МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

"НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ НИЖЕГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМ. Н.И. ЛОБАЧЕВСКОГО"

А.А. Баженов, И.Е. Мизиковский

БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

В УНИТАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

НИЖНИЙ НОВГОРОД

2017

**УДК** 338.5

**ББК 65.052.9(4Рос)2**

**Б16**

Авторы:

**Баженов Александр Александрович** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры "Бухгалтерский учет, финансы и сервис" Владимирского государственного университета имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых г. Владимир, докторант Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, аттестованный консультант по налогам и сборам I категории, член Палаты налоговых консультантов России, аттестованный аудитор (единый аудит), член Российской Коллегии аудиторов, профессиональный бухгалтер, действительный член Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России.

**Мизиковский Игорь Ефимович** – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой "Бухгалтерский учет" института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского.

Рецензенты: д.э.н., проф., зав.кафедрой «Торговое дело» ИЭП ННГУ им.Н.И.Лобачевского О.В.Чкалова

**Б16** Бухгалтерский управленческий учет в унитарных предприятиях: учебное пособие / А.А. Баженов, И.Е. Мизиковский. - Нижний Новгород:ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2017. –114 с.

Рассмотрены основные теоретические положения управленческого учета; ключевые вопросы классификации затрат, методологии их учета и калькулирования себестоимости продукции (товаров, работ, услуг); текущего планирования обычной деятельности предприятия. Пособие ставит своей целью обеспечить доступное изучение и наилучшее усвоение бухгалтерского управленческого учета в минимальные сроки, отведенные для учебного процесса бакалавров и магистров обучающихся по направлению «Экономика» и всех форм обучения.

**УДК** 338.5

**ББК 65.052.9(4Рос)2**

**© И.Е. Мизиковский, 2017**

**© А.А. Баженов, 2017**

**СОДЕРЖАНИЕ**

вВедение 4

Глава 1. Введение в управленческий учет 7

1.1. Формирование и сущность управленческого учета 7

1.2. Предмет и метод управленческого учета, его объекты и принципы реализации учета 15

1.3. Учетная политика для целей управленческого учета 22

1.4. Документационное обеспечение управленческого учета и его организация на предприятии 24

1.5. Вопросы для самоподготовки 29

Глава 2. Затраты на обычные виды деятельности   
и их классификация 31

2.1. Основы теории затрат предприятия 31

2.2. Классификация затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции 43

2.3. Альтернативные затраты. Классификация затрат по их результативности, месту возникновения и хозяйственным процессам. Классификация производственных затрат 55

2.4. Методология управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) 61

2.5. Основные подходы к распределению косвенных и коммерческих затрат 86

2.6. Вопросы для самоподготовки 88

Глава 3. Бюджетирование (сметное планирование)   
обычных видов ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ 89

3.1. Концепция планирования обычной деятельности предприятия 89

3.2. Бюджетирование (сметное планирование) обычной деятельности предприятия 93

3.3. Управленческая отчетность и контроль исполнения бюджетов 104

3.4. Вопросы для самоподготовки 109

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 111

Контрольные вопросы 113

# Введение

В учебном пособии рассматриваются основы бухгалтерского управленческого учета - подсистемы бухгалтерского учета хозяйственной деятельности унитарных предприятий, предназначенной для внутреннего управления затратами и их результатами.

В соответствии с п. 1 с. 2 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях" "унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на имущество, закрепленное за ней собственником".

Исходя из данного определения видно, что унитарное предприятием являясь с одной стороны коммерческой организацией, с другой стороны не обладает правом собственности на имущество, принадлежащее ей.

Это в свою очередь указывает, что имущество, находящееся в распоряжении унитарного предприятия (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) должно быть использовано в интересах собственника, в лице которого выступают публично-правовые образования (Российская Федерация, субъект Российской Федерации или муниципальное образование).

При этом в соответствии с п. 1 ст. 25 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях" "руководитель унитарного предприятия при осуществлении своих прав и исполнении обязанностей должен действовать в интересах унитарного предприятия добросовестно и разумно". Он также "несет в установленном законом порядке ответственность за убытки, причиненные унитарному предприятию его виновными действиями (бездействием), в том числе в случае утраты имущества унитарного предприятия".

