля за качеством продукции на всех стадиях ее изготовления, улучшения качества труда, повышения производительности, снижения потерь от брака и незапланированных расходов.

### **7.3. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЪЕМА ПРОДАЖ, ПРИНЯТИЕ РЕШЕНИЯ О ВЫПУСКЕ ПРОДУКЦИИ С НОВЫМИ ИЛИ УЛУЧШЕННЫМИ ХАРАКТЕРИСТИКАМИ КАЧЕСТВА**

Расходы на обеспечение качества осуществляются с целью исключения расходов, вызываемых появлением продуктов, не соот-

ветствующих стандартам качества. По своей сущности они относятся к категории дискреционных, так как могут и не осуществляться, в то время как расходы из-за несоответствия требованиям качеству — это результат производственного брака, и они могут быть снижены только за счет увеличения расходов на обеспечение качества. Оптимальное выделение средств на расходы на обеспечение качества достигается тогда, когда общие расходы, выделяемые по статье обеспечения качества, становятся минимальными. Это может быть достигнуто и тогда, когда полного (100%-го) соответствия требованиям качества нет. На практике измерить точно все расходы по качеству (особенно неполученный вклад в прибыль из-за упущенной реализации) и определить оптимальные инвестиции в расходы на обеспечение качества невозможно. Однако некоторые специалисты утверждают, что оптимальным вариантом следует считать политику достижения **нулевого брака**. В этом случае основное внимание в организации уделяется непрерывному совершенствованию, а конечной целью является полное отсутствие брака и устранение затрат при обнаружении недостатков.

При подходе **нулевых дефектов** процентные показатели не рассчитываются, так как даже при минимальной процентной ставке брака объем бракованной продукции в абсолютном измерении может быть большим. Допустим, ставка брака в 1% при объеме продукции в 1 млн ед. дает 10 тыс. бракованных единиц. Чтобы преодолеть ограниченность показателей, выражаемых в процентах, степень достижения нулевого брака измеряется числом бракованных единиц на один миллион выпущенных единиц, позволяющим не скрывать за низкими процентными цифрами большие абсолютные значения. Таким образом, использование ставки брака скорее приведет к корректирующим действиям.

Кроме нефинансовых показателей в качестве механизма, позволяющего различать случайные и неслучайные отклонения в операционных процессах, применяются **карты статистического контроля качества**.

**Контрольная карта** (далее — КК) — это графическое представление серии последовательных наблюдений за операциями, предпринимаемых через регулярные интервалы времени, для того чтобы убедиться, находится ли партия выпускаемых изделий в границах заранее установленных параметров.

Контрольные карты — инструмент, позволяющий отслеживать ход процесса и воздействовать на него (с помощью соответствующей обратной связи), предупреждая его отклонения от предъявляемых к процессу требований.

#### **План действий:**

- 1) выбор показателя, плана выборки, типа карты;

- 2) сбор данных;
- 3) вычисление выборочных статистик, центральной линии, контрольных пределов;
- 4) построение КК;
- 5) оценка управляемости процесса;
- 6) совершенствование системы;
- 7) пересчет КК (при необходимости).

Как правило, при анализе процессов метод КК используется совместно с гистограммами и методом расщипывания данных (стратификации).

**Правила построения контрольных карт** описаны ниже.

При построении КК на оси ординат откладываются значения контролируемого параметра, а на оси абсцисс — время  $t$  взятия выборки (или ее номер).

Обычно КК состоит из трех линий.

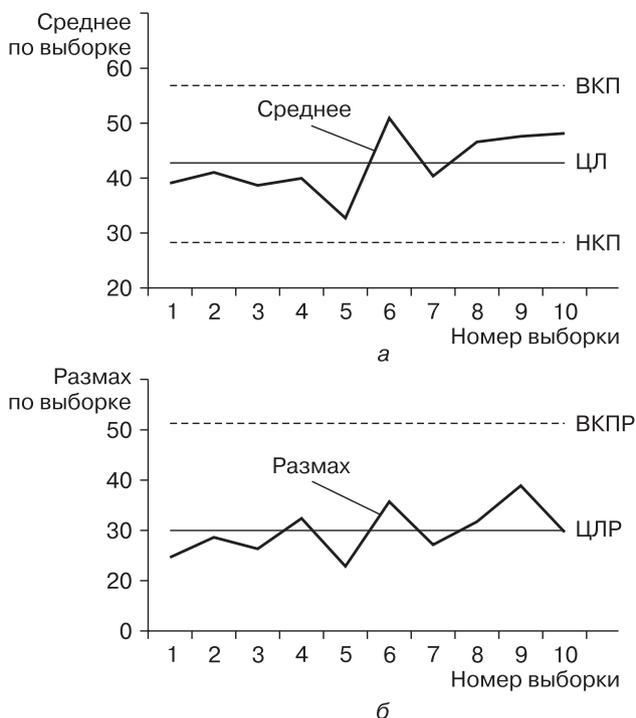
1. Центральная линия (далее — ЦЛ) представляет собой требуемое среднее значение характеристики контролируемого параметра качества.

2. Две другие линии, одна из которых находится над центральной — верхний контрольный предел (далее — ВКП), а другая под ней — нижний контрольный предел (далее — НКП), представляют собой максимально допустимые пределы изменения значений контролируемой характеристики (показателя качества).

Каждое наблюдение наносится относительно заранее установленных точек, обозначающих ожидаемое распределение. Считается, что целесообразно исследовать только те наблюдения, результаты которых выходят за установленные границы (рис. 7.2).

Контрольные ограничения устанавливаются на основе серии предыдущих наблюдений за процессом, когда он является контролируемым и когда считается, что работа выполняется эффективно. При этом предполагается, что прошлые наблюдения можно представить в виде нормального распределения. Прошлые наблюдения используются для оценки среднего значения их совокупности и среднеквадратического отклонения ( $\sigma$ ) совокупности. Предполагая, что распределение возможных исходов является нормальным, в условиях контролируемого процесса можно ожидать следующее:

- 68,27% наблюдений попадают в диапазон  $\pm\sigma$  от среднего значения;
- 94,45% наблюдений попадают в диапазон  $\pm 2\sigma$  от среднего значения;



**Рис. 7.2.** Карты статистического контроля качества:  
*а* — карта среднего по выборке; *б* — карта размахов

Если контрольные ограничения установлены в размере двух среднеквадратических отклонений от среднего и если процесс является контролируемым, то результатами, зависящими от чистой случайности, окажутся только 4,55% (100 – 95,45) будущих наблюдений. Следовательно, в рассматриваемом случае вероятность того, что наблюдение, выходящее за пределы установленных ограничений, является неконтролируемым, становится высокой.

В результате построения контрольных карт будет получена объективная информация для принятия решения об эффективности процесса. Достоинства КК:

- указывают на наличие потенциальных проблем до того, как начнется выпуск дефектной продукции;
- позволяют улучшить показатели качества и снизить затраты на его обеспечение.

Недостаток: грамотное построение КК представляет собой сложную задачу и требует определенных знаний.

#### 7.4. ЗНАЧЕНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА ЗАТРАТ НА КАЧЕСТВО ПРОДУКЦИИ

В финансово ориентированном обществе эффективность бизнеса измеряется величиной прибыли. Большинство затрат, связанных с деятельностью предприятия, регистрируются в отчетах и предоставляются руководству. Знание и анализ этих затрат оказывают большую помощь в успешном руководстве компанией. На большинстве предприятий, занимающихся производством и обслуживанием, затраты на удовлетворение ожиданий потребителя в области качества составляют значительные суммы, которые в действительности не снижают величину прибыли, поэтому представляется логичным, что затраты на качество должны быть выявлены, обработаны и представлены руководству, подобно другим затратам. Зачастую руководители не имеют возможности получать наглядную информацию об уровне затрат на качество. Это связано с тем, что в компании нет системы для их сбора и анализа.

В примере показаны типичные расходы, приводимые в отчете по качеству. Причем некоторые из статей в отчете являются оценочными. Например, недополученный вклад в прибыль от упущенной реализации из-за плохого качества оценить сложно, тем не менее он может быть значительным, и поэтому целесообразнее включить оценку этой статьи, чем вообще исключить ее из отчета.

Расходы, указываемые в отчете о качестве, представлены следующим образом (табл. 7.1).

Таблица 7.1

Расходы, указываемые в отчете о качестве

Расход	Тыс. д.е.	Процент поступлений от реализации (при выручке 50 млн д.е.)
Затраты по предупреждению	2 200	4,4
Подготовка сотрудников по вопросам качества	1 000	
Анализ поставщиков	300	
Инжиниринг качества	400	
Предупредительное техническое обслуживание	500	
Расходы по проведению оценивания	2 600	5,2
Инспектирование полученных материалов	500	
Инспектирование НЗП и готовой продукции	1 000	
Проверка оборудования	300	
Аудиты качества	800	
Затраты при внутреннем обнаружении недостатков	2 800	5,6

*Окончание*

Расход	Тыс. д.е.	Процент поступлений от реализации (при выручке 50 млн д.е.)
Отправка в утиль	800	
Повторные работы	1 000	
Простои в работе из-за проблем, связанных с качеством	600	
Повторные проверки продукции	400	
Затраты при внешнем обнаружении недостатков	7 300	14,6
Возвраты потребителями	2 000	
Возвраты точками реализации	1 000	
Ремонты по гарантийному обслуживанию	800	
Обработка жалоб потребителей	500	
Недополученный вклад в прибыль из-за упущенной реализации	3 000	
Всего	14 900	29,8

Выражая каждую категорию расходов в процентах поступлений от реализации, можно сравнить полученные результаты с предыдущими периодами, другими структурами бизнеса или подразделениями в компании. Такое сравнение может помочь выявить области возникновения проблем. Например, текущий уровень удовлетворения потребителей можно определить из сравнения некоторых категорий затрат с аналогичными данными по другим компаниям.

Анализ затрат на качество — сильный инструмент управления. Он, в частности, используется руководством компании для измерения достигнутого качества и обнаружения проблем при установлении целей по достижению качества. Содержание отчета по затратам на качество существенно зависит от того, кому он предназначается и какую роль в организации играет этот человек.

Отчет для высшего руководства может быть представлен в виде таблицы, графика, при необходимости сопровождаться комментариями. Важнейшие моменты могут быть подчеркнуты особо, например, может быть показана экономия от усиления предупредительной деятельности, которая рассчитывается в процентах как отношение разницы снижения затрат на брак и увеличения затрат на предупредительные мероприятия к общему объему продаж продукции.

Среднее и линейное руководство должно получить более детальную информацию о достигнутом уровне качества в той области деятельности, которой оно руководит. Отчет должен быть очень подробным и пред-

ставлять данные по типам продуктов, номерам партий и т.д. Основной принцип всех видов анализа затрат на качество — представить каждому, кому он предназначается, информацию по затратам на качество в той форме, которая была бы наиболее полезна для принятия решений.

Отчет должен содержать информацию, которая позволит сравнить текущий уровень достижений с поставленными целями и с уровнем прошлых лет, выявить наиболее значительные области затрат, выбрать области для улучшения, оценить эффективность программ по улучшению.

Таким образом, в первую очередь предупредительные мероприятия должны быть направлены на решение проблем, имеющих наибольший результат по снижению расходов, соответствующих определенному этапу производства. Однако среднее и линейное руководство продолжает анализировать затраты, понимая, что в действительности все может быть не совсем так, как кажется. Допустим, руководитель подразделения подробно и досконально рассматривает возможные причины возникновения потерь в отношении механообработки: недостаточные возможности оборудования, небрежность оператора, неточность технологического процесса, неточность контрольного и испытательного оборудования, неоднозначные технические требования и характеристики, непригодные инструменты, поврежденные приспособления и технологическая оснастка.

Затраты на минимизацию понесенных потерь будут существенно отличаться в зависимости от решаемой проблемы: наименьшие в случае предотвращения использования непригодных инструментов и, возможно, весьма значительные при переходе на оборудование с более высокими возможностями.

Таким образом, затраты на качество должны быть снижены в значительной степени за счет того, что будут выявлены специфические причины потерь и предложены программы корректирующих воздействий. Все рекомендации по улучшениям должны содержать данные о стоимости применения предложенных программ. Корректирующие воздействия необходимо направить на получение наилучших результатов с наименьшими затратами.

## **7.5. УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ НА КАЧЕСТВО ДЛЯ ПОВЫШЕНИЯ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ ПРОДУКЦИИ**

Конкурентоспособность — характеристика продукции, отражающая степень удовлетворения конкретной потребности по сравнению с лучшей аналогичной продукцией, представленной на данном

рынке. Конкурентоспособность любой продукции может быть определена только в результате ее сравнения с продукцией конкурента как по степени соответствия конкретной потребности, так и по затратам на ее удовлетворение. В последние годы приоритетным фактором при выборе продукции стало качество, потребитель все чаще отказывается от товаров и услуг более дешевых, но имеющих худшее качество.

Об уровне конкурентоспособности продукции можно судить только по реакции рынка. Для успешной продажи необходимо, чтобы продукция соответствовала запросам потребителей данного рынка, появилась на нем в нужном количестве, в нужное время, когда потребитель готов к ее появлению, поэтому рыночная судьба продукции во многом зависит и от эффективности деятельности маркетинговой службы.

Необходимость комплексного подхода к качеству на предприятии, потребность в составлении долгосрочных программ, участия всех подразделений в деятельности по повышению качества свидетельствуют о том, что качеством продукции нужно управлять.

Современное управление качеством исходит из следующего положения: после того как продукция произведена, деятельность по управлению ее качеством не может быть эффективной. Ее следует осуществлять в ходе производства продукции, а деятельность по обеспечению качества должна в свою очередь предшествовать процессу производства.

Важным элементом системы управления качеством является подготовка информации о затратах на качество продукции, что было подробно описано выше. Расходы на составление отчета о качестве могут использоваться как механизм привлечения внимания менеджеров высшего уровня компании к тому, чтобы показать, какие именно ресурсы и в каком количестве тратятся в организации на поддержание качества. Отчет также может указывать возможности на сокращение расходов по обеспечению качества за счет более рационального распределения затрат по четырем категориям. Например, за счет больших затрат на профилактическое техническое обслуживание можно в значительной степени сократить расходы, приходящиеся на категории затрат при внешнем либо внутреннем обнаружении недостатков, в результате чего общие расходы на обеспечение качества могут быть снижены. Также за счет проектирования продуктов и процессов с более высоким качеством можно снизить оценочные расходы, поскольку при таком подходе требуется меньше проверок.

**КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ**

1. Дайте определение понятия «система качества».
2. Назовите показатели качества продукции.
3. По каким признакам классифицируются затраты на качество продукции?
4. Что является целью предприятия в области качества?
5. Какие типичные расходы приводятся в отчете по качеству?
6. Для каких целей применяются карты статистического контроля качества?
7. Назовите достоинства и недостатки КК.
8. Дайте определение понятия «конкурентоспособность продукции».

# ОПТИМИЗАЦИЯ ЗАТРАТ ОРГАНИЗАЦИИ В СФЕРЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАПАСАМИ

## 8.1. ВИДЫ ЗАПАСОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ. КЛАССИФИКАЦИЯ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

**Запасы** представляют собой материальные ценности, ожидающие производственного или личного потребления в определенное время в каком-либо определенном месте. В Международном стандарте финансовой отчетности (далее — МСФО) IAS 2 запасы определяются как активы:

- предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;
- в процессе производства для такой продажи;
- в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

Классификация МПЗ представлена ниже.

1. В зависимости от предметного содержания: сырье и материалы, готовая продукция, товары.

2. В зависимости от фазы кругооборота: производственные запасы, запасы НЗП, запасы готовой продукции, товарные запасы. **Товарно-материальные запасы** (далее — ТМЗ) изменяют свой статус в зависимости от фаз кругооборота оборотных средств следующим образом: материальные ресурсы, поступившие на предприятие, становятся запасами производства. Затем, по мере их отпуска в производство, частично становятся **запасами НЗП** или, пройдя полный производственный цикл, комплектацию, технический контроль и другие необходимые операции, превращаются в **готовый продукт**. Будучи готовым продуктом, отгружаются потребителю или сдаются на склад готовой продукции, трансформируясь в запасы готовой продукции, и получая название **«товарные запасы»**.

3. В зависимости от функционального назначения: текущие, гарантийные, подготовительные, сезонные, запасы продвижения, спеку-

лятивные, устаревшие запасы. **Текущие запасы** соответствуют уровню запаса в любой момент учета, могут совпасть с **гарантийным запасом**, предназначенным для обеспечения непрерывности процесса производства или сбыта. Гарантийный (страховой) запас — постоянная величина и в нормальных условиях — неприкосновенная. Сокращает логистические и финансовые риски при колебаниях спроса на продукцию, невыполнении договоров поставок ресурсов, сбоях в процессе производства и др. **Подготовительный запас** — часть производственного или сбытового запаса. Он предназначен для подготовки материальных ресурсов и готовой продукции к потреблению. Сезонные запасы создаются при сезонных колебаниях спроса для обеспечения нормальной работы и бесперебойности производственного потребления на время сезонного перерыва в производстве, потреблении и транспортировке. Запасы продвижения готовой продукции формируются и поддерживаются в дистрибутивных каналах для быстрой реакции на маркетинговую политику продвижения товара на рынок. **Спекулятивные запасы** создаются в целях защиты от возможного повышения цен на материальные ресурсы или введения протекционистских квот или тарифов. Устаревшие (неликвидные) запасы образуются вследствие ухудшения качества товаров во время хранения, морального износа, вследствие несовпадения логистических циклов в производстве и дистрибуции с жизненным циклом товара. В этом случае морально устаревшие товары не находят сбыта.

4. В зависимости от каналов распределения продукции: производственные, товарные запасы.

В изменяющихся условиях рынка источником обеспечения запасами являются:

- сырьевые материалы (в том числе комплектующие изделия и топливо);
- продукция на стадии изготовления (НЗП);
- готовая продукция для торговых и посреднических компаний, закупаемая большими партиями и продаваемая маленькими с учетом сезонных колебаний.

5. В зависимости от сфер производственно-хозяйственной деятельности: запасы в производственной сфере, в сфере обращения.

6. В зависимости от мест нахождения:

- производственные запасы;
- запасы в пути (продукция, находящаяся в процессе территориального перемещения от производителей к предприятиям торговли, транспорта и непосредственно потребителям);
- товарные запасы.

## 8.2. ГРУППЫ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ. ЗАПАСЫ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА И ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

**Производственными** называются запасы, находящиеся на предприятии и еще не использованные и не подвергнутые обработке в производственном процессе, предназначенные для производственного потребления, служащие для обеспечения бесперебойности производства, сглаживания неритмичности спроса, производства и снабжения.

Величины производственных запасов зависят от характера и масштабов производства, степени насыщенности рынка товарами. Увеличение объемов производства продукции и их продаж требует соразмерного увеличения абсолютных размеров запасов. Неравномерное и недостаточное насыщение рынка материальными ресурсами, несвоевременность поставок побуждают предпринимателей к увеличению размеров запасов.

Заблуждение считать, что большие запасы сопутствуют успешной деятельности, — рост их величин экономически неоправдан.

Вместе с тем ряд факторов, в частности затраты на хранение запасов, отвлечение из оборота значительной их части, потери при хранении, обесценение, побуждают уменьшать размеры запасов. В то же время запасов не должно быть и мало, так как их недостаток или отсутствие может привести к замене материалов менее подходящими, либо заставить организовывать срочный заказ и доставку недостающего.

Конечно, с точки зрения рациональности и экономичности производственного процесса целесообразно вообще не иметь запасов. Но на практике этого добиться сложно.

В состав МПЗ включаются и товары, полученные от других юридических и физических лиц и предназначенные для продажи без дополнительной переработки.

Производственные запасы группируются следующим образом:

- сырье и основные материалы — ценности, формирующие материальную основу продукта;
- вспомогательные материалы — предметы, добавляемые или присоединяемые к сырью и основным материалам для придания продукции характерных свойств, а также для целей обслуживания машин и оборудования, ухода за ними и обеспечения процесса производства;
- полуфабрикаты и комплектующие изделия — приобретенные материалы для технологических целей и используемые в процессе производства одновременно с основными материалами и сырьем;

- возвратные отходы производства — остатки сырья и материалов, образующиеся в процессе производства;
- топливо — энергия различных видов, твердое и жидкое топливо на технологические и хозяйственные нужды;
- тара и тарные материалы — предметы упаковки, транспортировки и хранения;
- запасные части — предметы для замены и ремонта износившихся деталей двигателей, оборудования и т.п.

Запасы НЗП складываются из стоимости незаконченной продукции, полуфабрикатов собственного производства, а также готовых изделий, еще не принятых отделом технического контроля.

Запасы готовой продукции складываются из стоимости готовых изделий, принятых отделом технического контроля.

### **8.3. ФАКТОРЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАПАСАМИ, ОКАЗЫВАЮЩИЕ ВЛИЯНИЕ НА УРОВЕНЬ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ**

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

**Фактической себестоимостью** МПЗ, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

К **фактическим затратам** на приобретение МПЗ относятся перечисленные ниже.

1. Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу).
2. Суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ.
3. Таможенные пошлины.
4. Невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы МПЗ.
5. Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены МПЗ.
6. Затраты по заготовке и доставке МПЗ до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности:
  - затраты по заготовке и доставке МПЗ;
  - затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке МПЗ

до места их использования, если они не включены в цену МПЗ, установленную договором;

- начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит);

- начисленные до принятия к бухгалтерскому учету МПЗ проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов.

7. Затраты по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

8. Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Материально-производственные запасы отпускаются в производство на основании первичных документов по весу, объему, площади или счету в строгом соответствии с нормами и требованиями технологического процесса. Сложность в учете возникает при отпуске материалов в связи с тем, что материалы одного и того же вида могли быть закуплены по различным ценам. Фактическая стоимость может в таком случае иметь несколько значений, и необходимо выбрать какой-то один метод определения стоимости отпускаемых материалов. Для расчета стоимости отпущенных материалов и конечных запасов различают методы оценки:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения (ФИФО).

**Оценка по себестоимости каждой единицы** (метод сплошной идентификации) обеспечивает высокую точность расчетов, но данный метод является трудоемким, так как из-за большой номенклатуры МПЗ необходима обработка значительного объема информации, причем запасы могут поступать большими партиями, что вносит дополнительные осложнения в учет. Оценка по себестоимости каждой единицы используется для определения стоимости единиц МПЗ, которые обычно не являются идентичными, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для особых проектов.

**Оценка по средней себестоимости** (метод средневзвешенной стоимости) предполагает, что запасы оцениваются по средней стоимости всех запасов, имеющихся в наличии в течение периода. Допустим, при периодической системе учета по запасам имеются данные (табл. 8.1).

Таблица 8.1

## Данные учета запасов

Материал	Количество	Себестоимость единицы	Общие затраты, д.е.
Покупка 2 апреля	2 000	492	984 000
Покупка 15 апреля	6 000	541	3 246 000
Покупка 30 апреля	2 000	584	1 168 000
Всего запасов в наличии	10 000		5 398 000

Используя данные примера, определяются результаты при средневзвешенной стоимости.

		$5\,398\,000 : 10\,000 =$	
	10 000	539,8	5 398 000
Минус запасы на конец апреля, ед.	(6 000)	539,8	(3 238 800)
Отпущенные материалы	4 000	539,8	2 159 200

Более точные результаты достигаются, когда средняя себестоимость рассчитывается после каждого поступления **новой** партии материала, и по ней оценивается расход материала на конкретную дату до следующего поступления. Преимуществом метода является своевременность пересчета стоимости отпуска и остатка запасов на момент операции.

**Оценка методом ФИФО** («первым поступил – первым убыл»). Предполагается, что запасы используются в порядке, в котором они были приобретены. Себестоимость запасов на конец периода отражают последние по сроку покупки, а отпущенные материалы соотносятся с более ранними покупками. Используя данные предыдущего примера, определяем результаты при методе ФИФО (периодический учет) (табл. 8.2).

Таблица 8.2

## Результаты при методе ФИФО

Дата покупки материала	Количество	Затраты на единицу, д.е.	Общие затраты, д.е.
Всего запасов в наличии в течение марта	10 000		5 398 000
минус:			
оцененные запасы на конец (ФИФО):			
30 апреля	2 000	584	1 168 000
15 апреля	4 000	541	2 164 000
Всего запасы на конец	6 000		3 332 000
Себестоимость отпущенных материалов	4 000		2 066 000

При методе ФИФО в финансовой отчетности остаток запасов будет отражен по последней стоимости, в то время как выручка от реализации продукции станет содержать цены первых покупок. Отсюда при высокой инфляции и значительном темпе роста цен использование метода ФИФО может привести к увеличению прибыли в отчете о прибылях и убытках.

**Выбор метода оценки МПЗ** имеет важное экономическое значение, поскольку влияет на величину налогов, выплачиваемых предприятием по результатам деятельности. При методе ФИФО налогом облагается полученная более высокая прибыль от операционной деятельности, даже при том, что в ней будет отражена «фиктивная» прибыль от использования первых и, возможно, более дешевых запасов, поэтому одним из критериев выбора метода оценки запасов для предприятия является разница налоговых платежей.

Выбор метода оценки МПЗ должен быть отражен в учетной политике предприятия. На практике многие предприятия предпочитают отдавать методу средней себестоимости и иногда — комбинации разрешенных законодательством методов сообразно прогнозируемой динамике цен и стратегическим задачам управления. Например, при выпуске новой продукции и завоевании рынка сбыта по минимальным ценам, но не ниже фактической себестоимости выбирают метод оценки ФИФО.

Существенное влияние на результаты функционирования предприятия оказывает эффективность управления МПЗ, которая зависит как от внешних, так и от внутренних факторов.

**К внешним факторам** относят общую экономическую ситуацию в стране, особенности налогового законодательства, деятельность финансовых институтов. Исходя из данных факторов, предприятие должно стремиться активнее применять внутренние рычаги и резервы для повышения эффективности использования МПЗ.

Успех конкуренции выпускаемой продукции на рынке возможен за счет понижения цены на нее посредством снижения ее производственной себестоимости и уменьшения нормативного объема МПЗ, достаточного для нормального функционирования. Увеличить объем выпуска продукции из одного и того же количества сырья и материалов возможно путем снижения материало- и энергоемкости продукции.

Для обеспечения бесперебойного процесса производства и гарантирования своевременного выполнения договорных обязательств предприятия вынуждены создавать запасы, которые сопровождаются затратами на их содержание. Перед менеджерами компании стоит задача, с одной стороны, минимизации затрат на содержание запасов, а с другой — недопущения их дефицита.

В настоящее время положительное влияние на деятельность предприятия оказывает создание запасов МПЗ в целях экономии на закупках, сокращения транспортных затрат, обеспечения надежности снабжения производства, защиты от возможного повышения цен на материальные ресурсы, а также учета сезонных колебаний в производстве продукции.

**Регулирование объемов закупок.** Формирование запасов в больших объемах нередко приводит к экономии затрат на них, например, если они покупаются партиями со скидкой в цене, и затраты на их хранение оказываются ниже, чем экономия по цене.

Вместе с тем хранение без особой необходимости всегда означает попусту потраченные средства. Продолжительное хранение материальных ресурсов приводит к ухудшению их качества и, соответственно, к потере затраченных средств на создание МПЗ. Причинами образования излишних запасов являются не соответствующий потребности производства завышенный размер закупок; незнание величин и сроков потребностей в конкретных ресурсах.

В случаях когда производственная программа выполнена успешно при меньших запасах, у руководства предприятия появляется возможность наладить систематическое управление материальными потоками по всей логистической цепи «закупка — производство — сбыт».

**Снижение затрат на транспортировку.** Проблема снижения транспортных затрат не менее важна, чем другие проблемы учета МПЗ. Наиболее дешевыми являются железнодорожные перевозки большими партиями, что приводит к созданию значительных складских запасов, следовательно, увеличению расходов на хранение МПЗ.

В то же время закупка небольшими партиями и доставка материальных запасов собственным транспортом непосредственно в производственные подразделения снижает потребность в складировании, но одновременно ведет к увеличению расходов на оформление заказа и транспортировку.

Перед менеджером стоит задача выбора способа транспортировки (оптимального по общим затратам) с целью минимизации расходов по перевозке в конкретной ситуации.

Резервами сокращения затрат на содержание МПЗ также являются их рациональное использование, ликвидация сверхнормативных запасов, совершенствование нормирования, улучшение организации материально-технического обеспечения и др.

**Сокращение затрат на хранение.** Состав расходов на хранение МПЗ формируется из большого количества статей. Задача управления материальными потоками состоит в определении общих затрат, связанных с содержанием запасов.

**Затраты на хранение** можно группировать следующим образом: затраты, связанные с капиталовложением в запасы; расходы на содержание запасов, так как одной из задач процесса снабжения является снижение складских расходов путем сокращения запасов, целесообразно в расчет включать только те расходы, которые зависят от объема МПЗ.

Затраты, связанные с капиталовложением в запасы прямо зависят от общей стоимости МПЗ. Например, предприятию следует в течение месяца оплатить стоимость закупленной партии запасов, приобретенных для производственных целей в течение трех месяцев. При недостаточности собственных средств предприятие может взять банковский займ, сопровождаемый процентными вознаграждениями. Прежде следует определиться в отношении выгоды использования займа для приобретения МПЗ или для направления его на другие цели.

Расходы на содержание запасов включают в себя содержание складского помещения, затраты на оплату труда складского персонала, на приобретение и эксплуатацию инвентаря, механизмов для внутренней транспортировки грузов, страхование, освещение, отопление, уборку, охрану и т.п.

К резервам снижения расходов на содержание запасов относится также сокращение численности работников склада, например, вследствие отказа от одного помещения склада.

За счет сокращения объемов запасов происходит:

- ускорение процесса размещения МПЗ на складе;
- уменьшение времени на подборку запрашиваемых изделий;
- уменьшение времени на инвентаризацию запасов на складе;
- снижение расходов на эксплуатацию инвентаря;
- снижение расходов на внутреннее перемещение запасов;
- понижение затрат на страхование.

Вместе с тем сокращение расходов на содержание запасов за счет уменьшения их объемов важно сопоставлять с издержками, вызываемыми нехваткой МПЗ, в частности той частью прибыли, которую предприятие теряет из-за недостаточного объема сырья и материалов. Нехватка МПЗ приводит к дополнительным затратам в связи со срочностью их поиска и доставки.

В управлении запасами большое значение имеют затраты функционирования, т.е. те, что идут на сбор и обработку информации для принятия решений. Снизить уровень запасов возможно при помощи методов логистики, которая показывает оптимизацию объема совокупных запасов при минимальных общих затратах предприятия.

## 8.4. РОЛЬ ЛОГИСТИКИ В СНИЖЕНИИ ЗАТРАТ

**Логистика** (от англ. *logistics* — снабжение). В экономической литературе приводятся различные трактовки определения понятия логистики. Так, французские специалисты трактуют логистику как совокупность различных видов деятельности в целях получения с наименьшими затратами необходимого количества продукции в установленное время и в установленном месте, где существует конкретная потребность в данной продукции.

В западной практике закупочной деятельности в основе успеха лежат хорошо налаженные отношения между производителем и поставщиками. В отношениях с поставщиками следует соблюдать основные принципы:

- обращаться с ними так же, как с клиентами фирмы;
- демонстрировать на деле общность интересов;
- проводить двухсторонний обмен информацией об операциях;
- соблюдать принятые на себя обязательства;
- учитывать в деловой практике интересы поставщика;
- поддерживать стабильные контакты в деловой сфере.

Использование МПЗ происходит поэтапно: вначале закупаются и поставляются определенные материалы для производства конкретного вида продукции, затем выпущенная продукция реализуется. В результате совершаются различные операции с сырьем, материалом, полуфабрикатами и готовыми изделиями. На протяжении всех этих операций возникают материальные потоки (далее — МП).

**Материальный поток** — находящиеся в состоянии движения материальные ресурсы, НЗП и готовая продукция, привязанные к логистическим операциям, предполагающим их физические перемещения в пространстве (погрузка, разгрузка, перевозка, сортировка), и отнесенные к временному интервалу.

Материальный поток характеризуется конкретными параметрами:

- номенклатурой, ассортиментом и количеством продукции;
- габаритными характеристиками (объемом, площадью);
- весовыми характеристиками (брутто, нетто);
- условиями договоров купли-продажи;
- условиями транспортировки;
- стоимостными характеристиками и др.

Измеряют МП дробным числом в числителе указывают единицу груза (штуки, тонны и т.п.), а в знаменателе — единицу измерения времени.

Совокупность определенных действий с материальными объектами называют логистическими операциями (далее — ЛО). Это по-

грузка, разгрузка, транспортировка, комплектация, складирование, упаковка и др.

Материальные потоки на пути к потребителю проходят производственные, складские и транспортные звенья. Организуют и направляют МП разнообразные участники логистического процесса.

Причиной образования запасов является несовпадение в пространстве и во времени производства и потребления **материальных ресурсов**. Необходимость создания запасов важна в связи с ростом производства материальных благ. Необходимость перемещения грузов между участниками процесса снабжения — производства — потребления приводит к образованию все большего количества запасов как по величине, так и по номенклатуре.

Образование запасов в производстве связано с необходимостью обеспечения непрерывности процесса. В процессе выполнения договоров поставки продукции и ее отгрузки могут возникнуть отклонения по срокам и размерам поставок. Таким образом, от наличия и состояния запасов зависит ритмичность работы предприятия.

Известная в мировой практике система управления запасами «точно в срок» (англ. *Just In Time, JIT*) представляет синхронизацию процессов доставки материальных ресурсов и готовой продукции в необходимых количествах точно к моменту времени, когда для выполнения заказа в них нуждаются звенья логистической цепи подразделения. Цель системы «точно в срок» — минимизация затрат, связанных с созданием запасов.

Отношения между поставщиками и покупателями, позволяющие применять систему «точно в срок», должны носить характер длительной хозяйственной связи и строиться на долгосрочных контрактах. Только тогда можно достичь согласованности в вопросах совместного планирования, добиться необходимого уровня технико-технологической сопряженности, научиться находить экономические компромиссы. Применение системы «точно в срок» позволяет резко сократить запасы, потребность в складских мощностях, персонале.

Преимущества системы управления запасами «точно в срок»:

- сокращение запасов материалов и НЗП;
- сокращение времени выполнения заказов;
- повышение производительности труда;
- полноценное использование оборудования;
- снижение величин отходов;
- повышение ответственности работников;
- улучшение отношений с поставщиками;
- развитие доверия со стороны потребителей.

Вместе с этим имеются некоторые проблемы применения системы управления «точно в срок»:

- высокие первоначальные капиталовложения и затраты на внедрение (современное оборудование, подготовка и переподготовка кадров);
- неспособность принимать решения в нестандартных ситуациях (поломки, забастовки работников);
- зависимость от высококачественных материалов;
- необходимость работать в стабильном производстве, независимо от колебания спроса;
- слабая гибкость в удовлетворении меняющихся запросов потребителей;
- трудность сокращения времени на переналадку;
- неспособность поставщиков перейти в режим «точно в срок»;
- работа сотрудников в обстановке повышенного стресса;
- неспособность некоторых работников братья за ответственные участки труда.

## **8.5. СУЩНОСТЬ УГЛУБЛЕННОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СОЗДАНИИ И СОДЕРЖАНИИ ЗАПАСОВ**

Организация и управление материальными потоками требует непрерывного изучения состояния и перспектив развития как самого предприятия, так и отрасли в целом, поэтому бухгалтер-аналитик в управленческом учете не должен ограничиваться имеющимся опытом управления запасами, а продолжать разрабатывать более прогрессивные методы управления ими. Если раньше речь шла о пополнении запасов и определении повторного размещения заказов и размеров заказов, то в новых, изменяющихся условиях производства акцентируется внимание на концепции «планирование потребностей в ресурсах» (англ. *Material Requirement Planning, MRP*), возникшей как компьютеризированный подход для координирования планового приобретения и производства.

Идея такова: сначала определяется, сколько и в какие сроки необходимо произвести продукции, затем назначаются время и необходимые количества МПЗ для выполнения производственной программы. Чтобы система планирования потребностей в ресурсах работала, необходимо следующее:

- наличие общего календарного графика производства;
- спецификация материалов, где учитываются компоненты, промежуточные сборки и материалы по каждому виду готовой продукции;

- организация складского учета;
- учет по основным деталям с указанием планируемого времени выполнения заказа по всем закупаемым позициям и компонентам и промежуточным сборкам.

Система планирования потребностей в ресурсах, внедренная в 1960-х гг. с целью планирования потребностей в материалах, стала широко применяться и для управления всеми производственными ресурсами, в частности, теперь большое внимание уделяется планированию мощностей оборудования и использования труда работников. Таким образом, эта концепция получила дальнейшее развитие и сегодня рассматривает ресурсы предприятия в комплексе, получив название «Планирование производственных ресурсов (*MRP II*)».

Преимущества *MRP*:

- ориентирована на будущие потребности в ресурсах;
- приводит к экономии финансов, площадей, персонала и т.д.;
- повышает скорость оборачиваемости запасов;
- отсутствуют задержки, вызванные нехваткой материалов;
- уменьшаются количества срочных заказов.

Проблемы *MRP*:

- требуется большой объем подробной цифровой информации;
- низкая гибкость мешает оперативно реагировать на внешние изменения;
- наличие сложных систем управления большой размерности и загруженности, что может повлечь значительное число сбоев в системе;
- дорогостоящее и долговременное внедрение.

## **8.6. ЗАРУБЕЖНАЯ ПРАКТИКА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАПАСОВ И УЧЕТ ЗАТРАТ ПРОЦЕССА СНАБЖЕНИЯ**

Постановка и организация учета материальных запасов на промышленных предприятиях США меняются в зависимости от масштаба и целей фирмы, но общим для всех является то, что материалы, НЗП и готовые изделия в учете рассматриваются как МПЗ (*Inventory*). Такая постановка учета полностью удовлетворяет руководителя фирмы, так как она дает возможность определить влияние МПЗ на объем прибыли и позволяет скрыть от конкурентов действительную сумму материалов, стоимость НЗП, готовых изделий и другие в отдельности, а также манипулировать фактическими данными, применяя различные оценки. «Следует отметить, что подобная организация учета экономически неверна и неправильна, поскольку в одной балансовой

статье показаны экономически разнородные элементы МПЗ. Каждый руководитель фирмы, вкладывая в них капитал, организует контроль за их сохранностью, считая, что от эффективного использования материальных запасов зависят объем дохода фирмы и скорость оборота вложенного капитала», — отмечает профессор С. Сатубалдин<sup>1</sup>.

Несмотря на перебои в работе из-за необеспеченности фирмы МПЗ, руководители компаний при снижении цен на сырье и материалы оптом закупают их с целью обеспечения бесперебойности производства. Существуют несколько вариантов закупок сырья:

- систематическая покупка на длительные сроки по единой цене;
- закупка больших партий сырья при наиболее благоприятной конъюнктуре;
- заключение соглашений о поставках таким образом, чтобы цены пересматривались на определенную дату в течение всего срока поставки.

## 8.7. ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДОВ МЕЖДУНАРОДНЫХ ПОСТАВОК

Иногда приобретенные товары находятся в процессе перевозки, т.е. еще не получены в конце отчетного периода. Учет данных товаров зависит от того, кому они принадлежат. Это можно определить при помощи применения правила «перехода права собственности». В практике международных поставок используются различные методы доставки товаров: «стоимость, страхование, фрахт» (англ. *cost, insurance, freight*, далее — СИФ), «стоимость груза и фрахт» (англ. *cost anf freight*, далее — КАФ), «свободно на борту», или «франко-борт» (англ. *free on board*, далее — ФОБ) и др.

Например, на условиях СИФ товары могут продаваться только при морских или речных перевозках, тогда как на условиях КАФ — при морских и воздушных.

По условиям СИФ продавец в соответствии с договором купли-продажи обязан доставить за свой счет товар в порт отгрузки, зафрахтовать подходящее судно или место на судне, разместить груз на борт судна в соответствии с условиями договора или требованиями порта, оплатить все сборы и налоги, связанные с вывозом товара, а также их вывозные пошлины, кроме того, застраховать товар на имя покупателя и передать покупателю или его агенту документы на товар. При условии данного метода международных поставок продавец самостоя-

<sup>1</sup> Сатубалдин С. Учетные системы транзитной экономики : избранные научные труды. Алматы : GAUNAR, 2003. Т. 2.

тельно несет риск за гибель или порчу товара до погрузки его на борт судна. После погрузки данный риск переходит к покупателю.

Метод КАФ является основой экспортного контракта. По условиям КАФ продавец оплачивает стоимость перевозки товаров до порта назначения без страховки их на время нахождения на борту морского или воздушного судна.

Метод FOB является одним из видов внешнеторгового договора купли-продажи, связанного с морской перевозкой грузов. «Свободно на борту» означает, что продавец выполнил свое обязательство с момента перехода товара через поручни судна в порту отгрузки. С этого момента все расходы и риски должен нести покупатель. По условиям FOB, на покупателя возлагаются обязанности по очистке товара от пошлин для его экспорта. Данный термин может применяться лишь при перевозке товара морским или внутренним водным транспортом. В случаях, когда момент перехода товара через поручни судна не имеет практического значения, например, при перевозках в контейнерах, более целесообразно применять термин FAS (англ. *free alongside ship* — «свободно вдоль борта» или «свободно вдоль борта судна»). По сделке FAS продавец доставляет груз на причал к борту судна и далее он не несет ответственность за груз.