Проведенные исследования унитарных предприятий Нижегородской областей позволяет утверждать, что в большинстве случаев организация системы управленческого учета в унитарных предприятиях находится не на должном уровне, а, следовательно, информационное пространство, генерирующее управленческие решения содержит "узкие" места, а именно:

- потери и растраты материалов, используемых для управленческих нужд предприятий;

- необоснованные расходы;

- неверное их распределение между объектами учета;

- пробелы в бухгалтерском учете;

Все это объективно не дает оснований утверждать, что унитарное предприятие функционирует эффективно, а его руководство принимает верные управленческие решения. Это обстоятельство в итоге безусловно оказывает влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности унитарных предприятий.

Развитие рыночно ориентированной компании предполагает также постоянное совершенствование производимых продуктов, используемых технологий производства и средств управления. Применение управленческого учета предполагает формирование комплексной информационной базы принятия решений по рациональному использованию материальных, трудовых, финансовых, интеллектуальных и иных ресурсов предприятия.

Процессы, реализуемые системой управленческого учета, являются неотъемлемой частью современных управленческих технологий, без которых не может обойтись ни одно успешно развивающееся предприятие. Методологическое и организационное обеспечение этих процессов, повышение их практической значимости становится важным элементом гармонизации бухгалтерии, придания ей качеств гибкости и адаптивности, интеграции в менеджерскую среду хозяйствующего субъекта.

Современные бухгалтерские технологии не ограничиваются классическим счетоводством и проведением ревизорских проверок. Бухгалтер становится полноправным участником процесса подготовки и принятия важнейших управленческих решений, неизмеримо возрастает интеллектуальная составляющая бухгалтерии: ее работник выступает в качестве квалифицированного эксперта, в том числе в сфере анализа хозяйственной деятельности, статистики, производственного и финансового менеджмента, инвестиций и т.д.

*Управленческая бухгалтерия*, как нередко называют управленческий учет, формирует информацию, являющейся ценным подспорьем корпоративного менеджмента затрат на обычные виды деятельности и их результатов. Она широко используются при решении различных классов задач, в том числе связанных с бюджетированием, учетом затрат и калькулированием себестоимости продукции (работ, услуг), формированием управленческой (внутренней) отчетности и т.д.

Система обработки данных управленческого учета неразрывно связана со средствами автоматизации, применение которых без соответствующих средств защиты невозможно. Поскольку формируемые данные носят внутрикорпоративный характер и предназначены только для внутренних пользователей, их защита является ключевым элементом системы.

Учебное пособие направлено на реализацию у бакалавров следующих компетенций предусмотренных Приказом Минобрнауки России от 12.11.2015 N 1327 "Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.03.01 Экономика (уровень бакалавриата)"

*ПК-1 -* способность собрать и проанализировать исходные данные, необходимые для расчета экономических и социально-экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов.

*ПК-5 -* способность анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и т.д. и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений

Учебное пособие направлено на формирование у бакалавров знаний, умений и навыков представленных в таблице 1

Таблица 1

**Планируемые результаты обучения**

**при реализации программ бакалавриата**

|  |  |
| --- | --- |
| **Формируемые компетенции** | **Планируемые результаты обучения по дисциплине (модулю), характеризующие этапы формирования компетенций** |
| *ПК-1 -* способность собрать и проанализировать исходные данные, необходимые для расчета экономических и социально-экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов | *З1(ПК-1) –* Знать принципы формирования учетной политики;  *З2 (ПК-1)* – Знать информационную базу управленческого учета;  *У1(ПК-1) –* Уметь формировать бюджеты расходов по обычным видам деятельности;  *В1 (ПК-1) –*Владеть методикой формирования управленческой отчетности |
| *ПК-5 -* способность анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и т.д. и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений | *З1 (ПК-5) -* Знать методы учета затрат на производство продукции (работ, услуг);  *У1 (ПК-5) -*Уметь применять методы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), составлять отчетные калькуляции, производить расчеты заработной платы, пособий и иных выплат работникам экономического субъекта;  *В1 (ПК-5)* -Владеть методиками составления отчетных калькуляций, калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг), распределение косвенных расходов, начисление амортизации активов в соответствии с учетной политикой экономического субъекта; |

Для уровня магистратуры учебное пособие направлено на реализацию следующих компетенций, предусмотренных Приказом Минобрнауки России от 30.03.2015 N 321 "Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.04.01 Экономика (уровень магистратуры)":

ПК-6 - способность оценивать эффективность проектов с учетом фактора неопределенности.