Правило учета таких операций заключается в том, что товары, на которые получено право собственности, должны быть отражены как покупки соответствующего периода, даже если физически они еще не доставлены. Неотражение таких покупок приведет к занижению объемов запасов и счетов к оплате в балансовом отчете и занижению статьи «Покупки» (при периодическом учете) на конец периода в отчете о прибылях и убытках.

При транспортировке ТМЗ наблюдаются некоторые потери этих запасов, связанные со специфичностью качественных характеристик, протяженностью доставки. Эти потери называются «лекаж» (от англ. *leakage*), что в отношении материальных ресурсов означает потерю в весе или объеме товара вследствие его пересыпки, вытекания при хранении и транспортировке, усушку-утруску товара.

## 8.8. ОЦЕНКА ФУНКЦИИ ЗАТРАТ МЕТОДОМ MINI И MAXI

Сущность учета затрат по их функции методами MINI и MAXI заключается в том, что выбираются точки наивысшей и наименьшей активности за какой-то релевантный период и относительно этих двух точек сравниваются изменения в расходах. Предположим,

сделана выборка из затрат на техническое обслуживание за 12 месяцев и определены наивысший и наименьший уровни активности (табл. 8.3).

Таблица 8.3

**Выборка затрат на техническое обслуживание  
методом MINI и MAXI**

Уровень активности	Производственная активность, ед. выпущенной продукции	Затраты, д.е.
Наивысший	1 000 000	3 200
Наименьший	500 000	2 200
Разница	500 000	1 000

Переменные затраты на единицу продукции (член  $b$  в уравнении регрессии) определяются следующим образом:

$$\frac{\text{Разница в затратах}}{\text{Разница в уровне активности}} = \frac{1000}{500} = 2 \text{ д.е./ед. выпущенной продукции.}$$

Таким образом, рост издержек при увеличении активности приходится только на переменную часть, так как постоянная остается неизменной. Значит, рост издержек, деленный на рост активности, и будет переменной издержкой на единицу активности (член  $b$  в уравнении регрессии). Теперь необходимо найти постоянные затраты (член  $a$  в уравнении регрессии). Постоянные затраты — это разница между общими затратами ( $y$ ) и общими переменными издержками ( $bx$ ) для какого-то уровня активности. Например, при уровне активности в 500 ед. совокупные затраты равны 2200 д.е. Переменные затраты равны 2 д.е. на единицу продукции, а общие переменные издержки для 500 ед. равны  $500 \times 2 = 1000$ . Значит, постоянные затраты равны  $2200 - 1000 = 1200$  д.е. К такому же выводу можно прийти, если проанализировать уровень активности в 10 тыс. ед. Наша функция затрат будет выглядеть следующим образом:

$$y = 1200 + 2x.$$

Использование метода учета затрат MINI и MAXI может не учитывать всех наблюдений (объемов производства), а основывается только на наибольшем и наименьшем значении. Наблюдения за расходами в предельных вариантах активности не всегда отражают нормальные операционные условия и поэтому могут показывать не типичные условия, а редкие.

## 8.9. ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАИБОЛЕЕ ЭКОНОМИЧНОГО РАЗМЕРА ЗАКАЗА

**Цель системы управления запасами** — обеспечение бесперебойного производства продукции в нужном количестве и в установленные сроки и достижение на основе этого полной реализации выпуска при минимальных расходах на содержание запасов. Эффективное управление ТМЗ позволяет:

- уменьшить производственные потери из-за дефицита материалов;
- ускорить оборачиваемость этой категории оборотных средств;
- свести к минимуму излишки ТМЗ, которые увеличивают стоимость операций и «замораживают» дефицитные денежные средства;
- снизить риск старения и порчи товаров;
- снизить затраты на хранение ТМЗ.

Согласно *ABC*-методу, запасы сырья и материалов делятся на три категории по степени важности отдельных видов в зависимости от их удельной стоимости.

1. Категория *A* включает ограниченное количество наиболее ценных видов ресурсов, которые требуют постоянного и скрупулезного учета и контроля (возможно, даже ежедневного). Для этих ресурсов обязателен расчет оптимального размера заказа.

2. Категория *B* составлена из тех видов ТМЗ, которые в меньшей степени важны для предприятия и которые оцениваются и проверяются при ежемесячной инвентаризации. Для ТМЗ этой категории, как и категории *A*, приемлемы методики определения оптимального размера заказа.

3. Категория *C* включает широкий ассортимент оставшихся малоценных видов ТМЗ, закупаемых обычно в большом количестве.

Классификация *ABC*-метода позволяет сосредоточиться на контроле только за наиболее важными видами ТМЗ (категории *A* и *B*) и тем самым экономить время, ресурсы и повысить эффективность управления.

Для ТМЗ, подпадающих под категорию *A*, важно определить размер наиболее экономичного объема заказа ( $Q^*$ ) на основе плана производства. Наиболее экономичным размером заказа будет максимальный желаемый уровень запаса, т.е. оптимальный уровень, который при различных системах управления может выступать в качестве ориентира для расчета объема заказа. Допустим, оптимальный размер заказа будет определяться теми затратами, на которые оказывают влияние или количество хранимых запасов, или количество сделанных заказов.

Если количество единиц больше, то за год потребуется сделать меньше заказов, т.е. уменьшится стоимость выполнения заказа. Но если делается меньше заказов, нужно иметь больший средний запас, что приведет к увеличению стоимости хранения МПЗ. Проблема — в снижении стоимости хранения больших запасов по сравнению со стоимостью размещения большего количества заказов. Оптимальный размер заказа — такое число заказов, при котором стоимость всего объема заказов и их хранения будет минимальной. Этот оптимальный размер заказа известен как наиболее экономичный размер.

Введем обозначения следующих величин, которые используются в расчетах:

■  $O$  — стоимость выполнения одного заказа (расходы на размещение заказа, издержки по получению, транспортировке и проверке товаров);

■  $C$  — затраты по содержанию на единицу запасов за некоторый период, в том числе расходы по хранению, транспортировке, страхованию вместе с требуемым уровнем прибыли на инвестированный в запасы капитал;

■  $S$  — величина расхода данного вида ТМЗ за тот же период.

Предположим, что  $O$ ,  $C$  и  $S$  являются постоянными величинами.

Если также принять, что расход запасов устойчив во времени, то

$$\text{Средний объем запасов} = Q : 2 \text{ ед.},$$

где  $Q$  — заказанный объем запасов (в ед.), причем предполагается, что он не изменяется в течение всего рассматриваемого периода времени.

Данный метод основан на требовании минимизации суммарных издержек хранения и выполнения заказа.

Оптимальный размер заказа определяется по формуле

$$Q^* = \sqrt{2 \frac{S \times O}{C}}.$$

На объем резервного запаса влияют следующие факторы.

1. Неопределенность в спросе и непредвиденность в расходе — прогноз продаж дает предварительные оценки будущего спроса в течение функционального цикла, но даже хороший прогноз зачастую отклоняется от реального спроса. Чтобы защититься от возможной нехватки запасов в периоды, когда реальный спрос превышает ожидаемый, к текущим запасам добавляют страховой запас. В условиях неопределенности спроса объем средних запасов равен половине размера заказа плюс страховой запас. Неопределенность зачастую может

приводить к непредвиденным расходам, таким, что никак нельзя было предвидеть, предугадать, иначе — непредвиденному случаю.

2. Неопределенность в сроках выполнения заказа — неуверенность в сроках исполнения заказа может быть связана с возникновением проблем в сокращении материальных ресурсов, в воевременности их поставок, опять-таки в связи с непредвиденной ситуацией.

3. Затраты на содержание запасов связаны с содержанием складского помещения в рабочем состоянии, заработной платой работников склада, расходами на приобретение инвентаря, средствами для внутренней транспортировки грузов и их износом, освещением, отоплением, уборкой, охраной и др.

### КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ

1. Назовите основные причины наличия запасов на предприятии.
2. Как классифицируются запасы по функциональному признаку?
3. Какие требования предъявляются к оценке запасов?
4. Назовите основные методы оценки запасов.
5. Что такое материальный поток?
6. Каковы параметры материального потока?
7. Каковы преимущества и недостатки применения системы «точно в срок»?
8. Какие методы доставки товаров используются в международной практике?
9. В чем сущность метода *MINI* и *MAXI* по функции затрат?
10. Как определить оптимальный размер партии заказа и момент размещения заказа?

# УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АНАЛИЗ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ

### 9.1. РОЛЬ И МЕСТО АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

В системе управления затратами серьезную функцию выполняют анализ и контроль. Немаловажным мероприятием является формирование системы показателей, необходимых для комплексного отражения затрат предприятия в целях эффективного управления, а также разработка процедур анализа, контроля и принятия решений на основе информации управленческого учета.

Посредством анализа информация, характеризующая состояние анализируемого объекта, преобразуется в информационно-управляющую и информационно-советующую, активно работает на блок принятия управленческих решений, способствует их научному обоснованию. Требование реалистичности аналитической информации для принятия управленческих решений обеспечивается соответствующей системой показателей, использованием достоверной исходной информации, применением научных методов ее сбора и обработки, конкретностью и определенностью выводов, не зависящих от субъективных впечатлений и желаний лиц, осуществляющих анализ. Требование системности анализа означает всестороннее, комплексное и взаимосвязанное изучение показателей, характеризующих объект исследования. Системный подход к анализу предполагает максимальное использование математического аппарата для сбора и обработки исходной информации, получения и выдачи результатной информации, необходимой для принятия правильных управленческих решений.

Основным направлением развития управленческого анализа является дальнейшая разработка теоретических основ комплексного и проблемно-ориентированного анализа, особенно на высшем и среднем уровне управления, четкая организация труда в осуществлении аналитических работ, автоматизация решения задач экономического анализа, совершенствование его информационной базы.

Функции управленческого анализа и контроля тесно взаимосвязаны, хотя среди ученых и практиков до сих пор существуют разногласия относительно содержания управленческого анализа, его роли в управлении организацией, а также набора аналитических показателей. Так, по аналогии со смыслом, вкладываемым в понятие «управленческий учет», многие специалисты считают, что если главным объектом в управленческом учете являются затраты, то и объектом управленческого анализа тоже будут служить только затраты: «Главная цель заключается в постоянном информационном обеспечении контроля за рациональностью функционирования всей хозяйственной системы по выполнению обязательств производства и реализации продукции, выявлению и мобилизации текущих внутривыпускных резервов для повышения затрат на производство продукции, роста его доходности»<sup>1</sup>. Отдельные авторы рассматривают управленческий анализ как основу оперативного управления и отождествляют его с оперативным анализом, имевшим место в плановой экономике. Логическая обработка, причинное изучение, обобщение фактов, их систематизация, выводы, предложения, поиск резервов — все это задачи анализа, который призван обеспечить обоснованность управленческих решений и повысить их эффективность.

Выявляя характерные особенности управленческого анализа, большинство авторов сходятся во мнении, что он является одной из важнейших функций реализации гибкого регулирования и прогнозирования хозяйственных процессов и отражает внутренние проблемы предприятия: размеры, стоимость и эффективность использования ресурсов производства, измерение затрат, формирование центров производства продукции, ее конкурентоспособность, цену, т.е. все то, от чего зависят финансовые результаты.

Большинство авторов отмечают такую особенность, как ориентированность управленческого анализа на запросы внутренних пользователей, выявление внутренних ресурсов и возможностей предприятия, оценку текущего состояния бизнеса и считают, что необходимость его проведения определяется следующими факторами:

- разработкой стратегии развития предприятия;
- оценкой его привлекательности с точки зрения внешнего инвестора;
- определения позиции предприятия в национальных и иных рейтингах;

---

<sup>1</sup> Попова Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. М.: Дело и Сервис, 2007.

- выявления резервов и возможностей;
- определения направлений адаптации предприятия к изменениям условий внешней среды.

Таким образом, управленческий анализ находится на стыке нескольких дисциплин, использует методики и набор аналитических показателей разных видов экономического анализа и включает в себя следующие разделы:

- аналитическая подготовка информации для типичных групп управленческих решений;
- анализ и управление запасами и дебиторской задолженностью;
- анализ безубыточности;
- управление финансовыми результатами бизнес-единиц и бизнес-процессов;
- оценка эффективности деятельности компании и другие в зависимости от целей проведения анализа, субъектов и подвергаемых анализу сегментов (ЦО, бизнес-процессы, регионы, виды продукции и т.д.).

Для грамотной организации учетного процесса и аналитической работы важно не просто сформировать перечень показателей, а раскрыть их взаимосвязи, т.е. смоделировать те хозяйственные операции, которые происходят в реальной жизни и формируют конечные финансовые результаты деятельности субъекта. Важную роль приобретают выделение обобщающих критериев, к примеру коэффициента эффективности, конструирование сводных (интегральных) показателей, к примеру показателя конкурентоустойчивости, применение балльной (экспертной) оценки, построенной на системе частных показателей.

Обосновывая перспективы развития и сравнивая альтернативные решения, активно используя выявленные взаимосвязи в системе показателей, менеджеры организации получают четкое представление, за счет каких изменений в факторах производства и внешней среды можно добиться желаемых результатов, в какие сроки и при каких затратах. В этом случае система показателей и их взаимосвязь становятся основой аналитических процедур обоснования управленческих решений разного горизонта и уровня.

Анализ затрат как составляющий элемент функции контроля помогает оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, выявить резервы снижения затрат на производстве, собрать информацию для подготовки планов и принятия рациональных управленческих решений в области затрат.

## 9.2. СОДЕРЖАНИЕ АНАЛИЗА ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Анализ затрат, являясь важным элементом функции контроля, подготавливает информацию для обоснованного их планирования. В системе управления затратами анализ заканчивает функциональный цикл и одновременно является его началом. Затраты подвергаются анализу как в целом по предприятию, так и по производственным подразделениям, экономическим элементам затрат и калькуляционным статьям, видам деятельности, единицам продукции (работ, услуг), стадиям производственного процесса и другим объектам учета.

Источники информации для проведения анализа:

- приложение к бухгалтерскому балансу (раздел «Расходы по обычным видам деятельности»);
- статистическая отчетность предприятия;
- плановые и отчетные сметы и калькуляции;
- данные синтетического и аналитического учета затрат и себестоимости.

Объекты анализа:

- полная себестоимость продукции в целом и по элементам затрат;
- уровень затрат на 1 руб. выпущенной (реализованной) продукции;
- себестоимость отдельных видов продукции, работ, услуг;
- элементы комплексных затрат;
- ЦО предприятия.

На предприятиях, где производственным, обслуживающим и функционально-управленческим подразделениям рассчитываются и устанавливаются бюджеты затрат, проводится анализ их исполнения — по всему бюджету подразделения вообще и по отдельным элементам в частности. Анализ затрат по основному виду деятельности предприятия включает выполнение основных работ:

- анализ общей суммы затрат на производство и сбыт продукции по экономическим элементам;
- анализ себестоимости готовой продукции (работ, услуг) по калькуляционным статьям;
- анализ себестоимости отдельных видов (и единиц) продукции (работ, услуг);
- анализ затрат на обслуживание производства и управление;
- анализ затрат на 1 руб. продукции;
- анализ затрат на производство и реализацию продукции.

При проведении анализа необходимо фактический уровень затрат отчетного периода сравнить с достигнутым за предыдущий период или установленным планом, выявить объем и причины изменения затрат по составу и структуре, установить факторы, обусловившие рост или сокращение затрат, вскрыть резервы возможного их снижения.

Анализ затрат по экономическим элементам предполагает исследование затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) по основному виду деятельности в разрезе экономических элементов. Анализ проводится путем сравнения удельных весов фактических затрат по экономическим элементам отчетного периода с аналогичными показателями предыдущих периодов, а также плановыми данными.

Такой подход позволяет определить изменения в структуре затрат и выявить изменения материалоемкости, а также фондо-, зарплато- и трудоемкости продукции. Снижение удельного веса средств на оплату труда свидетельствует о повышении его интенсивности. При анализе изменений доли материальных затрат в общей сумме затрат на производство и сбыт продукции (работ, услуг) отдельного рассмотрения требуют увеличение расходов на оплату услуг сторонних организаций по видам и выяснение причин их роста.

Уменьшение удельного веса материальных затрат при относительном увеличении доли затрат на оплату труда связано со структурными сдвигами в составе продукции. Изменение доли амортизации в общей сумме затрат отражает динамику фондоемкости производства и фондовооруженности труда рабочих, а также переход к новому способу расчета амортизации. Снижение доли затрат на амортизацию свидетельствует о массовом старении основных фондов или их выбытиях, а рост доли этих затрат может быть связан с ускоренной амортизацией техники или внедрением новой техники на производстве.

Анализ общих затрат предприятия по экономическим элементам должен вскрыть конкретные причины изменения суммы затрат по элементам и их структуры.

Объектом анализа себестоимости продукции (работ, услуг) по калькуляционным статьям служит, как правило, себестоимость готовой продукции предприятия (или производственных подразделений) и отдельных изделий (работ, услуг). Она позволяет установить, по каким статьям достигнута экономия в сравнении с предыдущим периодом или планом, а по каким допущен перерасход. Особого внимания требуют статьи, по которым произошли наибольшие изменения и допущен существенный перерасход.

Одной из причин изменения затрат по прямым калькуляционным статьям являются увеличение (или снижение) объема продукции (работ, услуг) и изменение ее структуры. Причинами изменения

прямых материальных затрат служат также изменения норм расхода и цен (тарифов) на материалы, топливо, энергию, покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций. Причинами изменения затрат по статье «Заработная плата основных производственных рабочих» являются изменения трудоемкости продукции (работ, услуг) и среднечасовой оплаты труда. Влияние взаимодействующих факторов на изменение прямых материальных затрат и прямых затрат на заработную плату основных производственных рабочих определяется при анализе себестоимости отдельных видов и единиц продукции (работ, услуг). Причины изменения расходов на подготовку и освоение производства устанавливаются путем сравнения смет этих расходов за отчетный и предыдущий годы.

При анализе изменения косвенных расходов (общепроизводственных и общехозяйственных) изучаются их сметы в отчетном году в сравнении с предыдущим годом и данные аналитического учета по счету 25 «Общепроизводственные расходы» и счету 26 «Общехозяйственные расходы».

При увеличении потерь от брака анализируются их причины, а также сопоставляются затраты на брак и компенсации в покрытие этих затрат. Для выяснения причин роста потерь от брака используются данные аналитического учета по счету 28 «Брак в производстве».

Анализ прочих производственных расходов проводится по видам их состава и выясняются причины их изменения в отчетном году по сравнению с предыдущим годом.

### 9.3. АНАЛИЗ ДИНАМИКИ ОБОБЩАЮЩИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ И ФАКТОРОВ

Анализ себестоимости начинают с анализа динамики себестоимости всей товарной продукции, при этом сравнивают фактические затраты с плановыми или с затратами базисного периода. В процессе анализа выявляют, по каким статьям затрат произошел наибольший перерасход и как это изменение повлияло на изменение общей суммы переменных и постоянных расходов.

**Общая сумма затрат** ( $Z_{\text{общ}}$ ) может измениться из-за объема выпуска продукции в целом по предприятию ( $VBП_{\text{общ}}$ ), ее структуры ( $Y_{di}$ ), уровня переменных затрат на единицу продукции ( $B_i$ ) и суммы постоянных расходов на весь выпуск продукции ( $A$ ):

$$Z_{\text{общ}} = \sum (VBП_{\text{общ}} \times Y_{di} \times b_i) + A.$$

Порядок проведения факторного анализа представлен в табл. 9.1.

Таблица 9.1

**Исходные данные для факторного анализа общей суммы затрат на производство и реализацию продукции**

Затраты	Факторы изменения затрат			
	Объем выпуска продукции	Структура продукции	Переменные затраты	Постоянные затраты
По плану на плановый выпуск продукции: $\Sigma (B_{пл} \times VBP_{пл}) + A_{пл}$	План	План	План	План
По плану, пересчитанному на фактический объем производства продукции: $\Sigma (B_{пл} \times VBP_{пл}) K_{пл} + A_{пл}$	Факт	План	План	План
По плановому уровню на фактический выпуск продукции: $\Sigma (B_{пл} \times VBP_{фi}) + A_{пл}$	Факт	Факт	План	План
Фактические при плановом уровне постоянных затрат: $\Sigma (B_{фi} \times VBP_{фi}) + A_{пл}$	Факт	Факт	Факт	План
Фактические: $\Sigma (B_{фi} \times VBP_{фi}) + A_{ф}$	Факт	Факт	Факт	Факт

Изучение структуры затрат на производство и ее изменений за отчетный период по отдельным элементам затрат, а также анализ статей расходов фактически выпущенной продукции составляют следующий этап анализа себестоимости.

Анализ структуры себестоимости по статьям и элементам расходов проводится в аналитической табл. 9.2.

Таблица 9.2

**Состав затрат на производство**

Элемент затрат	За предшествующий год		По плану на отчетный год		Фактически за отчетный год		Изменение фактических удельных весов по сравнению	
	сумма, тыс. руб.	уд. вес, %	сумма, тыс. руб.	уд. вес, %	сумма, тыс. руб.	уд. вес, %	с предшествующим годом	с планом, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
							(гр. 7 – гр. 3)	(гр. 7 – гр. 5)

Анализ структуры себестоимости проводится сопоставлением удельных весов отдельных элементов с планом и в динамике.

При помощи показателей структуры рассматривается влияние каждой статьи на сумму абсолютной и относительной экономии или перерасхода затрат. Анализ структуры затрат позволяет оценить материалоемкость, трудоемкость, энергоемкость продукции, выяснить характер их изменений и влияние на себестоимость продукции. Для оценки влияния каждой статьи затрат на себестоимость 1 руб. товарной продукции рассчитывается уровень затрат по каждой статье и элементу расходов, изучаются причины отклонений. Анализ проводится в аналитической табл. 9.3.

Таблица 9.3

### Затраты на производство продукции по статьям

Статья затрат	Базисный период		Отчетный период				Отклонение уровня затрат	
	сумма	уровень затрат	План		Факт		от плана; (гр. 6 – гр. 4)	от показателя базисного периода; (гр. 6 – гр. 2)
			сумма	уровень затрат	сумма	уровень затрат		
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Уровень затрат определяется делением расходов по каждой статье на объем товарной продукции.

Анализ динамики и выполнения плана по структуре и уровню затрат позволяет своевременно реагировать на отклонения от плановых, нормативных показателей себестоимости, принимать конкретные управленческие решения по их устранению или согласованию.

## 9.4. АНАЛИЗ ЗАТРАТ НА РУБЛЬ ТОВАРНОЙ ПРОДУКЦИИ

Важный обобщающий показатель себестоимости продукции — **затраты на рубль** товарной продукции, характеризующий уровень издержкостоемкости (затратоемкости) продукции в целом по предприятию. Показатель удобен по следующим причинам: он универсален (может рассчитываться в любой отрасли производства) и наглядно показывает связь между себестоимостью и прибылью.

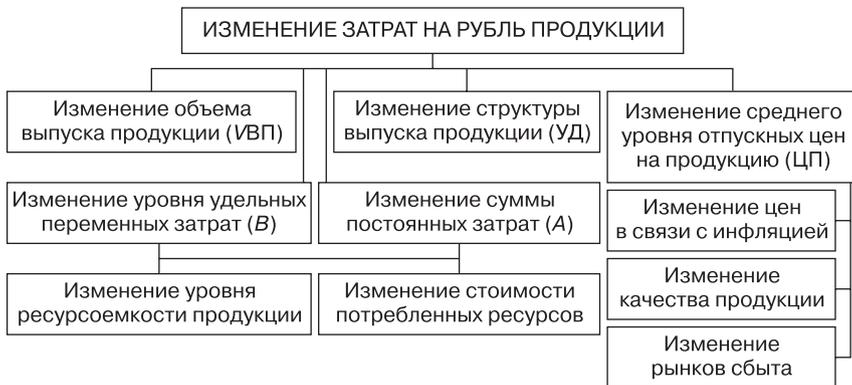
Определяется отношением общей суммы затрат на производство и реализацию продукции ( $Z_{\text{общ}}$ ) к стоимости произведенной продукции в действующих ценах (ВП):

$$УЗ = Z_{\text{общ}} : \text{ВП.}$$

Если  $УЗ < 1$ , то производство продукции является рентабельным, если  $УЗ \geq 1$ , то убыточным.

Непосредственное влияние на изменение уровня затрат на 1 руб. товарной продукции оказывают факторы, которые находятся с ним

в прямой функциональной связи: изменение объема выпущенной продукции, ее структуры, изменение уровня цен на продукцию, изменение уровня удельных переменных затрат, изменение суммы постоянных затрат. Схема факторной системы затрат на 1 руб. товарной продукции представлена на рис. 9.1.



**Рис. 9.1.** Взаимосвязь факторов, определяющих уровень затрат на 1 руб. товарной продукции

Влияние факторов первого уровня на изменение затрат на 1 руб. товарной продукции рассчитывается способом цепных подстановок по данным табл. 9.3 и данным о выпуске товарной продукции.

Товарная продукция:

а) по плану:

$$ТП_{пл} = \sum(VB\Pi_{плi} \times ЦП_{плi});$$

б) фактически при плановой структуре и плановых ценах:

$$ТП_{усл1} = \sum(VB\Pi_{фи} \times ЦП_{плi}) \pm \Delta ТПф;$$

в) фактически по ценам плана:

$$ТП_{усл2} = \sum(VB\Pi_{фи} \times ЦП_{плi});$$

г) фактически:

$$ТП_{ф} = \sum(VB\Pi_{фи} \times ЦП_{фи});$$

Если затраты на 1 руб. товарной продукции (УЗ) представить в виде

$$УЗ = \frac{З(VB\Pi; УД; А; В)}{ТП(VB\Pi; УД; ЦП)},$$

то анализ проводится методом цепных подстановок и его алгоритм аналогичен алгоритму проведения факторного анализа материалоемкости.

Чтобы установить, как эти факторы повлияли на изменение суммы прибыли, необходимо абсолютные приросты затрат на 1 руб. товарной продукции за счет каждого фактора умножить на фактический объем реализации продукции, выраженный в плановых ценах (табл. 9.4).

Таблица 9.4

#### Порядок расчета влияния факторов на изменение суммы прибыли

Фактор	Формула расчета влияния фактора
Объем выпуска товарной продукции	$ТП_{\text{усл1}} = \Delta U Z_{\text{усл1}} \times ТП_{\text{пл}} \div 100$
Структура товарной продукции	$ТП_{\text{усл2}} = \Delta U Z_{\text{усл2}} \times ТП_{\text{пл}} \div 100$
Уровень переменных затрат на единицу продукции	$ТП_{\text{усл3}} = \Delta U Z_{\text{усл3}} \times ТП_{\text{пл}} \div 100$
Изменение суммы постоянных затрат	$ТП_{\text{усл4}} = \Delta U Z_{\text{усл4}} \times ТП_{\text{пл}} \div 100$
Изменение уровня отпускных цен	$ТП_{\text{усл5}} = \Delta U Z_{\text{усл5}} \times ТП_{\text{пл}} \div 100$
Итого	$\Delta \Pi = \sum_{i=1}^5 \Pi_{\text{усли}}$

В процессе анализа проводят также сравнение затрат на 1 руб. товарной продукции в динамике и, если есть возможность, сравнение со среднеотраслевым показателем.

### 9.5. АНАЛИЗ СЕБЕСТОИМОСТИ ВАЖНЕЙШИХ ИЗДЕЛИЙ

Для более глубокого изучения причин изменения себестоимости анализируют отчетные калькуляции по отдельным изделиям, сравнивая фактический уровень затрат на единицу продукции с плановым и данными прошлых лет в целом и по статьям затрат.

Анализ проводят методом цепных подстановок на основе формулы себестоимости единицы продукции:

$$З_{\text{пл}} = \frac{A_{\text{пл}}}{\text{ВВП}_{\text{пл}}} + B_{\text{пл}};$$

$$З_{\text{усл1}} = \frac{A_{\text{пл}}}{\text{ВВП}_{\text{ф}}} + B_{\text{пл}};$$

$$З_{\text{усл2}} = \frac{A_{\text{ф}}}{\text{ВВП}_{\text{ф}}} + B_{\text{пл}};$$

$$З_{\text{ф}} = \frac{A_{\text{ф}}}{\text{ВВП}_{\text{ф}}} + B_{\text{ф}}.$$

Общее изменение себестоимости единицы продукции:

$$\Delta Z_{\text{общ}} = Z_{\text{ф}} - Z_{\text{пл}}$$

в том числе за счет изменения:

а) объема производства продукции:

$$\Delta Z_{\text{ВП}} = Z_{\text{усл1}} - Z_{\text{пл}}$$

б) суммы постоянных затрат:

$$\Delta Z_{\text{А}} = Z_{\text{усл2}} - Z_{\text{усл1}}$$

в) суммы удельных переменных затрат:

$$\Delta Z_{\text{В}} = Z_{\text{ф}} - Z_{\text{усл2}}$$

Затем более детально изучают себестоимость товарной продукции по каждой статье затрат, для чего фактические данные сравнивают с плановыми и данными за прошлые периоды.

## 9.6. АНАЛИЗ ПРЯМЫХ МАТЕРИАЛЬНЫХ И ТРУДОВЫХ ЗАТРАТ

Как правило, наибольший удельный вес в себестоимости промышленной продукции занимают затраты на сырье и материалы. Система факторов, оказывающих влияние на прямые материальные затраты, приведена на рис. 9.2.



$$МЗ = \sum (ВВП_i \times УД_i \times УД_i \times УР_i \times ЦМ_i).$$

**Рис. 9.2.** Блок-схема факторной системы материальных затрат

Расчет влияния факторов производится способом цепных подстановок. Для этого необходимо произвести пересчет затрат на производство продукции:

а) по плану:

$$МЗ_{\text{пл}} = \sum (ВВП_{\text{пл}i} \times УР_{\text{пл}i} \times ЦМ_{\text{пл}i});$$

б) по плану, пересчитанному на фактический объем производства продукции:

$$МЗ_{\text{учл1}} = \sum(VBП_{\text{пл}i} \times УР_{\text{пл}i} \times ЦМ_{\text{пл}i}) \times K_{\text{пл}};$$

в) по плановым нормам и плановым ценам на фактический выпуск продукции:

$$МЗ_{\text{учл2}} = \sum(VBП_{\text{ф}i} \times УР_{\text{пл}i} \times ЦМ_{\text{пл}i});$$

г) фактически по плановым ценам:

$$МЗ_{\text{учл3}} = \sum(VBП_{\text{ф}i} \times УР_{\text{ф}i} \times ЦМ_{\text{пл}i});$$

д) фактически:

$$МЗ_{\text{ф}} = \sum(VBП_{\text{ф}i} \times УР_{\text{ф}i} \times ЦМ_{\text{ф}i}).$$

Сумма материальных затрат на выпуск отдельных изделий зависит от тех же факторов, кроме структуры производства продукции:

$$МЗ_i = \sum(VBП_i \times УР_i \times ЦМ_i),$$

где  $УР_i$  — удельный расход  $i$ -го материала;  
 $ЦМ_i$  — средняя цена  $i$ -го материала.

Расход материалов на единицу продукции зависит от качества сырья и материалов, замены одного вида материала другим, изменения рецептуры сырья, техники, технологии и организации производства, квалификации работников, отходов сырья и др. Прирост суммы материальных затрат на производство  $i$ -го вида продукции за счет изменения удельного расхода материалов рассчитывают по формуле:

$$\Delta МЗ_i = \Delta УР_i \times ЦМ_{\text{пл}i} \times VBП_{\text{ф}i}.$$

Уровень средней цены материалов зависит от рынков сырья, отпускной цены по-ставщика, внутригрупповой структуры материальных ресурсов, уровня транспортно-заготовительных расходов, качества сырья и т.д. Чтобы узнать, как за счет каждого из факторов изменилась общая сумма материальных затрат, воспользуемся формулой:

$$\Delta МЗ_i = \Delta ЦМ_i \times УР_{\text{ф}i} \times VBП_{\text{ф}i},$$

где  $\Delta ЦМ_i$  — изменение средней цены  $i$ -го вида или группы материалов за счет фактора.

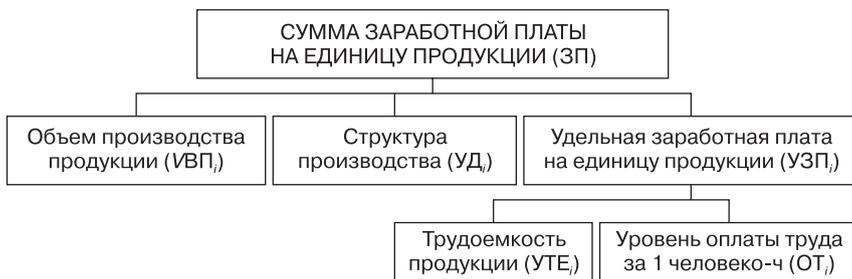
В результате замены одного материала другим изменяется не только количество потребленных материалов на единицу продукции, но и их стоимость:

$$\Delta МЗ_i = \Delta УР \times ЦМ_0 + \Delta ЦМ \times УР_1,$$

где  $\Delta УР$  — изменение нормы расхода в связи с заменой материала;  
 $УР_1$  — расход материала после замены;  
 $ЦМ_0$  — цена заменяемого материала;  
 $\Delta ЦМ$  — изменение цены в связи с заменой материала.

Расчеты проводятся по каждому виду продукции на основе плановых и отчетных калькуляций с последующим обобщением полученных результатов в целом по предприятию.

В ходе дальнейшего анализа переходят к изучению затрат по статье «Заработная плата», т.е. ПТЗ. Факторы, определяющие сумму прямой зарплаты, представлены на рис. 9.3.



$$ЗП = \sum(VBП_i \times УД_i \times УТЕ_i \times ОТ_i).$$

**Рис. 9.3.** Схема факторной системы зарплаты на производство продукции

Для расчета влияния этих факторов необходимо иметь следующие исходные данные.

Сумма прямой зарплаты на производство продукции, млн руб.:  
по плану:

$$З_{пл} = \sum(VBП_{плi} \times УТЕ_{плi} \times ОТ_{плi}).$$

По плану, пересчитанному на фактический выпуск продукции при плановой ее структуре:

$$З_{усл1} = \sum(VBП_{плi} \times УТЕ_{плi} \times ОТ_{плi}) \times К_{пп}.$$

По плановому уровню затрат на фактический выпуск продукции:

$$З_{усл2} = \sum(VBП_{фи} \times УТЕ_{плi} \times ОТ_{плi}).$$

Фактически при плановом уровне оплаты труда:

$$З_{усл3} = \sum(VBП_{фи} \times УТЕ_{фи} \times ОТ_{плi}).$$

Фактически:

$$З_{ф} = \sum(VBП_{фи} \times УТЕ_{фи} \times ОТ_{фи}).$$

На основе данных анализ можно провести способом цепных подстановок либо интегральным методом.

Зарплата на выпуск отдельных изделий зависит от тех же факторов. Фактор структуры производства продукции не оказывает влияния на данный показатель:

$$\text{УЗП}_i = \text{ВВП}_i \times \text{УТЕ} \times \text{ОТ}_i.$$

## 9.7. АНАЛИЗ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ

Косвенные затраты в себестоимости продукции представлены следующими комплексными статьями:

- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- общепроизводственные и общехозяйственные расходы;
- коммерческие расходы.

Анализ этих расходов производится путем сравнения фактической их величины на рубль товарной продукции в динамике, а также с плановым уровнем отчетного периода. Такое сопоставление показывает, как изменилась их доля в стоимости товарной продукции в динамике и по сравнению с планом и какая наблюдается тенденция — роста или снижения. В процессе анализа выясняют причины, вызвавшие абсолютное и относительное изменение косвенных затрат.

**Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования** включают в себя амортизацию машин и технологического оборудования, затраты на их ремонт, эксплуатацию, расходы по внутризаводскому перемещению грузов и др.

**Общая сумма амортизации** зависит от количества машин и оборудования, их структуры, стоимости и норм амортизации. Стоимость оборудования может измениться за счет приобретения более дорогих машин и их переоценки в связи с инфляцией. Нормы амортизации изменяются довольно редко и только по решению правительства. Средняя норма амортизации может измениться из-за структурных сдвигов в составе основных фондов.

На величину **эксплуатационных расходов** влияют количество эксплуатируемых объектов, время их работы и удельные расходы на 1 машино-час работы.

**Затраты на капитальный, текущий и профилактический ремонт** могут измениться в зависимости от объема ремонтных работ, их сложности, степени изношенности основных фондов, стоимости запасных частей и ремонтных материалов, экономного их использования.

На сумму **расходов по внутреннему перемещению грузов** оказывают влияние вид транспортных средств, полнота их использова-

ния, степень выполнения производственной программы, экономное использование средств на содержание и эксплуатацию подвижного состава (табл. 9.5).

Таблица 9.5

**Расходы по содержанию и эксплуатации  
машин и оборудования**

Затраты	Коэффициент зависимости затрат от объема выпуска	Сумма затрат, тыс. руб.		Затраты по плану, пересчитанному на фактический объем продукции	Отклонение от плана		
		план	факт		общее	в том числе за счет	
						объема выпуска	уровня затрат
Амортизация	—						
Ремонт							
Эксплуатационные расходы							
Итого	—						

Для пересчета плановых затрат на фактический выпуск продукции можно использовать формулу

$$З_{ск} = З_{пл} (100 \pm \Delta ТП\% \times Кз) : 100,$$

- где  $З_{ск}$  — затраты, скорректированные на фактический выпуск продукции;  
 $З_{пл}$  — плановая сумма затрат по статье;  
 $\Delta ТП\%$  — перевыполнение (недовыполнение) плана по выпуску товарной продукции, %;  
 $Кз$  — коэффициент зависимости затрат от объема производства продукции.

В ходе дальнейшего анализа выясняют причины относительного перерасхода или экономии средств по каждой статье затрат.

Анализ общепроизводственных и общехозяйственных расходов имеет большое значение, так как они занимают большой удельный вес в себестоимости продукции. Эти расходы также разделяют на условно-постоянные и условно-переменные, а последние корректируют на процент выполнения плана по производству товарной продукции. Фактические данные сравнивают с плановой величиной накладных расходов.

Для анализа цеховых и общезаводских расходов по статьям затрат используют данные аналитического бухгалтерского учета. По каждой статье выявляют абсолютное и относительное отклонение от плана и их причины (табл. 9.6).

Таблица 9.6

**Факторы изменения  
общепроизводственных и общехозяйственных расходов**

Статья расходов	Фактор изменения затрат	Формула расчета
Заработная плата работников аппарата управления	Численность персонала (Ч) Средняя заработная плата одного работника (ОТ)	$Z_{\text{П}} = \text{Ч} \times \text{ОТ}$
Содержание основных фондов: — амортизация — расходы на освещение, отопление, водоснабжение и пр.	Первоначальная стоимость основных фондов (ОС) Норма амортизации ( $N_A$ ) Норма потребления ресурса (Н) тариф на услугу ( $\Pi_1$ )	$A = \text{ОС} \times N_A$ $MЗ = \text{Н} \times \Pi_1$
Затраты на текущий ремонт, испытания	Объем работ (V) Средняя стоимость единицы работы ( $\Pi_2$ )	$Z_{\text{р}} = V \times \Pi_2$
Содержание легкового транспорта	Количество машин (К) Средние затраты на содержание одной машины (З)	$Z_{\text{т}} = K \times Z$
Расходы по командировкам	Количество командировок ( $K_1$ ) Средняя продолжительность (Д) Средняя стоимость одного дня командировки ( $\Pi_3$ )	$Z_{\text{к}} = K_1 \times Д \times \Pi_3$
Оплата простоев	Количество человеко-дней простоя (К) Уровень оплаты за один день простоя ( $\text{ОТ}_1$ )	$Z_{\text{п}} = K \times \text{ОТ}_1$
Налоги и сборы, относимые на себестоимость	Налогооблагаемая база (Б) Процентная ставка налога (С)	$Z_{\text{н}} = Б \times С$
Расходы на охрану труда	Объем намеченных мероприятий (V) Средняя стоимость мероприятия ( $\Pi_4$ )	$Z_{\text{о}} = V \times \Pi_4$

При проверке выполнения сметы нельзя всю полученную экономию отнести на счет предприятия, так же как и все допущенные перерасходы оценивать отрицательно. Оценка отклонений фактических расходов от сметы зависит от того, какие причины вызвали экономию или перерасход по каждой статье затрат. В ряде случаев экономия связана с невыполнением намеченных мероприятий по улучшению условий труда, технике безопасности, изобретательству, подготовке и переподготовке кадров и т.д. Невыполнение этих мероприятий наносит предприятию иногда больший ущерб, чем сумма полученной экономии. В процессе анализа должны быть выявлены непроизводительные затраты, потери от бесхозяйственности, которые можно рассматривать как неиспользованные резервы снижения себестоимости продукции.

Непроизводительными затратами следует считать потери от порчи и недостачи сырья (материалов) и готовой продукции, оплату про-

стоев по вине предприятия, доплаты за это время и в связи с использованием рабочих на работах, требующих менее квалифицированного труда, стоимость потребленной энергии и топлива за время простоя предприятия и др.

Анализ ОПР в себестоимости единицы изделия производится с учетом результатов, полученных при анализе их в целом по предприятию. Эти расходы распределяются между отдельными видами изготовленной продукции пропорционально прямым затратам за исключением покупных материалов или заработной платы основных производственных рабочих.