ПК-9 –способность анализировать и использовать различные источники информации для проведения экономических расчетов

Планируемые результаты обучения представлены в таблице 2

Таблица 2

**Планируемые результаты обучения при реализации**

**программ магистратуры**

|  |  |
| --- | --- |
| **Формируемые компетенции** | **Планируемые результаты обучения по дисциплине (модулю), характеризующие этапы формирования компетенций** |
| *ПК-6 -* способность оценивать эффективность проектов с учетом фактора неопределенности | *З1(ПК-6) –*Знать методики оценки эффективности проектов с учетом фактора неопределенности  *У1 (ПК-6)* –Уметь применять методики оценки проектов с учетом фактора неопределенности  *В1(ПК-6) –*Владеть методикой формировать бюджетов расходов по обычным видам деятельности с учетом фактора неопределённости;  *В2 (ПК-6) –* Владеть методикой формирования управленческой отчетности с учетом фактора неопределённости |
| *ПК-9 -* способность анализировать и использовать различные источники информации для проведения экономических расчетов | *З1 (ПК9) –*Знатьметодики формирования системы показателей и методики их вычислений;  *У1 (ПК-9) –*Уметь применять различные подходы к реализации сметного планирования (бюджетирования) обычной деятельности предприятия  *В1 (ПК-9)* -Владеть методиками составления отчетных калькуляций, калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг), распределение косвенных расходов, с учетной политикой экономического субъекта; |

В учебном пособии представлены:

* основы концепции бухгалтерского управленческого учета: его предмет и метод, объекты, ключевые задачи, принципы;
* классификация затрат на обычные виды деятельности;
* основные подходы к управленческому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг);
* особенности внутрихозяйственной управленческой документации и документооборота;
* методики формирования системы показателей и методики их вычислений;
* основные подходы к реализации сметного планирования (бюджетирования) обычной деятельности предприятия;
* концепция защиты учетной информации и т.д.

Авторы выражают особую признательность и благодарность рецензенту - заведующей кафедрой «Торговое дело» института экономики и предпринимательства Чкаловой Ольге Владимировне за содействие при подготовке данного учебного пособия.

# Глава 1. Введение в управленческий учет

## Формирование и сущность управленческого учета

Анализ передового зарубежного и отечественного опыта эффективного управления предприятием показывает, что одним из наиболее результативных инструментов управления затратами является *управленческий учет*. Одни из ключевых инструментов управленческого учета - концепция разделения затрат в зависимости от объемов производства была сформулирована английскими учеными Д. М. Фелсом (1858 - 1925) и Э. Гарке (1858 - 1930). Она предполагает формирование классов прямых (переменных) и условно-постоянных затрат, использование которых позволило в корне изменить представления о способах калькулирования себестоимости продукции. Проблема распределения косвенных затрат, не теряющая актуальности и сегодня, впервые была рассмотрена американским бухгалтером А.Г. Черчем (1866 - 1936), которого по праву считают «отцом» управленческого учета. Он первым предложил применять в качестве базы распределения косвенных затрат показатель, количественно отражающих время работы машин и механизмов с учетом разделения производственного подразделения на участки по критерию объема производственной мощности.

Другим основополагающим моментом в развитии управленческого учета явился подход, предложенный английским бухгалтером Дж. П. Нортоном (1858 - 1939), предполагающий сравнение фактических затрат с их нормативным значением. В США эта идея была окончательно оформлена в виде системы "*стандарт-кост*" бухгалтером Ч.Гаррисоном (1881 - 1959) совместно с бизнес-аналитиком и инженером Г. Эмерсоном (1853-1931). В дальнейшем она стала одной из базовых компонент управленческого учета.

Развитием идей Дм.Фелса и Э. Гарке явилась разработанная американским экономистом Дж. Харрисом в 1936 году система "*директ-костинг*", предполагающей отнесение прямых расходов на себестоимость продукции, а косвенные и коммерческие – покрытие суммой маржинальной прибыли. Данная система также явилась одним из базовых инструментов управленческого учета. В 1953 г. этот метод был рекомендован американской ассоциацией бухгалтеров для применения в США.