Сумма этих расходов, приходящихся на единицу продукции (УК) зависит от изменения:

- а) общей суммы цеховых и общезаводских расходов ( $Z_{ц}$ );
- б) суммы прямых затрат, которые являются базой распределения косвенных ( $УД_i$ );
- в) объема производства продукции ( $ВВП$ ):

$$\Delta UK = Z_{ц} \frac{УД_i}{ВВП_i}.$$

**Коммерческие расходы** включают в себя затраты по отгрузке продукции покупателям (погрузочно-разгрузочные работы, доставка), расходы на тару и упаковочные материалы, рекламу, изучение рынков сбыта и т.д.

**Расходы по доставке товаров** зависят от расстояния перевозки, веса перевезенного груза, транспортных тарифов за перевозку грузов, вида транспортных средств.

**Расходы по погрузке и выгрузке** могут изменяться в связи с изменением веса отгруженной продукции и расценок за погрузку и выгрузку одной тонны продукции.

**Расходы на тару и упаковочные материалы** зависят от их количества и стоимости. Количество в свою очередь связано с объемом отгруженной продукции и нормой расхода упаковочных материалов на единицу продукции. Экономия на упаковочных материалах не всегда желательна, так как красивая, эстетичная, привлекательная упаковка — один из факторов повышения спроса на продукцию. Увеличение затрат по этой статье окупается увеличением объема продаж. То же можно сказать и о затратах на рекламу, изучение рынков сбыта и другие маркетинговые исследования.

В заключение анализа косвенных затрат подсчитываются резервы возможного их сокращения и разрабатываются конкретные рекомендации по их освоению.

## 9.8. УЧЕТ И АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ В БЮДЖЕТИРОВАНИИ

Функции бюджета как средства контроля и оценки деятельности предприятия раскрываются, только когда прогнозируемые показатели сравниваются с фактическими, поэтому по завершении планового периода составляются отчеты о деятельности предприятия, в которых сравниваются планируемые и фактические показатели. В зависимости от целей сравнения и анализа показателей деятельности предприятия бюджеты делятся на статичные (жесткие, фиксированные) и гибкие.

Основной целью анализа исполнения бюджетов является выявление причин и факторов, повлиявших на величину отклонений. Наиболее эффективным способом его проведения считается метод базового анализа отклонений, являющийся комбинацией методов сравнения, детализации и факторного анализа и используемый преимущественно в отношении ЦЗ.

Базовый анализ отклонений (*Variance Analysis*) проводится в несколько этапов и включает сравнение фактических и бюджетных показателей, выявление отклонений между ними, разложение полученных отклонений на отдельные составляющие (отклонения нескольких уровней) и выявление степени влияния факторов на величину данных отклонений. При этом теоретической базой анализа является ряд взаимосвязанных понятий (табл. 9.7), а сам анализ проводится на трех уровнях.

Таблица 9.7

### Характеристика понятий, составляющих теоретическую базу базового анализа отклонений

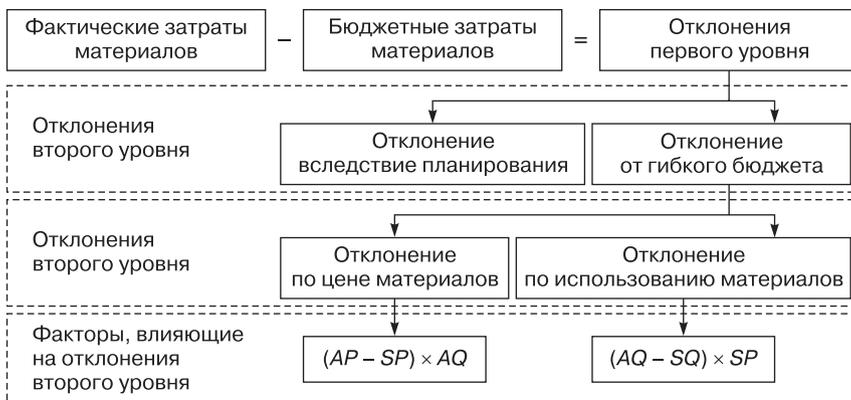
Понятие	Характеристика
Статичный бюджет	Составляется исходя из одного уровня реализации в начале бюджетного периода
Отклонения первого уровня	Определяются как разница между фактическими показателями и данными статичного бюджета
Гибкий бюджет	Рассчитывается путем пересчета статей статичного бюджета на фактический объем реализации. Пересчету подлежат только переменные затраты, скорректированная величина которых определяется либо умножением их планового значения на индекс изменения объема реализации, либо умножением установленных нормативов переменных затрат на фактический объем реализации
Отклонения второго уровня	Включают отклонения вследствие планирования (разница между показателями гибкого и статичного бюджета) и отклонения от гибкого бюджета (разница между фактическими показателями и данными гибкого бюджета), которые в совокупности составляют отклонения первого уровня

Окончание

Понятие	Характеристика
Факторы, влияющие на величину отклонений второго уровня	Факторы, совокупность которых определяет величину отклонения от гибкого бюджета (например, отклонения по цене и использованию материалов)

На первом уровне анализа происходит сравнение фактически достигнутых результатов с данными статичного бюджета, что приводит к получению отклонений первого уровня. Предварительная группировка таких отклонений, уже содержащихся в отчетности ЦЗ, позволяет оценить степень выполнения плана и наметить пути корректировки затрат на основе критерия их значимости. Возможности более детального анализа статичный бюджет не предоставляет, поэтому на втором уровне анализа рассчитываются показатели гибкого бюджета и происходит их сравнение с данными статичного бюджета и фактическими показателями. Итогом расчета является получение отклонений второго уровня, дающих возможность понять, в какой степени отклонение первого уровня вызвано изменением объема реализации (величина отклонения вследствие планирования), а в какой – другими факторами (размер отклонения от гибкого бюджета).

Данные факторы могут быть различными для разных статей затрат, и их анализ осуществляется на третьем уровне детализации. С этой целью отклонение от гибкого бюджета представляется в виде совокупности факторов, а степень влияния каждого из них определяется методом факторного анализа. Пример рассмотренной детализации отклонений приведен на рис. 9.4.



**Рис. 9.4.** Пример детализации отклонений:

$AP$  и  $SP$  – фактическая и бюджетная цена материалов;  
 $AQ$  и  $SQ$  – фактическое и бюджетное количество расходуемых материалов

Подобным образом проводится многоуровневое исследование, позволяющее выявить степень влияния различных факторов на исполнение бюджетов ЦЗ. В случае с другими ЦО и функциональными бюджетами целесообразно применение более традиционных методов анализа их исполнения (горизонтальный, вертикальный, трендовый и факторный), а также некоторых современных способов, нашедших применение в отечественной практике и широко реализуемых в компьютерной среде (табл. 9.8).

Таблица 9.8

### Характеристика методов анализа исполнения бюджетов

Вид анализа	Характеристика
Горизонтальный	Позволяет выявить отклонения фактических данных от бюджетных показателей (абсолютные и относительные) с целью определения проблемных бюджетных статей и выработки предварительных выводов. Также используется на первом уровне базового анализа отклонений
Вертикальный	Подразумевает расчет удельного веса показателей отдельно для бюджетной и отчетной граф в общей величине отчета (итоговой сумме по отчету или результирующем показателе) с целью выявления степени их влияния на данную величину. Может быть дополнен горизонтальным анализом отклонений и анализом показателя структурной динамики (доля каждого отклонения в их общей величине)
Трендовый	Осуществляется в форме сравнения степени выполнения бюджетов за ряд лет с целью выявления определенных тенденций ее изменения
Факторный	Проводится путем выявления степени влияния отдельных факторов (причин) на отклонения фактических показателей от бюджетных данных.
Ранжирование	Предполагает сравнение степени выполнения бюджетов однородными функциональными единицами предприятия (ЦО, бизнес-единицы, филиалы) с целью выявления наиболее доходных, затратных и убыточных из них
Имитационное моделирование ( <i>what-if</i> анализ)	Позволяет определить степень изменения ключевого параметра при изменении степени выполнения плана по остальным параметрам по принципу «что будет, если...». Например, дает возможность определить долю недополученной (или полученной сверх плана) прибыли в различных случаях выполнения плана по объему продаж предприятия

По результатам рассмотренных процедур необходимо осуществление корректирующих воздействий, которое проводится на заключительном этапе бюджетного контроля.

И если в общем понимании данные воздействия должны быть связаны с оптимизацией бюджетов и целей и пересмотром текущих

процедур планирования и исполнения бюджетов, то в отношении ответственных лиц могут дополнительно быть приняты меры материального стимулирования или наказания за невыполнение бюджетных показателей (рис. 9.5).

Направление корректировки	Корректирующие воздействия
Корректировка инструментальной базы бюджетирования	Совершенствование методологии бюджетирования, повышение квалификации разработчиков, пересмотр процедур и методов текущего контроля и регистрации результатов
Пересмотр целей организации	Постановка более реалистичных целей, изменение концепции ведения бизнеса, корректировка организационной стратегии
Корректировка бюджетов на следующий бюджетный период	Разработка более напряженных бюджетных заданий, изменение норм расхода ресурсов, исключение или добавление отдельных бюджетных статей, изменение концепции составления бюджетов
Оптимизация текущих операций	Постановка дополнительных задач перед исполнителями, изыскание дополнительных финансовых и трудовых ресурсов, внесение изменений в договоры и соглашения
Корректировка действий ответственных лиц	Положительное или отрицательное стимулирование персонала ЦФО, изменение состава подконтрольных показателей

**Рис. 9.5.** Виды корректирующих воздействий, производимых по результатам план-факт-анализа

В ходе осуществления рассмотренных мер происходит корректировка ранее принятых решений, бюджетных заданий, целей и нормативов, необходимая для инициирования нового цикла управления, поэтому данные процедуры являются основой для реализации механизма обратной связи, направленного на оптимизацию деятельности предприятия в ходе принятия решений о направлениях его дальнейшего функционирования.

**Методика анализа отклонений** фактических затрат от бюджетных включает процедуры четырех уровней.

1. Нулевой уровень. Сравниваются показатели фактических результатов деятельности с генеральным статичным бюджетом и выявляются благоприятные и неблагоприятные отклонения.

2. Первый уровень. Задача первого уровня — выявить, за счет чего произошли отклонения фактического значения прибыли от запланированного в бюджете. Возможны две причины:

- 1) изменение в реализации;
- 2) изменение общей суммы затрат.

Для выявления отклонений в объеме реализации сравниваются показатели двух бюджетов: статичного и гибкого. Гибкий бюджет включает доходы и затраты, скорректированные с учетом фактического объема реализации.

Отклонение в зависимости от объема продаж определяется по формуле

$$П_v = (\text{Количество реализованной продукции по гибкому бюджету} - \text{Количество реализованной продукции по статичному бюджету}) \times \text{Запланированная величина маржинального дохода.}$$

Отклонение от гибкого бюджета (изменение общей суммы затрат) является результатом отклонений двух составляющих затрат: отклонения в цене и отклонения по производительности, которые определяются на последующих этапах проведения анализа.

3. Второй уровень предполагает расчет отклонений по цене ресурса, который показывает, насколько фактическая цена приобретения ресурсов отличается от стандартной.

$$\text{Отклонение затрат по цене} = \text{Разница между нормативной и фактической ценами приобретения ресурсов} \times \text{Фактический объем использованных ресурсов.}$$

4. Третий уровень. Задачей заключительного уровня анализа является расчет отклонений по объему использованных ресурсов, которые позволяют определить степень эффективности использования приобретенных ресурсов:

$$\text{Отклонение затрат по производительности} = (\text{Фактический объем использованных ресурсов} - \text{Планируемый объем использованных ресурсов}) \times \text{Стандартная цена на ресурсы.}$$

### **9.9. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЯ**

Контроль за уровнем и поведением затрат осуществляется в рамках проведения бюджетного контроля, который включает комбинацию методов, способов и процедур, применяемых на каждом этапе его осуществления.

Современный бюджетный контроль имеет множество форм реализации и может осуществляться в течение всего цикла управления

путем предварительной оптимизации бюджетов, наблюдения за их исполнением, сопоставления запланированных показателей с поставленными целями и полученными результатами, а также включать в себя неформальное общение и взаимодействие.

В соответствии с разработанной классификацией, в зависимости от периода осуществления контрольных процедур можно выделить предварительный, текущий и последующий (заключительный, итоговый) бюджетный контроль (табл. 9.9).

Таблица 9.9

### Виды бюджетного контроля и их характеристика

Вид бюджетного контроля	Характеристика
Предварительный, текущий и последующий	<p>Предварительный контроль проводится в процессе формирования бюджетов и доведения бюджетных данных до сотрудников с целью предупреждения отклонений от бюджетных показателей.</p> <p>Текущий контроль осуществляется в ходе исполнения бюджетов и имеет своей целью своевременное обнаружение и устранение отклонений от утвержденных бюджетных планов.</p> <p>Последующий контроль осуществляется по результатам исполнения бюджетов с целью комплексной оценки эффективности их реализации и проведения соответствующих корректирующих мероприятий</p>
Контроль с прямой и обратной связью	<p>Контроль с прямой связью предполагает сравнение желаемых результатов с бюджетными показателями с целью выявления разумного соотношения целей организации и ее возможностей по их реализации.</p> <p>Контроль с обратной связью проводится путем сравнения бюджетных показателей и фактических результатов деятельности организации и имеет своей задачей выявление ее соответствия заранее установленным планам</p>
Стратегический и оперативный	<p>Стратегический контроль несет ответственность за обоснованность стратегических целей и бюджетов организации и включает их предварительную и итоговую корректировку, а также может осуществляться в форме мониторинга исполнения долгосрочных бюджетных планов.</p> <p>Оперативный контроль направлен на обеспечение эффективности текущего бюджетного процесса и осуществляется в течение всего цикла исполнения краткосрочных бюджетов</p>

**Предварительный контроль** осуществляется до начала действий по исполнению бюджетов, и его основная цель состоит в проверке качества входящих потоков ресурсов — финансовых, материальных и трудовых, поэтому в его ходе не только происходит проверка

и оптимизация бюджетных планов, но и осуществляется контроль за соблюдением при их построении определенных правил и целей организации.

**Текущий контроль** проводится в течение всего бюджетного периода и направлен на оперативное выявление отклонений от утвержденных бюджетных планов следующим образом:

- путем сопоставления фактических и бюджетных показателей с целью реализации своевременных корректирующих действий;
- наблюдения за исполнением бюджетов сотрудниками организации.

В отличие от текущего проведение **последующего** контроля возможно только по завершении бюджетного периода, поэтому он не обладает оперативными корректирующими возможностями. Однако только данный вид бюджетного контроля позволяет получить наиболее полную информацию о степени достижения поставленных целей, следовательно, его проведение необходимо для комплексной оценки результатов хозяйствования и корректировки будущих бюджетов, целей организации и действий сотрудников по их исполнению.

Таким образом, рассмотренные виды бюджетного контроля имеют различные цели и формы реализации, однако осуществляются в совокупности, тесно взаимодействуя между собой.

На каждом этапе проведения бюджетного контроля применяются различные процедуры, ряд которых носит неформальный характер, однако для последующего контроля с обратной связью существует ряд документированных источников информации, дающих возможность типизировать последовательность его осуществления. Поэтому, изучив наиболее распространенные методические подходы к реализации каждого из его этапов, можно сформировать общую методику проведения формализованного бюджетного контроля в организации (табл. 9.10).

Таблица 9.10

#### Характеристика этапов формализованного бюджетного контроля

Этап контроля	Применяемые методы, процедуры и классификации
Составление бюджетов	Типовой алгоритм составления генерального бюджета. Требования, предъявляемые к процессу составления бюджетов
Учет фактических результатов	Принципы формирования отчетов об исполнении бюджетов. Основные показатели, используемые для оценки деятельности ЦО. Пути решения проблем, возникающих в ходе построения системы оценки деятельности центра финансовой ответственности (далее – ЦФО)

*Окончание*

Этап контроля	Применяемые методы, процедуры и классификации
Сравнение бюджетных и фактических показателей	Классификация отклонений, используемая в процессе бюджетного контроля. Методика представления отклонений в удобном для анализа виде
Анализ причин отклонений	Методика базового анализа отклонений. Традиционные методы анализа исполнения бюджетов
Осуществление корректирующих воздействий	Виды корректирующих воздействий, производимых по результатам план-факт-анализа

На этапе сравнения запланированных затрат с фактическими выявляются отклонения, которые можно считать главными индикаторами появившихся проблем в исполнении бюджетов. Классификация отклонений, возникающих в процессе проведения план-фактного анализа и контроля, приведена в табл. 9.11.

Таблица 9.11

### Классификация отклонений бюджетного контроля

Признак	Вид отклонений
По структуре	Простые (имеющие однозначные причины и последствия) и комплексные (имеющие сложную цепь причинно-следственных связей и нескольких виновников возникновения)
По связи с деятельностью ЦФО	Контролируемые и неконтролируемые (зависящие и не зависящие от деятельности ЦО)
По методам расчета	Абсолютные (определяемые как разность между аналогичными показателями в анализируемом и базовом периоде) и относительные (абсолютное отклонение в процентах к базовому уровню)
По характеру возникновения	Случайные (возникающие в разовых случаях), периодические (возникающие время от времени) и систематические (возникающие регулярно)
По степени важности для контроля	Существенные и несущественные (принимаемые не принимаемые в расчет при анализе)
По масштабности	Незначительные, допустимые, критические и чрезвычайные
По характеру воздействия на результаты деятельности	Благоприятные (оказывающие положительное влияние на прибыль предприятия) и неблагоприятные (воздействующие на прибыль отрицательно)

Помимо абсолютной суммы важно определить уровень ответственности отклонений, который может быть установлен в процентах к бюджету или в абсолютной величине (например, анализировать нужно только те отклонения, которые превышают 5% бюджетного зна-

чения), а также определить, какие отклонения следует рассматривать как благоприятные и неблагоприятные.

Это можно сделать, осмыслив влияние конкретного отклонения на величину прибыли организации: отклонения, возникающие вследствие повышения доходов или снижения расходов, положительно повлияют на прибыль и будут считаться благоприятными, а противоположные им отклонения — приведут к ее снижению и будут рассматриваться как неблагоприятные.

На стадии сравнения бюджетных и фактических данных для эффективного управления затратами важна наглядность представления выявленных отклонений в удобном для анализа виде (рис. 9.6).



**Рис. 9.6.** Порядок представления отклонений в удобном для анализа виде

*Примечание.* В качестве уровня существенности использован критерий, принятый для финансовой отчетности (5%).

На предприятии могут применяться две идеологические схемы бюджетного контроля. Согласно первой схеме, бюджеты и отчеты об их исполнении составляются с одинаковой периодичностью. В этом случае план-фактный контроль и анализ представляют собой прямое сопоставление «факта» и плана с выявлением и оценкой отклонений. Согласно второй схеме, фактические данные регистрируются в более дробные периоды (по сравнению с периодом составления бюджетов). Например, бюджеты составляются поквартально, а отчеты — ежемесячно. В этом случае появляется возможность план-фактного контроля, а анализ выполняется нарастающим (накопительным) итогом. При этом финансово-хозяйственная деятельность предприятия анализируется, как правило, путем сравнения отчетных данных за два и более периода, т.е. «факт» с планом как бы и не сравниваются (в регулярном режиме).

Наиболее перспективным направлением в развитии бюджетного контроля является проведение контроля на основе ключевых показателей эффективности (далее — *KPI*), которые устанавливаются для организации в целом и для каждого ЦО отдельно на бюджетный период и не подлежат корректировке на всем его протяжении. Набор показателей эффективности отдельных ЦФО существенно зависит от роли этого ЦО в системе управления и от выполняемых им функций.

Таким образом, бюджетный контроль представляет собой логическую взаимосвязь формальных и неформальных процедур, направленных на оценку эффективности управления затратами, активами и обязательствами организации. Использование процедур мониторинга и контроля бюджетов позволяет повысить финансовую дисциплину и сократить затраты, а анализ, проведенный по ключевым показателям, позволяет увязать показатели оперативной деятельности со стратегическими целями, сориентировать на конкретные результаты и выполнение миссии предприятия.

## КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ

1. Назовите характерные особенности управленческого анализа.
2. Какие разделы включает в себя управленческий анализ?
3. С какой целью проводится анализ расходов, затрат и себестоимости продукции?
4. Назовите основные источники информации для проведения анализа.
5. Перечислите объекты анализа себестоимости продукции.
6. Изложите методику анализа общей суммы затрат на производство продукции.

7. Как рассчитывается и анализируется показатель затрат на рубль продукции?
8. Изложите методику анализа себестоимости отдельных видов продукции.
9. Какова цель анализа отклонений бюджетных и фактических показателей?
10. На каком этапе анализа отклонений определяется эффективность использования ресурсов?
11. Дайте определение бюджетного контроля.
12. На каких уровнях проводится анализ отклонений запланированных показателей от фактических?
13. Как классифицируются отклонения при проведении бюджетного контроля?

# УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ОРГАНИЗАЦИИ

## 10.1. ОСНОВНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

**Управленческая отчетность** — совокупность отчетных форм, которая регистрирует и обобщает все факты хозяйственной деятельности организации и является важным источником информации для принятия решений.

Управленческой отчетности принадлежит особое место в системе отчетной информации о деятельности организации. В отличие от бухгалтерской, статистической и налоговой отчетности, предназначенной как для внешних, так и для внутренних пользователей, управленческая отчетность содержит информацию, формируемую по запросам лишь внутренних пользователей. Так, ученые не выработали единого мнения о названии отчетности, составляемой по запросам управленческого персонала организации. Одни авторы называют ее сегментарной отчетностью, другие — внутрихозяйственной, третьи — управленческой. Термин «управленческая отчетность» является более приемлемым, поскольку в нем подчеркнута назначение отчетности, предоставляющей информацию, используемую внутренними пользователями для обоснования управленческих решений.

Сущность управленческой отчетности ученые также определяют по-разному, однако существующие при этом расхождения в используемых терминах и формулировках непринципиальны, поскольку в основу всех определений положены единые подходы к содержанию и назначению отчетности. С учетом этих подходов управленческую отчетность можно определить как систему детальной и конкретной информации об имуществе, капитале, обязательствах, а также о доходах и расходах организации, хозяйственных процессах и их результатах, о внутренних и внешних факторах, оказавших влияние на достигну-

тые результаты, и, кроме того, информации, необходимой управленческому персоналу для прогнозирования, планирования, организации, контроля и регулирования деятельности хозяйствующего субъекта.

В управленческой отчетности содержится информация, описывающая следующее:

- общую картину работы организации, включающую оперативную информацию о величине дебиторской и кредиторской задолженности, об остатках денежных средств на счетах, произведенных платежах за период;

- существующие проблемы и потребности организации в ресурсах;

- потенциальные проблемы, которые могут возникнуть в ближайшем будущем.

Использование руководством управленческих отчетов позволяет:

- ежедневно принимать эффективные решения и разрешать возникающие текущие проблемы (сколько закупать, нужно ли принимать новый заказ);

- принимать стратегические решения и предупреждать будущие проблемы (продолжать ли производить данный продукт, инвестировать ли производство нового продукта);

- определять слабые места в системе планирования и корректировать технику прогнозирования продаж.

**Целью составления управленческих отчетов** является удовлетворение информационных потребностей руководства (менеджеров) организации. В связи с этим определение требований к содержанию и порядку представления управленческой отчетности относится исключительно к ведению менеджеров. Задача менеджеров состоит в том, чтобы разъяснить исполнителям свои требования в отношении того, какую информацию и в каком объеме им необходимо получить. Создание на предприятии системы внутренней отчетности требует определения информационных потребностей менеджеров различных структурных звеньев для принятия решений, регулярности и оперативности удовлетворения информационных запросов, что возможно только на основе проведения специального обследования. Результаты исследования рекомендуется представлять в виде информационной карты, отражающей потребности в информации структурных единиц предприятия, а также формат представления и регламент их составления, передачи и обработки (порядок, сроки, ответственные).

Грамотно составленная в соответствии с требованиями менеджмента и своевременно представленная управленческая отчетность позволяет обеспечить решение следующих задач:

- быстрый обзор деятельности;
- представление информации о фактической эффективности;
- определение существующих проблем и недостатков, а также указание на потенциальные проблемы в будущем;
- предоставление информации для выбора оптимальных вариантов решения вопросов и проблем повседневной деятельности, а также предоставление информации для принятия стратегических решений.

Для менеджеров основное значение имеет содержание управленческой информации, однако не менее важным является и способ ее представления, включая средства вывода и формат данных, а также методы доставки, своевременность и сопровождающие сведения. Если отчетность перегружена данными, плохо структурирована и ее чтение вызывает трудности, то польза от нее невелика.

Основными требованиями к составлению управленческой отчетности, полезной пользователям, являются:

- целесообразность — информация должна отвечать той цели, для которой она подготовлена;
- рентабельность — затраты на подготовку информации не должны превышать выгоды от ее использования;
- объективность — информация должна быть подготовлена и представлена таким образом, чтобы она не была предвзятой;
- адресность — информация должна быть доведена до ответственного исполнителя с использованием наиболее эффективных (в каждом конкретном случае) средств коммуникации, при этом следует соблюдать конфиденциальность;
- краткость — информация должна быть четкой, не содержать ничего лишнего;
- точность — степень погрешности, присущая информации, не должна превышать такого уровня, чтобы изменить решение, принимаемое на ее основе;
- оперативность — информация должна быть готова к тому времени, когда она необходима;
- сопоставимость — в большинстве случаев информация должна быть сопоставимой по времени и подразделениям организации.

Своевременность подготовки управленческой отчетности имеет два аспекта:

- 1) частота подготовки периодических отчетов;
- 2) интервал между окончанием периода и временем, когда отчет попадает к ответственному руководителю.

Частота подготовки периодических отчетов определяется временем, за которое информация, представленная в них, перестанет быть

актуальной и не станет отвечать главному требованию — быть полезной при выработке оперативных управленческих решений. Это означает, что некоторые виды информации необходимо представлять ежедневно или даже чаще, а другие — ежемесячно или реже. Кроме того, менеджеры могут получать информацию, которая должна подготавливаться для каждого конкретного случая.

В некоторых ситуациях отчетная информация может поступать пользователю в режиме реального времени, при каждом ее изменении.

Данные о продажах, производстве, браке и прочих аналогичных элементах оперативной управленческой информации обычно представляются ежедневно или еженедельно и используются для проведения сравнения с соответствующими данными ежедневных и еженедельных планов. Информация о прибыльности обычно представляется ежемесячно и сравнивается с показателями месячного плана. При планировании долгосрочных проектов, таких как проекты капитального строительства, желательно разбивать их на небольшие этапы, чтобы обеспечить ежедневное или еженедельное измерение отклонений от плана и включение их в отчет.

Системы формирования отчетности должны быть разработаны таким образом, чтобы обеспечить представление отчетов руководству в кратчайший срок после окончания отчетного периода (день, неделя, месяц, квартал и т.д.). Таким образом, ежедневный отчет должен быть представлен либо до окончания текущего дня, либо в самом начале следующего дня. Еженедельный — в первый день следующей недели. Ежемесячный отчет — на третий или четвертый день следующего месяца. Решения о частоте формирования периодических отчетов и приемлемой задержке в их предоставлении должны приниматься с учетом соотношения затрат и выгод.

Отчетность может содержать как количественные, так и качественные показатели в стоимостном и натуральном выражении и представляет собой важный источник информации для анализа и принятия управленческих решений.

Управленческая отчетность подразделяется на группы.

1. По объему сведений:

- частная, включающая информацию о результатах деятельности какой-либо структурной единицы организации, отдельных направлений ее деятельности; в разрезе конкретных географических регионов;

- общая (консолидированная), характеризующая результаты деятельности организации в целом.

2. По целям, для которых составляются отчеты:

- внешняя, предназначенная для информирования внешних пользователей (юридических и физических лиц) о характере деятельности, доходности и имущественном положении предприятия;

- внутренняя, предназначенная для целей внутрифирменного управления.

3. По периодам, отхватываемым отчетностью:

- периодическая отчетность, составляемая на внутригодовую дату (ежедневная, еженедельная, ежедекадная, ежемесячная, квартальная, полугодовая);

- годовая отчетность.

## **10.2. ФОРМАТ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Основные проблемы при подготовке управленческой отчетности связаны с отсутствием общих рекомендаций о формировании системы отчетных показателей и информационной базы для их расчета, что затрудняет разработку внутреннего положения по управленческой отчетности организации, а также создание программных продуктов по автоматизации процессов ее составления. Эффективность обмена отчетной информацией в большой степени зависит от формата и структуры отчетов. Основными факторами, которые могут повлиять на выбор формата или структуры того или иного отчета, являются:

- характер представляемой информации;
- требования и пожелания пользователей отчетов;
- соотношение затрат и выгод.

Не существует стандартного набора управленческих отчетов с единым форматом и общей структурой, которые были бы приемлемы во всех ситуациях. Ниже приведены некоторые требования к формату управленческих отчетов, следование которым позволит оптимизировать представление управленческой информации.

1. Доступность для восприятия: отчет должен быть простым для восприятия, точным и лаконичным. Названия документа и его разделов следует делать адекватными и понятными. Данные, представленные в отчете, не должны допускать неоднозначного толкования или вводить в заблуждение.

2. Степень детализации: содержание отчета должно соответствовать информационным потребностям его предполагаемого получателя (пользователя). Каждый руководитель предъявляет свои требования к отчетной информации. На нижних ступенях иерархической лест-

ницы управления организацией необходимы более частые и более детальные отчеты. Чем выше уровень, тем реже представление и меньше подробностей. Слишком большая детализация информации может привести к информационной перегруженности пользователя и затруднить ее понимание.

3. Контекст представляемых данных: разрозненные (пусть даже точные) данные малоинформативны. Только данные, помещенные в соответствующий контекст, обработанные соответствующим образом для определенной, четко обозначенной цели, становятся значимой информацией. Для подготовки управленческой отчетности наиболее часто применяется анализ тенденций происходящих изменений и сравнение фактических показателей с плановыми. Например, менеджер отдела реализации может провести сравнительный анализ показателей реализации за несколько периодов, показать их соотношение с плановыми, а также с отраслевыми данными и показателями конкурентов и представить результаты проведенного анализа в табличной форме.

Несмотря на то что лаконичные отчеты более эффективны, излишняя краткость может привести к потере контекста и, следовательно, уменьшить полезность документа. При формировании отчета следует выбрать разумный компромисс между эффективностью и результативностью.

4. Стандартизация: для основных периодически формируемых управленческих отчетов целесообразно утвердить формат, содержание, сроки и частоту (периодичность) представления, а также правила распространения. Стандартизация повысит эффективность подготовки и представления отчетов, позволит сэкономить время, которое требуется менеджерам на ознакомление и осмысление представленной информации. Стандартизация не означает, что все руководители будут получать одинаковые отчеты, — она означает, что руководители будут знать, комплект из каких отчетов, в какой форме и с какой периодичностью (ежедневно, еженедельно или ежемесячно) они будут получать.

Комплект периодических отчетов должен включать в себя необходимые комментарии и поясняющую информацию. Дополнительная аналитическая информация может повысить ценность представляемых данных.

5. Ориентация на ЦО: в большинстве организаций существует разделение ответственности менеджеров за выполнение тех или иных задач в общей структуре управления, достижение тех или иных намеченных результатов. Такое разделение ответственности часто имеет иерархическую структуру.

Обычно в подобной структуре условно выделяют три уровня, и менеджеры каждого из уровней имеют свои информационные потребности: операционный, тактический и стратегический.

1. Операционный (нижний) уровень. Планирование на данном уровне связано с получением очень подробной информации, которая имеет отношение к текущему времени (плюс-минус неделя или месяц), т.е. принимаемые решения являются по своей сути краткосрочными. Решения принимаются в отношении:

- дебиторской и кредиторской задолженностей;
- заработной платы;
- жалоб и претензий со стороны покупателей (клиентов);
- выполнения графика (плана) работ;
- выявления и анализа отклонений фактических результатов

от плановых.

2. Тактический (средний) уровень. Рассматриваются вопросы эффективности использования ресурсов для достижения более высоких результатов.

Решения принимаются в отношении:

- закупок;
- месторасположения (хранения) запасов сырья, материалов и готовой продукции;
- продаж (по результатам проведенного анализа);
- прогноза потоков денежных средств.

3. Стратегический (высший) уровень. По своей сути стратегическое планирование предполагает принятие решений в отношении всей организации в целом, направлено на долгосрочную перспективу и определяет направления развития организации в будущем. Решения принимаются в отношении:

- инвестиций в те или иные проекты;
- выхода на новые рынки (освоения потенциально возможных рынков);
- прогнозирования и бюджетирования.

Рекомендуется избегать такого структурного построения, когда операционная информация, предназначенная для ЦО нижнего уровня, дублируется для ЦО среднего и высшего уровней в неизменном виде. Менеджер ЦО нижнего уровня должен быть ответственным за принимаемые оперативные решения в связи с разработкой, согласованием и выполнением производственного (рабочего) плана его подразделения. В связи с этим рекомендуется формировать отчеты для обеспечения менеджеров оперативной управленческой информацией начиная с нижнего уровня ответственности, где можно непосредствен-

но влиять на результаты работы. Далее информация консолидируется согласно организационной и иерархической структуре ответственности, реализованной в организации.

Среди возможных форматов представления информации в управленческой отчетности можно выделить следующие:

- табличный;
- графический;
- текстовый.

**Табличный формат.** Значительная часть управленческой информации является количественной, поэтому табличный формат отчетов представляется наиболее естественным. Большинство руководителей привыкли получать отчеты в виде набора цифр и считают их достаточно полезными. Значительную часть управленческой информации можно представить всего лишь на одной странице такого отчета. Правильно структурированные отчеты в цифровом виде являются основой управленческой отчетности при условии наличия соответствующих комментариев и раскрытия ключевых показателей.

**Графический формат.** Графики и диаграммы — наглядный способ представления данных. Основной проблемой применения графического формата является то, что при одновременном отображении большого количества показателей затрудняется восприятие информации. Графики и диаграммы можно достаточно быстро подготовить на персональном компьютере, используя стандартное программное обеспечение и принтер.

**Текстовый формат.** Информация, которая, как правило, не имеет количественных показателей (например, отчеты службы внутреннего аудита о состоянии системы внутреннего контроля организации), предоставляется в письменной форме, в обычном текстовом формате. Составитель такого отчета имеет возможность сделать акцент на каких-либо моментах, разъяснить взаимосвязь и значение представляемых данных.

### 10.3. СОДЕРЖАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Чаще всего на российских предприятиях применяется трехуровневая система формирования управленческой отчетности. Основными уровнями являются:

- 1) журналы (книги) для записи всех операций организации в соответствии со сферой деятельности или по подразделениям;
- 2) сводки — краткие сведения о деятельности подразделения на конкретную дату;

3) итоговые отчеты, представляющие результаты деятельности организации в целом и ее структурных подразделений за определенный период.

Структура управленческой отчетности включает в себя отчеты в соответствии со следующей классификацией.

1. Комплексные отчеты — обычно представляются ежемесячно.

В комплексных отчетах могут отражаться следующие показатели:

- рентабельность организации в целом и ее структурных подразделений;

- структура доходов и расходов по ЦО, структурным подразделениям, отдельным проектам и т.д.;

- показатели дебиторской задолженности и оценка резерва под сомнительную дебиторскую задолженность;

- сумма запасов и оценка резерва под обесценение запасов;

- движение денежных средств и прогноз предстоящего использования и поступления денежных средств.

2. Отчеты по ключевым показателям — представляются на конкретную дату в любой момент времени.

В них отражаются наиболее важные для успешного функционирования организации факторы:

- количество полученных заказов;

- недопоставки по заказам;

- объем выпущенной продукции;

- объем проданной продукции;

- процент неисправностей или брака;

- запланированные результаты деятельности;

- эффективность использования ресурсов.

3. Аналитические отчеты — готовятся по запросу руководства. Аналитические отчеты призваны более глубоко отражать отдельные аспекты деятельности. В качестве примерных вопросов, раскрывающихся в аналитических отчетах, могут быть приведены следующие:

- причины возрастания уровня запасов, приводящего к замораживанию денежных средств, потраченных на приобретение этих активов, обесценению запасов и потерям и, следовательно, к большей подверженности бизнес-рискам;

- причины чрезмерного увеличения сверхурочных часов работы, приводящего к увеличению расходов на заработную плату персонала;

- изменение удельного веса организации в соответствующем рыночном сегменте.

Аналитические отчеты также отражают ситуацию на рынке, взаимосвязь внешних и внутренних факторов развития организации,

раскрывают существующие угрозы и благоприятные возможности развития организации. Такие отчеты подготавливаются по мере возникновения потребности в них.

Направленность, формат и содержание аналитических отчетов практически не имеют ограничений. Отчеты должны характеризоваться четкой постановкой раскрываемых вопросов и задач, содержать описание метода анализа, определения новых терминов, количественные и качественные данные, необходимые для понимания отчета, раскрывать все примененные допущения и их оценку, представлять пользователю свод результатов и выводы, а также описание факторов риска.

В зависимости от уровня представления различаются сводные, текущие и операционные отчеты. В таблице 10.1 представлена характеристика наиболее распространенных внутренних отчетов для руководителей разного уровня.

Таблица 10.1

#### Виды внутренних отчетов для менеджеров разного уровня

Вид отчета	Наименование отчета	Получатель	Источник информации	Периодичность
Сводные	Управленческий отчет о прибылях и убытках	Генеральный директор, совет директоров	Обороты за месяц по счетам продаж, прочих доходов и расходов управленческого плана счетов (далее – УПС)	Ежемесячно
	Управленческий баланс	Генеральный директор, совет директоров	Сальдо на конец месяца по синтетическим счетам УПС	Ежемесячно
	Отчет о движении денежных средств	Генеральный директор, совет директоров	Обороты и остатки по денежным счетам УПС	Ежемесячно
Текущие	Отчет о запасах готовой продукции	Генеральный директор	Остатки по счету 43 «Готовая продукция»	Ежемесячно
		Начальник отдела продаж		Еженедельно
	Отчет о НЗП	Генеральный директор	Остатки по счету 20 «Основное производство»	Ежемесячно
		Начальник отдела продаж		Еженедельно
	Отчет о произведенной продукции	Генеральный директор	Обороты по счету 43 «Готовая продукция»	Ежемесячно
		Начальник отдела продаж		Еженедельно

*Продолжение*

Вид отчета	Наименование отчета	Получатель	Источник информации	Периодичность
Текущие	Отчет о запасах сырья и материалов	Генеральный директор	Остатки по аналитическим счетам к счету 10 «Материалы»	Ежемесячно
		Начальник отдела закупок		Еженедельно
	Отчет о закупках	Генеральный директор	Обороты по синтетическому счету 15 «Заготовление материалов» или аналитическим счетам к счету 10 «Материалы»	Ежемесячно
		Начальник отдела закупок		Еженедельно
	Отчет о дебиторской задолженности	Генеральный директор	Остатки по счетам дебиторов в аналитическом разрезе	Ежемесячно
		Финансовый директор		Еженедельно
	Отчет о кредиторской задолженности	Генеральный директор	Остатки по счетам кредиторов в аналитическом разрезе	Ежемесячно
		Финансовый директор		Еженедельно
Отчет о себестоимости продукции	Генеральный директор	Обороты по счетам 43 «Готовая продукция» и 90 «Продажи»	Ежемесячно	
	Финансовый директор		Еженедельно	
Отчет о коммерческих и административно-управленческих расходах	Генеральный директор	Обороты по счету 44 «Расходы на продажу», 26 «Административно-управленческие расходы»	Ежемесячно	
	Финансовый директор		Еженедельно	
Оперативные	Отчет о продажах	Начальник отдела продаж	Кредитовые обороты по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» в аналитических разрезах	Ежедневно
	Отчет о запасах готовой продукции	Заведующий складом	Остатки по аналитическим счетам к счету 43 «Готовая продукция»	Ежедневно
	Отчет о НЗП	Главный инженер	Остатки по аналитическим счетам к счету 20 «Основное производство»	Ежедневно
	Отчет о произведенной продукции	Главный инженер	Обороты по счету 43 «Готовая продукция»	Ежедневно
	Отчет о запасах сырья и материалов	Заведующий складом	Остатки по счету 10 «Материалы»	Ежедневно

*Окончание*

Вид отчета	Наименование отчета	Получатель	Источник информации	Периодичность
Оперативные	Отчет о закупках	Начальник отдела закупок	Дебетовые обороты по синтетическому счету 15 «Заготовление материалов» или аналитическому счету к счету 10 «Материалы»	Ежедневно
	Отчет о дебиторской задолженности	Начальник отдела продаж	Остатки по счетам дебиторов в аналитическом разрезе	Ежедневно
	Отчет о кредиторской задолженности	Начальник отдела закупок	Остатки по счетам кредиторов в аналитическом разрезе	Ежедневно
	Отчет о себестоимости продукции	Начальник производственного отдела Финансовый директор	Обороты по счетам 43 «Готовая продукция» и 90 «Продажи»	Ежедневно
	Отчет о коммерческих и административно-управленческих расходах	Начальник отдела продаж	Обороты по счету 44 «Расходы на продажу», 26 «Административно-управленческие расходы»	Ежедневно
Начальник отдела закупок		Ежедневно		
Отчет о движении денежных средств	Начальник отдела закупок	Обороты по счетам денежных средств	Ежедневно	

В зависимости от вида деятельности в качестве примеров отчетов, которые могут формироваться в системе управления затратами в организации, можно привести следующие.

1. Отчеты об операционной деятельности:

- о производстве продукции (работ, услуг);
- продаже продукции (работ, услуг);
- закупках;
- дебиторской (кредиторской) задолженности;
- запасах готовой продукции;
- НЗП;
- запасах сырья и комплектующих.

2. Отчеты об инвестиционной деятельности:

- о движении (приобретении и выбытии) основных средств;
- движении (приобретении и выбытии) нематериальных активов;
- долгосрочных финансовых вложениях;
- планируемых капитальных вложениях в разрезе инвестиционных проектов.

**КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ**

1. Что является целью составления управленческих отчетов?
2. Какие задачи позволяет решить грамотно и своевременно составленная управленческая отчетность?
3. Каково значение составления управленческой отчетности?
4. Кто является пользователем данной отчетности?
5. Дайте классификацию отчетности по видам.
6. Какие факторы влияют на выбор формата и структуры отчета?
7. Какие требования предъявляются к формату управленческих отчетов?
8. Дайте характеристику табличному, графическому и текстовому форматам составления управленческой отчетности.
9. Какая информация отражена в комплексных отчетах?
10. Приведите примеры сводных, текущих и операционных отчетов.

## ОРГАНИЗАЦИЯ РАБОТЫ ПО УПРАВЛЕНИЮ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

### 11.1. ПОСТРОЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Систему управления затратами необходимо рассматривать как главный инструмент оптимизации всех затрат, которые имеют место на предприятии. «Расходы существуют не для того, чтобы их подсчитывать. Они существуют, чтобы их снижать», — заметил Тайичи Оно, создатель производственной системы *Toyota*, направленной на тотальное снижение операционных издержек в организации.

Построение системы управления затратами будет включать в себя выполнение работ на нескольких последовательных этапах.

1. Разработка учетной политики и регламентов для проведения процедур планирования и прогнозирования затрат, их учета, анализа и контроля, форматов управленческой отчетности, выбор метода калькулирования себестоимости.

Данный этап предполагает проведение группировки затрат, согласно выбранной классификации, и определение процедуры их распределения. Процедура распределения будет включать в себя выбор объекта учета затрат, отбор и аккумуляцию тех из них, что относятся к данному объекту учета, выбор метода перенесения затрат вспомогательных служб на производственные подразделения.

На этом этапе необходимо выполнить следующие действия:

- определить базы и принципы распределения затрат;
- разработать форматы первичных отчетных форм о затратах;
- разработать методику заполнения первичных отчетных форм;
- разработать методику обработки первичных отчетных форм, позволяющую распределить затраты между видами продуктов, объектами учета и видами деятельности;
- разработать форматы управленческих отчетов о затратах.

Выбор метода калькулирования себестоимости предполагает изучение особенностей технологического процесса, выявление групп продукции, для которых могут быть применены одинаковые методы калькулирования, разработку алгоритмов расчета себестоимости единицы продукции.

2. Сбор всей возможной информации о затратах на предприятии — стоимостные (цены на ресурсы, ставки оплаты труда и т.п.) и операционные (расходные коэффициенты, нормативы затрат времени, характеристики выполненной работы) характеристики бизнеса. Все эти данные поступают в систему управленческого учета посредством так называемых первичных документов, в которых фиксируются факт выполненной работы и количество использованных ресурсов. Первичные документы заполняются на местах возникновения затрат. Данные об издержках могут собираться вручную или с использованием информационных технологий. Разумеется, более совершенная форма сбора данных предполагает использование программных продуктов обработки.

3. Выявление важных и контролируемых затрат.

4. Подробное изучение каждой статьи расходов.

5. Анализ и контроль. Рассмотрение возможности снижения затрат. Анализ возможности уменьшения влияния неблагоприятных факторов. Определение периодов и причин, по которым происходят резкие изменения.

**Анализ «затраты — объем — прибыль» (CVP-анализ)** — процесс объединения информации о поведении затрат с информацией о доходе от реализации с целью планирования доходов, затрат и прибылей для различных уровней объема.

**What-if-анализ** — предполагает исследование эффекта изменения в параметре на результаты. Иными словами, *what-if*-анализ показывает, как изменяются все параметры проекта (бюджета или плана) при изменении ключевого. Это может быть цена продукции, объем продаж, объем производства, заработная плата персонала, ставки налогов и т.д. Качество проведения *what-if*-анализа зависит от используемой с этой целью модели проекта. Она должна быть полной, точно отражать взаимосвязи и использовать приемлемые оценки. Если модель полная и точно отражает взаимосвязи мощности, затрат и выручки, тогда оставшийся вопрос — точность используемых данных. Специалисты по планированию испытывают модели путем варьирования ключевых оценок. Для этого используется анализ чувствительности.

**Анализ чувствительности** — анализ эффекта изменения параметра на решение, а не на результат. Иными словами, это процесс

выборочного варьирования ключевых оценок бюджета или плана. Он позволяет идентифицировать оценки, которые являются особенно критичными для решений, базирующихся на этой модели. Например, рабочая сила, необходимая для изготовления каждого продукта, служит важным параметром в процессе составления предварительного бюджета. Небольшие изменения в этом параметре влекут за собой значительные изменения в показателе прибыли.

## 11.2. ОТРАЖЕНИЕ МЕТОДОЛОГИИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Основные аспекты управления затратами должны быть отражены в учетной политике. Наиболее приемлемый вариант — отражение в учетной политике по управленческому учету. Конечной целью разработки учетной политики является создание комплекса взаимосвязанных документов, которые должны обеспечить методические подходы к управлению затратами в организации, повысить качество и достоверность всех видов отчетности, представить полноценную и оперативную информацию пользователям для принятия экономических решений.

**Учетная политика** — совокупность регламентных внутрифирменных процедур и способов подготовки информации, направленных на принятие управленческих решений в области управленческого учета (рис. 11.1).

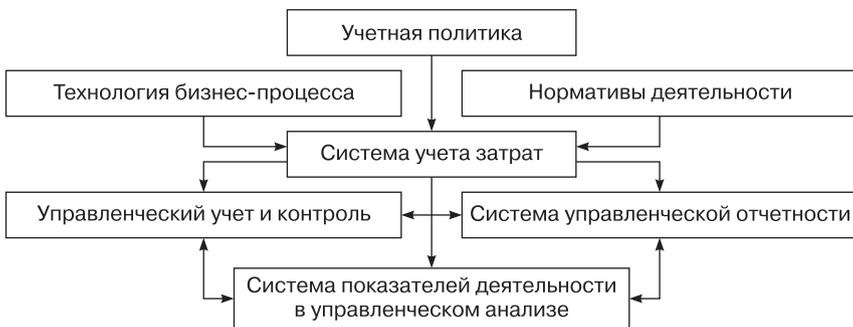


Рис. 11.1. Информационные потоки в управлении затратами

Учетная политика должна включать в себя такие аспекты, как организационный, технический и методологический.

В таблице 11.1 рассмотрена совокупность элементов учетной политики по управленческому учету с указанием регламентных документов, в которых будут описаны проводимые процедуры и результаты.

Таблица 11.1

### Элементы учетной политики

Элемент учетной политики	Регламентный документ	Результат
Организационный раздел учетной политики		
Организационная структура организации	Положение об организационной структуре; должностные инструкции, отражающие перераспределение функциональных обязанностей работников	Определение организационной структуры предприятия, основных составляющих ее блоков, их функции и направления деятельности; согласование основы структурных решений для построения архитектуры всех базовых подсистем управленческого учета, включая подсистему бюджетирования
Финансовая структура организации	Положение о финансовой структуре	Выделение в составе предприятия ЦО; классификатор центров (затрат, выручки, прибыли, маржинального дохода, инвестиций)
Бюджетно-финансовая структура	Положение о бюджетировании; Положение об оплате труда	Проекция финансовой структуры на различные бюджеты; классификатор бюджетов (бюджет доходов и расходов (далее – БДР), бюджет движения денежных средств (далее – БДДС), натурально-стоимостные бюджеты)
Полномочия и структура службы управленческого учета и контроля	Положение о службе управленческого учета и контроля; должностные инструкции сотрудников	Ответственный за ведение управленческого учета
Технический раздел учетной политики		
Стандарты внутреннего документооборота	Регламенты взаимодействия подразделений в системе производства и управления	График документооборота
Описание структуры данных для комплексной автоматизации управленческого учета	Техническое задание	Регламенты, подготовленные для утверждения
Формирование управленческого плана счетов	Рабочий план счетов управленческого учета	Кодификатор уровней аналитических счетов. Взаимосвязь счетов финансового и управленческого учета

*Окончание*

Элемент учетной политики	Регламентный документ	Результат
<b>Технический раздел учетной политики</b>		
Описание взаимодействия с бухгалтерской (финансовой) отчетностью	Положение о взаимодействии управленческого и бухгалтерского плана счетов	Взаимосвязь показателей управленческой и финансовой отчетности
<b>Методический раздел учетной политики</b>		
Методы оценки имущества и обязательств	Положение об управленческой учетной политике	Выбор метода оценки активов и обязательств, методов амортизации внеоборотных активов, методов оценки расхода оборотных активов
Методика калькулирования себестоимости продукции и ценообразования	Положение об управлении затратами; Положение о нормировании затрат; Положение о ценообразовании	Классификатор затрат и справочник статей затрат; классификатор (справочник) носителей затрат; структура и состав статей смет и калькуляций; базы для распределения косвенных расходов
Форматы бюджетов и внутрихозяйственной отчетности	Положение о бюджетировании; альбомы форм первичных документов и внутрихозяйственной отчетности	Структура и состав бюджетов; классификаторы документов по типам и видам; реестр управленческих отчетов; порядок формирования и представления отчетов
Система учетно-аналитических показателей для стратегического, тактического и оперативного управления	Положение об управленческом анализе	Набор ключевых показателей эффективности; выбор финансовых и нефинансовых показателей для каждого ЦО; процедуры мониторинга учетно-аналитических показателей
Процедуры проведения управленческого контроля	Положение (инструкция) о порядке проведения инвентаризации МПЗ на складе, в кладовых цехов, на рабочих местах; положение (инструкция) о материальной ответственности лиц, связанных с заготовлением, хранением, внутренним перемещением и использованием МПЗ	Набор контрольных показателей, используемых для оценки деятельности каждого ЦО; порядок формирования нормальных величин контрольных показателей; порядок определения фактических величин контрольных показателей; порядок оценки деятельности ЦО на основе данных проведенного анализа

Основным регламентным документом, определяющим принципы, методы и процедуру управленческого учета, для организации является положение об учетной политике по управленческому учету, которое структурно должно включать ряд разделов.

1. Общие положения. Содержит порядок разработки и изменения положения с указанием ответственных лиц.

2. Базовые принципы и понятия. Отражаются теоретические подходы к организации внутрифирменного учета — его сущность, цель, основные функции, принципы и порядок внесения изменений в учетную политику.

3. Организационные основы. Содержит описание организационных принципов проведения планирования, учета, анализа и контроля.

4. Методические аспекты. Содержит указания и краткую характеристику методов учета и калькулирования для каждого из объектов учета.

5. Технические аспекты. Содержит описание основных правил ведения управленческого учета на предприятии.

В положении об управленческом учете должны найти отражение следующие аспекты управления затратами, связанные с особенностями затрат как объекта учета и нормирования (динамизм и многообразие, требующие применения обширного спектра приемов и методов, трудность измерения, учета и оценки затрат, а также сложность и противоречивость влияния затрат на экономический результат):

- 1) классификация затрат для различных целей;
- 2) выбор метода учета затрат;
- 3) подходы к нормированию затрат;
- 4) порядок распределения накладных расходов;
- 5) УПС;
- 6) создание системы управленческой отчетности;
- 7) формат бюджетов, состав бюджетных статей, регламент формирования и корректировки плановых показателей бюджетов.

1. **Классификация затрат для различных целей.** При разработке регламентных документов управленческой учетной политики важно предусмотреть возможность гармоничного перелива информации о затратах из системы управленческого учета в другие подсистемы. Проблем, связанных с учетом и калькулированием затрат, множество:

- путаница в терминологии;
- различия в нормативном регулировании учета затрат в бухгалтерском и налоговом учете;

- сложности с распределением косвенных расходов;
- проблемы, вызванные несоответствием отечественной методики калькулирования затрат методам, разработанным в западной практике и активно внедряемым на современном этапе;
- сложности с адаптацией современных управленческих и информационных технологий к реалиям хозяйственной жизни российских предприятий.

Указанные факторы накладывают отпечаток на формирование управленческой учетной политики в части разработки методологии учета и нормирования затрат. Для учета и калькулирования затрат необходима их экономически обоснованная классификация, которая позволяет выявить объективно существующие группы затрат, процессы их формирования и взаимоотношения между отдельными частями, а также целенаправленно осуществлять эффективное управление производственным процессом.

**2. Выбор метода учета затрат.** Для учета и калькулирования затрат применяются разнообразные приемы и способы, однако единой классификации методов нет. В основном большинство авторов соглашаются с тем, что подразделять методы возможно по следующим признакам:

- по объектам учета затрат — позаказный, попроцессный (попередельный), функциональный;
- по полноте учета затрат — калькулирование полной и неполной себестоимости;
- по оперативности учета и контроля затрат — учет фактической себестоимости и учет нормативных затрат.

Поскольку в последние годы методология учета затрат и калькулирования активно развивается и совершенствуется, классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции может быть дополнена еще таким классификационным признаком, как управленческая цель учета. О методах, которые применяются при учете затрат для достижения различных целей организации, подробно мы говорили в параграфе 5.3.

При формировании учетной политики на каждом предприятии будет использоваться такая классификация затрат и методов их учета, которая в наибольшей степени отражает цель проводимой работы. Рассмотрим виды решений, которые принимаются менеджерами, и возможные ракурсы подготовки информации для подготовки и принятия решений в части затрат (табл. 11.2).

Таблица 11.2

**Использование различных вариантов видов затрат и методов их учета  
для принятия управленческих решений**

Вид принимаемого решения	Рекомендуемый метод учета затрат	Необходимый разрез затрат
Решения об оптимальной структуре производимой продукции	Целевой себестоимости	Релевантные и нерелевантные
	Неполной себестоимости	Переменные и постоянные
	Нормативных затрат	Прямые и косвенные
	Попроцессный или функциональный	Затраты на продукт; затраты по жизненному циклу продукта; затраты по процессу
Решение о прекращении деятельности сегмента бизнеса	Фактических затрат	Прямые и косвенные
	Неполной себестоимости	Переменные и постоянные
	Целевой себестоимости	Альтернативные затраты, релевантные и нерелевантные
Решение о принятии или отказе по отдельному заказу	Показанный	Прямые и косвенные
	Неполной себестоимости	Переменные и постоянные; маргинальные и инкрементные
	Целевой себестоимости	Альтернативные затраты, релевантные и нерелевантные; устранимые и неустрашимые
Решение о цене продукта на временной интервал	Неполной себестоимости	Переменные и постоянные
	Целевой себестоимости	Релевантные и нерелевантные
Решение о выборе клиента (поставщика, покупателя)	Функциональный учет	Затраты на продукт
	Функциональный учет	Затраты на продукт и расходы периода
Решение о модернизации оборудования	Эталонное оценивание	Относительные затраты (затраты конкурентов)
	Эталонное оценивание	Относительные затраты (затраты конкурентов)
	Целевой себестоимости	Альтернативные затраты: релевантные и нерелевантные

**3. Подходы к нормированию затрат.** Нормы делятся на основные, идеальные и текущие.

Многообразие норм расхода и сложность их определения, вызванная как техническими, так и экономическими требованиями, ведет к тому, что разработка норм и нормативов является одной из самых больших практических проблем, решаемых в системе управленческого учета на предприятиях. При нормировании затрат важно, каким образом будет осуществляться калькулирование (поэлементно, как в западной практике, или постатейно, как в отечественной), так как это определит методику и состав рассчитываемых нормативов, а также напрямую повлияет на структуру бюджетов и их взаимосвязи.

Чаще всего операционные бюджеты строятся поэлементно, поэтому бюджет производства детализируется через бюджет прямых материальных затрат, бюджет ПТЗ и накладных (общепроизводственных) расходов. Для определения показателей двух первых бюджетов — материальных и трудовых ресурсов — используются нормы расхода ресурсов (количественные показатели) и стандартные (плановые) цены на ресурсы (качественные показатели). Накладные расходы по объектам калькулирования распределяются с помощью нормативов сметных показателей (ставок распределения накладных расходов), что также вызывает определенные проблемы.

**4. Порядок распределения накладных расходов.** При распределении косвенных затрат важен выбор наиболее адекватной базы распределения, так как это напрямую влияет на значение получаемой себестоимости продукции (работ, услуг). В качестве базы распределения должен быть выбран показатель, наиболее соответствующий накладным расходам каждого производственного подразделения. На практике могут применяться следующие базы для распределения косвенных расходов:

- заработная плата производственных рабочих;
- объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении;
- время работы производственных рабочих или отработанных машино-часов;
- сумма прямых или материальных затрат;
- сметные (нормативные) ставки.

Помимо перечисленных баз распределения в отдельных случаях могут быть применены и показатели площади или объема помещений (например, для распределения расходов на содержание зданий), технические показатели (тонно-километры, киловатт-часы), величины веса, распределение с помощью коэффициентов.

Важнейшим принципом выбора способа распределения накладных расходов является максимальное приближение результатов

к фактическому расходу на данный вид продукции, так как 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, принципам учета и калькулирования и быть нетрудоемким и простым для понимания.

**5. Разработка УПС.** Управленческий план счетов выполняет функцию координации бюджетных и учетных процедур, поэтому на большинстве предприятий при разработке учетной политики именно структуре и формату плана счетов уделяется наибольшее внимание.

**6. Создание системы управленческой отчетности.** На состав, форму и содержание управленческой отчетности в каждом конкретном случае влияет не только отраслевая принадлежность организации, но и запросы менеджеров компании. Помимо отчетов верхнего уровня (управленческий баланс, управленческий отчет о прибылях и убытках и отчет о движении денежных средств) пакет управленческой отчетности компании может включать множество отчетов, классифицированных по назначению, адресатам, периодичности формирования и т.д. Отчеты могут быть как регламентными, так и нерегламентными, т.е. формируемыми под конкретный запрос пользователя. Управленческие отчеты подводят итоги всех операций и охватывают все основные виды хозяйственной деятельности.

Для эффективно функционирующей системы управленческого учета при формировании учетной политики необходимо предусмотреть взаимосвязь счетов управленческого учета и показателей отчетности, с тем чтобы у потребителя информации — руководителя любого уровня иерархии — в режиме реального времени была возможность сформировать любой отчет, который включал бы показатели, за которые он несет ответственность. Проблемой на данном этапе будет взаимоувязка показателей плана счетов и отчетов, формируемых, к примеру, для собственников компании. В отличие от менеджеров эта категория пользователей не имеет доступа к данным управленческого учета, но нуждается в информации, которая охарактеризовала бы углубленно полученные результирующие показатели. По нашему мнению, решением проблемы обеспечения информацией акционеров и некоторых других категорий пользователей (инвесторов или кредиторов) станет выявление их запросов по ряду хозяйственных ситуаций и разработка форматов внутренней отчетности методами имитационного моделирования.

**7. Формат бюджетов, состав бюджетных статей, регламент формирования и корректировки плановых показателей бюджетов.**

Таким образом, в процессе формирования учетной политики по управленческому учету будет разработано нормативно-методическое обоснование (стандарты, способы и приемы) планирования, учета, анализа и контроля затрат. Особенностью управленческой учетной политики является ее гибкость и многовариантность, что позволяет приблизить принципы учета к специфическим нуждам конкретного предприятия и повысить эффективность системы управления затратами в целом.

### 11.3. ОРГАНИЗАЦИЯ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

Организация бюджетирования включает в себя два аспекта:

1) содержательный — формализацию процедур постановки бюджетирования, установление взаимосвязи основных бюджетов и состава бюджетных статей;

2) организационный — разработку бюджетного регламента, утверждение состава бюджетного комитета и регламента его работы для обеспечения эффективности бюджетного процесса.

Системы бюджетирования в различных организациях по степени их разработанности и количеству вовлеченных людей будут сильно различаться в зависимости от следующих факторов:

- масштаба организации;
- готовности руководства организации к внедрению системы бюджетирования;
- традиций организации;
- особенностей выпускаемой продукции и др.

Рассмотрим влияние каждого отдельного фактора на процесс бюджетирования.

**1. Масштаб организации.** Чем крупнее фирма, чем сложнее и разветвленнее ее организационная структура, тем более важной оказывается координация работы между ее сегментами. Без формализованной системы обмена плановой и контрольной информацией между различными подразделениями и ЦО обеспечить слаженную работу всей организации практически невозможно.

**2. Готовность руководства организации к внедрению определенных процедур информационного обмена и постоянному их поддержанию в актуальном состоянии.** До тех пор пока руководители организации не осознают, что внедрение системы хотя бы краткосрочного планирования отвечает жизненным интересам организации и обеспечивает нормальное ее функционирование, бюджетирования не будет.

3. **Традиции организации.** Разумеется, начав с нуля, невозможно сразу же наладить и внедрить полную систему бюджетов. Да это, скорее всего, и не нужно. Компания с традициями участия сотрудников в управлении, возможно, и не нуждается в столь формализованной системе бюджетирования, как это необходимо в компаниях с жестким стилем управления.

4. На организацию системы бюджетирования влияют также **особенности выпускаемой продукции**, которые определяют и организационную структуру компании. Компания, выпускающая уникальную продукцию единичными экземплярами, очевидно, требует других подходов к планированию, чем та, которая выпускает массовые серийные изделия. Система бюджетов линейно-функциональной организации будет отличаться от бюджета холдинга.

Бюджет малого предприятия, возможно, формирует его руководитель единолично или с помощью одного-двух сотрудников. Бюджет организации, средней по масштабам деятельности, разрабатывает группа руководителей подразделений (ЦО), а координирует чаще всего руководитель финансовой службы. В крупных компаниях с разветвленной организационной структурой функционирование системы бюджетирования поддерживается **бюджетным комитетом** — коллегиальным органом, состоящим из представителей всех (или нескольких) бюджетных центров, т.е. организационных единиц или функциональных структур, для которых разрабатываются самостоятельные бюджеты.

Поскольку наиболее работоспособным является комитет, состоящий не более чем из десяти членов, на практике зачастую именно такое число бюджетных центров делегирует своих представителей в состав бюджетного комитета. Это делается как для сохранения работоспособности этой группы, так и для более четкого определения полномочий ее членов.

Особенности деятельности бюджетных комитетов зависят от особенностей самих организаций, однако их **основные функции** будут общими для всех:

- конверсия стратегических бюджетов в операционные;
- организация и проведение рабочих совещаний;
- утверждение функциональных бюджетов и их консолидация в генеральный бюджет организации;
- рассмотрение отчетов о выполнении бюджетов и анализ существенных отклонений;
- разрешение конфликтов, возникающих в процессе функционирования бюджетной системы.

Поскольку стратегические цели формируются лишь узким кругом высших руководителей организации, именно бюджетный комитет (в котором представлено наряду с руководителями подразделений и высшее руководство) должен стать органом, трансформирующим стратегические цели в серию операционных бюджетов. Здесь организуется и обратный поток информации: бюджетный комитет организует представление высшему руководству оперативных и тактических данных, которые необходимы для осуществления стратегического планирования. Речь идет об информации, касающейся производственных возможностей организации, ее конкурентных преимуществ на настоящий момент и перспективах создания новых видов продукции и услуг.

В функции бюджетного комитета входит и организация рабочих совещаний, касающихся функционирования системы бюджетирования, разработки форматов плановых и отчетных документов, системы персональной ответственности за разработку и выполнение планов, усовершенствования старых и введения новых форм документов; структуры бюджетных ЦО; пересмотра положения о бюджетах и т.п.

Разрешение конфликтов, возникающих в процессе функционирования бюджетной системы, является одной из наиболее важных функций, однако часто недооценивается руководителями организаций. Зачастую организации забывают отметить необходимость рассмотрения конфликтных ситуаций в своих бюджетных регламентах, хотя такие вопросы встают постоянно. Проблемы могут касаться следующих аспектов:

- распределения персональной ответственности менеджеров в случаях, когда какая-либо область бюджетной ответственности окажется в сфере их совместной ответственности;
- невозможности определить результат деятельности некоторых подразделений или их менеджеров в денежных единицах (например, как оценить усилия по созданию положительного имиджа компании);
- реальности и выполнимости нормативов;
- одновременного существования «разнонаправленных» и даже несовместимых (на первый взгляд) друг с другом целей организации.

Во главе бюджетного комитета обычно стоит руководитель организации, а взаимодействие между различными участниками и функциями бюджетного комитета осуществляет координатор. Как правило, на эту должность назначают одного из сотрудников финансовой службы, занимающегося управленческим учетом и компетентного в вопросах планирования. Заседания бюджетного комитета могут проводиться регулярно либо по заранее утвержденному расписанию, в соответствии с этапами бюджетного цикла.

Одной из функций бюджетного комитета является выработка специального документа, регламентирующего бюджетный процесс в организации. Документ может называться «Положение о бюджетах», «Бюджетный меморандум», «Бюджетный регламент», «Руководство по составлению бюджетов» или как-нибудь иначе. В любом случае он должен включать в себя следующее:

- описание системы бюджетирования;
- состав и регламент работы бюджетного комитета;
- список функций его членов;
- список плановых документов (бюджетов подразделений, функциональных бюджетов и т.п.);
- сроки их подготовки и представления;
- ответственных за подготовку и выполнение бюджетов;
- механизм текущей корректировки показателей;
- форматы плановых документов и отчетов об их исполнении;
- сроки и формы представления отчетов;
- другую информацию, касающуюся функционирования системы бюджетирования организации.

Формализация процедур бюджетирования и утверждение специальным распоряжением руководства организации форматов плановых и отчетных документов способствуют как повышению дисциплинированности сотрудников, вовлеченных в выполнение бюджетов, так и общей эффективности информационного обмена в рамках системы управления затратами.

#### **11.4. ПОСТАНОВКА И АВТОМАТИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ**

Эффективное функционирование системы управления затратами возможно при условии разработки методологических основ и контроля и их грамотной реализации в рамках учетной подсистемы организации. Немаловажное значение имеет наличие средств автоматизации и структурного подразделения, которое будет заниматься постановкой системы, ее функционированием и контролем реализации учетно-аналитических процедур. Одним из важнейших этапов постановки управления затратами является процесс автоматизации. Использование программных продуктов для автоматизации позволяет значительно снизить организационные и временные затраты на составление, корректировку бюджетов и формирование внутренней отчетности, обеспечить оперативность получения необходимой информации, а также расширить аналитические возможности путем использования ряда

специализированных средств. По этой причине при внедрении полноценной системы управления затратами организациям нельзя обойтись без автоматизации бюджетного процесса и выбора информационной системы, представляющей собой определенную финансовую модель компании, реализованную в форме компьютерной программы.

Исследование рынка программных продуктов показало, что специальных программ только для управления затратами в настоящее время не разработано. К программам, предназначенным для автоматизации задач управленческого учета, можно отнести корпоративные информационные системы (далее — КИС), модули управленческого учета и бюджетирования в программах автоматизации бухгалтерского учета, системы автоматизации бюджетирования (далее — САБ), а также специализированные программные продукты для управления проектами, расчета инвестиционных проектов и т.д. При внедрении систем автоматизации управления затратами в организации может возникнуть ряд проблем, избежать которых возможно при условии грамотного выбора программного продукта. Условно проблемные ситуации можно разделить на две категории — методические и организационные.

К **методическим проблемам** относятся:

- отсутствие системного подхода к разработке и внедрению управленческого учета, понимания его основной сути как единой информационной системы организации;
- отсутствие в организации единой терминологии управленческого учета и бюджетирования, понятной всем участникам процесса внедрения;
- непонимание важности аналитической функции учета и ориентация аналитических процедур на запросы только внешних пользователей;
- недостаточная проработка методологических вопросов управления затратами (непродуманная классификация затрат, необоснованное применение методов учета затрат и калькулирования себестоимости);
- игнорирование взаимосвязи процессов управленческого учета и бюджетирования, использование различных подходов к построению учетной и бюджетной аналитики;
- несоблюдение процедур и регламентов бюджетирования;
- несоответствие структуры и форматов внутренней отчетности форматам учета и бюджетирования;
- отсутствие связи стратегического плана и бюджета компании.

К **организационным** можно отнести следующие проблемы:

- отсутствие на предприятии четкой иерархии организационной структуры;
- неучастие менеджеров высшего звена в постановке целей и разработке основных методологических аспектов;
- недостаточную квалификацию сотрудников — участников процесса, отсутствие мотивации;
- внедрение по принципу «все сразу и сейчас».

Имеются и проблемы, связанные с внедрением информационных технологий как объективного, так и субъективного характера. Объективная сторона проблемы заключается в том, что любой программный продукт содержит внутреннюю логику, заложенную в его функциональность, базируется на серьезном аналитическом подходе, что требует высокой квалификации специалиста для повседневной эксплуатации продукта. Субъективный фактор заключается в том, что не всегда уровень готовности специалистов компании соответствует уровню, необходимому для внедрения, кроме того, бывает недостаточно информации об особенностях функционирования того или иного продукта и адекватности его хозяйственным процессам этого предприятия.

Следует отметить, что ни один программный продукт не является настолько универсальным, чтобы в нем учитывались форма собственности, вид деятельности, принятая на предприятии учетная политика, структура бизнеса и другие факторы, поэтому требуется доработка, адаптация под особенности функционирования данной организации. Здесь возникает серьезная проблема адекватности необходимых затрат на автоматизацию и экономический эффект от внедрения системы управленческого учета и бюджетирования. Все вышеперечисленные проблемы возникают у любого предприятия, имеющего намерение внедрить в практику управленческий учет и бюджетирование, однако несомненны и преимущества автоматизации этих процессов:

- оперативность получения необходимой информации;
- развитые аналитические возможности;
- создание единого информационного пространства компании;
- наличие активной системы оповещения об отклонениях;
- снижение трудозатрат специалистов на поиск и обработку информации.

Рассмотрим характеристики различных классов систем автоматизации управленческого учета и бюджетирования. В настоящий

момент на российском рынке представлен широкий спектр рассмотренных программных продуктов, которые различаются многообразием функциональных возможностей и применяемых информационных технологий, а также стоимостью внедрения. Наиболее известными из них являются *Active Planner*, *Adatum e.Planning*, *BJet*, *Comshare MFC*, *Hyperion Pillar*, *Oracle Financial Analyzer*, *PlanDesigner*, «Инталев: Корпоративные финансы», «Контур Корпорация. Бюджет» и т.д. Спектр их функциональных возможностей и стоимостных характеристик способен удовлетворить потребности самых разных компаний, отличающихся как масштабами, так и видами деятельности. При этом опыт российских предприятий показывает, что процесс выбора соответствующей компьютерной программы зачастую сопряжен с различными трудностями, вызванными отсутствием достаточной информации о возможностях программных продуктов.

Системы автоматизации управленческого учета разнообразны по своему построению, применяемым информационным технологиям, глубине проработки функций и ориентации на количество пользователей. Однако до сих пор не существует стройной классификации программ для управленческого учета, определяющей концепции их построения и позволяющей пользователю выделить из всего разнообразия две-три системы для более детального изучения их возможностей. Разработчики программных продуктов для эффективного продвижения характеризуют свои разработки в превосходной степени, не упоминая о недостатках. Проведение сравнительной оценки по наиболее значимым критериям (ввиду неопределенности этих критериев и отсутствия стройной системы классификации программных продуктов) приводит к тому, что пользователи сталкиваются со значительными трудностями при выборе подходящего для них инструментального средства.

Для выявления группировочных признаков, которые позволяют провести классификацию программных продуктов и определить критерии сравнения, рассмотрим этапы в развитии систем автоматизации. В связи с широким распространением доступных персональных компьютеров развитие получили учетные системы, которые стали называться корпоративными информационными системами (КИС), а далее, в зависимости от уровня и направления автоматизации, еще классифицировались как более высокоразвитые *MRP*- и *ERP*-системы (*Material Requirements Planning* — планирование потребности в материальных ресурсах; *Enterprise Resource Planning* — планирование ресурсов предприятия). Они охватывали все основные участки инфор-

мационного поля коммерческих организаций, что стало возможным только с применением модульной концепции построения приложений с единой базой данных.

С развитием рынка и повышением конкуренции, в том числе и со стороны западных компаний, и появлением большого числа малых и средних предприятий появилась необходимость в программном обеспечении с короткими сроками внедрения, простотой в эксплуатации, удобным пользовательским интерфейсом и невысокой стоимостью. В то же время на российском рынке появились и обосновались западные специализированные системы управленческого учета и бюджетирования, поддерживающие более широкий набор функций. Основное их отличие заключается в отказе от концепции единой унифицированной базы данных для всего предприятия в пользу распределенного хранения и обработки специализированной информации, при этом взаимодействие с другими программами осуществляется через взаимный обмен данными.

Таким образом, можно говорить о существовании двух базовых концепций автоматизации управленческого учета на предприятиях. Первая состоит в применении интегрированных модулей корпоративных информационных *ERP*-систем, вторая предполагает использование специализированных систем автоматизации управленческого учета. Обе концепции имеют право на существование, поскольку есть сотни примеров успешных внедрений и по одной, и по другой модели. Чтобы помочь пользователю осуществить выбор, необходимо знать различия в эффективности применения программ, построенных на этих концепциях, на предприятиях различного типа.

Известно множество классификационных признаков для характеристики программных продуктов автоматизации управленческого учета:

- функциональная ориентация (локальной функциональности и полнофункциональные программные продукты);
- производитель программного продукта (зарубежные системы; российские системы);
- масштаб системы (индивидуальные, системы среднего масштаба, распределенные);
- гибкость систем автоматизации («преднастроенные» системы, технологические платформы, универсальные системы).

Вследствие невозможности одновременного применения указанных сравнительных признаков для выделения классов систем произведем последовательное сравнение по отдельным параметрам.

В таблице 11.3 представлена характеристика достоинств и недостатков наиболее распространенных отечественных и зарубежных программ.

Таблица 11.3

**Сравнительная характеристика специализированных систем автоматизации управленческого учета и бюджетирования**

Программный продукт	Достоинство	Недостаток	Область применения
Зарубежные разработки			
<i>Active Planner (Epicor Software Corporation, США)</i>	Понятный интерфейс, наличие разнообразных механизмов работы с бюджетными таблицами и мощного механизма создания формул	Невысокая производительность, отсутствие веб-доступа для удаленных подразделений и развитых средств поддержки коллективной работы	Рекомендуется средним компаниям с несложной финансовой структурой и повышенными требованиями к удобству работы с бюджетной моделью
<i>Adaytum e.Planning (Adaytum, США)</i>	Наличие разнообразных средств поддержки коллективной работы пользователей и обмена данными с удаленными подразделениями, удобный графический интерфейс, возможность масштабировать систему для большого числа пользователей	Для настройки практически всех алгоритмов и моделирования взаимосвязей бюджетных статей используется только язык формул, поэтому реализация возможностей программы требует больших затрат и наличия определенной квалификации у персонала организации	Предназначена для использования предприятиями с развитой филиальной сетью, для которых принципиальное значение имеет поддержка многопользовательской работы
<i>Comshare MPC (Comshare Inc., США)</i>	Удобство и простота использования и настройки, наличие наиболее развитых функциональных возможностей для поддержки процесса бюджетного управления	Достаточно сложная архитектура базы данных, неудобство работы с бюджетными статьями, которые могут быть организованы только в плоский список	Предназначена для использования на крупных и средних предприятиях со сложным финансовым механизмом

Продолжение

Программный продукт	Достоинство	Недостаток	Область применения
<i>Hyperion Pillar (Hyperion Solutions Corporation, США)</i>	Легкость освоения, наличие отработанного функционала для создания бюджетов и отчетов, возможность вносить изменения в финансовую модель в процессе планирования	Отсутствие автоматической консолидации данных, невозможность одновременной работы сотрудников с одним файлом, отсутствие средств многомерного анализа данных (OLAP)	Применима на средних предприятиях с несложной финансовой структурой и без развитой сети филиалов
Зарубежные разработки			
<i>Oracle Financial Analyzer (Oracle, США)</i>	Наличие многофункциональных инструментов моделирования бюджетов, развитых средств поддержки многопользовательской работы и ряда возможностей для интеграции с внешними приложениями	Необходимость сложной и дорогостоящей настройки, неполная локализация системы и пользовательской документации, отсутствие встроенных средств, позволяющих вести документооборот	Предназначена для крупных предприятий со сложными финансовыми потоками и большими объемами данных
<i>Prophix (Prophix Software, Канада)</i>	Понятный интерфейс электронных таблиц, легкость освоения и низкая стоимость внедрения	Уступает по мощности большинству рассмотренных систем и обладает меньшей гибкостью	Рекомендуется небольшим и средним фирмам с несложной финансовой структурой
Отечественные разработки			
<i>BPlan (ITeam)</i>	Минимальная стоимость внедрения, доступность освоения, возможность осуществлять моделирование бюджетов и планирование без привлечения технических специалистов	Отсутствие ряда функций, присущих более «развитым» системам, в том числе инструментария согласования и утверждения бюджетов и средств обмена данными с внешними приложениями	Может использоваться небольшими и средними компаниями с несложной финансовой структурой

Окончание

Программный продукт	Достоинство	Недостаток	Область применения
<i>BussinesBuilder PlanDesigner</i> («Софтпром»)	Простота освоения, широкие возможности для расчета плановых показателей и проведения всестороннего анализа данных, наличие удобных средств графического отображения данных	Техническая недоработанность некоторых функций, что касается организации хранения элементов бюджетной модели, поддержки многопользовательской работы, интеграции с внешними источниками	Рекомендуется средним и крупным компаниям, не предъявляющим повышенных требований к уровню технической реализации системы
«Инталев: Корпоративные финансы» (КВФ «Инталев»)	Наличие развитых функциональных возможностей, значительно расширяющихся при совместном использовании с системой «1С: Предприятие», большое количество внедрений в Российской Федерации	Необходимость значительной детализации данных при формировании бюджетов, поскольку бюджетирование ведется от платежных операций, сложность освоения для персонала, незнакомого со спецификой бухгалтерских программ	Могут использовать компании, ведущие учет в системе «1С», для которых принципиальное значение имеет тесная интеграция с учетом
«КИС: Бюджетирование» («Компьютерные информационные системы»)	Наличие детально проработанной и документально оформленной процедуры внедрения системы, позволяющей предприятию снизить организационные и временные затраты	Недостаточная гибкость при использовании на непроизводственных предприятиях	Подходит для средних и крупных производственных компаний, бизнес которых не распределен географически
«Контур Корпорация. Финансовое планирование» ( <i>Intersoft Lab</i> )	Высокий технологический уровень, наличие разнообразных методик планирования и механизмов анализа данных, возможность хранения и анализа больших объемов информации	Необходимость предварительной настройки при использовании системы на предприятиях небанковской сферы	Предназначена для банков, а также холдингов, особенно использующих различные учетные системы и базы данных в разных подразделениях

Продолжим сравнение с выделением классификационных групп. С этой целью рассмотренные системы разделим на четыре однородные группы (табл. 11.4).

Таблица 11.4

**Классы информационных систем, используемых для автоматизации управленческого учета и бюджетирования**

Наименование группы систем	Характеристика	Пример систем
Стандартные электронные таблицы и базы данных	Изначально не предназначены для автоматизации бюджетирования, поэтому имеют ограниченные функциональные возможности. Использование систем возможно только в локальном (однопользовательском) режиме или незначительным числом сотрудников	<i>Microsoft Excel, Microsoft Access</i>
КИС	Необходимы для информационного моделирования предприятия в целом и не предназначены для полномасштабной автоматизации бюджетирования, которое может осуществляться в отдельном бюджетном модуле или в самой КИС, в которой существует возможность планирования ряда бизнес-процессов	<i>SAP/R3, Oracle Applications, «1С: Предприятие»</i>
Системы бюджетирования, интегрированные с КИС	Предназначены для автоматизации бюджетирования на предприятиях, на которых уже используются корпоративные пакеты определенных производителей	«Рарус», <i>mySAP Financials</i> , «Инталев: Корпоративные финансы»
САБ	Зарубежные разработки	
	Являются специализированными программными продуктами для автоматизации бюджетирования высокого класса, что подтверждается наличием широкого спектра функциональных возможностей и высокой стоимостью внедрения	<i>Active Planner, Cognos Enterprise Planning, Prophix, ComshareMPC, Hyperion Pillar</i>
	Отечественные разработки	
	Являются САБ с довольно развитыми техническими возможностями, однако уступают зарубежным аналогам по некоторым параметрам, в том числе по известности и опыту внедрения	<i>BussinesBuilder PlanDesigner, BPlan, «КИС: Бюджетирование»</i>

Набольший интерес представляют корпоративные системы управления (*Oracle Applications, SAP/R3, «1С:Предприятие»* и др.). Они являются системами транзакционного типа, обеспечивающими

регистрацию хозяйственных операций и их интерпретацию в соответствии с управленческим планом счетов. При этом транзакционный механизм неприменим для планирования деятельности предприятия на достаточно продолжительный период (квартал и более), поэтому системы данного класса могут использоваться только для постановки управленческого учета и краткосрочного планирования.

Приведем достоинства и недостатки систем, принадлежащих каждой классификационной группе (табл. 11.5).