Послевоенный рост числа крупных промышленных корпораций США дали толчок развитию *учета по центрам ответственности,* концепция которого сформулирована американским ученым Д. Хиггинсом в 1952 году. Практическое применение данной концепции дало импульс развитию технологий формирования в разрезе центров ответственности и по предприятию в целом *бюджетов (смет)* их деятельности и *отчетов об их выполнении*.

Таким образом, к середине 50-х годов ХХ столетия, путем интегрирования систем «стандарт-кост», «директ-костинг» и учета по центрам ответственности сложились объективные условия для формирования*бухгалтерского управленческого учета*. Однако его признание в научном мире в качестве отрасли знаний принято относить к 1972 году, когда Институт дипломированных бухгалтеров управленческого учета США (СIMA) сделал свой первый выпуск бухгалтеров-аналитиков по разработанной программе обучения управленческому учету. После этого управленческий учет получил широкое распространение в других экономически развитых странах,став неотъемлемой частью бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятия, наравне с бухгалтерским финансовым и бухгалтерским налоговым видами учета.

Инкорпорирование управленческого учета в российскую науку и практику бухгалтерского учета началось с начала 1990-х годов и связано с развитием рыночных отношений, в условиях которых сформировался запрос менеджмента на бухгалтерские сведения, релевантные задачам эффективного управления организацией. Значительный вклад в становление и развитие новой отрасли отечественного бухгалтерского учета внесли выдающиеся российские ученые-экономисты М.А. Вахрушина*, Е.А.Мизиковский, М. Мельник, В.Б.Ивашкевич, С.А. Рассказова-Николаева, В.Ф. Палий, Я.В.Соколов* и целая плеяда исследователей, работающих в данном направлении.

Усилиями отечественных ученых в исторически кратчайшие сроки создана прочная, научно обоснованная методологическая платформа *российского управленческого учета*, позволяющая, прежде всего:

* «развернуть» информационный и интеллектуальный потенциал бухгалтерии в сторону постоянно возрастающих потребностей корпоративного менеджмента;
* применять на практике гибко настраиваемый набор инструментальных средств, адекватных специфике и непростым условиям хозяйственной деятельности субъектов отечественной индустрии;
* заметно расширить информационное пространство бухгалтерии за счет недокументированных сведений, релевантных в процессе принятия решений.

Внедрение модели управленческого учета, разработанной отечественными учеными, позволило в корне изменить характер бухгалтерской работы на российских предприятиях, предоставило возможности пройти работнику бухгалтерии путь от бухгалтера-счетовода, традиционно выведенного за скобки процесса принятия решений, до бухгалтера-аналитика или, нередко, бухгалтера-эксперта, находящегося в центре управления событиями хозяйственной жизни. По существу, бухгалтерская работа, основанная на использовании набора инструментов, относительно быстро, гибко и адаптивно настраиваемого на решение управленческих задач практически любой сложности, в том числе в условиях неопределенности, полностью «переформатировалась», наполнилась принципиально новым, сложным содержанием.

Институт дипломированных бухгалтеров управления США (CIMA) трактует определение понятия «управленческий учет» следующим образом: *управленческий учет представляет собой деятельность по обеспечению руководства учетной информацией, необходимой для принятия управленческих решении с максимально возможной степенью эффективности.*

На рис 1.1 представлена укрупненная схема структуры управленческого учета.

Учет по центрам ответственности

Директ-костинг

Стандарт-кост

Бухгалтерский управленческий учет

Рис 1.1. Укрупненная структура системы управленческого учета обычной деятельности предприятия.

Исходя из содержания изложенной концепции, в состав комплексов задач управленческого учета целесообразно отнести процессы формирования внутренних плановых и отчетных документов, характеризующих обычную деятельность структурных подразделений и предприятия в целом и отражающих:

* состояние текущих производственных активов (материальных запасов, незавершенного производства, готовой продукции, отгруженных товаров), их динамику и отклонения от нормативных (плановых) показателей;
* себестоимость произведенной продукции (с учетом возникающих отклонений от норм расходования ресурсов и изменений этих норм);
* себестоимость реализованной продукции и финансовый результат реализации (с учетом изменений и отклонений от запланированных показателей);
* принятые бюджетные (сметные) параметры хозяйственных процессов и результаты контроля их исполнения (вносимых в течение отчетного периода изменений, возникающих отклонений, причин, их вызывающих и «виновников»);
* формирование критериев и параметров эффективности обычных видов деятельности;
* реализация нерегламентированных запросов лиц, принимающих управленческие решения, связанные с формированием сложно структурированных массивов, релевантных решаемой задаче;
* совершенствование методологии управления бизнес-процессами на основе использования продуктивных приемов и способов учета.