Таблица 11.5

**Сравнительная характеристика классов систем, используемых для автоматизации управленческого учета и бюджетирования**

Достоинство	Недостаток	Область применения
<b>Стандартные электронные таблицы и базы данных</b>		
Простота в освоении и использовании. Возможность самостоятельного построения широкого спектра взаимосвязей и формул. Возможность автоматизации ввода данных в программу путем импортирования текстовых файлов и информации из большинства учетных систем	Отсутствие ряда необходимых функций (разграничение доступа, автоматическая консолидация данных, защита от исправлений). Невозможность одновременной работы сотрудников с одним файлом. Отсутствие возможности автоматизации процесса взаимодействия различных подразделений при формировании бюджета	Могут применяться небольшими компаниями с небольшим числом ЦО, нуждающимися в инструменте для оперативного планирования и учета денежных потоков
<b>КИС</b>		
Возможность ведения бюджетирования в единой унифицированной базе данных всего предприятия. Отсутствие необходимости обмена данными с системой бюджетирования	Отсутствие возможности среднесрочного и долгосрочного планирования, поскольку КИС предназначены только для детального планирования в разрезе хозяйственных операций. Ограничение возможности осуществления бюджетирования «сверху вниз»	Могут использоваться компаниями, ведущими «однородный» бизнес и не имеющими территориально удаленных подразделений
<b>Системы бюджетирования, интегрированные с КИС</b>		
Облегчение внедрения системы бюджетирования. Отсутствие необходимости «ручного» ввода в систему документальных данных, регистрируемых в КИС	Ограниченная область применения. Отсутствие возможности укрупненного долгосрочного планирования в связи со спецификой КИС	Применимы для средних и крупных компаний, кроме холдингов, в которых уже используются определенные КИС

*Окончание*

Достоинство	Недостаток	Область применения
САБ зарубежных производителей		
Высокий технологический уровень. Поддержка многопользовательской работы со сложными моделями	Неполная локализация программ и пользовательской документации. Сложность внесения изменений в настроенную систему. Необходимость работы с большими объемами данных. Высокая стоимость внедрения	Могут использоваться средними и крупными компаниями, имеющими несколько направлений бизнеса и развитую филиальную сеть
САБ российских производителей		
Довольно развитые технические возможности. Сравнительно низкая стоимость внедрения	Уступают зарубежным аналогам по известности и опыту внедрения	Применимы для средних и крупных компаний, не предъявляющих повышенных требований к производительности системы

Нередко данные задачи ставят перед собой производственные и торговые компании, ведущие «однородный» бизнес и не имеющие территориально удаленных подразделений.

Поскольку корпоративные информационные системы предназначены только для планирования, учета и обработки хозяйственных операций, то для отдельных специфических задач применяются системы, интегрируемые с КИС, в основе которых лежит использование транзакционного подхода. Такие системы могут использоваться на различных предприятиях, однако наилучшим образом интегрируются с корпоративными пакетами определенных производителей.

Например, если в организации установлена система «1С:Предприятие», то при выборе модуля бюджетирования следует отдать предпочтение продуктам фирмы «Инталев» или «Рарус», поскольку они специально разработаны для совместной установки с «1С».

Основным преимуществом данного подхода является отсутствие необходимости «ручного» ввода документальных данных, регистрируемых в КИС. Использование специализированных систем автоматизации управленческого учета нетранзакционного типа позволяет полностью преодолеть ограниченность корпоративных систем и устранить вышеперечисленные недостатки путем импорта данных из других источников. Кроме того, с их помощью можно накапливать первичную информацию в форме отдельных документов.

На современном этапе наибольший интерес представляют системы двух последних классов, поскольку за последние годы они получи-

ли широкое распространение и стали рассматриваться как отдельный класс автоматизированных систем. Так, по данным информационного агентства *DSS Consulting*, в настоящее время на российском рынке представлено более 30 специализированных систем управленческого учета, а в последние годы темп роста рынка данных систем составил, по различным данным, от 98 до 146%, причем 66% всех завершенных проектов приходилось на разработки российских предприятий.

При этом системы автоматизации управленческого учета как иностранного, так и отечественного производства различаются между собой функциональными особенностями и применяемыми информационными технологиями, а кроме того, стоимостью внедрения. Зарубежные системы отличает высокий технологический уровень, поддержка многопользовательской работы со сложными моделями и высокая стоимость внедрения, поэтому их целесообразно использовать в корпорациях и компаниях, имеющих несколько направлений бизнеса и развитую филиальную сеть.

Российские программные продукты уступают зарубежным аналогам по известности и опыту внедрения, однако имеют довольно развитые технические возможности и сравнительно низкую стоимость внедрения. По этой причине их целесообразно использовать на средних и крупных предприятиях, не предъявляющих повышенных требований к производительности и функциональности системы.

## КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ

1. Перечислите основные этапы построения системы управления затратами.
2. В чем состоит особенность *what-if*-анализа?
3. Почему необходима регламентация системы управления затратами?
4. Какие разделы включает в себя учетная политика?
5. В чем состоит сложность выбора методов калькулирования при регламентации системы управления затратами?
6. Какие проблемы распределения накладных расходов возникают при построении системы управления затратами?
7. Какие факторы влияют на степень разработанности системы бюджетирования?
8. Перечислите основные функции бюджетных комитетов.
9. Назовите преимущества формализации процедур бюджетирования.
10. Какие проблемы могут возникнуть при внедрении систем автоматизации управления затратами?
11. Какие программные продукты используются для автоматизации управления затратами?

# СТРАТЕГИЧЕСКОЕ УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ

### 12.1. СУЩНОСТЬ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Концепция стратегического управления издержками (англ. *SCM, Strategic Cost Management*) появилась сравнительно недавно и в настоящее время часто рекомендуется для практического использования в деятельности промышленных предприятий. Основные положения данной системы восходят к основам стратегии предприятия и базируются на фундаментальных понятиях и принципах стратегического менеджмента.

**Стратегическое управление затратами** — использование в управлении информации о затратах, которая четко ориентирована на стратегическое управление организацией.

Стратегическое управление затратами включает в себя систему приемов и методов, которая обеспечивает реализацию конкурентной стратегии предприятия. Приемы и методы позволяют прогнозировать рациональный уровень затрат на всех стадиях жизненного цикла товара, производимого предприятием, осуществлять контроль за обеспечением необходимого уровня и регулированием уровня затрат в процессе производственного процесса, обеспечивать информационную поддержку при принятии управленческих решений. Стратегия управления затратами не является самоцелью, а служит средством для достижения стратегической цели организации.

В стратегическом управлении фактор затрат на производство продукции возрастает, так как влияет на конкурентоспособность предприятия. Понимание структуры затрат на производство и реализацию продукции может значительно продвинуть предприятие в поиске путей достижения устойчивого конкурентного преимущества. Именно поэтому так важна система учета затрат. Практика учета и контроля затрат на предприятиях экономически развитых стран свидетельствует о том, что точному исчислению себестоимости уделялось и уделяется

серьезное внимание, так как это необходимо для успешного управления деятельностью предприятия. Необходимо знать, какая продукция наиболее рентабельна, а какая убыточна, какие следует принять меры для снижения себестоимости продукции, пользующейся спросом, но имеющей низкую или отрицательную рентабельность.

Принципиальным отличием стратегического управления затратами является то, что затраты и их анализ рассматриваются в более широком контексте, так что основные моменты стратегии организации становятся более ощутимыми, четко обоснованными и оформленными. Здесь данные о затратах используются для разработки обобщенной стратегии организации и обеспечения ее выполнения, направленной на достижение цели работы и устойчивого преимущества организации перед конкурентами.

В рамках стратегического управления затратами планирование системы управления затратами меняется в зависимости от конкурентной стратегии предприятия. Если используется традиционная система, то при управлении затратами учитываются только внутренние факторы. В рамках стратегического управления затратами стоимость рассматривается с обязательным учетом влияния внешних факторов. При традиционной системе поведение затрат анализируется в краткосрочном периоде, в связи с этим проводится обстоятельный анализ переменных, постоянных и смешанных издержек. Объем продукции рассматривается как критический фактор образования затрат. С позиций стратегического управления затраты прежде всего зависят от стратегического выбора. Можно сказать, что система стратегического управления затратами создает базовые установки для оперативного управления затратами, так как на производственных менеджерах лежит ответственность за применение передовых методов производства и организации.

Совершенствовать производство можно во многих направлениях: повышать качество продукции или производственных процессов, сокращать процент брака, внедрять более совершенные производственные технологии, модернизировать производство, использовать новое оборудование, расширять мощности, улучшать контроль качества, повышать оперативность отгрузки продукции, рационализировать систему снабжения и закупок, ввести аутсорсинг, сделать производство безотходным, усовершенствовать систему стимулирования работников, создать систему обучения и переподготовки кадров. При стратегическом управлении затратами анализ и управление факторами, определяющими затраты, предполагает формирование условий производства, обеспечивающих наиболее благоприятное сочетание функциональных возможностей предприятия.

Управление затратами должно обеспечивать разработку и реализацию деловой стратегии организации, поэтому стратегическое управление затратами — непрерывный процесс, включающий формулировку стратегии, распространение в организации информации о выработанной стратегии, выбор и реализацию тактики для проведения в жизнь стратегической линии, разработку и внедрение методов контроля и регулирования по осуществлению практических шагов реализации тактики и, следовательно, успеха в достижении стратегических целей.

На **первой стадии** информация о прогнозируемом уровне затрат по видам продукции и видам деятельности предприятия является исходной для оценки стратегических альтернатив. Стратегии, которые не являются обоснованными по затратам в сравнении с предполагаемым доходом, не приведут к необходимой отдаче (прибыльности) и не могут считаться приемлемыми.

На **второй стадии** размер прогнозных затрат по видам деятельности и размерам доходов представляет собой один из важных путей, по которым выработанная стратегия распространяется в организации. Позиции, приводимые в стратегическом плане, являются той информацией, на которую люди обращают внимание. Таким образом, обоснованные по доходности (прибыльности) позиции стратегии организации — это то, что является остро необходимым для успеха принятой стратегии.

На **третьей стадии** должны быть разработаны конкретные тактические шаги, направленные на поддержание общей стратегической линии, которые затем должны быть сделаны. Бухгалтерский, стратегический учет и анализ уровня затрат и доходов должны являться одними из ключевых элементов при принятии решений о том, какие тактические программы будут наиболее эффективны с точки зрения достижения организацией своих стратегических целей.

На **четвертой стадии** применение эффективных методов контроля и регулирования по осуществлению практических шагов реализации тактики в основном держится на данных управленческого и бухгалтерского учета затрат на производство в сравнении с нормативными, плановыми сметами расходов и планами по доходам (прибыли). Для того чтобы принести максимальную пользу, эти инструменты должны быть точно вписаны в стратегический контекст организации.

## 12.2. ОСНОВНЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Подходы к управлению издержками различаются в зависимости от стратегических целей. Анализ и управление факторами, определяю-

щими затраты, предполагает создание таких условий работы, которые обеспечивали бы наиболее благоприятное сочетание функциональных возможностей предприятия и его эффективности с точки зрения получения максимальной прибыли за счет минимизации издержек. Для этих целей действенными инструментами являются современные концепции управления затратами. Ниже приведены базовые концепции в теоретической и практической области управления затратами:

- затратообразующих факторов;
- добавленной стоимости;
- цепочки ценности;
- альтернативности затрат;
- функционального учета затрат по видам деятельности (*ABC*);
- транзакционных издержек;
- экономической добавленной стоимости;
- стратегического позиционирования;
- системы сбалансированных показателей.

Появление системы стратегического управления затратами явилось результатом слияния трех направлений стратегического менеджмента:

- 1) анализа цепочек ценностей;
- 2) стратегического позиционирования;
- 3) анализа и управления факторами, определяющими затраты.

**Цепочка ценностей** — согласованный набор видов деятельности, создающих ценность для предприятия, начиная с исходных источников сырья для поставщиков данного предприятия вплоть до готовой продукции, доставленной конечному пользователю, включая обслуживание потребителя. Изучение цепочки ценностей позволит управлять затратами в звеньях: по поставщикам, потребителям, технологическим связям в цепочке ценностей одного подразделения предприятия, по связям между цепочками ценностей подразделений внутри предприятия. Процесс использования цепочки ценностей проходит три этапа.

**Этап 1.** Построение цепочки ценностей данной отрасли и установление затрат, доходов и активов для всех видов экономической деятельности, которые составляют звенья цепочки. Первичные действия (основные) добавляют стоимость конечному продукту непосредственно, а вспомогательные — опосредованно, поскольку способствуют более эффективному осуществлению основных действий. Структурные подразделения предприятия целесообразно располагать в соответствии с порядком действий, добавляющих ценность в рамках такой цепочки.

Цепочка ценностей предприятия переплетается с цепочками ценностей поставщиков и потребителей. Четкая дифференциация, ориентация, взаимодействие всех звеньев позволят управлять затратами каждого из них. Изучение цепочки ценностей предусматривает реализацию на стадии от проведения закупок у потенциального поставщика до сервисного обслуживания потребителя. Со стратегической точки зрения концепция цепочки ценностей предполагает четыре направления увеличения прибыли:

- 1) связь с поставщиками;
- 2) связь с потребителями;
- 3) технологические связи внутри цепочки ценностей одного подразделения предприятия;
- 4) связи между цепочками ценностей подразделений внутри предприятия.

В рамках этого подхода создается возможность проанализировать и обосновать, как увеличение затрат в процессе одного вида экономической деятельности может привести к снижению общих затрат.

**Этап 2.** Установление затратообразующих факторов, регулирующих каждый вид экономической деятельности.

При анализе факторов, определяющих затраты, следует помнить, что серьезное управленческое решение нередко приводит к большому объему инвестиционных затрат, и в каждом конкретном случае это решение следует тщательно проверять и обосновывать. Наибольшее влияние на затраты оказывают функциональные факторы:

- вовлеченность рабочей силы в процесс экономии на затратах;
- комплексное управление качеством;
- рациональное использование производственных мощностей — выбор наилучшего варианта из имеющихся на предприятии;
- эффективность планировки предприятия с точки зрения внутрипроизводственной логистики;
- оптимизация взаимодействия с поставщиками и заказчиками цепочки ценностей и затрат предприятия.

**Этап 3.** Создание устойчивого конкурентного преимущества либо путем лучшего, чем у конкурентов, управления факторами издержек, либо посредством реконфигурации цепочки ценностей.

**Стратегическое позиционирование** влияет на процессы управления издержками предприятия в зависимости от его стратегического выбора в создании конкурентных преимуществ. По мнению Портера, предприятие может добиться успеха в конкурентном соперничестве, либо поддерживая низкие затраты (лидерство на ос-

нове затрат), либо предлагая потребителям разнообразную, превосходящую конкурирующую продукцию (стратегия дифференциации продукции).

Основной акцент стратегии лидерства по затратам делается на достижении более низкой себестоимости по сравнению с конкурентами. Лидерство по затратам может быть достигнуто с помощью следующих подходов:

- экономия за счет масштаба производства;
- использование опыта управления себестоимостью в виде построения эмпирических зависимостей издержек от различных факторов бизнеса;
- строгий контроль затрат;
- сведение к минимуму затрат в таких сферах, как исследование и разработка, обслуживание клиентов, реклама и продвижение товара.

В рамках стратегии дифференциации основной акцент делается на создании такой продукции, которая воспринимается потребителями как нечто уникальное и потому привлекательное. Наличие устойчивого, хорошо узнаваемого бренда фирмы — необходимое условие реализации стратегии дифференциации. Предприятие может осуществлять дифференциацию по нескольким направлениям. Подходы к дифференциации предполагают уникальность и ценность товара в виде нового качества, особых потребительских свойств, послепродажного обслуживания. Наличие устойчивого и хорошо узнаваемого бренда позволит снизить расходы на рекламу.

Кроме того, приверженность потребителей к определенной торговой марке в известной степени служит защитой от конкурентов. Уникальные модификации товаров позволяют привлечь покупателей, обеспечить им дополнительные удобства, статус, имидж, снизить издержки потребления. При этом считается целесообразным добавлять отличительные черты за счет разумных затрат. Внешняя привлекательность товара, упаковка приобретают особую важность. Чем больше модификации, тем выше себестоимость и цена продукции, но и больше объем реализации.

**Концепция затратнообразующих факторов** в стратегическом управлении затратами состоит в том, что при анализе издержек следует подняться на более высокий уровень причин их появления. В этом случае существует потенциальная возможность, приняв правильное стратегическое решение на верхнем уровне, избавиться от большого количества факторов нижнего уровня.

Наиболее существенное влияние на затраты оказывают функциональные факторы:

- вовлеченность рабочей силы — принятие работниками на себя обязательств по постоянному усовершенствованию с точки зрения издержек;
- комплексное управление качеством — убеждение, что качество продукции является одним из главных факторов, обеспечивающих конкурентное преимущество;
- рациональное использование мощностей — выбор наилучшего варианта из имеющихся на предприятии;
- эффективность планировки предприятия с точки зрения внутренней логистики;
- использование связей с поставщиками и заказчиками в контексте цепочки ценностей и затрат предприятия.

В заключение следует заметить, что между стратегическим и традиционным подходами к управлению затратами нет противоречий, как может показаться на первый взгляд. Стратегическое управление затратами — это система принятия решения верхнего уровня, в то время как традиционный подход обеспечивает более детализированные технологии управления издержками.

### **12.3. ПРОБЛЕМЫ, ХАРАКТЕРНЫЕ ДЛЯ ПРОЦЕССА СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ**

Одним из наиболее важных методологических вопросов стратегического управления затратами является формирование на основе учетных и внеучетных данных системы финансовых и нефинансовых показателей, а также их целевое моделирование. Принципиальным при определении перспектив развития организации становится включение стратегического уровня показателей и основных этапов приближения к ним через комплекс показателей тактического и оперативного уровней управления. Кроме того, важно учесть, что конечные результаты деятельности организации состоят из результатов деятельности ее структурных подразделений, поэтому при формировании системы показателей должна быть учтена и специфика работы подразделений организации.

В данном контексте важную роль приобретает выделение обобщающих критериев, которые становятся целевыми показателями управления (в западной практике используется понятие *KPI*). Принципов формирования таких показателей несколько — использование обобщающих коэффициентов, моделирование интегральных показателей на основе нескольких частных, системы балльной (экспертной) оценки и т.д. (табл. 12.1).

Таблица 12.1

**Сравнительная характеристика показателей**

Форма измерений	Преимущество	Недостаток
Числа	Просты и легки в понимании	Ограничения при сравнении, ранжировании
Индексы	Позволяют объединить несколько показателей	Сложно понять, что происходит
Проценты	Хороший показатель для временных промежутков	Может быть неверно истолкован и использован
Рейтинги	Хороший измеритель для качественной информации	Сильное влияние субъективности в методике расчета
Коэффициенты	Измеряет критическое соотношение	Может потребоваться дополнительный анализ для получения верного вывода
Ранги	Закрывает разрывы для компаний с высоким рангом	Не подходит для компаний с низким рангом

Таким образом, у любого обобщающего показателя есть достоинства и ограничения в применении, что должно быть учтено при разработке системы управления затратами. На наш взгляд, набор показателей будет зависеть от модели управления бизнесом, приоритетной стратегии, типа финансовой структуры, рыночных перспектив компании и других факторов.

Так, при использовании в организации системы сбалансированных показателей (*BSC*) формирование набора показателей будет осуществляться по четырем перспективам:

- 1) финансовая;
- 2) работа с клиентами;
- 3) внутренние бизнес-процессы;
- 4) инфраструктура (персонал).

Как показывает практика создания карты сбалансированных показателей, меньше всего показателей будет на первом (финансовом) поле стратегической карты. Далее проводится декомпозиция показателей до самого низкого уровня, на четвертом уровне показателей будет множество, при этом преобладающее число — нефинансового характера. Типовой карты сбалансированных оценочных показателей не существует, поскольку она строится для конкретной организации. Кроме того, не существует и стандартного набора показателей карты. Важно осуществить проверку на горизонтальную и вертикальную сбалансированность, поскольку это основное условие действенности данной системы.

Использование в организации системы процессно-ориентированного управления (АВМ) предполагает выбор показателей, характеризующих особенности функционирования бизнес-процессов, при этом в зависимости от уровня, направленности и характера бизнес-процесса будет варьироваться число показателей, их тип (форма измерения) и характер (финансовый или нефинансовый). Клиенто-ориентированный подход в управлении (англ. *Customer Relationship Management*) предполагает использование метода Парето и специфических показателей, позволяющих проводить анализ прибыльности покупателей на протяжении всего жизненного цикла.

Кроме того, специфика функционирования структурных подразделений организации также предполагает использование показателей, адекватно характеризующих деятельность подразделения. Набор показателей для отдельных ЦФО определяется ролью этого ЦО в системе управления и выполняемыми функциями.

Резюмируя вышеизложенное, следует отметить, что формирование многоуровневой системы взаимосвязанных показателей — чрезвычайно важный и трудоемкий процесс, поскольку полученная система показателей в их взаимосвязи становится основой для проведения аналитических процедур обоснования стратегических управленческих решений относительно уровня затрат. Сравнивая альтернативные решения по перспективам развития организации, менеджеры активно используют выявленные взаимосвязи в системе показателей и получают возможность понять, за счет каких изменений в факторах производства и внешней среды, в какие сроки и при каких затратах можно добиться желаемых результатов.

В то же время взаимосвязь показателей определяет прозрачность и достоверность отчетности, так как дает возможность пояснить, почему и в результате каких обстоятельств изменились показатели управленческой отчетности. При этом четко видно, какие из факторов и условий являются релевантными для конкретного субъекта и какие должны быть учтены им при определении перспектив его развития, поскольку не зависят от него. Таким образом, взаимосвязь показателей позволяет дать развернутые пояснения и дополнения к формам отчетности, что делает их понятными для пользователей.

В последние годы аналитической интерпретации отчетности и оценке перспектив развития организации стали уделять существенно большее внимание, что вызывает необходимость актуализации прогнозных методик анализа, в том числе методик диагностики, динамического и имитационного моделирования, позволяющего сопоставить альтернативные подходы к решению поставленных задач.

## КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ

1. Что такое стратегическое управление затратами?
2. В чем его принципиальное отличие?
3. Назовите четыре стадии осуществления стратегического управления затратами.
4. Какие вы знаете базовые концепции в области управления затратами?
5. Какие направления стратегического менеджмента лежат в основе системы стратегического управления затратами?
6. Перечислите основные этапы анализа цепочки ценностей.
7. В чем сущность стратегического позиционирования?
8. Охарактеризуйте концепцию затратообразующих факторов.
9. Каковы основные проблемы стратегического управления затратами?

## **ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В РАЗЛИЧНЫХ ОТРАСЛЯХ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ**

### **13.1. ОСОБЕННОСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ ХЛЕБОПЕКАРНОГО ПРОИЗВОДСТВА**

Для отрасли хлебопечения характерен ряд особенностей технологического производства, которые оказывают влияние на порядок ведения учета и калькулирование себестоимости продукции.

1. Практически полное отсутствие НЗП, поскольку технологический процесс короткий и продолжается в течение одной смены.

2. Увеличение массы готовой продукции по сравнению с массой израсходованных основных материалов. Эта разность носит название «припек», по-другому — выход продукции, который устанавливается в процентах к расходу муки на базисную влажность 14,5%. При изменении фактической влажности по сравнению с базисной изменяется и норма выхода хлеба.

3. Уменьшение массы хлебобулочных изделий в результате охлаждения в зависимости от времени года (май — август — 2,8%, в остальные периоды — 2,5%).

Порядок отражения затрат регламентируется «Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию на хлебопекарных предприятиях», разработанными Государственным научно-исследовательским институтом хлебопекарной промышленности (ГосНИИХП) и утвержденными Министерством сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации (далее — Минсельхоз России) 12 января 2000 г.

Себестоимость продукции хлебопекарных предприятий складывается из перечисленных статей затрат.

1. «Основное и дополнительное сырье».
2. «Возвратные отходы».
3. «Транспортно-заготовительные расходы на основное и дополнительное сырье».
4. «Вспомогательные материалы».
5. «Топливо и энергия на технологические цели».
6. «Расходы на оплату труда производственных рабочих».
7. «Отчисления на социальные нужды».
8. «Расходы на НИОКР».
9. «Общепроизводственные расходы».
10. «Прочие производственные расходы».
11. «Общехозяйственные расходы».
12. «Расходы на продажу».

В хлебопекарной промышленности затраты на сырье занимают наибольший удельный вес. Основным сырьем являются мука, дрожжи, соль, вода; дополнительным — сырье, применяемое по рецептуре для повышения пищевой ценности, обеспечения специфических органолептических и физико-химических свойств (сахар, масло растительное, животные жиры, патока, яичные и молочные продукты, хмель, тмин, ванилин и т.д.).

Для определения количества и стоимости сырья и материалов, необходимых для выработки хлебобулочных изделий, делается специальный расчет на каждый вид продукции и по каждому виду муки и других материалов на основе следующих данных:

- производственной программы, составленной на основе заявок торговых организаций и производственной мощности хлебозавода;
- данных о массе единицы продукции и нормы выхода хлебобулочных изделий;
- данных о расходе основного и дополнительного сырья на единицу продукции;
- данных о ценах на сырье и материалы;
- сумм накладных расходов.

Потребность в муке ( $M$ ) на планируемый ассортимент определяется по формуле

$$M = \frac{B \times 100}{q_{\text{хлеба}}},$$

где  $B$  — планируемая выработка хлебобулочных изделий;  
 $q_{\text{хлеба}}$  — выход хлебобулочного изделия по плану.

Выход хлеба — минимально допустимое количество хлеба, выработанного в соответствии с утвержденной рецептурой из 100 кг муки

на базисную влажность (14,5%), который корректируется с учетом фактической влажности по формуле

$$q_{\text{шт}} = \frac{q_{\text{хл.пл}} \times 100}{100 - (14,5 - w_{\text{н}})}$$

где  $w_{\text{н}}$  — фактическая влажность.

На основе произведенного расчета оформляется наряд на получение со склада сырья (производственное задание) и выписывается отвес-накладная (требование).

Потребность в дрожжах, соли и дополнительном сырье, входящем в рецептуру, определяется в процентах к расходу муки.

Из затрат на основное и дополнительное сырье исключается стоимость возвратных отходов, которые в хлебопекарной промышленности подразделяются на перерабатываемые (используемые для выработки панировочных сухарей или при производстве хлеба) и реализуемые (мучной смет, выбой, хлебная крошка).

На транспортно-заготовительные расходы составляется специальный расчет, их распределение по видам продукции производится пропорционально расходу сырья.

К вспомогательным относятся:

- упаковочные материалы (упаковочная бумага, целлофан, этикетки, шпагат, полиэтиленовая пленки и т.д.);
- тара наружная (лотки, жестяные коробка, гофрокороба, крафт-пакет и т.д.).

Стоимость вспомогательных материалов относится на себестоимость хлебобулочных изделий по нормам расхода.

Потребность в топливе и электроэнергии на технологические цели определяется исходя из объемов выпускаемой продукции и нормы расхода условного топлива (7 тыс. ккал) на выпечку 1 т готовых изделий, в зависимости от типа печей с пересчетом на натуральное топливо через коэффициент перевода.

По статье «Расходы на оплату труда производственных рабочих» отражают все виды основной и дополнительной заработной платы, начисленной производственным рабочим.

Косвенные расходы (общепроизводственные, общехозяйственные) в хлебопекарной промышленности распределяют пропорционально:

- количеству производимой продукции;
- сумме материальных затрат на выпуск продукции по видам;
- сумме прямых затрат на выпуск продукции по видам;
- сумме ПТЗ.

Оперативный контроль за расходом основных материалов осуществляется на основании оперативного посменного учета (отчет по форме № П-13 хлеб), к которому прикладываются все первичные документы, отражающие движение сырья и материалов (в потребительской кооперации — сменный производственный отчет по форме № 206).

Расход муки по нормам и отклонения от норм в данном отчете рассчитываются сотрудниками экономической службы и проверяются сотрудниками бухгалтерии.

Ежемесячно на хлебопекарных предприятиях на основе данных о фактических затратах составляют отчетные калькуляции по каждому наименованию продукции, которые предназначены для исчисления фактической себестоимости, а также для контроля за выполнением заданий по снижению себестоимости.

На организацию и технологию бюджетирования на хлебопекарных предприятиях оказывают влияние следующие отраслевые особенности хлебопекарного производства:

- высокая оборачиваемость оборотного капитала;
- отсутствие запасов готовой продукции;
- отсутствие остатков НЗП;
- максимальная привязка производства к срокам реализации;
- высокая скорость обращения дебиторской задолженности.

Перечисленные особенности оказывают влияние на состав и методику формирования частных бюджетов. В дополнение к основным бюджетам необходимо разработать следующие формы:

- план-график поступлений от реализации продукции;
- бюджет закупок сырья и материалов;
- график погашения кредиторской задолженности поставщикам;
- график погашения задолженности по оплате труда;
- график погашения кредиторской задолженности поставщикам энергоресурсов;
- реестр выпускаемой продукции;
- технологические характеристики продукции;
- расчет энергозатрат;
- характеристики хлебопекарных печей;
- рецептуры на выпускаемую продукцию;
- расчет динамики цен на сырье и материалы;
- расстановка рабочих по производственным линиям;
- трудовые показатели продукции.

Перечисленные документы представляют собой комплексную взаимосвязанную структуру, где изменение одного из показателей

влечет за собой изменение многих других. На рисунке 13.1 представлен состав и порядок составления бюджетов на хлебопекарных предприятиях.

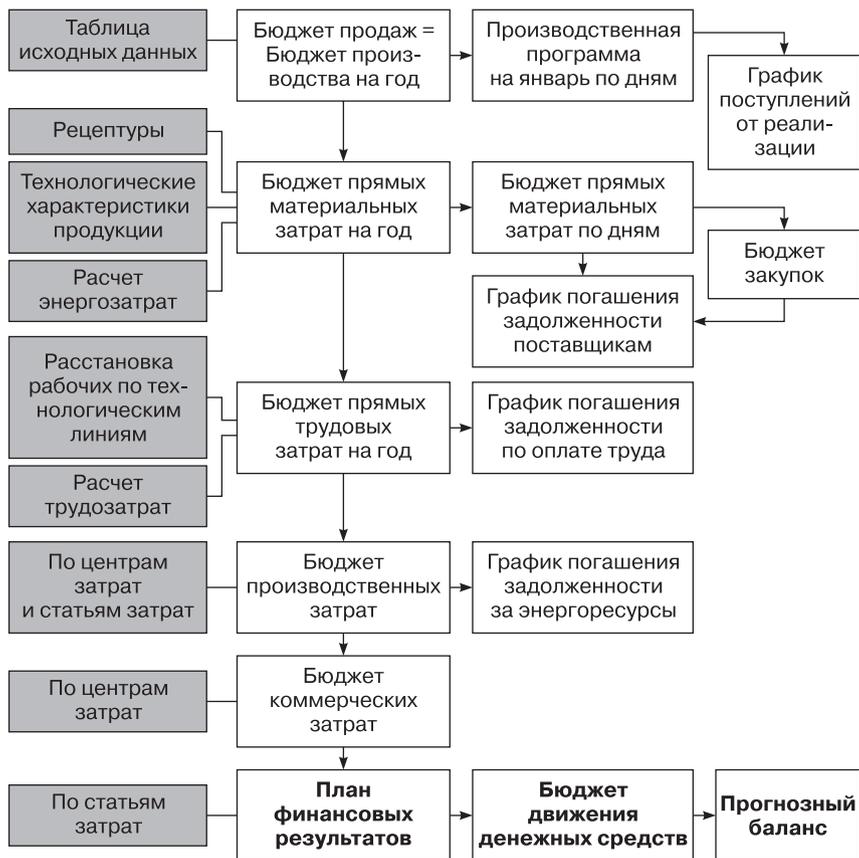


Рис. 13.1. Структура бюджетов хлебопекарных предприятий

Особенностью планирования прямых материальных затрат является использование разных методов расчета для каждой товарной группы продукции. Так, определение потребности в муке включает расчет выхода готовой продукции на фактическую влажность муки для хлеба и булочных изделий, определение валки муки для хлеба, пересчет объема выпуска в тонны для кондитерских изделий.

Рецептуры отдельных хлебобулочных изделий представляют собой широкую номенклатуру используемых материальных ресурсов.

При формировании бюджета закупок сырья и материалов необходима их группировка по срокам хранения и частоте использования. Для каждой группы материалов нужно определить нормативы текущих запасов и требуемые объемы и сроки поставок.

Особенностью планирования энергозатрат является определение показателя балансовой мощности технологической печи при выпуске каждого вида продукции. Расчет потребности в энергоресурсах дает возможность контролировать загрузку производственных мощностей, более эффективно распределять продукцию по технологическим участкам.

При составлении бюджета ПТЗ необходимо применять различные методики их расчета, если на предприятии используются разные системы оплаты труда для отдельных категорий рабочих. При определении трудовых затрат обязательно учитывается состав рабочих бригад, а также особенности расстановки рабочих по производственным участкам.

Таким образом, предложенная методика учитывает все отраслевые и внутрифирменные особенности организации и наиболее полно раскрывает возможности бюджетного управления затратами.

## **13.2. ОСОБЕННОСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В КОНДИТЕРСКОМ ПРОИЗВОДСТВЕ**

Кондитерское производство имеет ряд особенностей.

1. В данном производстве могут производиться сахаристые (карамель, конфеты, шоколад, пастила, мармелад и т.д.) и мучные изделия (печенье, вафли, торты, пирожные, кексы, пряники и т.д.). Изготовление продукции производится по различным технологическим схемам, поэтому отличается порядок ведения и учета расхода сырья, и выхода готовой продукции.

2. Незавершенное производство практически отсутствует, так как процесс изготовления продукции кратковременный, однако если такие остатки имеются, то технологи производят специальный расчет и переводят их в исходное сырье, тем самым отражая в составе сырья и материалов.

3. На выход готовой продукции оказывают влияние такие показатели, как влажность используемого исходного сырья и содержание в нем сухих веществ, т.е. из одного и того же количества сырья при разной влажности будет получено разное количество продукции.

4. Специфической особенностью кондитерских производств является то, что в массу готовой продукции (карамель, конфеты) входит

масса бумаги, что необходимо учитывать при расчете фактического выхода готовой продукции.

Порядок ведения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в кондитерском производстве установлены «Инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях кондитерской промышленности», разработанной Центральным научно-исследовательским институтом технико-экономических исследований пищевой промышленности (ЦНИИТЭИпищепром) и утвержденной Министерством пищевой промышленности СССР (Минпищепром СССР) 27 октября 1972 г. Себестоимость кондитерских изделий включает в себя перечисленные статьи калькуляции.

1. «Сырье, основные материалы и полуфабрикаты».
2. «Полуфабрикаты собственного производства».
3. «Возвратные отходы».
4. «Вспомогательные и упаковочные материалы».
5. «Топливо и энергия на технологические цели».
6. «Расходы на оплату труда производственных рабочих».
7. «Отчисления на социальные нужды».
8. «Расходы на эксплуатацию производственных машин и оборудования».
9. «Общепроизводственные расходы».
10. «Прочие производственные расходы».
11. «Общехозяйственные расходы».
12. «Расходы на продажу».
13. «Расходы на НИОКР».

По статье «Сырье, основные материалы и покупные полуфабрикаты» отражается расход тех материальных ценностей, которые вещественно входят в состав кондитерских изделий. К ним относятся следующие виды сырья, разбитого на 12 групп:

- сахаристые (сахар, патока, мед);
- фруктовые заготовки (фрукты, фруктовое пюре, фруктово-ягодные припасы);
- какао-продукты (какао-бобы и продукты их переработки);
- молокопродукты (молоко и молочные продукты);
- мучнистые (мука, крахмал);
- жиры (масло сливочное и растительное);
- яйцепродукты, пищевые кислоты (лимонная и молочная);
- ароматизаторы;
- желирующие вещества;
- раздражители;

- пищевые красители;
- вина, коньяк, спирт и т.д.

По каждому производственному цеху технологом составляется отчет по форме № 5-К, в котором отражается расход материалов по видам вырабатываемых кондитерских изделий фактически и по норме. В кондитерском производстве функцию норм расхода сырья выполняют рецептуры.

Контроль за расходом сырья в кондитерском производстве осуществляется по сухому веществу (далее — СВ), поэтому данный показатель имеет большое значение.

Содержание СВ определяется по формуле

$$СВ = 100\% - W_c,$$

где  $W_c$  — влажность используемого сырья.

При расчетах исходят из следующей влажности сырья (табл. 13.1).

Таблица 13.1

#### Влажность сырья

Сырье	Влажность, %
Мука	14,5
Крахмал	13,0
Сахар-песок	0,15
Мед натуральный и жженка	22,0
Молоко цельное	88,0
Меланж	73,0
Маргарин, жир	16,0

Отчет по форме № 5-К предусматривает не только учет расхода сырья в натуре, но и корректировку в зависимости от влажности (содержания СВ), которая производится только для кондитерских изделий однородного состава (например, ирис, печенье, пастила, зефир). Для того чтобы произвести корректировку, определяют фактическую влажность готовых изделий.

Определение расхода сырья на выработку завернутых кондитерских изделий производится из расчета, что масса бумаги составляет 25–60 кг на 1 т завернутых изделий по формуле

$$K = (1000 - \text{Э}) : 1000,$$

где  $\text{Э}$  — масса бумаги.

Статью «Полуфабрикаты собственного производства» кондитерские предприятия применяют в случае, когда вырабатываемые ими полуфабрикаты не только используются для внутренних производственных нужд, но и реализуются на сторону. К ним относятся какао-полуфабрикаты (масло какао, шоколадная глазурь и т.д.), фруктовые и сахарные сиропы.

Учет полуфабрикатов можно вести как с применением счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», так и без его применения.

Возвратные отходы используются в производственном процессе в виде добавок к основным материалам либо сдаются на склад для реализации на корм скоту, технической переработки и т.д. Их стоимость уменьшает сумму затрат по тем видам кондитерских изделий, при производстве которых они были получены.

На статью «Вспомогательные и упаковочные материалы» на кондитерских предприятиях относят:

- этикетки, подвертку, фольгу, бумагу, материалы, используемые при отливке, размазке, резке и формировке изделий;
- коробки всех видов (картонные, жестяные), пакеты, пачки всех видов из бумаги, целлофана;
- бумагу застилочную и упаковочную, ленту для завязки коробок, для оклейки коробов, маркировочные графареты и т.д.;
- крахмал, используемый при отливке корпусов конфет, тальк, воск, парафин, растительное масло и прочие материалы, не входящие вещественно в состав продукции.

Расход сырья, вспомогательных и упаковочных материалов отражается в производственном отчете по форме № П-13 хлеб. Между видами кондитерских изделий общий расход вспомогательных и упаковочных материалов распределяют по прямому признаку исходя из рецептурных норм.

Порядок документального оформления расхода сырья и выхода готовой продукции на крупных предприятиях отличен от оформления в небольших цехах. Формы первичных документов были разработаны и утверждены Минпищепромом СССР 27 декабря 1983 г. и с тех пор не претерпели изменений. Новые формы первичных документов, утверждаемые Федеральной службой государственной статистики (Росстат), не предусматривают отраслевых особенностей предприятий, поэтому на большинстве предприятий на основе старых форм разрабатываются свои формы и утверждаются приказом по учетной политике.

В настоящее время в России создан крупнейший холдинг «Объединенные кондитеры», в рамках которого разработана новая инструк-

ция по калькулированию себестоимости, имеющая статус конфиденциальной. По сравнению с инструкцией 1972 г. сокращен состав статей (сырье, вспомогательные материалы, тара, топливо и энергия на технологические цели, зарплата производственных рабочих, отчисления от оплаты труда, общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие расходы) и упрощен порядок распределения косвенных расходов.

Система бюджетного управления в кондитерских производствах базируется на специфике производства, связанной с большой номенклатурой сырья (в том числе импортного), основных и вспомогательных материалов, замкнутым циклом производства с момента поступления в цех сырья до выпуска полуфабрикатов и готовых изделий, а также ограниченным сроком хранения готовой продукции.

На организацию **бюджетирования** оказывают влияние также широкий ассортимент произведенной продукции, многообразие способов обработки изделий, многократное использование одного и того же оборудования для выработки различных изделий, отсутствие НЗП, максимальная привязка производства к срокам реализации; кратковременность производственного процесса.

Состав и методика разработки частных бюджетов осуществляется с учетом рецептур и норм расхода сырья в сухих веществах, при планировании учитывается используемое технологическое оборудование.

Эти особенности влияют на состав и формат формируемых бюджетов, возникает необходимость в разработке дополнительных таблиц исходных данных:

- бюджет закупок сырья и материалов;
- реестр выпускаемой продукции;
- технологические характеристики продукции;
- рецептуры на выпускаемую продукцию;
- таблицы пересчета расхода сырья в сухие вещества, расчет энергозатрат и т.д.

Особенностью планирования прямых материальных затрат является использование разных методов расчета для каждого вида сырья и производимой товарной продукции. Рецептуры кондитерских изделий представляют собой широкую номенклатуру используемых материальных ресурсов, что требует формирования дополнительных таблиц исходных данных. Кроме того, в кондитерском производстве полуфабрикаты могут передаваться из одного цеха в другой, поэтому необходимо формировать вспомогательные таблицы полуфабрикатов. При формировании бюджета закупок сырья и материалов необходима группировка на основании сроков хранения и частоты использования.

Для каждой группы материалов нужно определить нормативы текущих запасов, а также требуемые объемы и сроки поставок.

Затраты труда на производство кондитерских изделий рассчитываются на основе сдельных расценок за 1 т продукции. При определении трудовых затрат учитывается состав рабочих бригад, а также особенности расстановки рабочих по производственным участкам. При формировании бюджета общепроизводственных и административных расходов важно учитывать используемую предприятием методику распределения косвенных расходов, а также порядок списания административных расходов — с включением в себестоимость либо отнесением на финансовый результат.