Основным информационным результатом, формируемым средствами управленческого учета, является *массив внутренних управленческих документов и недокументированных сведений, необходимых для принятия управленческих решений*. *Периодичность и сроки* получения данного информационного продукта устанавливается в *корпоративных (внутренних) стандартах* предприятия исходя из информационных потребностей лиц, принимающих решения (ЛПР). Как правило, эта информация является *закрытой* и представляет собой *коммерческую тайну* организации, а в некоторых случаях, предусмотренных законодательством РФ – *государственную тайну*. Это мотивирует разработку и реализацию системы мер по их *защите* от несанкционированного доступа и нерегламентированных действий.

*Источником* ее генерирования является массив *первичных документов*, который, в свою очередь, является продуктом системы оперативного учета предприятия. Информационные регистры управленческого учета, как правило, аккумулируют информацию как *ретроспективную*, так и *текущего периода*, а также *краткосрочного бюджетного периода* обычной деятельности хозяйствующего субъекта.

*Состав пользователей* управленческого учета, как уже отмечалось, образуют *внутренние пользователи*, утверждаемые руководством, что закрепляется в соответствующей организационно-распорядительной документации. В этой же документации отражается факт принятия решения руководства о внедрении управленческого учета на предприятии, поскольку он *не является обязательным видом* бухгалтерского учета. Этим обусловлено *регулирование* управленческого учета с помощью *корпоративных стандартов* (внутренних положений) и составленных на основании них внутренних инструкций. В таблице 1.1 представлены указанные информационные параметры управленческого учета.

Таблица 1.1

Информационные параметры управленческого учета

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование  информационного параметра | Значение |
| Конечный информационный  продукт | Внутрихозяйственные документы, отражающие затраты и их результаты, а также недокументированная информация, используемая в принятии управленческих решений |
| Периодичность и сроки  представления информации | Определяются корпоративными стандартами |
| Степень открытости информации | Информация – закрытая, представляющая собой коммерческую тайну |
| Источник информации | Массив первичных документов |
| Периоды отражения информации | Информация, отражаемая в регистрах управленческого учета, относится к прошлым, текущим и будущим периодам |
| Состав пользователей | Устанавливается руководством предприятия и документируется |
| Обязательность ведения | По решению руководства (решение документируется) |

Управленческий учет относится к классу *сложных систем*, представляющих собой совокупность упорядоченных элементов, образующих единое целое и подчиненных единой цели. *Сложность* системы управленческого учета характеризуется наличием большого числа элементов и связей между ними. Каждый элемент является обособленной частью системы, выделенной по определенным признакам. Примерами элементов управленческого учета могут служить бюджеты, отчеты, калькуляции и т.д.

Основными свойствами сложных систем являются: иерархичность, эмерджентностъ и структурированность.

*Иерархичность* означает подчиненность элементов нижних уровней элементам более высоких уровней. Иерархия в системе управленческого учета особенно четко проявляется при организации бюджетирования обычной деятельности центров ответственности, составлении различных консолидированных (сводных) отчетов по предприятию. Иерархичность структуры системы обеспечивает ее устойчивость к различным дестабилизирующим воздействиям как внутренним, так и внешним.

*Эмерджентность* означает целостность системы, то есть возможность достижения поставленных целей не отдельными подсистемами и элементами, а только путем их взаимодействия в рамках общей системы. Очевидно, что эффективное управление предприятием нельзя достигнуть «разобщенными» сметным планированием или управленческим калькулированием себестоимости.

*Структурированность* системы означает применение строго детерминированного способа организации связей и отношений между элементами и подсистемами. Такие связи можно проследить, например, в цепочке: «установленная норма расхода ресурса - фактическое выполнение - выявленное отклонение - причины возникновения отклонения -варианты принятия решений по устранению отклонения».