### **13.3. ОСОБЕННОСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В МОЛОЧНОМ ПРОИЗВОДСТВЕ**

Характерными особенностями предприятий молочной промышленности является равномерный ритм производственного цикла с неярко выраженной сезонностью производства. Исходным сырьем является молоко, которое при переработке проходит ряд технологических стадий. На каждой стадии можно получить продукты, готовые к потреблению, в то же время они служат сырьем для дальнейшей переработки.

В молочной промышленности для расчета себестоимости единицы продукции используется методика калькулирования, разработанная Научно-исследовательским институтом молочной промышленности (ВНИМИ) в 1996 г.

Учет затрат и выход продукции переработки молока ведется на счетах 20 «Основное производство» в разрезе следующих статей калькуляции:

- «Сырье (молоко базисной жирности)»;
- «Основные материалы»;
- «Возвратные отходы (вычитаются)»;
- «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций»;
- «Транспортно-заготовительные расходы»;
- «Вспомогательные материалы на технологические цели»;
- «Тара и упаковочные материалы»;
- «Топливо и энергия на технологические цели»;
- «Расходы на оплату труда производственных рабочих»;
- «Расходы по надтарифной оплате труда производственных рабочих»;
- «Социальный налог»;

- «Плата по процентам за пользование кредитами»;
- «ОПР (в том числе расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и цеховые расходы)»;
- «Общехозяйственные расходы»;
- «Прочие производственные расходы»;
- «Производственная себестоимость»;
- «Коммерческие расходы».

Объекты калькуляции устанавливаются в соответствии с видами вырабатываемой продукции, с учетом наименования, жирности и вида тары, например: молоко жирностью 2,5%, в пакетах бумажных, 1 л; сметана жирностью 20%, в пакетах полиэтиленовых, 0,5 л.

Сырьем в молочной промышленности являются сырое цельное молоко, сливки, сливочное масло-сырец, топленое масло, сыр и брынза, которые закупаются в хозяйствах, цельное или пастеризованное молоко, сыр, сухое молоко, стуженное цельное и обезжиренное молоко, поступающее от других молочных заводов, а также обезжиренное молоко, пахта, сыворотка, если их расходуют на изготовление продукции.

При составлении плановых калькуляций продукции отдельных видов закупленное в сельскохозяйственных организациях молоко в расчетах принимается в базисной жирности, а стоимость его исчисляется по договорным ценам, установленным для калькулирования себестоимости продукции.

При изготовлении молочных продуктов помимо сырья используют и основные материалы (сахар, какао, кофе, цукаты, фруктовые соки, варенье, изюм, ванилин, соль для посола масла, сыра и другой продукции, краска для масла и сыра, а также ферменты и химикаты). Потребность в основных материалах на запланированный ассортимент продукции и их стоимость рассчитывают по плановым нормам (рецептурам) и ценам. При определении затрат на основные материалы учитывают их стоимость, накладные и транспортные расходы.

При калькулировании себестоимости молочных продуктов из стоимости сырья исключают стоимость вторичного молочного сырья, которое организация может использовать для изготовления продукции, возвращать сдатчикам сырья или реализовывать на сторону.

Затраты на сырье, материалы и заработную плату производственных рабочих учитывают по нормам, отдельно учитывается разница между фактическим расходом и расходом по нормам (отклонения от норм), устанавливают причины отклонений и виновных в этом лиц.

Фактическую себестоимость продукции (в части затрат на сырье, материалы) исчисляют путем прибавления к нормативной себестоимости

мости или вычета из нее выявленных в отчетном периоде отклонений от норм. Фактическую себестоимость отдельных видов продукции при учете затрат на производство по группам продукции, вырабатываемой из одного и того же исходного сырья и материалов, определяют на основании нормативных калькуляций с применением индексов отклонений, выявленных по статьям расходов данной группы продукции. Эти индексы определяют как процентное отношение отклонений от норм к фактическим затратам на единицу продукции.

Нормативная калькуляция представляет собой расчеты себестоимости единицы продукции. Она составляется по статьям расходов на год с разбивкой по кварталам и является частью технико-экономического обоснования выпуска продукции по себестоимости. В развернутом годовом плане калькуляции составляются на все производимые в планируемом году виды продукции по наименованиям, отдельно по видам тары, емкости по расфасовке:

- по молоку, сливкам, диетическим продуктам, творогу, сметане, сырково-творожным изделиям — по наименованиям, видам тары, жирности;

- по маслу сливочному и топленому, по сырам — по наименованиям, расфасовке, жирности;

- по сухим молочным продуктам, детскому питанию — по наименованиям, жирности и видам тары.

Вспомогательные материалы, тару и упаковку рассчитывают по нормам на единицу готового продукта. К ним относят материалы для лабораторных анализов, упаковочные материалы, моющие и дезинфекционные средства, марлю, лавсан. Расходы на тару определяют только для продуктов, в оптовую цену которых она включена (масло, сыры, брынза, молочные консервы).

Электроэнергию, воду, холод и пар (стоимость затрат на единицу продукции и весь ее объем) рассчитывают исходя из норм расхода на единицу продукции и ориентировочной стоимости 1 кВт·ч электроэнергии, 1 м<sup>3</sup> воды, 1 тыс. кДж холода и 1 т пара.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования определяют по основным статьям сметы. Все расходы суммируют и при необходимости распределяют по видам продукции пропорционально заработной плате производственных рабочих. Общепроизводственные расходы рассчитывают по следующим статьям затрат:

- «Заработная плата цехового персонала с начислениями на заработную плату»;

- «Расходы по охране труда»;

- «Содержание и текущий ремонт зданий и сооружений»;

- «Амортизация основных фондов»;

- «Расходы по усовершенствованию техники и технологии производства»;

- прочие расходы.

Общехозяйственные расходы определяют по статье «Административно-управленческие расходы и общехозяйственные расходы».

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы относят по видам вырабатываемой продукции пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, прочие производственные и внепроизводственные расходы — пропорционально производственной себестоимости.

Коммерческие расходы включают оплату отправки готовой продукции, а также усушки продукта при отгрузке его с завода.

**Переработка молока** проходит в определенной технологической последовательности, оказывающей влияние на порядок учета затрат.

1. В аппаратном цехе молоко и сливки натуральные доводят до стандартной жирности, пастеризуют и передают в цех розлива. В результате получают полуфабрикат собственного производства, который направляется в цеха для дальнейшей переработки. На этой стадии себестоимость калькуляционной единицы не исчисляется, и все затраты в разрезе статей передаются в другой цех.

2. В цехе розлива молоко или сливки разливают в пакеты, бутылки. В результате получают продукцию, готовую для реализации. К затратам на розлив прибавляют затраты полуфабрикатов, поступивших из аппаратного цеха в разрезе затрат.

3. В цехе диетических продуктов расфасовывают готовую продукцию и производят кефир, простоквашу и т.д. К стоимости полуфабрикатов из аппаратного цеха добавляют затраты на сквашивание и розлив молочных продуктов.

4. В сырково-творожном цехе получают готовую продукцию: сметану; творог; сырково-творожную массу, а также побочную продукцию: обезжиренное молоко и сыворотку. К себестоимости полуфабриката из аппаратного цеха прибавляют затраты по сепарации молока, сквашиванию обрат, изготовлению сметаны и творога. Из полученных затрат вычитают стоимость побочной продукции в принятой оценке.

5. Часть отдельных технологических стадий может осуществляться на разных предприятиях. В таком случае в переделе выделяются и затраты, которые учитываются в целом по цеху или предприятию. Фактически сложившиеся затраты распределяются между видами продукции пропорционально нормативам затрат, рассчитанным на фактический выпуск продукции.

Рассмотрим особенности калькулирования отдельных видов продукции.

**Масло животное** вырабатывается на маслозаводах из высокожирных сливок собственного производства и из молока способом взбивания. Исходным сырьем считается молоко. Расходы по переработке сливок в масло (взвешивание, очистка, сепарирование молока, анализ и оценка качества сливок, взбивание сливок) включаются в производственную стоимость масла.

В результате переработки молока на масло получают побочную продукцию: обезжиренное молоко (обрат) и пахту, которая оценивается по ценам возможной реализации или использования. После окончания производственного процесса сливочное масло расфасовывают в ящики стандартного веса. К стандартному весу сливочного масла в таре делается надбавка на естественную убыль при транспортировке, для отбора проб и при хранении.

Стоимость масла, добавленная по утвержденным нормам к стандартному весу расфасованного масла, списывается в затраты основного производства по статье «Прочие производственные расходы».

При калькулировании используется метод исключения затрат на побочную продукцию, т.е. из общей суммы затрат вычитают стоимость побочной продукции в принятой оценке и оставшуюся сумму делят на количество оставшегося масла. Таким образом получают фактическую себестоимость 1 т животного масла.

Исходным сырьем для производства **сыра** являются молоко и сливки. На себестоимость сыров относят затраты аппаратного, сыродельного цехов, сыроподвала, в котором происходит их созревание. Побочная продукция: сыворотка жирная и обезжиренная, обрезки сырного пласта — оценивается по ценам возможного использования.

Объектом калькуляции выступают сыры всех видов, калькуляционная единица — 1 т.

После окончания технологического процесса сыр приходят из-под пресса, определяют количество головок, брусков, цилиндров. Все передают в сыроподвал на созревание. Из-под пресса сыр приходят за вычетом нормативной убыли, т.е. отражают условный выход зрелого сыра при созревании, отмечают убыль в весе из-за потери влаги (убыль должна соответствовать нормативной). После истечения срока созревания учитывается отклонение фактической убыли сыра от нормативной. Обнаруженные отклонения списываются следующим образом:

- если фактическая убыль меньше нормативной, то разница отнесится на увеличение выработки сыра на отчетный месяц;

■ если фактическая убыль больше нормативной, а по количеству головок недостачи нет, то разница относится на уменьшение выработанного сыра за отчетный месяц; в случае возникновения сверхнормативной убыли в результате хищения сумма взыскивается с виновных лиц.

Оприходование сыра производится отдельно по нормативной или плановой себестоимости каждого вида.

Исчисление себестоимости продукции производится аналогично исчислению предыдущих видов молочной продукции.

В консервном производстве объектами калькуляции считаются молоко цельное, сгущенное с сахаром, сливки сгущенные с сахаром, молоко сгущенное стерилизованное, сухое молоко, сухие сливки и т.д.

Калькуляционная единица — 1 т.у.б. (тысяча условных банок) или 1 т.

Исходным сырьем на молочно-консервных заводах является молоко, которое стандартизируют обезжиренным молоком или сливками. Сырье передают в производство по фактическому весу и в пересчете на молоко базисной жирности. При исчислении себестоимости продукции применяют метод исключения затрат на побочную продукцию с использованием нормативной системы. Все затраты по статьям распределяются между видами продукции пропорционально затратам, исчисленным по нормативам на каждый вид фактически выработанной продукции за отчетный период. Суммируя полученные затраты по статьям, определяют себестоимость молочно-консервного производства. Если необходимо распределить затраты между разной продукцией, то используется коэффициент пересчета.

На методику бюджетирования молочных предприятий оказывают влияние следующие особенности, затрудняющие работу по составлению бюджетов:

■ высокая интенсивность операций, обусловленная большими объемами производства и невозможностью длительного хранения большинства продуктов из вырабатываемого ассортимента;

■ широкий ассортимент готовой продукции и размеры партий;

■ большое количество клиентов, необходимость оперативно отслеживать состояние взаиморасчетов с ними;

■ низкая платежная дисциплина многих покупателей (торговых посредников);

■ невысокая платежеспособность населения.

В таблице 13.2 рассмотрено содержание процедур бюджетирования на молочных предприятиях.

Таблица 13.2

## Содержание процедур пошагового бюджетирования

Наименование процедуры	Содержание
Шаг 1. Определение целевого объема продаж	Определение прогнозного объема продаж на бюджетный период в стоимостном и физическом выражениях в разрезе отдельных видов продукции. Сложность планирования на молочных предприятиях заключается в различиях калькуляционных единиц (тонн) при производстве и расфасовочных единиц (литрах, штуках, килограммах) при продаже в местах реализации, поэтому возникает необходимость применения коэффициента пересчета с учетом веса упаковки. На данном этапе ограничением служат производственные мощности по выпуску продукции или по ее упаковке, следовательно, целесообразно на основе CVP-анализа оптимизировать ассортимент с целью нахождения таких значений цены, объема и расходов, которые бы обеспечили максимальную величину маржинального дохода
Шаг 2. Определение бюджета производства и уровня запасов готовой продукции	Производственная программа зависит от плана продаж и величины запасов готовой продукции на начало и конец периода, которые устанавливаются с учетом множества факторов (сезонность, рост или снижение спроса и т.д.). Важным на данном этапе является нахождение приемлемого оптимума между издержками содержания запасов и издержками функционирования
Шаг 3. Определение потребности в материалах	Для определения потребности в материалах в молочной промышленности используется метод технологического нормирования. Нормы определяются для основных и вспомогательных материалов, сырья, возвратных отходов, упаковок
Шаг 4. Составление бюджета закупок материалов	Для составления бюджета закупок и определения денежной суммы, необходимой для обеспечения процесса производства необходимыми материальными запасами, общая потребность в различных материалах умножается на их цену
Шаг 5. Определение суммы прямых материальных затрат	На данном этапе определяется стоимостная величина переменных затрат в части списания в производство сырья, основных и вспомогательных материалов, а также сбытовой части — расходов на упаковку
Шаг 6. Определение прямых затрат труда	Трудовые затраты в стоимостном выражении определяются по существующим на предприятии сдельным расценкам по видам выпускаемой продукции
Шаг 7. Определение бюджета ОПП	На данном этапе производится расчет затрат на топливо, содержание оборудования, транспортные расходы и цеховые расходы методом сравнительного анализа счетов, который заключается в определении средневзвешенной величины указанных расходов за прошлые бюджетные периоды
Шаг 8. Калькуляция производственных затрат	Плановые производственные затраты предприятия включают в себя три элемента: прямые материальные затраты, ПТЗ и ОПП. Сумма производственных затрат отличается от плановой себестоимости на величину остатков НЗП на начало и конец периода

*Окончание*

Наименование процедуры	Содержание
Шаг 9. Калькуляция бюджета постоянных расходов	Постоянные расходы делятся на общехозяйственные (административные) и коммерческие (сбытовые). Основой бюджетирования постоянных расходов является сметное планирование по ЦО. При этом может применяться два способа: планирование на основе приростного бюджета и планирование на основе нулевого бюджета
Шаг 10. Калькуляция себестоимости реализации по видам продукции	Основной проблемой является применяемая предприятием методика распределения косвенных расходов между видами продукции. Альтернативой в данном случае может стать списание постоянных расходов, относящихся к реализованной продукции, сразу на себестоимость продаж. В итоге будут рассчитаны полные удельные производственные затраты на единицу продукции по видам, планируемыми к производству в бюджетном периоде
Шаг 11. Составление первичного проекта отчета о прибылях и убытках	Плановый отчет о прибылях и убытках целесообразно составлять в двух вариантах: развернутом (в разрезе доходности отдельных видов продукции) и сводном. Данный отчет является «выходной формой» операционного бюджета. Первоначальный проект не останется без изменений — по результатам моделирования финансового бюджета проект может быть изменен
Шаг 12. Составление проекта движения денежных средств	Бюджет денежных средств составляется на основе инвестиционного бюджета (если планировались капитальные вложения) и планового отчета о прибылях и убытках. Статьи отчета о прибылях и убытках могут существенно отклоняться от соответствующих статей денежных поступлений и расходов на величину сальдо изменения дебиторской и кредиторской задолженности. Поэтому на этой стадии моделируются балансы движения расчетов и статьи по привлечению кредитов
Шаг 13. Составление расчетного баланса	Баланс на конец бюджетного периода является расчетной величиной и строится на основе балансовых равенств с учетом изменений по отдельным статьям актива и пассива. Структура проекта баланса аналогична форме № 1 «Бухгалтерский баланс»
Шаг 14. Составление проекта отчета об изменении финансового состояния. Расчет прогнозных коэффициентов финансового состояния	На данном этапе необходимо учесть два критерия: максимизация конечных финансовых результатов и поддержание на должном уровне экономической устойчивости предприятия. Для этих целей определяется размер финансового дефицита и определяются пути его преодоления. Это наиболее важный этап в процессе бюджетирования, поскольку именно здесь закладываются основы устойчивости или неустойчивости дальнейшего развития. Критерии оценки включают как расчет финансовых коэффициентов ликвидности, так и сопоставление темпов роста основных показателей предложенной модели динамического развития
Шаг 15. Корректировка генерального бюджета путем сокращения финансового дефицита	По результатам предыдущего этапа финансово-экономическая служба предприятия формулирует управленческую задачу по его сокращению в соответствии с требованиями поддержания экономической устойчивости. Для достижения поставленной задачи анализируются возможности повышения доходной либо сокращения расходной части первичного операционного бюджета

На рисунке 13.2 представлен состав и последовательность процесса бюджетирования на молочных предприятиях.

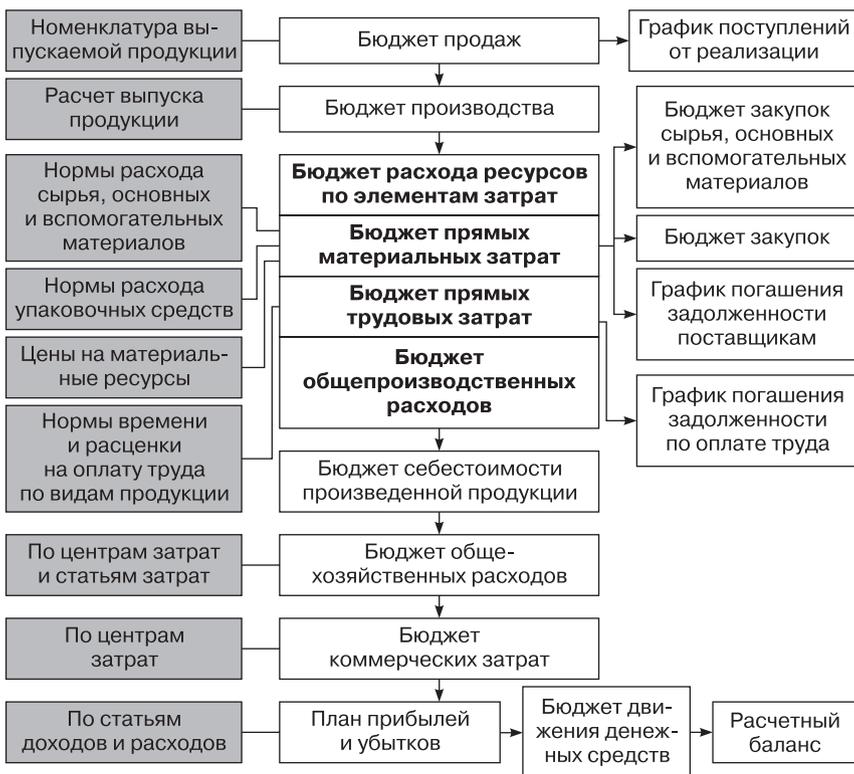


Рис. 13.2. Структура генерального бюджета молокоперерабатывающего предприятия

#### 13.4. ОСОБЕННОСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕМ ПРОИЗВОДСТВЕ

Мясоперерабатывающее производство имеет ряд особенностей, оказывающих влияние на организацию учета и планирования затрат.

1. Наличие двух стадий переработки, на каждой и которых определяется себестоимость: на первой — себестоимость полученного полуфабриката (мяса жилованного по видам), а на второй — себестоимость колбасных изделий или мясных консервов.

2. Калькуляционной единицей на первой стадии является условная тонна полуфабриката, поэтому используются специальные коэффициенты для перевода мяса различных категорий в условную тонну.

3. Применяются две категории норм выхода — отдельно для каждой стадии мясоперерабатывающего производства:

- для первой стадии — нормы выхода мяса при обвалке и жиловке по видам мяса (говядина, свинина);

- для второй стадии — нормы выхода колбасных изделий, при этом для вареных колбас норма выше 100%, а для полукопченых — ниже 100%.

4. В мясоперерабатывающем производстве всегда имеются остатки НЗП, поэтому в задачи бухгалтера-аналитика входят правильное определение и оценка остатков НЗП.

Кроме того, организация калькулирования и бюджетирования невозможна без учета таких факторов, как организационно-правовая форма предприятия, производственная структура, технология производства и т.д.

По масштабу производственной деятельности мясоперерабатывающие предприятия могут быть мелкими и крупными.

На крупных — цеховая структура управления, каждую производственную структуру возглавляет отдельное материально ответственное лицо.

На мелких предприятиях обязанности материально ответственного лица возлагаются на заведующего производством или заведующего цехом. Данный фактор влияет на порядок документального оформления операций, систему отчетности материально ответственных лиц, формирование себестоимости.

В зависимости от характера и назначения производственных процессов различают основное и вспомогательное производство. К основному относятся: мясожировое, мясоперерабатывающее производства, производство технических полуфабрикатов, медицинской продукции, клея и желатина.

В мясоперерабатывающем производстве можно выделить два передела:

- 1) производство полуфабрикатов;

- 2) изготовление колбасных изделий, копченостей, консервов.

На первом переделе происходит разделка мяса — обвалка и жиловка, в результате чего получают полуфабрикаты (жилованное мясо, жир, шпиг) и сопутствующая продукция (жилки, кости). Применительно к двум указанным фазам и строится учет затрат, который соответствует условиям применения попередельного метода себестоимости.

мости мясных продуктов и учитывается на счете 20 «Основное производство», к которому могут открываться субсчета по видам основного производства.

Учет затрат в мясном производстве ведется в соответствии с «Методическими указаниями по калькулированию себестоимости мяса и мясопродуктов», разработанными Всероссийским научно-исследовательским институтом мясной промышленности (ВНИИМП) и утвержденными Минсельхозом России 5 мая 1992 г. по следующим статьям:

- «Сырье и основные материалы»;
- «Возвратные отходы»;
- «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций»;
- «Транспортно-заготовительные расходы»;
- «Вспомогательные материалы на технологические цели»;
- «Топливо и энергия на технологические цели»;
- «Расходы на оплату труда производственных рабочих»;
- «Отчисления на социальные нужды»;
- «Расходы на подготовку и освоение производства»;
- «Расходы на эксплуатацию производственных машин и оборудования»;
- «Общепроизводственные расходы»;
- «Общехозяйственные расходы»;
- «Потери от брака»;
- «Прочие производственные расходы»;
- «Сопутствующая продукция»;
- «Коммерческие расходы».

Готовая продукция, полученная из производства, приходится по плановой или нормативной себестоимости, а в конце отчетного периода ее доводят до фактической путем списания калькуляционной разницы в установленном порядке.

Аналитический учет затрат по мясожировому комплексу ведут по видам переработки сырья, для упрощенного определения себестоимости продукции калькулируется только себестоимость мяса по видам. Сопутствующая продукция: субпродукты, жиры, шкуры и возвратные отходы (сухожилия, технические зачистки, кишечные фабрикаты), полученные из производства, остаются в принятой оценке и в дальнейшем не калькулируются, поэтому все изменения затрат в мясожировом производстве отражаются на себестоимости мяса. При исчислении себестоимости продукции применяется бесполуфабрикатный коэффициентный метод калькулирования.

Объектом калькулирования является мясо на костях, а калькуляционной единицей — 1 т. В связи с большой дифференциацией в ассортименте, категории и сортности продукции применяется коэффициентный метод. Для пересчета продукции в условную используются определенные коэффициенты.

1. Для говядины:
  - первой категории — 1—0;
  - второй категории — 0,61;
  - тощей — 0,50.
2. Для баранины:
  - первой категории — 1;
  - второй категории — 0,59;
  - тощей — 0,50 и т.д.

Чтобы определить фактическую себестоимость 1 т мяса по категориям, необходимо рассчитать фактические затраты, относимые на мясо данного вида скота по приведенному ниже алгоритму.

1. К стоимости сырья за вычетом возвратных отходов и стоимости сопутствующих продуктов прибавляют транспортно-заготовительные расходы и расходы по переработке скота.

2. К полученной сумме прибавляют затраты НЗП на начало года за минусом затрат НЗП на конец отчетного года по данному виду скота.

3. По видам переработки скота распределяются остальные затраты:

- вспомогательные материалы;
- основная и дополнительная оплата труда в соответствии с нормативными затратами.

Расходы на освоение производства и содержание производства — общепроизводственные и общехозяйственные расходы — распределяются пропорционально основной зарплате производственных рабочих.

4. Подсчитываются фактические затраты, относящиеся к мясу данного вида скота.

5. Определяется общее количество условной продукции отдельно по каждому виду мяса путем умножения количества мяса на костях каждой категории упитанности на соответствующий коэффициент.

6. Определяется фактическая себестоимость калькуляционной единицы каждого вида продукции.

Учет затрат в **мясоперерабатывающем производстве** ведут по переделу, при исчислении себестоимости продукции применяют полуфабрикатный вариант попередельного метода с использованием системы норм и нормативов.

**Первый передел.** Подготовка сырья, в результате которого получается основная продукция:

- мясо жилованное по сортам;
- сырье для копченостей и шпиг;
- отходы;
- сопутствующая продукция.

Объектами калькулирования являются виды основной продукции с учетом сортности и качества. Для перевода полуфабрикатов в условную продукцию используются коэффициенты для говядины:

- высшего сорта — 1,2;
- 1-го сорта — 1;
- 2-го сорта — 0,8;
- жирной — 0,9.

Калькуляционная единица — 1 т жилованного мяса.

Исчисление фактической себестоимости полуфабрикатов на данной стадии производится аналогично исчислению себестоимости в мясо-жировом производстве.

**Этап 1.** Определяются затраты, относимые на полуфабрикаты, для этого из стоимости переработанного мяса на костях вычитают стоимость отходов и сопутствующей продукции в принятой оценке, прибавляют долю затрат на оплату труда рабочих сырьевого цеха и другие затраты сырьевого цеха, которые распределяются пропорционально массе выработанного полуфабриката.

**Этап 2.** Определяется количество условных тонн полуфабриката.

**Этап 3.** Рассчитывается фактическая себестоимость одной условной тонны полуфабриката.

**Этап 4.** Определяется фактическая себестоимость продукции каждого вида в составе данного полуфабриката.

**Второй передел.** Изготовление колбасных изделий по видам и сортам, копченостей, в консервном цехе — изготовление консервов. В колбасном производстве объектом калькулирования являются колбасные изделия и копчености по видам и сортам.

Калькуляционная единица — 1 т.

По второму переделу составляются две калькуляции:

- 1) себестоимость выпуска колбасных изделий;
- 2) себестоимость колбасных изделий по видам и сортам.

Себестоимость выпуска складывается из затрат НЗП на начало месяца, стоимости сырья (полуфабрикатов первого передела), основных и вспомогательных материалов, остальных затрат колбасного цеха за минусом затрат НЗП на конец отчетного периода.

Полученные затраты распределяются по видам и сортам колбасных изделий пропорционально нормативам затрат на фактически выпускаемую продукцию. Для определения фактической себестоимости 1 т полученные затраты делят на количество фактически выпущенных тонн данного вида колбасных изделий.

**В консервном производстве** принципы и методика учета затрат и калькулирования себестоимости продукции те же, что и в колбасном.

**По первому переделу** объектами калькулирования являются полуфабрикаты, а калькуляционная единица — 1 т.

**По второму переделу** объекты калькулирования — консервные изделия по видам и сортам, а калькуляционная единица — 1 усл. банка (за условную принята банка консервов массой нетто 440 г).

Так же как и в колбасном производстве, при исчислении себестоимости сначала исчисляют себестоимость полуфабрикатов, а затем выпуска всех консервных изделий и консервных изделий по видам и сортам в той же последовательности расчетов.

На всех стадиях технологического процесса мастера цехов (технологи) ведут учет расхода сырья и материалов, для чего применяются журналы оперативного учета — журнал учета обвалки и жиловки мяса, журнал учета сырья в посоле, журнал учета закладки сырья и выхода готовой продукции. Все журналы являются первичными документами производственного учета и служат основанием для составления производственного отчета на крупных предприятиях и материального отчета — на мелких. Особенность составления материального отчета состоит в том, что в нем совмещены складской и производственный учеты, а учет материалов, т.е. движение материалов, топлива и тары, отражается без подразделения на кладовую и производственный цех, а также обособленно отражается движение готовой продукции. Расход материалов отражается по всему цеху, по полуфабрикатам и готовым изделиям — по норме и фактически.

Технологические и организационные особенности мясоперерабатывающих предприятий оказывают влияние на организацию и внедрение системы бюджетирования, состав и формат частных бюджетов. Помимо традиционных бюджетов, таких как бюджет продаж и производства, прямых материальных, трудовых затрат, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, необходимо подготовить ряд вспомогательных бюджетов исходных данных, в которых будут отражены рецептура колбасных изделий, мяскопченостей и других видов продукции, различные коэффициенты, используемые в мясном производстве (для распределения затрат на продукты переработки мяса, для определения цен на исключаемую продукцию и отходы, трудоем-

кости), нормы и нормативы, применяемые на предприятии (расхода электрической и тепловой энергии, сжатого воздуха, холода, расхода вспомогательных материалов, нормы выработки, нормы амортизации по группам основных средств и т.д.).

В состав генерального бюджета будут входить также отдельные бюджеты цехов основного производства (мясожировое и мясоперерабатывающее) и вспомогательного (компрессорные станции и установки, котельные, подстанции, ремонтно-механические мастерские и т.д.).

Методика распределения косвенных расходов в мясоперерабатывающем производстве сложная, для каждой категории расходов, входящих в состав общепроизводственных и общехозяйственных, Методические указания по калькулированию себестоимости мяса и мясopодуктов предлагают свою базу распределения, что также повлияет на структуру и формат бюджетов общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

### **13.5. ОСОБЕННОСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В ПРОИЗВОДСТВЕ БЕЗАЛКОГОЛЬНЫХ НАПИТКОВ**

Производство безалкогольных напитков имеет свои особенности, обусловленные технологией и организацией производства.

1. Производственный цикл короткий, поэтому практически не бывает остатков НЗП.

2. Калькуляционной единицей является 100 дал (1 дал = 10 л), или 1 тыс. л напитков.

3. Наибольший удельный вес в себестоимости безалкогольных напитков имеют затраты на сырье и материалы, к которым относятся вода, сахарный сироп или подсластитель, пищевые кислоты, композиции и концентраты, красители, диоксид углерода.

Технологический процесс производства безалкогольных напитков состоит из следующих основных этапов:

- обработка воды;
- приготовление сахарного сиропа и колера;
- приготовление порошкообразных смесей (настоек, экстрактов, композиций);
- приготовление квасного суслу, его брожения;
- купажирование;
- газирование;
- розлив;
- хранение.

Себестоимость безалкогольных напитков определяется по следующим статьям затрат:

- «Сырье, основные материалы и покупные полуфабрикаты»;
- «Полуфабрикаты собственного производства»;
- «Возвратные отходы»;
- «Тара, вспомогательные и упаковочные материалы»;
- «Топливо и энергия на технологические цели»;
- «Холод на технологические цели»;
- «Расходы на оплату труда производственных рабочих»;
- «Отчисления на социальные нужды»;
- «Расходы на НИОКР»;
- «Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования»;
- «Общепроизводственные расходы»;
- «Прочие производственные расходы»;
- «Общехозяйственные расходы»;
- «Расходы на продажу».

Основным сырьем и материалами для производства безалкогольных напитков являются вода, сахар, плоды, ягоды, пищевые кислоты, экстракты, консерванты, солод, пряности, углекислота и др.

Нормы расхода на производство 100 дал готового напитка рассчитывают с учетом содержания сухих веществ в сырье, содержания сырья в готовом продукте, прироста сухих веществ за счет инверсии сахара и фактических потерь сухих веществ при производстве напитка.

Расчет нормы сахара на производство 100 дал напитка производят по приведенным ниже формулам.

1. В пересчете на сухие вещества:

$$C_n = \frac{C_p \times 100}{100 - П},$$

где  $C_p$  — содержание сухого вещества в 100 дал напитка, кг;  
 $П$  — общие фактические потери сухого вещества, %;

2. С учетом влажности сахара:

$$C_{нв} = \frac{C_n \times 100}{100 - В},$$

где  $В$  — влажность сахара, %.

При калькулировании затраты на производство распределяют по видам вырабатываемой продукции на соответствующие статьи расходов. По статьям «Материалы» и «Полуфабрикаты» отнесение произ-

водится прямым путем, по вспомогательным материалам — пропорционально нормативному расходу, расход топлива, холода, электроэнергии и воды относят на расходы соответствующих цехов по показаниям счетчиков или водомеров, распределяют между видами продукции пропорционально количеству, распределение косвенных расходов производится пропорционально заработной плате производственных рабочих.

Калькуляционной единицей безалкогольных напитков является 1 тыс. дал, а минеральных вод — 1 тыс. бутылок емкостью 0,5 л.

Операции, связанные с производством безалкогольных напитков, фиксируются мастерами (технологами) в журналах оперативного учета. Данные этих журналов вместе с первичными документами используются при составлении производственного отчета начальниками цехов.

Особенности технологического процесса производства безалкогольных напитков влияют и на организацию бюджетирования.

Помимо традиционных видов частных бюджетов должны быть разработаны дополнительные бюджеты исходных данных, в которых будут отражены рецептуры готовых изделий, нормы расхода топлива, холода, электроэнергии и воды, вспомогательных материалов.

## КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какие особенности технологического процесса в хлебопечении влияют на учет и калькулирование себестоимости продукции?
2. Какие вспомогательные бюджеты составляются на предприятиях хлебопечения?
3. Какие особенности технологического процесса в кондитерском производстве влияют на учет и калькулирование себестоимости продукции?
4. В чем особенности калькулирования затрат на кондитерских предприятиях?
5. По каким калькуляционным статьям определяется себестоимость продукции в молочном производстве?
6. Какие процедуры включает пошаговое бюджетирование на молочных предприятиях?
7. Какие особенности технологического процесса в мясоперерабатывающем производстве влияют на учет и калькулирование себестоимости продукции?
8. Какие вспомогательные бюджеты составляются на мясоперерабатывающих предприятиях?
9. По каким калькуляционным статьям определяется себестоимость продукции в производстве безалкогольных напитков?
10. Какие калькуляционные единицы используются в производстве безалкогольных напитков?

---

## ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ ДЛЯ ИТОГОВОГО КОНТРОЛЯ

1. Что означают понятия «затраты» и «расходы», каковы их различия?
2. Сформулируйте основные задачи учета затрат на производство.
3. Каковы особенности затрат как объекта учета?
4. Дайте сравнительную характеристику категории «расходы» в бухгалтерском и налоговом учете.
5. Каков состав затрат по экономическим элементам?
6. Каков состав затрат по статьям калькуляции?
7. Сформулируйте концепции учета затрат в бухгалтерском и налоговом учете.
8. Какова классификация затрат в зависимости от целей учета?
9. Что такое места возникновения затрат и каковы принципы их выделения?
10. Сформулируйте понятия «центр затрат» и «центр ответственности».
11. Какие вам известны носители затрат, приведите их классификацию.
12. Каковы подходы к организации учета затрат в финансовой и управленческой бухгалтерии?
13. Что собой представляет система счетов для учета затрат на производство?
14. Какие существуют варианты организации учета затрат на счетах бухгалтерского учета?
15. Как осуществляется организация учета накладных расходов?
16. В чем состоит проблема распределения косвенных расходов?
17. В чем состоит метод однородных секций как система распределения косвенных затрат?
18. Как осуществляется текущее и перспективное планирование?
19. Что такое сметы, каковы их виды и порядок составления?
20. Что такое бюджетирование?
21. Какова классификация бюджетов?
22. Сформулируйте роль калькулирования себестоимости продукции в управлении и учете затрат.

23. Каковы принципы калькулирования, его объекты и методы?
24. Как осуществляется выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости?
25. Каковы подходы к классификации методов учета затрат?
26. Как происходит учет затрат на материалы и рабочую силу?
27. Дайте характеристику учета затрат по методу *ABC*.
28. Дайте характеристику метода таргет-костинг.
29. Дайте характеристику метода кайдзен-костинг.
30. Как происходит учет затрат по методу стандарт-кост?
31. Как осуществляется учет фактических и нормативных затрат?
32. В чем причины возникновения системы учета неполных затрат?
33. Как осуществляется анализ безубыточности производства в системе директ-костинг?
34. Что такое затраты на качество и в чем состоит необходимость их учета?
35. Каков состав затрат по стадиям жизненного цикла продукта?
36. В чем состоит взаимосвязь затрат и конкурентоспособности продукции?
37. Каково влияние управления запасами на затраты предприятия и экономический результат его работы?
38. Каковы особенности учета МПЗ в зарубежной практике?
39. В чем состоит содержание анализа затрат на предприятии?
40. В чем суть анализа затрат на один рубль продукции (работ, услуг).
41. Как происходит учет отклонений в бюджетировании?
42. Какова суть гибких бюджетов как инструментов контроля?
43. В чем состоит детализация бюджетных отклонений?
44. Какова методика бюджетного контроля?
45. Дайте характеристику управленческих отчетов.
46. Как происходит построение системы управления затратами?
47. В чем суть стратегического управления затратами?
48. Какие проблемы характерны для процесса стратегического управления затратами?
49. В чем состоят особенности калькулирования себестоимости продукции в хлебопекарном производстве?
50. Каковы состав и методика формирования бюджетов в хлебопечении?
51. Каков состав статей калькуляции в кондитерском производстве?
52. В чем состоят особенности калькулирования и бюджетирования в кондитерском производстве?
53. В чем состоят особенности калькулирования себестоимости продукции в молочном производстве?
54. Как происходит калькулирование себестоимости отдельных видов молочных продуктов?

- 
55. Каковы состав и методика формирования бюджетов на молокоперерабатывающих предприятиях?
  56. В чем состоят особенности калькулирования себестоимости продукции в мясоперерабатывающем производстве?
  57. Какова методика бюджетирования в мясоперерабатывающем производстве?
  58. Каковы особенности калькулирования и бюджетирования в производстве безалкогольных напитков?

---

# ТЕСТ

**1. Порядок отражения затрат в финансовом учете регламентируется:**

- а) НК РФ;
- б) ПБУ 10/99 «Расходы организации»;
- в) отраслевыми инструкциями по калькулированию себестоимости продукции;
- г) нет правильного ответа.

**2. Учет затрат в управленческом учете регламентируется:**

- а) НК РФ;
- б) ПБУ 10/99 «Расходы организации»;
- в) отраслевыми инструкциями по калькулированию себестоимости продукции;
- г) нет правильного ответа.

**3. Учет затрат в налоговом учете регламентируется:**

- а) НК РФ;
- б) ПБУ 10/99 «Расходы организации»;
- в) отраслевыми инструкциями по калькулированию себестоимости продукции;
- г) нет правильного ответа.

**4. Особенности затрат как объекта учета являются:**

- а) динамизм и многообразие, требующие применения обширного спектра приемов и методов;
- б) трудность измерения, учета и оценки затрат;
- в) сложность и противоречивость влияния затрат на экономический результат;
- г) все вышеперечисленное.

**5. Расходы по видам в финансовом учете классифицируются следующим образом:**

- а) обычные, операционные, внереализационные, чрезвычайные;
- б) расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы;

- в) обычные и прочие;  
г) нет правильного ответа.
- 6. Расходы по видам в налоговом учете классифицируются следующим образом:**
- а) обычные, операционные, внереализационные, чрезвычайные;  
б) расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы;  
в) обычные и прочие;  
г) нет правильного ответа.
- 7. В бухгалтерском учете для признания доходов и расходов применяется:**
- а) метод начислений;  
б) кассовый метод;  
в) оба ответа верны;  
г) нет правильного ответа.
- 8. В налоговом учете для признания доходов и расходов применяется:**
- а) метод начислений;  
б) кассовый метод;  
в) оба ответа верны;  
г) нет правильного ответа.
- 9. Группировка затрат по экономическим элементам в бухгалтерском учете включает в себя:**
- а) материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизацию и пр.;  
б) материальные затраты, затраты на оплату труда, страховые выплаты, амортизацию и пр.;  
в) прямые материальные затраты, ПТЗ, общехозяйственные расходы;  
г) нет правильного ответа.
- 10. Группировка затрат по экономическим элементам в налоговом учете включает в себя:**
- а) материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизацию и пр.;  
б) материальные затраты, затраты на оплату труда, страховые выплаты, амортизацию и пр.;  
в) прямые материальные затраты, ПТЗ, общехозяйственные расходы;  
г) нет правильного ответа.
- 11. Группировка затрат по экономическим элементам в управленческом учете включает в себя:**
- а) материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизацию и пр.;  
б) материальные затраты, затраты на оплату труда, страховые выплаты, амортизацию и пр.;

- в) прямые материальные затраты, ПТЗ, общехозяйственные расходы;
- г) нет правильного ответа.

**12. К отложенным расходам относятся:**

- а) резервы предстоящих расходов и платежей;
- б) расходы будущих периодов;
- в) доходы будущих периодов;
- г) нет правильного ответа.

**13. Информация о затратах в разрезе экономических элементов дает ответ на вопрос:**

- а) «Какие ресурсы были использованы предприятием в ходе осуществления деятельности?»;
- б) «Куда были направлены ресурсы предприятия в ходе осуществления деятельности?».

**14. «Расходы на подготовку и освоение производства» — это:**

- а) статья затрат;
- б) элемент затрат;
- в) счет бухгалтерского учета;
- г) нет правильного ответа.