Основные требования к организации системы управленческого учета можно сформулировать следующим образом:

• *эффективность, экономичность, окупаемость*;

• *рациональность структуры*, т.е. полное исключение нерациональных, непроизводительных процедур обработки данных, громоздких и сложных для практического применения методик;

• *совместимость* с организационной и функциональной структурой хозяйствующего субъекта;

• *гибкость и адаптивность* к новым условиям решения поставленных задач управления;

• *модульность структуры*, позволяющая наращивать состав решаемых задач;

• *доступность* формируемой информации для понимания управленческим аппаратом;

• соответствие *критериям качества* формируемой информации и методологии расчетов, в том числе параметрам ее защиты.

Элементы, сходные по функциям и имеющие наиболее тесные связи, образуют *подсистемы* управленческого учета, формируемые в зависимости от его конфигурации на конкретном хозяйствующем субъекте. Такими подсистемами могут быть управленческий учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, бюджетирование (сметное планирование), управленческий (внутренний) контроль, управленческий анализ и т.д.

Необходимо отметить, что *управленческий контроль,* реализуемый в рамках системы управленческого учета, основан на комплексной реализации процесса перманентного наблюдения за состоянием обычной деятельности со стороны ответственных лиц, предполагающий:

* своевременное выявление и документирование вносимых изменений количественных параметров запланированных показателей обычной деятельности и возникающих отклонений от них;
* прогнозирование рисков возникновения негативных отклонений;
* проверку обоснованности, полноты и своевременности актуализации запланированных показателей обычной деятельности;
* определение «виновников» и причин, вызывающих эти события;
* проверку качества формируемой управленческой документации (планово-нормировочной, отчетной, методической и т.п.).

Важным предназначением управленческого контроля является предоставление информации, способствующей успешному выполнению управленческим персоналом своих функциональных обязанностей. Для этого субъекты внутреннего контроля обеспечивают менеджмент аналитическими материалами, проводят необходимое обучение и консультации, дают рекомендации и т.п. Результаты продуктивной контрольной работы обеспечивают формирование *контрольной среды*, охватывающей ключевые особенности принятых на предприятии стиля управления, корпоративной культуры и системы ценностей.

Основными *свойствами* подсистемы управленческого контроля, позволяющими решать поставленные задачи являются:

* *непрерывность* выполнения контрольной работы и *системность* охвата объектов контролируемого пространства;
* *независимость и беспристрастность* выполнения контрольных процедур;
* *конфиденциальность;*
* *оперативное реагирование* на все события обычной деятельности;
* *профессиональная компетентность;*
* *поддержание должного уровня качества информационной осведомленности* субъектов принятия управленческих решений;
* *проверка распределения ответственности* между субъектами управления и т.п.

Методологически управленческий контроль ведется на основе утвержденного руководством предприятия плана и выстраивается на основе строго регламентированной последовательности выполнения *контрольных процедур*, каждая из которых представляет комплекс взаимосвязанных операций, обеспечивающих своевременное и максимально точное отражение изменений и отклонений состояния обычной деятельности от заданных критериев и параметров в форме, позволяющей эффективно поддерживать информационную осведомленность лиц, принимающих решения, в необходимом объеме .

Ключевым показателем эффективности реализации управленческого контроля является *уровень рисков возникновения негативных отклонений* (прежде всего, невыполнения норм расходования ресурсов, плановых и бюджетных заданий),а также *рисков возникновения объективной необходимости внесения изменений непродуктивного характера*. О высоком уровне рисков или возможности их возникновения должны быть незамедлительно информированы лица, ответственные за принятие решений.

Процедуры управленческого контроля принято разделять на два вида:*превентивные* и *итоговые*. Превентивные процедуры предполагают набор последовательных мероприятий, смыслом которых является создание условий или выполнение «точечных» действий, способствующих предотвращению негативных отклонений или изменений непродуктивного характера, в том числе вследствие ошибок или недобросовестных действий управленческого персонала.

Итоговые процедуры реализуются по факту выполнения хозяйственных операций или окончания отчетного периода хозяйственной жизни предприятия и предполагают в качестве ключевых операций сверку представленных данных, сравнение заданных и зафиксированных значений показателей состояния обычной деятельности, проверку соблюдения принятого порядка документирования, сквозные проверки соответствия результатов отчетных документов и первичных сведений и т.п.

В текущие *задачи* управленческого контроля входят:

* фиксирование, типизация и систематизация возникающих отклонений, изменений и причин, их инициировавших (например, пониженное качество ресурсов или сбои в их поставках, низкая квалификация персонала, изношенность оборудования);
* отражение в специальных контрольно-учетных регистрах повторно возникающих негативных отклонений, непродуктивных изменений и факторов влияния на их возникновение;
* проверки фактов реагирования «виновников» на результаты контрольной работы (например, проверка фактов устранения причин отклонений от норм времени выполнения технологических операций основными производственными рабочими);
* мониторинг качества ведения (актуализации) нормативной базы затрат и подготовки необходимых первичных документов;
* передача необходимой информации, формируемой по результатам контроля, ответственным лицам;
* обучение и вовлечение работников центров ответственности в контрольный процесс и привитие навыков самоконтроля своей профессиональной деятельности.

Со стороны руководства и учредителей предприятия должно осуществляться постоянное наблюдение за функционированием рассматриваемой подсистемы в целях оценки ее соответствия поставленным перед ней задачам; выявление недостатков; разработка предложений и осуществление контроля выполнения принятых решений. Необходимо отметить, что управленческий учет является одной из ключевых составляющих не только бухгалтерского учета, но и системы *управления затратами хозяйствующего субъекта,* методологически основанной на применении приемов и способов наблюдения, сбора, аккумулирования и обработки сведений, возникающих в процессе обычной деятельности.

Вполне очевидно, что развитие управленческого контроля на предприятии предполагает его переход в более сложное состояние – *систему комплексного управления качеством* (*TQS*), предполагающей построение интегрированного инструментального пространства управления, основанного на непрерывном совершенствовании процессов производства и продажи продукции; перманентном повышении продуктивности всех видов деятельности, ориентированных на удовлетворение потребностей потребителей.

## Предмет и метод управленческого учета, его объекты и принципы реализации учета

*Предметом управленческого учета* является информационное обеспечение управления затратами с целью получения запланированных результатов от обычной деятельности предприятия*.* Полное раскрытие предмета управленческого учета требует его конкретизации по *объектам*, которые характеризуют ключевые *финансовые* и *нефинансовые показатели* обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Объекты управленческого учета инкорпорированы в систему показателей, отражающих состояние обычной деятельности по всей цепочке создания ценности. В наиболее общем виде, к группе объектов, характеризуемых *финансовыми* показателями, относят:

* выручка-нетто - денежные поступления (за вычетом налогов, исчисляемых от них), поступающие от потребителей за продажу продукции, выполнение работ, оказание услуг;
* затраты и их состояния: расходы, потери, текущие производственные активы (запасы: материалов производственного назначения, находящихся на складах предприятия, но еще не поступивших в обработку, незавершенного производства, готовой продукции на складах, товаров отгруженных, но неоплаченных потребителем);
* финансовые результаты (валовая прибыль/убыток, маржинальная прибыль/убыток, прибыль/убыток от продаж);
* цены закупок материалов, цены реализации продукции, тарифы оплаты труда основных производственных рабочих, стоимость единицы времени работы оборудования, трансфертные цены и т.д.

В группу *нефинансовых* показателей традиционно относят:

* время работы основных производственных рабочих;
* количества изделий в незавершенном производстве, на складе готовой продукции и отгруженных потребителю;
* количество забракованных изделий;
* время работы и простоев оборудования;
* объемы производства и продаж и т.д.

Показателям времени в системе нефинансовых показателей хозяйствующего субъекта в системе управленческого учета уделяется особое внимание. Помимо показателей времени указанных выше, в управленческих учетных регистрах фиксируются такие как: время технологических перерывов, продолжительность выполнения технологической операции, период неисправности рабочего места, время простоя, продолжительность передела (процесса), время ожидания обработки материальных ресурсов, период подготовки производства и т.п.

Формирование нефинансовых показателей является одной из приоритетных функций *учета производительности*, предполагающего накопление и систематизацию данных об объемах производства в разрезах структурных подразделений и предприятия в целом. Необходимо отметить, что данная учетная процедура нацелена на максимально объективную оценку результативности производства, поэтому в состав генерируемых ее средствами показателей также включаются финансовые показатели (например, показатели *валовой* и *товарной продукции*, *рентабельность затрат* и т.п.). Особое внимание в учете производительности уделяется *узким местам* обычной деятельности, речь о которых пойдет ниже.