**15. Затраты на продукт — это:**

- а) затраты, которые непосредственно связаны с осуществлением производственной деятельности предприятия, изготовлением продукции;
- б) затраты, которые в момент их возникновения можно непосредственно отнести на объект калькулирования на основе первичных документов;
- в) затраты, величина которых меняется в зависимости от уровня деловой активности предприятия;
- г) нет правильного ответа.

**16. По методу признания в качестве расходов затраты классифицируют:**

- а) на продукт и за период;
- б) прямые и косвенные;
- в) постоянные и переменные;
- г) релевантные и нерелевантные.

**17. Затраты на приобретенные и имеющиеся в наличии ресурсы, которые могут принести доход в будущем, — это:**

- а) истекшие затраты;
- б) входящие;
- в) будущие;
- г) безвозвратные.

**18. Дополнительные затраты на единицу продукции – это:**

- а) маржинальные;
- б) инкрементные;
- в) вмененные;
- г) планируемые.

**19. Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые применяется для учета:**

- а) по местам возникновения;
- б) видам продукции;
- в) ЦО;
- г) предприятию в целом.

**20. В качестве носителя затрат могут выступать:**

- а) цех;
- б) рабочее место;
- в) продукт (услуга);
- г) предприятие.

**21. Носители затрат классифицируются по следующим признакам:**

- а) степень готовности и наличие связи с покупателем;
- б) тип производства и экономическая сущность;
- в) иерархическая взаимосвязь продуктов;
- г) все вышеперечисленное.

**22. Объектом учета затрат в финансовом учете являются:**

- а) фактически совершенные и документально подтвержденные издержки;
- б) вмененные издержки (упущенная выгода от альтернативного использования ресурсов);
- в) расходы периода;
- г) нет правильного ответа.

**23. Объектом учета затрат в управленческом учете являются:**

- а) фактически совершенные и документально подтвержденные издержки;
- б) вмененные издержки (упущенная выгода от альтернативного использования ресурсов);
- в) расходы периода;
- г) нет правильного ответа.

**24. Система зеркальных и переходных счетов для учета затрат используется:**

- а) при ведении аналитического учета затрат на производство;
- б) однокруговой (интегрированной) форме учета;

- в) двухкруговой (автономной) форме учета;
  - г) нет правильного ответа.
- 25. В качестве базы для распределения косвенных расходов используется:**
- а) заработная плата производственных рабочих;
  - б) сумма прямых затрат;
  - в) объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении;
  - г) все перечисленное.
- 26. Достоинства метода однородных секций состоят:**
- а) в высокой точности калькулирования;
  - б) возможности детального анализа деятельности ЦО;
  - в) применении разнообразных баз распределения;
  - г) простоте в использовании.
- 27. Калькуляции в зависимости от цели их составления подразделяются:**
- а) на плановые и фактические;
  - б) плановые и нормативные;
  - в) сметные и фактические;
  - г) сметные, фактические и плановые.
- 28. По полноте включения в себестоимость методы калькулирования подразделяются:**
- а) на позаказный, попередельный, попроцессный;
  - б) калькулирование полной себестоимости (абсорпшен-костинг) и неполной себестоимости (директ-костинг);
  - в) методы учета фактических и нормативных затрат;
  - г) нет правильного ответа.
- 29. По оперативности учета и контроля затрат методы калькулирования подразделяются:**
- а) на позаказный, попередельный, попроцессный;
  - б) калькулирование полной себестоимости (абсорпшен-костинг) и неполной себестоимости (директ-костинг);
  - в) методы учета фактических и нормативных затрат;
  - г) нет правильного ответа.
- 30. В зависимости от объекта учета затрат методы калькулирования подразделяются:**
- а) на позаказный, попередельный, попроцессный;
  - б) калькулирование полной себестоимости (абсорпшен-костинг) и неполной себестоимости (директ-костинг);
  - в) методы учета фактических и нормативных затрат;
  - г) нет правильного ответа.

- 31. Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции устанавливается:**
- а) предприятием самостоятельно исходя из индивидуальных особенностей;
  - б) вышестоящей организацией или решением акционеров;
  - в) нормативными документами;
  - г) нет правильного ответа.
- 32. В качестве фактора затрат для расчета коэффициента накладных расходов применяется:**
- а) валюта баланса;
  - б) выручка от реализации;
  - в) машино-час, человеко-час;
  - г) тарифная ставка.
- 33. Себестоимость единицы продукции при методе одноступенчатой калькуляции определяется:**
- а) делением издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции;
  - б) суммированием себестоимости единицы произведенной продукции и расходов на реализацию единицы продукции;
  - в) суммированием себестоимости единицы продукции каждого передела;
  - г) нет правильного ответа.
- 34. Себестоимость единицы продукции при методе двухступенчатой калькуляции определяется:**
- а) делением издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции;
  - б) суммированием себестоимости единицы произведенной продукции и расходов на реализацию единицы продукции;
  - в) суммированием себестоимости единицы продукции каждого передела;
  - г) нет правильного ответа.
- 35. Себестоимость единицы продукции при методе многоступенчатой калькуляции определяется:**
- а) делением издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции;
  - б) суммированием себестоимости единицы произведенной продукции и расходов на реализацию единицы продукции;
  - в) суммированием себестоимости единицы продукции каждого передела;
  - г) нет правильного ответа.

- 36. Фактическую себестоимость продукции можно определить:**
- а) только методом учета фактических затрат;
  - б) только методом учета нормативных затрат;
  - в) применяются оба метода;
  - г) позаказным методом.
- 37. Отклонение фактических затрат от нормативных является благоприятным:**
- а) если фактические затраты выше;
  - б) если фактические затраты равны нормативным;
  - в) если нормативные затраты выше фактических;
  - г) ни при каких условиях не является.
- 38. Маржинальный доход рассчитывается:**
- а) как разница между выручкой от реализации продукции и ее переменной себестоимостью;
  - б) сумма постоянных издержек и прибыли организации;
  - в) разница между выручкой от реализации и ее производственной себестоимостью;
  - г) правильные ответы — а, б.
- 39. Анализ безубыточности производства позволяет определить зависимость:**
- а) между валютой баланса и выручкой от продаж;
  - б) выручкой от продаж и суммой начисленной амортизации по внеоборотным активам;
  - в) выручкой от продаж и затратами на производство;
  - г) выручкой от продаж, затратами на производство и прибылью.
- 40. В зависимости от уровня деловой активности организации бюджеты классифицируются:**
- а) как материальные, трудовые, ресурсные;
  - б) бюджет ЦЗ, центров прибыли, центров выручки, центров инвестиций;
  - в) гибкий, фиксированный (жесткий);
  - г) основные, вспомогательные.
- 41. В зависимости от видов ресурсов бюджеты классифицируются:**
- а) как материальные, трудовые, ресурсные;
  - б) бюджет ЦЗ, центров прибыли, центров выручки, центров инвестиций;
  - в) гибкий, фиксированный (жесткий);
  - г) основные, вспомогательные.
- 42. В зависимости от вида ЦО бюджеты классифицируются:**
- а) как материальные, трудовые, ресурсные;

- б) бюджет ЦЗ, центров прибыли, центров выручки, центров инвестиций;  
в) гибкий, фиксированный (жесткий);  
г) основной, вспомогательный.
- 43. Отправной точкой в процессе разработки генерального бюджета является:**
- а) бюджет коммерческих расходов;  
б) бюджет продаж;  
в) бюджет производства;  
г) бюджет себестоимости реализованной продукции.
- 44. Бюджет денежных средств разрабатывается:**
- а) до плана прибылей и убытков;  
б) бюджета капиталовложений;  
в) бюджета продаж;  
г) прогнозируемого баланса.
- 45. Бюджет, охватывающий общую деятельность предприятия, называется:**
- а) операционным;  
б) финансовым;  
в) частным;  
г) нет правильного ответа.
- 46. Разработка операционного бюджета начинается:**
- а) с составления производственной программы;  
б) составления плана продаж;  
в) изучения стратегии конкурентов;  
г) нет верного ответа.
- 47. Стадии жизненного цикла продукта:**
- а) исследования и разработки, изготовление, обращение, эксплуатация, утилизация;  
б) разработка, изготовление, обращение, эксплуатация;  
в) полный, неполный и частный;  
г) объемные, затратные и качественные;  
д) экономические и временные.
- 48. Экономические параметры границ жизненного цикла продукта:**
- а) исследования и разработки;  
б) производство, обращение, эксплуатация;  
в) полный, неполный и частный;  
г) объемные, затратные и качественные;  
д) структура и продолжительность.

**49. Временные границы жизненного цикла продукта:**

- а) исследования и разработки;
- б) производство, обращение, эксплуатация;
- в) полный, неполный и частный;
- г) объемные, затратные и качественные;
- д) структура и продолжительность.

**50. Количество произведенных за период изделий, выполненных объемов НИР и ОКР, производство, доставка потребителю, снятие с эксплуатации, общие суммарные затраты на весь объем работ по созданию, производству, обращению и потреблению всего количества продукции заданного качества за всю продолжительность цикла — это:**

- а) экономические границы полного жизненного цикла продукта;
- б) экономические границы неполного жизненного цикла продукта;
- в) экономические границы частного жизненного цикла продукта;
- г) временные границы полного жизненного цикла продукта;
- д) временные границы неполного жизненного цикла продукта.

**51. Общей структурой стадий и продолжительностью, которая равна сумме продолжительности циклов каждой из стадий цикла, включая межцикловые перерывы, характеризуются:**

- а) экономические границы полного жизненного цикла продукта;
- б) временные границы полного жизненного цикла продукта;
- в) временные границы неполного жизненного цикла продукта;
- г) экономические границы неполного жизненного цикла продукта;
- д) экономические границы частного жизненного цикла продукта.

**52. Факторы, оказывающие влияние на продолжительность жизненного цикла продукта (товара, работы, услуги):**

- а) техническая новизна, сложность, надежность, производительность;
- б) материалоемкость, энергоемкость, потребность, мощность, фондоемкость, рентабельность;
- в) технические, экономические, организационные;
- г) серийность, характер управления и обслуживания;
- д) изменение технических требований заказчика, появление новых рынков сбыта.

**53. При формировании общей суммы затрат выделяются следующие затраты:**

- а) на производство, обращение, эксплуатацию;
- б) полные, неполные и частные;
- в) объемные, затратные и качественные;
- г) прогнозные, проектируемые, плановые, лимитные, расчетные и фактические;
- д) на исследования, разработки.

- 54. Классифицируются как эвристические, математико-статистические, системные, технического нормирования, расчетно-аналитические, калькулирования:**
- а) методы расчета элементов затрат;
  - б) методы анализа элементов затрат;
  - в) приемы прогнозирования стоимости жизненного цикла продукта;
  - г) методы расчета общей суммы затрат жизненного цикла;
  - д) функции управленческого учета.
- 55. При расчете планового размера суммы затрат ресурсов чаще всего используются:**
- а) расчетно-аналитические методы и эвристические методы;
  - б) имитационное моделирование, размерные коэффициенты;
  - в) корреляционное моделирование, метод сокращенного калькулирования, оценка подетальных производственных затрат;
  - г) методы технического нормирования, калькулирования, расчетно-аналитические методы и эвристические методы;
  - д) математико-статистические методы и системные методы.
- 56. К основным нормативным документам, применяемым при расчете стоимости затрат на отдельных стадиях жизненного цикла продукта в каждом конкретном случае относятся:**
- а) отраслевые стандарты на разработку и постановку на производство продукции, снятие ее с производства, инструкции по методике расчета экономической эффективности нового продукта, инструкции по учету, планированию и калькулированию себестоимости продукции;
  - б) основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях;
  - в) инструкции по методике расчета экономической эффективности нового продукта, инструкции по учету, планированию и калькулированию себестоимости продукции;
  - г) учетная политика предприятия, налоговая политика предприятия;
  - д) учетная политика предприятия, Международные стандарты финансовой отчетности.
- 57. Объектом качества являются:**
- а) стоимость, затраты;
  - б) продукция, процесс производства, производитель;
  - в) конкурентоспособность;
  - г) затраты на оценку потенциальных поставщиков;
  - д) затраты на внутренний аудит качества.
- 58. Затраты на качество делятся на категории:**
- а) затраты, понесенные внутри организации, когда оговоренный уровень качества не достигнут, затраты на дефект;

- б) управление процессом, планирование качества другими подразделениями, контрольное и измерительное оборудование;
  - в) аудит системы качества, программа улучшения качества, обучение вопросам качества;
  - г) затраты на предупредительные мероприятия, затраты на контроль, внутренние и внешние потери;
  - д) обеспечение качества поставок, программа улучшения качества, обучение вопросам качества.
- 59. Управление качеством, управление процессом, планирование качества другими подразделениями, контрольное и измерительное оборудование, обеспечение качества поставок, аудит системы качества, программа улучшения качества, обучение вопросам качества относят к затратам:**
- а) на контроль;
  - б) внутренние потери;
  - в) предупредительные мероприятия;
  - г) внешние потери;
  - д) связанным с разработкой и усовершенствованием контрольного и измерительного оборудования.
- 60. Для описания ситуации, когда все цели направлены на обеспечение постоянного повышения качества, используется термин:**
- а) «стандарты системы качества»;
  - б) «управление процессом»;
  - в) «комплексное управление качеством» (*TQM*);
  - г) «планирование качества»;
  - д) «управление качеством».
- 61. По назначению, периодичности, целесообразности, способу включения в себестоимость, возможности учета, стадии жизненного цикла, характеру структурирования, объему формирования и учета классифицируются:**
- а) затраты на контроль;
  - б) затраты на качество;
  - в) внутренние потери;
  - г) затраты на предупредительные мероприятия;
  - д) внешние потери.
- 62. Совокупность организационной структуры, методик, процессов и ресурсов, необходимых для осуществления общего руководства качеством, — это:**
- а) политика в области качества;
  - б) основные направления и цели организации в области качества;

- в) система качества;
- г) официальный документ;
- д) комплексное управление качеством (*TQM*).

**63. При подходе нулевых дефектов процентные показатели:**

- а) не рассчитываются;
- б) рассчитываются;
- в) рассчитываются только по требованию высшего руководства.

**64. Графическое представление серии последовательных наблюдений за операциями, предпринятых через регулярные интервалы времени для того, чтобы убедиться, находится ли партия выпускаемых изделий в границах заранее установленных параметров, — это:**

- а) метод контроля качества;
- б) прием менеджмента;
- в) контрольная карта;
- г) форма отчетности для высшего звена;
- д) форма отчетности для низшего звена.

**65. Основной принцип всех видов анализа затрат на качество:**

- а) представить каждому, кому он предназначается, информацию по затратам на качество в той форме, которая была бы наиболее полезна для принятия решений;
- б) сравнить текущий уровень достижений с поставленными целями и с уровнем прошлых лет;
- в) выявить наиболее значительные области затрат;
- г) выбрать области для улучшения;
- д) оценить эффективность программ по повышению кадрового персонала.

**66. Характеристика продукции, отражающая степень удовлетворения конкретной потребности по сравнению с лучшей аналогичной продукцией, представленной на рынке:**

- а) качество;
- б) конкурентоспособность;
- в) потребительские свойства;
- г) износостойкость.

**67. Находящиеся на разных стадиях производства и обращения продукция производственно-технического назначения, изделия народного потребления и другие товары, ожидающие вступления в процесс производственного или личного потребления, — это:**

- а) материальный запас;
- б) производственный запас;

- в) гарантийный запас;
  - г) страховой запас;
  - д) материалы, готовая продукция, товары.
- 68. Производственные запасы, запасы НЗП, запасы готовой продукции, товарные запасы — это группировка по следующему признаку:**
- а) отношение к каналам распределения продукции;
  - б) предметное содержание;
  - в) фаза кругооборота;
  - г) функциональное назначение;
  - д) сферы производственно-хозяйственной деятельности.
- 69. Находящиеся на предприятии запасы, еще не использованные и не подвергнутые обработке в производственном процессе, предназначенные для производственного потребления, служащие для обеспечения бесперебойности производства, сглаживания неритмичности спроса, производства и снабжения, — это:**
- а) материальные запасы;
  - б) материалы, готовая продукция, товары;
  - в) остаток НЗП;
  - г) производственные запасы;
  - д) страховые запасы.
- 70. Производственные запасы группируются следующим образом:**
- а) сырье и основные материалы; вспомогательные материалы; полуфабрикаты и комплектующие изделия; возвратные отходы производства; топливо; тара и тарные материалы; запасные части; сырье и материалы, готовая продукция, товары;
  - б) текущие, гарантийные, подготовительные, сезонные, запасы продвижения, спекулятивные, устаревшие запасы;
  - в) запасы в производственной сфере, запасы в сфере обращения;
  - г) производственные запасы, запасы в пути.
- 71. Метод оценки запасов, обеспечивающий высокую точность расчетов, но являющийся трудоемким:**
- а) по средней себестоимости;
  - б) по себестоимости первых по времени приобретения;
  - в) по себестоимости каждой единицы;
  - г) ФИФО;
  - д) ЛИФО.
- 72. Ускорение процесса размещения МПЗ на складе, уменьшение времени на подборку запрашиваемых изделий и на инвентаризацию запасов на складе, снижение расходов на эксплуатацию инвентаря и на вну-**

**треннее перемещение запасов, понижение затрат на страхование происходят за счет:**

- а) сокращения численности работников склада;
- б) увеличения численности работников;
- в) сокращения объемов запасов;
- г) ускорения оборачиваемости денежных средств;
- д) изменения метода оценки запасов.

**73. Находящиеся в состоянии движения материальные ресурсы, НЗП и готовая продукция, привязанные к ЛО, связанные с их физическим перемещением в пространстве и отнесенные к временному интервалу, представляют:**

- а) материальные запасы;
- б) производственные запасы;
- в) гарантийные запасы;
- г) страховые запасы;
- д) материальный поток.

**74. Цель системы «точно в срок» (JIT):**

- а) сокращение времени выполнения заказов;
- б) минимизация затрат, связанных с созданием запасов;
- в) сокращение запасов материалов и НЗП;
- г) повышение производительности труда;
- д) полноценное использование оборудования.

**75. Продавец оплачивает стоимость перевозки товаров до порта назначения без страховки товаров на время их нахождения на борту морского или воздушного судна при:**

- а) СИФ;
- б) лекаже;
- в) ФОБ;
- г) КАФ;
- д) ЛИФО.

**76. Неопределенность в спросе и непредвиденность в расходе, неопределенность в сроках выполнения заказа, затраты на содержание запасов — это:**

- а) факторы, влияющие на объем резервного запаса;
- б) проблемы применения системы управления запасами «точно в срок»;
- в) признаки инфляции;
- г) предпосылки для кредитования производства;
- д) причины невыплаты заработной платы;
- е) полезность.

- 77. Наиболее целесообразно использовать позаказный метод калькулирования себестоимости в следующей отрасли:**
- а) молочное производство;
  - б) хлебопекарное производство;
  - в) производство безалкогольных напитков;
  - г) ни в одном из указанных.
- 78. Метод директ-костинг нельзя использовать в следующих целях:**
- а) для составления внутренних отчетов;
  - б) для расчета налогооблагаемой прибыли;
  - в) оба варианта верны;
  - г) оба варианта неверны.
- 79. На состав и методику формирования бюджетов оказывает влияние показатель влажности сырья в отраслях:**
- а) хлебопекарное производство;
  - б) кондитерское производство;
  - в) мясоперерабатывающее производство;
  - г) нет правильного ответа.
- 80. Калькуляционной единицей в мясоперерабатывающем производстве является:**
- а) условная тонна полуфабриката;
  - б) тонна выработанных колбасных изделий;
  - в) тонна жилованного мяса по видам;
  - г) все вышеперечисленное.

---

# ЗАДАЧИ ДЛЯ ПРАКТИЧЕСКИХ РАБОТ

**Задача 1.** К каким категориям доходов и расходов, указанным в таблице, вы бы отнесли следующее:

- а) поступил платеж за реализованную продукцию от покупателей;
- б) произведено начисление амортизации основных средств организации;
- в) начислена и выдана заработная плата управленческому персоналу организации;
- г) произведена оплата за приобретенное на тендерной основе здание;
- д) поступила арендная плата за использование этого здания арендатором;
- е) получены и оплачены материалы от поставщиков;
- ж) во время паводка пришла в негодность часть товаров, находящихся на складе организации;
- з) страховое общество возместило ущерб, причиненный паводком;
- и) в результате ошибки менеджера по продажам организация потеряла выгодный заказ;
- к) учтены расходы ЦО организации.

Ответы систематизируйте в таблице.

№ п/п	Категория	Финансовый учет	Управленческий учет
1	Доходы		
1.1	Выручка от реализации продукции		
1.2	Поступления средств от других видов деятельности		
1.3	Прочие доходы		
2	Расходы		
2.1	Затраты, непосредственно связанные с производством продукции		
2.2	Коммерческие и управленческие расходы		
2.3	Прочие расходы, не относящиеся к процессам производства и сбыта		

**Задача 2.** Произведите классификацию расходов организации одновременно по двум признакам: способу включения в себестоимость и отношению к изменению объема продаж. Расходы организации:

- а) заработная плата управленческого персонала;
- б) расходы на рекламу продукции организации;
- г) представительские расходы управленческого персонала;
- д) сырье и материалы;
- е) амортизация машин и оборудования;
- ж) заработная плата производственного персонала;
- з) плата за аренду складских помещений;
- и) уплата НДС;
- к) затраты на гарантийное обслуживание и ремонт;
- л) амортизация зданий цехов;
- м) топливо и энергия на технологические цели;
- н) затраты на упаковку продукции;
- о) отопление и освещение цехов.

Ответы расположите на разных полях матрицы:

Переменные расходы		
Постоянные расходы		
	Прямые расходы	Косвенные расходы

**Задача 3.** Отрадите на счетах финансового и управленческого учета операции по формированию затрат с применением двухкруговой и однокруговой системы учета:

- 1) отражены материальные затраты:
  - использованы материалы для производства продукции:
    - в основном цехе – 450 тыс. руб.,
    - во вспомогательном – 120 тыс. руб.;
  - списано отклонение между учетной ценой и фактической себестоимостью 15 тыс. руб.;
- 2) начислена заработная плата:
  - рабочим:
    - основного цеха – 520 тыс. руб.,
    - вспомогательного – 110 100 руб.;
  - администрации – 420 тыс. руб.;
- 3) произведены страховые выплаты в размере 30% от начисленной заработной платы;
- 4) начислена амортизация оборудования 120 тыс. руб.;
- 5) отражены командировочные расходы управленческого персонала организации – 150 тыс. руб.

**Задача 4.** Произведите распределение косвенных расходов на основе данных таблицы. Какая база из предложенных в задаче для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов наиболее оптимальна? Подтвердите выводы расчетами финансового результата по каждому варианту. Какие базы для распределения косвенных расходов вы знаете?

#### Исходные данные

Из- деле	Сумма расходов, руб.		Объем произ- веденной продук- ции, т	Цена 1 т	Заработ- ная плата производ- ственных рабочих, руб./т	Прямые затраты, руб./т	Прямые затраты, руб./т	Количе- ство отра- ботанных машино- часов
	ОПР	обще- хозяй- ственных						
А			18 000	10 000	2 410	8 200	4 500	35 440
Б			18 000	10 200	1 220	8 200	5 200	25 000
В			36 220	10 200	3 250	9 400	4 350	12 800
Г			68 520	8 500	1 510	5 600	3 200	12 800
Итого	4 560 000	7 520 000						

**Задача 5.** Используя данные таблицы, определите:

- предварительно рассчитанный коэффициент накладных расходов, приняв в качестве фактора затрат прямые затраты на оплату труда в человеко-часах;
- ожидаемую сумму накладных расходов с учетом фактически сложившегося фактора затрат;
- полную себестоимость каждого изделия.

**Задача 6.** Используя данные задачи 5, произведите анализ отклонений прямых материальных затрат, ПТЗ и накладных расходов с выявлением суммы отклонений на счетах бухгалтерского учета. В качестве счета для учета отклонений используйте счет 16 «Отклонения в стоимости материалов», открыв к нему шесть субсчетов для учета каждого вида отклонений. Списание отклонений произведите на счет 90-2 «Себестоимость реализованной продукции».

#### Исходные данные

№ п/п	Показатель	Изделие А	Изделие Б
1	Планируемые затраты на одно изделие:		
	прямые материальные затраты	10 кг по 450 руб./кг	8 кг по 260 руб./кг
	ПТЗ	0,4 человеко-часа, часовая тарифная ставка (далее – ЧТС) 105 руб.	0,5 человеко-часа, ЧТС 92 руб.
	накладные расходы	882 000 руб.	
2	Планируемый объем производства, ед.	7 500	6 500

Окончание

№ п/п	Показатель	Изделие А	Изделие Б
3	Фактические затраты на 1 изделие:		
	прямые материальные затраты	9,5 кг по 440 руб./кг	8,5 кг по 260 р./кг
	ПТЗ	0,5 человеко-часа, ЧТС 105 руб.	0,4 человеко-часа, ЧТС 92 руб.
	накладные расходы (определены в конце месяца)	980 600 руб.	
4	Фактический объем производства, ед.	7 000	7 000

**Задача 7.** На основе данных таблицы произведите расчет себестоимости полуфабриката на каждой из трех стадий производства, себестоимости произведенной и реализованной продукции. Определите сумму фактической себестоимости реализованной продукции с использованием методов ФИФО и средневзвешенной стоимости, если себестоимость полуфабриката на второй стадии производства в прошлом месяце составила 10 тыс. руб. Отражите на счетах продажу готовой продукции, если цена на реализованные изделия в отчетном месяце составила 35 тыс. руб.

## Исходные данные

Показатель	Стадия 1	Промежуточный склад № 1	Стадия 2	Промежуточный склад № 2	Стадия 3	Склад готовой продукции	Реализация
Затраты на производство, тыс. руб.	9 000,0		6 000,0		12 180,0		1 800,0
Количество, т	1 500	2 000	1 200	3 000	1 800	8 500	1 600
Себестоимость 1 т, руб.							

**Задача 8.** На основе данных таблицы определите по каждому виду изделий:

- маржинальный доход;
- точку безубыточности;
- минимальную цену продаж;
- вклад в общую сумму прибыли;
- себестоимость изделий по методам абсорпшен-костинги директ-костинг.

Как должна быть изменена структура объема продаж, с тем чтобы увеличить доходность организации, если имеется возможность увеличения объема продаж не более 10%?

**Исходные данные**

Изделие	Цена, руб.	Количество, т	Переменные затраты на единицу	Постоянные расходы, руб.	Маржинальный доход на единицу, руб.	Прибыль, руб.
А	1 500	8 500	950	2 550 000		
Б	1 120	9 630	580	3 750 000		
В	2 550	1 550	1 850	1 290 000		
Г	1 150	8 850	530	4 250 000		
Итого						

**Задача 9.** Составьте бюджет себестоимости реализованной продукции на основе данных, представленных в таблице.

**Данные для составления бюджета реализованной продукции**

№	Показатель	Изделие А	Изделие Б	Сумма расходов, руб.	База распределения
1	Объем продаж, ед.	7 550	8 530		
2	Цена за единицу	1 500	2 980		
3	Запасы на складе:				
	на начало периода	1 200	540		
	на конец периода	890	950		
4	Затраты на производство				
4.1	Прямые материальные затраты на единицу:				
	материал X	50 кг по 210 руб.	100 кг по 210 руб.		
	материал Y	3 кг по 165 руб.	8 кг по 165 руб.		
4.2	ПТЗ	4 человеко-часа по 105 руб.	3 человеко-часа по 108 руб.		
4.3	ОПР				
4.3.1	Производственные переменные расходы:				Пропорционально прямым затратам
	заработная плата с отчислениями			598 000	
	расходы на топливо и энергию			585 600	
	расходы на транспортировку			328 520	

Окончание

№	Показатель	Изделие А	Изделие Б	Сумма расходов, руб.	База распределения
4.3.2	Производственные постоянные расходы:				Пропорционально прямым материальным затратам
	амортизация основных средств			319 950	
	налог на имущество			35 588	
4.4	Коммерческие расходы				Пропорционально объему продаж
	заработная плата			329 800	
	реклама			99 300	
	командировочные расходы			112 000	
4.5	Административные расходы:				Пропорционально ПТЗ
	заработная плата с отчислениями			557 000	
	расходы по аренде			412 000	
	прочие расходы			75 200	

**Задача 10.** В мясожировом производстве обработан крупный рогатый скот, все фактические затраты на обработку составили 995 тыс. руб. Стоимость исходного сырья 1 200 000 руб.

Заработная плата работников убойного цеха – 950 тыс. руб.

Страховые выплаты (30%) – ?

Амортизация основных средств – 91 500 руб.

Прочие расходы – 85 200 руб.

Из производства получено мясо говьяжье на костях:

1-й категории – 1,15 т;

2-й категории – 0,85 т;

3-й тощее – 0,15 т.

Возвратные отходы составили 48 200 руб., сопутствующей продукции получено на 160 тыс. руб. Определить фактическую себестоимость мяса по категориям. Составьте корреспонденцию счетов.

**Задача 11.** Главный бухгалтер определил статьи и носители издержек по производственным накладным расходам, представленные в таблице.

Статья затрат	Затраты по виду деятельности	Носитель затрат
Наладка оборудования	260 000	5 500 ч
Перемещение материалов	20 000	50 500 кг
Электроэнергия	30 000	75 000 кВт/ч

При калькулировании изделий  $X$  и  $Y$  была определена исходная информация о затратах по их производству. Данные представлены в таблице.

### Исходные данные

Показатель	$X$	$Y$
Количество произведенной продукции, шт.	6 500	18 000
Материальные затраты, руб.	35 000	45 000
Оплата труда рабочих, руб.	18 000	19 000
Количество часов наладок оборудования, ч	110	160
Количество использованных материалов, кг	7 500	12 000
Количество потребления электроэнергии, кВт/ч	1 500	3 000

Рассчитайте себестоимость единицы каждого из этих двух видов изделий по методу *ABC*.

**Задача 12.** Определите общий фактический расход материалов за отчетный период на основании следующих данных:

- остаток материалов на начало отчетного периода — 234 тыс. руб.;
- документально подтвержденное поступление материалов в отчетном периоде — 4 530 000 руб.;
- возврат материалов из производства на склад — 124 800 руб.;
- остаток материалов на складе на конец отчетного периода по данным инвентаризации — 3 466 200 руб.

Спишите расход на конкретные виды продукции, если известно, что на продукт  $A$  расходовано 60% сырья, на продукт  $B$  — 25%, на продукт  $C$  — 15%. Укажите корреспонденцию счетов.

**Задача 13.** Частное предприятие (далее — ЧП) «Толстяк» производит колбасные изделия. Предприятием запланирована выручка от реализации 3 600 000 руб. (цена 200 руб. за 1 кг).

Расходы на производство и сбыт запланированного объема:

- прямые расходы на 1 кг — 120 руб.;
- ОПР — 356 тыс. руб. (в том числе переменные расходы — 190 тыс.);
- общехозяйственные расходы — 470 тыс. руб. (в том числе переменные расходы — 209 тыс.);
- расходы на сбыт — 140 тыс. руб. (в том числе переменные расходы — 41 тыс. руб.).

Необходимо:

- 1) рассчитать точку безубыточности и запас прочности;
- 2) определить прибыль при запланированном объеме производства;
- 3) определить прибыль при снижении цены на 5% и увеличении объема реализации на 12%;
- 4) определить прибыль при увеличении цены на 2% и уменьшении объема реализации на 5%.

**Задача 14.** Определите источники, за счет которых должны быть списаны нижеперечисленные затраты предприятия:

- расходы на строительство и приобретение основных фондов;
- потери от уценки производственных запасов и готовой продукции;
- амортизация нематериальных активов;
- оплата дополнительных отпусков;
- амортизация арендованных на условиях финансового лизинга основных фондов;
- амортизация арендованных на условиях операционного лизинга основных фондов;
- затраты на производство по продукции, не нашедшей сбыта;
- доплаты за работу в ночное время;
- потери от недостачи материалов в пределах норм убыли;
- расходы на покупку акций банка;
- спонсорская помощь благотворительному фонду;
- командировочные расходы сверх установленных законодательством норм погашения;
- затраты на подготовку и освоение новых видов продукции серийного и массового производства;
- представительские расходы; расходы на рекламу.

Решение оформите в виде таблицы.

Расходы будущих периодов	Административные и сбытовые расходы	Капитальные и финансовые инвестиции	Затраты на производство	Финансовые результаты

**Задача 15.** Предприятие выпускает несколько видов продукции с общими сметными производственными накладными расходами в 973 560 тыс. руб., которые приходятся на три производственных цеха (*A*, *B*, *C*,) и одно подразделение обслуживания.

В цехе *A* трудятся десять работников основного производства, каждый из которых работает по 37 ч в неделю. Соответствующие данные для цеха *B*: пять человек и 24 ч в неделю.

Планируется, что за отчетный период цех *C* выпустит 148 тыс. ед. готовой продукции.

За отчетный период предприятие будет работать в течение 48 недель.

Сметные накладные расходы каждого подразделения следующие, тыс. руб.:

Цех <i>A</i>	261 475
Цех <i>B</i>	226 120
Цех <i>C</i>	93 890
Подразделение обслуживания	53 305

Распределение сметных накладных расходов по подразделениям осуществляется в следующих пропорциях, %

Цех <i>A</i>	40
Цех <i>B</i>	35
Цех <i>C</i>	20
Подразделение обслуживания	5

Накладные расходы подразделения обслуживания распределяются по производственным цехам равномерно.

Вычислите:

- 1) заранее установленные ставки накладных расходов для каждого производственного цеха;
- 2) производственные накладные расходы на единицу готовой продукции в партии из 100 шт., на изготовление которой требуется 9 ч труда основных работников в цехе *A* и 3 ч работы оборудования в цехе *B*.

**Задача 16.** Объясните, почему заранее установленные ставки распределения накладных расходов предпочтительнее фактических ставок распределения накладных расходов, полученных по окончании отчетного финансового периода.

Предприятия «Альфа» и «Омега» выпускают один и тот же тип продукции. Ставки распределения накладных расходов по видам продукции на этих предприятиях вычисляются на основе одинаковых методов. Однако ставка, применяемая на предприятии «Альфа», ниже, чем на предприятии «Омега».

Приведите аргументы в защиту или в опровержение утверждения, что приведенный факт свидетельствует о том, что предприятие «Альфа» работает более эффективно, чем предприятие «Омега».

**Задача 17.** Предприятие, применяющее метод позаказного калькулирования, в течение отчетного периода имеет 1 млн руб. постоянных общих издержек производства. Заработная плата при выпуске единицы продукта *A* составляет 10 тыс. руб., продукта *B* — 5 тыс. руб. Обычно в течение данного периода времени выпускается 3 тыс. ед. продукта *A* и 4 тыс. ед. продукта *B*.

Определите:

- 1) какова норма (процентная ставка) общих производственных затрат по отношению к прямым расходам;
- 2) какую ставку погашения общих затрат по изготовлению следует использовать, чтобы списать их полностью, если программа выпуска продукции за отчетный период варьируется следующим образом:
  - продукт *A* — 1 тыс. шт.;
  - продукт *B* — 6 тыс. шт.
- 3) какой должна быть сумма покрытия, если ставка погашения при изменении производственной программы остается прежней?

**Задача 18.** Определите издержки производства следующих трех видов продукции с помощью двухступенчатой попередельной калькуляции с использованием показателей эквивалентности.

Общие затраты на материал составляют 5% от прямых материальных расходов. Издержки производства, определяемые с помощью показателя эквивалентности, исчислены для МВЗ<sub>1</sub> в размере 1 млн руб. и для места затрат 2 в сумме 620 тыс. руб. (коэффициенты эквивалентности определены путем сопоставления времени производства каждого изделия).

При расчетах используйте данные, представленные в таблице.

#### Исходные данные

Изделие	Прямые затраты материала, руб./ед.	Количество изделий за период, ед.	Показатель эквивалентности	
			МВЗ1	МВЗ2
А	20	4 000	0,5	—
Б	30	3 000	1,0	2,0
В	40	5 000	3,0	5,0

**Задача 19.** Продукт из однородного сырья проходит две последовательные технологические стадии изготовления. В первой стадии израсходовано 500 т сырья и при затратах 600 млн руб. получено 450 т полуфабриката. Во второй стадии расходы на обработку составили 210 млн руб., получено 300 т готовой продукции. Из этого количества в отчетном периоде реализовано 250 т, расходы на реализацию составили 75 млн руб.

Методом многоступенчатой распределительной калькуляции определите себестоимость 1 т полуфабриката, готовой и реализованной продукции.

**Задача 20.** Определите оптимальный размер заказа на комплектующие изделия исходя из минимальных общих затрат.

Стоимость одного заказа составляет 1200 д.е., годовая потребность в комплектующих изделиях — 1500 шт., цена единицы комплектующего изделия — 2560 д.е., стоимость содержания комплектующих на складе равна 20% их стоимости.

**Задача 21.** Произведите анализ выполнения бюджетных показателей на основе данных, приведенных в отчете об исполнении бюджета доходов и расходов.

#### Отчет об исполнении бюджета доходов и расходов

Показатель	Значение				
	план, тыс. руб.	факт		отклонения	
		тыс. руб.	%	тыс. руб.	%
1. Выручка от реализации (без НДС)	35 000	34 290			
2. Переменные затраты	29 500	29 940			
3. Маржинальный доход					

Окончание

Показатель	Значение				
	план, тыс. руб.	факт		отклонения	
		тыс. руб.	%	тыс. руб.	%
4. Коммерческие расходы	1 450	1 400			
5. Управленческие расходы	1 400	1 350			
6. Прибыль от продаж					
7. Прибыль до налогообложения	2 000	1 360			
8. Текущий налог на прибыль					
9. Чистая прибыль					

Какую контрольную функцию выполняет анализ показателей бюджета доходов и расходов?

**Задача 22.** На основе представленной в таблице информации о затратах на производство продукции произведите анализ динамики и структуры затрат по элементам.

Как повлияло на общую сумму затрат изменение суммы постоянных затрат? Переменных затрат?

#### Информация о затратах на производство продукции по элементам

Элемент затрат	Сумма по годам, тыс. руб.			Структура затрат, %		Изменения в структуре затрат по сравнению		
	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	с 2009 г.	с 2010 г.
Материальные затраты	153 985,0	213 884,0	382 906,0					
Зарплата	6 083,0	4 166	7 150					
Страховые выплаты	2 333,9	1 654	2 599					
Амортизация	3 495,0	2 520	7 928					
Прочие расходы	19 703,0	7 666	14 471					
Полная себестоимость,				100	100	100	—	—
в том числе переменные расходы								
Постоянные расходы	23 198,0	32 184,6	54 372,1					

**Задача 23.** На основе имеющейся информации о затратах на производство ряженки жирностью 4% в молочном производстве произведите анализ себестоимости по статьям калькуляции.

Статья затрат	Затраты на единицу продукции, руб.			Структура затрат, %		
	план	факт	отклонение	план	факт	отклонение
Сырье и основные материалы	51 360,10	51 420,02				
Возвратные отходы	—	—				
Сырье без возвратных отходов						
Упаковка	15 292,50	15 292,45				
Вспомогательные материалы	915,50	908,83				
Топливо и энергия	3 960,88	3 995,69				
Транспортные расходы	3 457,26	3 488,72				
Содержание оборудования	4 225,98	4 277,40				
Заработная плата	1 197,32	1 180,98				
Страховые выплаты						
Общехозяйственные расходы	1 784,55	1 804,22				
Брак	8 025,50	8 042,68				
Итого						

По каким статьям наиболее существенные отклонения фактических сумм затрат от запланированных? Какие мероприятия вы можете порекомендовать руководству молочного комбината для оптимизации затрат на производство?

**Задача 24.** На основе имеющейся информации о расходах на содержание и эксплуатацию оборудования произвести анализ отклонений с учетом влияния факторов.

#### Анализ расходов на содержание и эксплуатацию оборудования

Статьи затрат	По смете	По смете с учетом изменения объема продукции	Фактический	Отклонение (+, -)		
				всего	в том числе	
					за счет изменения объема продукции	за счет отклонения от сметных норм
А	1	2	3	4	5	6
1. Расходы на обслуживание	2 431	2 830	3 125			

Окончание

Статьи затрат	По смете	По смете с учетом изменения объема продукции	Фактический	Отклонение (+, -)		
				всего	в том числе	
					за счет изменения объема продукции	за счет отклонения от сметных норм
2. Расходы на ремонт	1 197	1 886	2 083			
Итого расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	3 628	4 716	5 208			

**Задача 25.** На основе имеющейся информации об основных экономических показателях хлебозавода определить:

- 1) производительность труда в натуральных и стоимостных показателях;
- 2) затраты на 1 руб. реализованной продукции;
- 3) показатели рентабельности, зарплатоемкости и материалоотдачи продукции;
- 4) отклонение показателей отчетного периода от предыдущих периодов.

Произведите факторный анализ влияния изменений объема реализованной продукции, материальных и трудовых затрат на себестоимость продукции.

**Основные экономические показатели деятельности хлебозавода за 2008–2010 гг.**

Показатель	Год		
	2008	2009	2010
Объем реализованной продукции, т	17 510	16 606	14 503
Объем реализованной продукции в действующих ценах, тыс. руб.	265 673	335 415	314 000
Себестоимость продукции, тыс. руб.	257 055	308 988	301 000
Прибыль от продаж, тыс. руб.			
Материальные затраты, тыс. руб.	153 919	182 123	169 534
Фонд оплаты труда, тыс. руб.	67 699	83 816	85 686
Среднесписочная численность, человек	663	652	618
Производительность труда одного работника ( $P_r$ ), тыс. руб./человек			
Производительность труда одного работника ( $P_r$ ), тыс. руб./человек			
Затраты на 1 руб. реализованной продукции			
Рентабельность продукции, %			
Зарплатоемкость продукции, руб.			
Материалоотдача продукции, руб.			

---

# ТЕРМИНОЛОГИЧЕСКИЙ СЛОВАРЬ

- База распределения (*Allocation Basis*)** — базис, на основе которого выполняется распределение, например, косвенных затрат на объекты учета затрат. Примерами такой базы являются отработанные человеко-часы, зарплата, машино-часы.
- Безубыточности анализ (*Breakeven Analysis*)** — анализ результатов деятельности предприятия на основе соотношения объемов производства, прибыли и затрат, позволяющий определить взаимосвязи между издержками и доходами при разных объемах производства. Его особенность заключается в том, что он показывает одновременно и объем, при котором не возникают ни прибыль, ни убытки, и влияние постоянных и переменных факторов на ожидаемую прибыль при различных объемах производства. Также называется анализом соотношения «затраты — объем — прибыль» (*CVP-анализ*).
- Безубыточности график (*Breakeven Chart*)** — график, отражающий зависимость суммарных доходов и расходов от объема реализации при постоянном значении цены реализации единицы продукции; некоторые расходы являются постоянными, а некоторые изменяются прямо пропорционально реализации. Также называется диаграммой прибыли вкладов (*Contribution Profitgraph*).
- Безубыточности точка (*Breakeven Point*)** — размер дохода, при котором суммы доходов и расходов равны. Этот показатель может быть представлен в единицах (как результат отношения постоянных затрат к маржинальной прибыли на единицу) или в денежном выражении (как результат отношения постоянных затрат к доле маржинальной прибыли на единицу).
- Благоприятное отклонение (*Favorable Variance*)** — отклонение, возникающее, когда фактические или текущие результаты превышают ожидаемые; превышение фактических доходов над ожидаемыми; превышение ожидаемых затрат над фактическими.
- Бюджет (*Budget*)** — информация о планируемых или ожидаемых доходах, расходах, активах и обязательствах. Бюджет представляет собой директивный план будущих операций и используется для планирования, контроля и оценки эффективности деятельности.

**Бюджет гибкий (*Flexible Budget*)** — бюджет, показатели которого могут регулироваться в зависимости от уровня деятельности. Это может быть переменный бюджет, данные которого составляют фиксированные суммы плюс переменные от объема деятельности. Это может быть ступенчатый бюджет, состоящий из серии детальных финансовых бюджетов. Из всех них можно выбрать бюджет, приемлемый для любого уровня фактической деятельности, чтобы оценить фактические затраты и расходы.

**Бюджет главный (генеральный) (*Master Budget*)** — бюджет, который консолидирует все подбюджеты в общий план и на основе которого производится управление. Обычно охватывает период, равный одному году. В его состав входит также финансовая отчетность (включающая отчет о финансовых результатах, баланс и отчет о движении денежных средств), операционный бюджет и бюджет продаж. Помимо указанного в его состав может входить бюджет капитальных вложений, который в течение периода планирования корректируется таким образом, чтобы на его основе можно было координировать деятельность.

**Бюджет динамический (*Continuous Budget, Multiple Budget, Rolling Budget*)** — динамическое прогнозирование финансовых операций на ряд ближайших периодов (недель, месяцев или кварталов). В конце каждого периода та часть бюджета, которая соответствует прошедшему периоду, удаляется, а новый раздел бюджета за аналогичный по продолжительности период добавляется.

**Бюджетирование (*Budgeting*)** — процесс планирования движения ресурсов по предприятию на заданный будущий период и (или) проект.

**Бюджетлируемые затраты (*Budgeted Costs*)** — оценочные затраты на определенный будущий период, включенные в бюджет.

**Бюджет капитальных вложений (*Capital Budget*)** — план предполагаемых расходов на приобретение долгосрочных активов и средства финансирования этих приобретений.

**Бюджетное управление (*Budgetary Control*)** — ряд обязательных мероприятий, цель которых — обеспечить исполнение бюджета, а если это невозможно — пересмотреть его.

**Бюджетный цикл (*Budget Cycle*)** — циклически повторяющаяся цепочка действий, направленных на подготовку бюджета, контроль и необходимые корректировки в ходе исполнения.

**Всеобщая система качества (*Total quality management, TQM*)** — система управления, основанная на производстве качественных, с точки зрения заказчика, продукции и услуг.

**Затраты, включаемые в стоимость запасов (*Inventoriable Costs*)** — понесенные при формировании запасов затраты, подлежащие включению в стоимость приобретаемых запасов или производимой продукции. Рассматриваются как затраты процесса в отличие от затрат периода. В прак-

тике российского бухгалтерского учета — расходы, связанные с приобретением МПЗ. Такие расходы формируют фактическую себестоимость МПЗ и включают в себя затраты организации на их доставку и приведение в состояние, пригодное для использования (ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утв. приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н).

**Измерение результатов деятельности (*Performance Measurement*)** — количественная оценка продуктивности и эффективности выполнения задач и достижения целей ЦО.

**Калькуляция себестоимости (*Costing*)** — накопление и отнесение затрат на объекты учета затрат (единицы продукции, подразделения и т.п.), для которых требуется раздельная калькуляция или оценка.

**Калькуляция себестоимости методом поглощения затрат (*Absorption Costing*)** — метод калькуляции производственной себестоимости, основанный на включении как переменных, так и постоянных производственных накладных расходов в себестоимость произведенной продукции.

**Калькуляция себестоимости позаказная (*Job Order Costing*)** — метод учета затрат, при котором затраты накапливаются на отдельные заказы (работы). Заказом (работой) может являться производство изделия или услуги, например ремонт автомашины или лечение пациента в больнице.

**Калькуляция себестоимости полной (*Full Costing*)** — отнесение всех возможных статей затрат на объект учета затрат (продукцию, например), как правило, для целей ценообразования, оценки прибыльности продукции и оценки запасов.

**Калькуляция себестоимости по процессной (*Process Costing*)** — метод учета затрат, при котором затраты вначале собираются по бизнес-процессам, а затем относятся на ЦЗ и на каждую единицу продукции.

**Калькуляция себестоимости по прямым затратам, директ-костинг (*Direct Costing*)** — 1) калькуляция, при которой в расчет принимаются только прямые производственные затраты, а косвенные учитываются как затраты периода; обычно применяется только для нужд управленческого учета; 2) общее название калькуляции себестоимости продукта без включения накладных расходов.

**Калькуляция себестоимости по фактическим затратам (система) (*Actual Costing*)** — метод калькуляции себестоимости, при котором в себестоимость продукции включаются фактические прямые затраты на материалы и труд, а также производственные накладные расходы.

**Капитальные затраты (*Capital Expenditure*)** — затраты на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств, которые после их окончания улучшают (повышают) ранее принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объектов основных средств. Такие затраты увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств.

**Контролируемые затраты (*Controllable Cost*)** — затраты, на поведение которых может воздействовать ответственное лицо.

**Косвенные затраты (*Burden, Indirect Cost*)** — 1) элемент затрат, обычно относящийся к одному или нескольким объектам, однозначную связь которого с конкретным объектом экономически обосновать невозможно; косвенными являются все затраты, кроме прямых материальных и трудовых; называются также накладными расходами (*Overhead Cost*); 2) любые затраты, которые невозможно непосредственно отнести на единственный результирующий объект затрат; эти затраты распределяются на несколько результирующих объектов затрат или хотя бы на один промежуточный объект затрат.

**Косвенные производственные затраты (*Indirect Production Cost*)** — производственные затраты, которые невозможно непосредственно отнести на единственный объект учета затрат.

**ЛИФО (*LIFO, last in — first out*)** — «последним поступил, первым использован», метод оценки запасов по себестоимости последних по времени закупок; на производство (в реализацию) сначала списываются запасы в количестве последней поступившей партии и по цене последней партии, затем списываются материалы в количестве предпоследней партии и по цене предпоследней партии и так далее, пока не будет списано общее количество израсходованных за месяц запасов.

**Маржинальная прибыль (*Contribution Margin, Marginal Contribution*)** — разность между доходом от реализации и переменными затратами; для достижения точки безубыточности маржинальная прибыль должна покрыть постоянные затраты.

**Маржинальный анализ (*Marginal Analysis*)** — анализ себестоимости продукции или услуг, эффективности принимаемых решений с применением метода калькуляции по прямым затратам.

**Маржинальный доход (*Marginal Revenue*)** — величина, на которую увеличится доход при изменении уровня деятельности в случае применения метода калькуляции по прямым затратам.

**Неблагоприятное отклонение (*Unfavorable Variance*)** — сумма, на которую фактические затраты превышают нормативные или плановые, либо сумма, на которую фактические доходы меньше нормативных или плановых.

**Незавершенное производство (*Work-In-Process Inventory, Work in Process, Goods in Process*)** — 1) продукт или продукты на разных стадиях готовности по всему предприятию, включая все материальные ресурсы — от сырья, выданного «в производство», до полностью переработанного материала, ожидающего выходного контроля и приемки в качестве готового продукта; в соответствии с п. 63 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. за № 34н) к НЗП

относится продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки; 2) учетная категория запасов — затраты на текущий момент, понесенные на изготовление продукции, производство которой начато, но еще не завершено; продукцией могут быть как товары, так и услуги; многие учетные системы включают в эту категорию стоимость полуфабрикатов и комплектующих изделий.

**Неконтролируемые затраты (*Noncontrollable Cost*)** — затраты, не контролируемые конкретным руководителем.

**Не полностью распределенные накладные расходы (*Underapplied Overhead, Underabsorbed Overhead*)** — превышение суммы фактически понесенных производственных расходов над суммой их распределения в производственную себестоимость.

**Нормативная себестоимость (*Standard Cost*)** — 1) себестоимость, рассчитанная с использованием нормативных значений; 2) предполагаемая стоимость производства единицы продукции. Нормативная себестоимость есть норма затрат на единицу продукции.

**Нормативная ставка накладных расходов (*Predetermined Overhead Rate*)** — ставка отнесения производственных накладных расходов на себестоимость продукции, которая рассчитывается как отношение суммы бюджетизируемых накладных расходов за период к сумме соответствующих ожидаемых показателей деятельности за этот же период — например, к сумме машино-часов или часов прямого труда.

**Нормативная ставка оплаты труда (*Standard Labor Rate*)** — базовая оплата, средства стимулирования, надбавки, дополнительные льготы и связанные с зарплатой налоги, оцениваемые при условии обеспечения плановых условий труда. В некоторых системах дополнительные льготы и налоги исключаются.

**Нормативная цена (*Standard Price*)** — цена за единицу, установленная на материалы или труд на основе систем расчета по нормативной себестоимости.

**Носитель затрат (*Cost Driver*)** — 1) показатель деятельности, такой как, например, человеко-часы, машино-часы, использованное компьютерное время, часы полетов, километры пробега или контракты, являющийся причинным фактором отнесения затрат на объект; 2) товар, услуга или ЦЗ, в котором могут возникать или поглощаться затраты. В более общем смысле — любой фактор, имеющий причинно-следственную связь с затратами.

**Объект учета затрат (*Cost Object*)** — функция, организационное подразделение, контракт или другая рабочая единица, для которой требуется организовать ведение данных по затратам и накопление и измерение стоимости процессов, продукции, работ, капитальных проектов и т.п.

- Отклонение бюджетное (*Budget Variance*)** — отклонение фактических результатов от плановых по результатам сравнения, например, фактически полученных доходов или понесенных затрат с соответствующими статьями бюджета.
- Отклонение от нормативных затрат (*Rate Variance*)** — отклонение стоимости, связанное с разностью между нормативной и фактической себестоимостью единицы продукции. Определяется как разность между нормативом на единицу (например, на час) и фактической ставкой на единицу, умноженная на фактическое количество использованных единиц.
- Отнесение затрат (*Cost Assignment*)** — 1) распределение элемента затрат на один или несколько объектов учета затрат, являющихся причиной их возникновения; прямые затраты относятся напрямую, косвенные — распределяются; 2) включение затрат в определенную статью расходов прямым или косвенным путем. Косвенный метод применяется при невозможности напрямую связать расход с конкретной статьей. В этом случае производится распределение пропорционально выбранной базе.
- Оценка затрат (*Cost Estimation*)** — прогнозирование себестоимости посредством оценки соотношений между стоимостью (зависимой переменной) и одной или несколькими независимыми переменными (часы прямых трудозатрат, машино-часы, единицы произведенной продукции и т.п.).
- Переменные затраты (*Variable Cost*)** — операционные затраты, которые прямо и пропорционально изменяются при изменении объема производства или реализации, использования мощностей, либо другой метрики деятельности. Примерами являются потребленные материалы, прямые трудозатраты, производственная электроэнергия, а также комиссионные с продаж.
- Плановая себестоимость (*Production Budget*)** — планируемая на определенный период себестоимость производства заданного объема продукции.
- Поведение затрат (*Cost Behavior*)** — изменение или отсутствие изменения в сумме по статье затрат, связанное с изменениями на уровне хозяйственной операции.
- Постоянные затраты (*Fixed Cost, Constant Cost*)** — элемент затрат или расходов, который не зависит от объема деятельности в краткосрочном периоде.
- Приростный анализ (*Incremental Analysis*)** — метод анализа проблем принятия управленческих решений, базирующийся не на общих суммах затрат и выгод, связанных с действием (или набором альтернативных действий), а на их приросте. Называется также Дифференциальным анализом (*Differential Analysis*).
- Производственная себестоимость (*Production Cost, Manufacturing Cost*)** — стоимость материалов, труда и накладных расходов, потребленных в процессе производства продукции или услуг. В эту себестоимость не включаются затраты на реализацию и дистрибуцию.

**Пропорциональное распределение (*Proration, Apportionment*)** — 1) начисление косвенных затрат на несколько объектов учета затрат, которые предположительно являются их носителями. В более общем смысле — разделение итоговой суммы между несколькими элементами (*Proration*); 2) процесс распределения доходов и затрат по нескольким временным периодам или по объектам учета затрат (*Apportionment*); 3) распределение пропорционально какой-либо базе.

**Прямое отнесение затрат (*Direct Charging*)** — отнесение стоимости продуктов и услуг на определенные объекты учета затрат с достаточной степенью уверенности в том, что эти объекты учета затрат являются причиной их начисления.

**Прямые затраты (*Direct Cost*)** — затраты, связанные непосредственно с одним объектом учета затрат.

**Прямые материальные затраты (*Direct Material Cost*)** — количество материала, напрямую связанное с определенным объектом учета затрат, стоимость которого определяется по цене единицы непосредственно использованного материала.

**Прямые трудозатраты (*Direct Labor Cost*)** — трудозатраты, вызванные определенным объектом учета затрат.

**Распределенные затраты (*Allocated Cost*)** — затраты, распределенные на объект учета затрат.

**Распределенные накладные расходы (*Absorbed Overhead, Applied Overhead*)** — часть косвенных производственных затрат, которая распределяется на стоимость конкретного вида продукции. Распределение обычно выполняется на конкретные единицы произведенной продукции с применением соответствующей ставки накладных расходов.

**Расходы (*Expense*)** — 1) стоимость товаров, услуг и производственных мощностей, используемых в текущем учетном периоде; расходы вычитаются из доходов для определения чистой прибыли. Расходы за период — это затраты, прямо или косвенно связанные с доходами за период, которые не могут быть связаны с доходами будущих периодов; 2) оттоки или другие способы расходования активов либо вступления в обязательства (или сочетание и того и другого) за период в результате предоставления или производства товаров, оказания услуг или осуществления других видов деятельности; 3) согласно п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н, расходами признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества), возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

**Расходы на продажу, коммерческие расходы (*Selling Costs*)** — расходы на продажу продукции, товаров, работ и услуг. В организациях, осу-

существляющих промышленную и иную производственную деятельность, к расходам на продажу относятся затраты: на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов. В организациях, занятых сельскохозяйственным производством, — на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы. В организациях, осуществляющих торговую деятельность, — расходы на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду; на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и по доработке товаров; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

**Расходы отчетного периода (*Period Cost*)** — издержки или убытки, относимые на текущий период, в отличие от себестоимости произведенной за этот период продукции.

**Себестоимость единицы продукции (*Unit Cost*)** — себестоимость одной единицы продукции или одной единицы элемента ее себестоимости. Рассчитывается обычно делением общей себестоимости на общее число единиц.

**Себестоимость продукции (*Product Cost*)** — сумма прямых материальных и трудовых затрат, а также производственных накладных расходов, отнесенных на продукцию, произведенную в отчетном периоде. Товары учитываются в запасах по своей производственной себестоимости.

**Себестоимость произведенной продукции (*Cost of Goods Manufactured*)** — себестоимость всех товаров, производство которых завершено в течение определенного учетного периода. Сюда включается себестоимость единиц продукции, изготовление которых было начато в прошлом периоде, а закончено — в текущем. Стоимость этой продукции включает в себя стоимость НЗП, накопленную за прошлые периоды.

**Себестоимость реализации, Себестоимость реализованных товаров (*Cost of Sales, Cost of Goods Sold*)** — себестоимость товаров или услуг, реализация которых отражена в доходах; другими словами, себестоимость произведенной (закупленной) продукции плюс или минус изменение в запасах готовой продукции (или товаров).

**Сегмент (*Segment*)** — 1) один из отделов, производственных участков, цехов или других подразделений предприятия, который отчитывается напрямую перед головным офисом и обычно классифицируется по своей ответственности за извлечение прибыли или производству продукции или услуг; 2) компонент хозяйственной единицы, чья деятельность является отдельным направлением бизнеса; это может быть дочерняя компания, подразделение или отдел при условии, что соответствующим

щие активы и результаты деятельности могут быть четко отделены по функциональному или физическому признаку от других активов или результатов деятельности предприятия; 3) компонент предприятия, участвующий в продвижении продукции или услуг или группы связанных видов продукции и услуг, предназначенных главным образом для заказчиков, не являющихся отделением компании с целью получения прибыли; 4) в рамках хозяйственной единицы это компонент, продающий или производящий продукцию или связанные виды продукции и услуг, предназначенных главным образом для заказчиков, не являющихся отделением компании.

**Система управления затратами (*Cost System*)** — система, действующая внутри хозяйственной единицы и обеспечивающая сбор и отнесение затрат на промежуточные и конечные объекты учета затрат.

**Система учета затрат (*Cost Accounting System*)** — система управления, обеспечивающая сбор, учет, анализ, управление и распределение затрат по объектам учета затрат.

**Система учета по нормативной себестоимости (*Standard Cost System*)** — метод определения себестоимости продукции на основе нормативных (а не фактических) затрат. Он может базироваться на принципах калькуляции себестоимости методом поглощения затрат или директ-костинга и применяться ко всем или только к некоторым элементам затрат.

**Ставка накладных расходов (*Overhead Rate, Burden Rate*)** — норматив (ставка, доля или процент, иногда фиксированная сумма), который используется для отнесения доли накладных расходов на себестоимость продукции. Рассчитывается делением планируемой суммы накладных расходов на соответствующую базу распределения. Например, отношение ожидаемых или нормативных накладных расходов к ожидаемым или нормативным трудозатратам.

**Ставка накладных расходов общепроизводственная (*Plantwide Overhead Rate*)** — единая для всего предприятия ставка, используемая для распределения накладных расходов в себестоимость производимой продукции.

**Стандартная себестоимость (*Standard Costs*)** — плановая себестоимость операции, процесса или продукта, с учетом прямых расходов на материалы, прямых трудозатрат и накладных расходов, рассчитанных по установленным нормативам.

**Существенные затраты (*Relevant Cost*)** — затраты, которые необходимо учитывать при выборе альтернативного решения. Для принятия решений существенную роль играют только те затраты, которые еще не понесены (являются будущими) и отличаются от альтернативных (дифференциальных).

**Текущие затраты (*Operating Cost*)** — затраты, осуществляемые главным образом за счет себестоимости продукции (работ, услуг), включают в себя затраты на оплату труда работников, занятых разработкой и внедрением

технологических инноваций, отчисления на социальные нужды, а также другие расходы, не относящиеся к капитальным затратам, такие как затраты на приобретение сырья, материалов, оборудования и пр., необходимых для обеспечения инновационной деятельности, выполняемой организацией в течение года.

**Учет затрат (*Cost Accounting*)** — классификация, регистрация, распределение, обобщение и представление в виде отчетов текущих и предстоящих затрат. Учет затрат включает также: разработку и введение в действие системы и процедур учета затрат; методы формирования затрат по подразделениям, функциям, обязанностям, видам деятельности, видам продукции, территориям, отчетным периодам и другим категориям; методы прогнозирования будущих, ожидаемых или нормативных, а также прошлых затрат; сравнение затрат за различные периоды, а также фактических с оценочными, бюджетными или нормативными затратами; сравнение альтернативных затрат; и, наконец, представление и расшифровку данных по затратам руководству, что позволяет ему управлять текущими и будущими операциями.

**ФИФО (*FIFO, first in — first out*)** — «первым поступил, первым использован», метод оценки запасов по себестоимости первых по времени закупок; на производство (в реализацию) сначала списываются запасы в количестве первой партии и по цене первой партии, затем списываются материалы в количестве второй партии и по цене второй партии и так далее, пока не будет списано общее количество израсходованных за месяц запасов.

**Функционально-стоимостной анализ (*Activity-Based Costing*)** — процесс определения и распределения затрат с использованием первичных носителей стоимости, ориентированных на производственную и (или) логистическую структуру предприятия с конечным распределением затрат по основным носителям (продуктам и услугам). Данный подход позволяет установить определенную связь между элементами себестоимости продукции и функциями производства и обработки продукции (бизнес-процессами).

**Функциональный учет (*Functional Accounting*)** — система бухгалтерского учета, в которой затраты и активы накапливаются по каждой осуществляемой предприятием функции (бизнес-функции или производственной или функции).

**Центр затрат, центр стоимости (*Cost Center*)** — объект отнесения затрат, где аккумулируются затраты, связанные с одной или несколькими взаимосвязанными функциями или видами деятельности. В системе отнесения затрат на изделие элементы затрат вначале собираются по ЦЗ и уже по-

том относятся на изделие. По этой причине ЦЗ часто называют промежуточным объектом отнесения затрат, в отличие от конечного изделия.

**Центр доходов (*Revenue Center*)** — ЦО, финансовые результаты которого определяются через доход.

**Центр инвестиций (*Investment Center*)** — ЦО, результаты деятельности которого определяются в суммах доходов по отношению к инвестициям в его активы.

**Центр ответственности (*Responsibility Center*)** — организационная единица, возглавляемая менеджером, ответственным за его деятельность.

**Центр прибыли (*Profit Center*)** — ЦО, финансовые результаты которого определяются через прибыль (разность между его доходами и расходами (затратами)).

**Центр расходов (*Expense Center*)** — ЦО, финансовые результаты деятельности которого определяются только по его расходам.

**Элемент затрат (*Cost Element, Natural Element*)** — составная часть затрат, классифицируемая в соответствии с факторами, которые вызвали их возникновение (такими как труд и материалы).

---

## ЛИТЕРАТУРА

- Алданиязов К.Н.* Управленческий учет и анализ : учеб. пособие. Алматы : Юридическая литература, 2008.
- Алесинская Т.В.* Основы логистики. Функциональные области логистического управления. Таганрог : Изд-во ТТИ ЮФУ, 2009.
- Бюджетирование: шаг за шагом / Е. Добровольский [и др.]. СПб. : Питер, 2010.
- Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Омега-Л ; Высшая школа, 2007.
- Вахрушина, М.А.* Управленческий анализ : учеб. пособие. М. : Омега-Л, 2008.
- Врублевский Н.Д.* Управленческий учет издержек производства: теория и практика. М. : Финансы и статистика, 2002.
- Гомонко Э.А., Тарасова Т.Ф.* Управление затратами на предприятии : учебник. М. : КНОРУС, 2010.
- Друри К.* Управленческий и производственный учет : учеб. комплекс для студентов вузов / пер. с англ. В.Н. Егорова. 6-е изд. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010.
- Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Магистр : ИНФРА-М, 2011.
- Ивашкевич В.Б.* Управленческий учет : сборник задач и примеров. Казань : КФЭИ, 2006.
- Карпова Т.П.* Управленческий учет : учебник для вузов. М. : ИНФРА-М, 2006.
- Керимов В.Э.* Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. М. : Дашков и К°, 2005.
- Козин Е.Б., Козина Т.А.* Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях. М. : Колос, 2002.
- Кондраков Н.П., Иванова М.А.* Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие. М. : ИНФРА-М, 2009.
- Кузьмина М.С., Мещерякова И.А., Перевертайло О.А.* Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений. М. : Финансы и статистика, 2010.
- Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П.* Управление затратами на предприятии : учебник для вузов. 5-е изд. СПб. : Питер, 2012.

- Лисович Г.М., Ткаченко И.Ю.* Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК. Ростов н/Д : Март, 2000.
- Любинецкий Я.Г.* Анализ затрат на создание, производство и эксплуатацию изделий. М. : Финансы и статистика, 1991.
- Николаева О.Е., Алексеева О.В.* Стратегический управленческий учет. 2-е изд. М. : ЛКИ, 2008.
- Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л.* Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов. СПб. : Питер, 2003.
- Планирование, учет, контроль и анализ в системе управления затратами организации : учеб. пособие / Н.М. Калинина, С.Е. Елкин, В.А. Копман, И.С. Метелев. Омск : ИП Погорелова, 2010.
- Попова Л.В.* Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. М. : Дело и сервис, 2007.
- Прохорова Н.Г., Латыгин Ю.Н.* Управление затратами на предприятии. Планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат. М. : Эксмо, 2007.
- Сатубалдин С.* Учетные системы транзитной экономики : избранные научные труды. Алматы : GAUNAR, 2003. Т. 2.
- Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие. М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996.
- Тайгошинова К.Т.* Управленческий учет логистических издержек (управление товарно-материальными запасами) : учеб. пособие. Алматы : Экономика, 2006. Ч. 1.
- Ткач В.И., Ткач М.В.* Управленческий учет: международный опыт. М. : Финансы и статистика, 1994.
- Толковый словарь терминов Декларант Плюс. URL : <http://www.deklarant.ru>
- Трубочкина М.И.* Управление затратами предприятия. М. : ИНФРА-М, 2004.
- Хонгрэн Ч.Т., Форстер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий. М. : Финансы и статистика, 2004.
- Шеремет А.Д.* Комплексный анализ хозяйственной деятельности. М. : ИНФРА-М, 2009.
- Шим Дж.К., Сигел Дж.Г.* Методы управления стоимостью и анализ затрат. М. : Филинь, 1996.

---

## **ПРИЛОЖЕНИЯ**

## Приложение 1

## Сравнительная характеристика методов учета затрат

Область сравнения	Показанный метод	Попроцесный метод	Попередельный метод	Функциональный метод (метод ABC)	Метод «точно-в-срок» <i>enpoint costing</i>
Сфера применения	Индивидуальное и мелкосерийное производство	Массовый тип производства	Серийное и поточное производство	Сфера обслуживания	Поточное производство
Сущность метода	Все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькулирования по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются в себестоимости отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения	Прямые и косвенные издержки производства учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. Процесс накопления затрат идет параллельно процессу производства. Для каждого процесса устанавливаются контрольные счета и определяются прямые и накладные расходы	Прямые издержки производства отражаются в текущем учете не только по видам промежуточной продукции, но и по переделам либо стадиям процесса производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов	Определение перечня и последовательности работ на предприятии путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие параллельно с расчетом потребления ресурсов	Материалы, запасы, товары, необходимые для следующей стадии производства, доставляются потребителям не ранее того момента, когда они действительно нужны
Объект учета затрат	Отдельный производственный заказ	Выпускаемая продукция	Самостоятельный передел	Отдельный вид деятельности (функция, операция)	Производственный процесс
Объект калькулирования			Вид или группа продукции каждого передела	Операция и обычный объект: продукция, услуга или группа услуг, выполненная работа	Вид или группа производственного процесса

Область сравнения	Позаказный метод	Попроцессный метод	Попередельный метод	Функциональный метод (метод ABC)	Метод «точно-в-срок» <i>endpoint costing</i>
Преимущества метода	<p>Способствует сопоставлению затрат по отдельным заказам, дает возможность выявить наиболее рентабельные заказы как в целом, так и по отдельным операциям в подобных заказах.</p> <p>Обеспечивает базу для планирования производственных затрат и продажных цен по будущим заказам. Позволяет осуществлять контроль затрат по заказам путем распада отклонений между нормативными и фактическими данными, а также распределить накладные расходы между заказами с использованием нормативных ставок распределения</p>	<p>Сбор затрат требует меньше усилий и более экономичен. Затраты собираются за период, а не относятся на конкретный заказ, что позволяет иметь запас времени в деятельности счетных работников и предоставляет промежуточные базы для сопоставления затрат.</p> <p>Потоки затрат легко видны на бухгалтерских счетах, существуют четкие границы между разделением ответственности. Отнесение накладных расходов на цеха или процессы производится на более точной базе, чем при позаказной системе</p>	<p>Отсутствие в бесполуфабрикатном методе каких-либо условных расчетов, расшифровки выходящих затрат предыдущих цехов и передельов. Наличие в полуфабрикатном методе бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела.</p> <p>Полуфабрикатный метод учитывает остатки НЗП в местах его нахождения, контролирует движение полуфабрикатов собственного производства</p>	<p>Позволяет более реалистично оценивать себестоимость и рентабельность выпускаемой продукции. Повышается конкурентоспособность продукции в рыночных условиях. Дает значительную экономию по расходам на оплату труда персонала. Позволяет получить информацию о прибыльности или убыточности работы предприятия в разрезе клиентов.</p> <p>Позволяет получить больше информации для управления издержками, принятия обоснованных решений стратегического планирования</p>	<p>Сокращение объемов складских запасов на 75%, что приводит к минимизации вложений в сырье и материалы. Сокращение расходов на внутреннее перемещение МПЗ. Более рациональное использование площадей для хранения МПЗ и готовой продукции. Улучшение отношений между поставщиками, транспортными организациями, заказчиками.</p> <p>Необходимость меньшего количества оборудования и расходов на оплату труда. Снижение затрат на переналадку оборудования на 20%</p>

Окончание

Окончание

Область сравнения	Показанный метод	Попроцессный метод	Попередельный метод	Функциональный метод (метод ABC)	Метод «точно-в-срок» <i>endpoint costing</i>
Недостатки метода	Требует большого уровня детализации и большей счетной работы. Может не соблюдать принципа экономической целесообразности. Сопоставление различных заказов может оказаться бесполезным, если оно делается в период между выполнением заказов и для различного количества продукции, производимой по различным заказам. Контроль затрат по подразделениям или операциям может быть осуществлен лишь при дополнительном анализе первичных данных	У средние затраты иногда приводит к неточностям в расчетах. Пропорциональное распределение элементов затрат на отдельные продукты часто бывает весьма сложной процедурой, при которой используются оценочные данные. Оценка НЗП по степени завершенности влечет за собой неточности, переходящие на готовую продукцию и чистую прибыль. При использовании предварительных затрат периодические отчеты о фактических данных не представляются до конца отчетного периода, что снижает контроль затрат	Бесполюфабрикатный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного цеха в другой. Полуфабрикатный метод повышает трудоемкость, так как калькуляция должна содержать комплексную статью «Полуфабрикаты собственного производства», которая в последующем расшифровывается и детализируется	Трата времени, усилий по обучению персонала, сбору данных как при внедрении системы, так и ее использовании. Система обременительна для фирм с длинными и сложными производственными цепочками. Существует опасность получения излишне детализированной информации по затратам, что может привести к информационной перегрузке предприятия. Необходимо более бюрократический режим, чем для традиционных методов	Существуют проблемы, возникающие при несвоевременном выполнении заказов по поставкам МПЗ. Существуют проблемы, связанные с неполнотой поставки, с некомплектностью, нехваткой какой-либо детали. Доставка не тех комплектующих, что требовалось. Опасность, возникающая в связи с наличием одного поставщика. Недостаток высококвалифицированного персонала

*Приложение 2***ПОЛОЖЕНИЕ  
ОБ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ  
УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ**

## Содержание

1. Общие положения
2. Базовые принципы и понятия
3. Организационные основы
4. Методика учета
5. Техника учета

**ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

1. Положение об управленческой учетной политике (далее — Положение) является основным документом, описывающим принятую в компании ОАО «Концерн „Созвездие“» (далее — Компания) совокупность способов ведения управленческого учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

2. Положение разрабатывается группой бухгалтеров-аналитиков отдела управленческого учета.

3. Положение согласовывается:

- с начальником финансового отдела;
- главным бухгалтером;
- начальником планово-экономического управления.

4. Положение утверждается генеральным директором Компании.

5. Положение вводится в действие приказом.

6. Каждому очередному варианту Положения присваивается порядковый номер с указанием даты разработки. Дата и номер варианта разработки являются его обязательными реквизитами и подлежат указанию при любом упоминании в документах.

7. Утвержденный вариант Положения печатается в четырех экземплярах.

8. Контрольный экземпляр находится у начальника планово-экономического управления.

9. Положение определяет:

- организационные основы ведения управленческого учета;
- методику ведения учета;
- технику осуществления учета.

## БАЗОВЫЕ ПРИНЦИПЫ И ПОНЯТИЯ

1. Под управленческим учетом в Компании понимается система сбора, обработки, накопления и предоставления учетной информации, используемой управленческим персоналом для планирования, контроля и принятия решений по управлению Компанией.

2. Целью ведения управленческого учета является обеспечение руководства предприятия в оперативном режиме полной и достоверной информацией, необходимой для принятия управленческих решений.

3. Управленческий учет ведется исключительно для удовлетворения потребностей предприятия и регламентируется внутренними нормами и правилами.

4. В рамках ведения управленческого учета выполняются следующие основные функции:

- регистрация данных о хозяйственной деятельности и представление оперативных отчетов в разрезах, необходимых для руководителей различных уровней;
- определение (оценка) величины затрат и доходов по конкретным продуктам (услугам), подразделениям (ЦО) и по Компании в целом;
- управление себестоимостью продукции (товаров) для принятия решений по ценообразованию, объему продаж, оптимизации ассортимента;
- исследование данных о затратах, выявление тенденций их поведения, анализ структуры затрат, отклонений фактических затрат от запланированных и представление информации в виде, удобном для планирования и контроля;
- планирование финансовых потоков, доходов, затрат и результатов, которое ведется в согласованных с учетными форматах и регламентах в целях обеспечения сопоставимости данных для контроля и анализа;
- формирование итоговой отчетности для анализа соответствия фактических значений целевых показателей запланированным в разрезе подразделений (ЦО) и по Компании в целом.

5. Для целей ведения управленческого учета формируется управленческая учетная политика (далее — УП), которая должна обеспечивать следующее:

- полноту отражения в учете всех факторов хозяйственной деятельности;
- своевременность отражения фактов хозяйственной деятельности;
- непрерывность отражения фактов хозяйственной деятельности;
- отражение фактов хозяйственной деятельности исходя из их экономического смысла, а не формы;
- совпадение отчетных данных с фактическими остатками на складах, в кассе и на расчетных счетах.

6. Способы и методы ведения управленческого учета, выбранные при формировании УП, применяются с 1 января года, следующего за текущим (с начала нового финансового года). Изменение применяемых способов и методов утвержденной УП в течение текущего финансового периода не допу-

скается в целях обеспечения сопоставимости результатов. В виде исключения, изменение УП могут производиться в случае изменения действующего законодательства.

7. Оценка последствий изменения УП производится в денежном выражении на основе данных управленческого (бухгалтерского) учета на дату, с которой вводится изменение.

## ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ

1. Ответственным за ведение управленческого учета в Компании является начальник планово-экономического управления.

2. Ответственность за полное и своевременное предоставление информации о фактах хозяйственной деятельности в управленческом учете несут заместители начальника финансового отдела.

3. Требования лиц, указанных в п. 1 и 2, являются обязательными для всех сотрудников предприятия в части ведения управленческого учета.

4. Актуализация учетной политики и внесение изменений производится один раз в квартал. Начало применения изменений — с момента актуализации.

5. Отражение учетных операций лицами, обязанными отражать хозяйственные операции, производится в срок, указанный в таблице.

Вид хозяйственной операции (объекта учета)	Период (срок отражения)
Движение денежных средств — наличные расчеты	В день осуществления
Движение денежных средств — безналичные расчеты	На следующий день после осуществления
Выдача подотчетным лицам денежных средств и ТМЦ	Не позднее второго дня с момента осуществления
Движение внеоборотных активов, товаров и запасов	Не позднее третьего дня с момента осуществления

6. Учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в следующих валютах (валютах транзакций):

- рубли Российской Федерации;
- доллары США;
- евро.

7. Базовой (твердой) валютой управленческого учета является рубль Российской Федерации.

## МЕТОДИКА УЧЕТА

1. Оценка имущества.

1.1. Имущество (активы) Компании оцениваются по сумме произведенных затрат.

1.2. Для целей управленческого учета имущество (активы) Компании делится на оборотные и внеоборотные по следующему принципу:

Вид имущества (актива)	Критерий деления	Значение критерия	
		оборотные	внеоборотные
Основные средства	Стоимость		Более 20 000 руб.
	Срок эксплуатации		1 год и более
Материально-производственные запасы	Стоимость	Менее 20 000 руб.	
	Срок эксплуатации	Менее 1 года	

1.3. В управленческом учете используются акты инвентаризации бухгалтерского учета. Отдельно для целей управленческого учета производится инвентаризация:

Вид имущества (актива)	Периодичность проведения инвентаризации				
	неделя	месяц	квартал	полугодие	год
Основные средства					X
Нематериальные активы					X
Товары и запасы	X				
Прочие активы			X		

1.4. Излишки (недостачи) по результатам инвентаризации учитываются по факту и на дату выявления. Размер излишков (недостач) оценивается по рыночной стоимости.

1.5. Переоценка активов производится ежегодно до справедливой стоимости. Доходы (расходы) по результатам переоценки списываются на финансовый результат.

2. Списание стоимости основных фондов (амортизация).

2.1. Списание стоимости основных средств и нематериальных активов производится ежегодно на 31 декабря отчетного года. В управленческом балансе отражается первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов. До момента списания стоимость основных средств и нематериальных активов отражается в активе баланса полностью (по остаточной стоимости), а амортизационные отчисления рассчитываются по следующим алгоритмам:

Вид основных средств (нематериальных активов)	Алгоритм списания
Здания, сооружения и земельные участки	Линейный стандартный
Технологическое оборудование и оргтехника	Геометрически-дегрессивный
Автотранспорт	По нормативному километражу пробега

## 3. Учет затрат.

3.1. Учет затрат для расчета себестоимости производится по методике «директ-костинг».

3.2. Затраты сырья и материалов на себестоимость реализованной продукции списываются по методу ФИФО.

3.3. Группировка статей затрат для расчета себестоимости производится по прямому методу.

3.4. Учет готовой продукции ведется по фактической себестоимости.

3.5. Для разнесения косвенных затрат используются следующие базы:

Вид (статья) косвенных затрат	Базы разнесения по ЦФО
Расходы на персонал	Выпуск продукции, объем продаж
Транспортные расходы	Объем продаж или себестоимость
Административные расходы	Маржинальный доход

## 4. Учет доходов.

4.1. Доход от реализации определяется по отгрузке.

4.2. Доходы (расходы) по курсовым разницам списываются на финансовые результаты ежемесячно.

## 5. Лимиты по статьям бюджетов.

5.1. Для стоимостных бюджетов устанавливаются следующие лимиты:

Бюджеты выплат	10% от сумм по статьям за период
Бюджеты расходов	1:2 к отклонениям по бюджету продаж (бюджету доходов по основной деятельности)

5.2. Для остатков по натурально-стоимостным бюджетам устанавливаются следующие лимиты:

Товары	500 ед.
Готовая продукция	
Материалы	1 000 ед.
Полуфабрикаты	
ГСМ	100 л

## 6. Учет задолженностей.

6.1. Дебиторская (кредиторская) задолженность сроком менее шести месяцев с момента отгрузки признается краткосрочной.

6.2. Дебиторская (кредиторская) задолженность сроком более шести месяцев с момента отгрузки признается долгосрочной.

6.3. Просроченная дебиторская задолженность сроком более 12 месяцев с момента отгрузки признается безнадежной и списывается на финансовый результат.

6.4. Лимиты по суммам и срокам дебиторской и кредиторской задолженности устанавливаются индивидуально для каждого контрагента.

### ТЕХНИКА УЧЕТА

1. Планирование и учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется с использованием управленческого плана счетов.

2. Основанием для внесения учетной записи являются:

- бухгалтерские документы;
- управленческие документы.

3. Наличные денежные средства выдаются только на основании заявки на выдачу денежных средств, содержащей следующие обязательные реквизиты:

- предполагаемая дата выдачи;
- ЦФО;
- статья;
- сумма;
- контрагент;
- назначение выдачи.

4. Оплата по безналичным расчетам производится только на основании завизированного счета, содержащего следующие обязательные реквизиты:

- предполагаемая дата оплаты;
- ЦФО;
- статья;
- сумма;
- контрагент;
- назначение платежа.

Учет факта хозяйственной деятельности по статьям происходит в таком же периоде, который определен для составления плана по этим же статьям.