Вместе с тем, построение *системы показателей* управленческого учета невозможно на основе типовых, «трафаретных» подходов. Решение этой сложной задачи необходимо реализовать в соответствии со спецификой конкретного хозяйствующего субъекта, условиями его экономической деятельности, требованиями и сложившимися традициями менеджмента, отраслевыми и региональными особенностями. Безусловно, нельзя ограничиваться строгими рамками традиционных бухгалтерских показателей, необходима «тонкая настройка» на реализацию запросов конкретной группы ЛПР.

Как показывает практика ведущих мировых и отечественных компаний, на сегодняшний день наиболее продуктивным подходом к решению рассматриваемой задачи является *сбалансированная система показателей*(ССП), разработанная в США в начале 90-х годов прошлого столетия видными учеными Робертом Капланом и Дэвидом Нортоном. Документом-носителем этой системы является так называемая «*стратегическая карта*» (или «*наглядный отчет*»), отражающая системно связанные финансовые и нефинансовые показатели в четырех разделах: «Клиенты», «Внутренние бизнес-процессы», «Обучение и развитие персонала», «Финансы». Каждый из разделов состоит из подразделов: «Цели», «Показатели», «Задачи», «Мероприятия».

ССП относительно легко адаптируется к специфике управления предприятиями различных отраслей, например, депо по ремонту локомотивов. Адаптация «наглядного отчета» к специфике управленческого учета работы ремонтных депо, предполагает в результате следующие разделы: «Клиенты», «Производственные процессы», «Обучение и развитие персонала», «Расходы». В разделе «Клиенты» отражаются требования клиентов, представляющие собой стратегические цели рассматриваемых хозяйствующих субъектов. Эти цели являются системообразующим элементом всей системы показателей (подробнее процесс структурирования целей предприятия будет рассмотрен в гл.3). Остальные разделы включают в себя подразделы: «Цель», «Задачи», «Ключевые показатели». Ниже приведен пример ССП депо по ремонту локомотивов.

*Раздел 1. «КЛИЕНТЫ»*

*Ключевые требования клиентов:*

*1.Безотказность локомотивов на линии.*

*2.Экономичность движения.*

*Раздел 2. «ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ПРОЦЕССЫ»*

*Цель 2.1 Проведение качественного ремонта в установленные сроки.*

*Задача 2.1.1: Внедрение пооперационного контроля качества.*

*Ключевой показатель:*

*2.1.1.1.Коэффициент качества технологических операций*

*Задача 2.1.2: Разработка технического регламента проведения ремонтных работ и контроль его исполнения.*

*Ключевой показатель:*

*2.1.2.1 Удельный вес технологических операций, выполненных, согласно принятого технологического регламента проведения ремонта локомотивов, в общем объеме выполненных технологических операций*

*Задача 2.1.3: Контроль выполнения графика планово-предупредительного ремонта локомотивов.*

*Ключевые показатели:*

*2.1.3.1 Коэффициент прохождения локомотивами планово-предупредительного ремонта*

*Задача 2.1.4. Снижение времени простоев локомотивов на ремонт.*

*Ключевой показатель:*

*2.1.4.1 Коэффициент простоев на ремонт*

*Цель 2.2: Повышение энергоэффективности движения локомотивов*

*Задача 2.2.1: Оснащение локомотивов системами рекуперационного торможения*

*Ключевые показатели:*

*2.2.1.1 Удельный вес локомотивов с установленной рекуперационной системой торможения в общем объеме обслуживаемых локомотивов*

*Задача 2.2.2 Оснащение локомотивов гибридными двигателями*

*Ключевые показатели:*

*2.2.2.1 Удельный вес локомотивов с установленным гибридным двигателем то в общем объеме обслуживаемых локомотивов*

*Раздел 3. «ПЕРСОНАЛ»*

*Цель 3.1. Повышение квалификации персонала*

*Задача 3.1.1 Обучение контролеров качества*

*Ключевой показатель:*

*3.1.1.1 Количество контролеров, прошедших профессиональную подготовку.*

*Задача 3.1.2 Обучение слесарей-ремонтников работе, согласно техническому регламенту.*

*Ключевой показатель:*

*3.1.2.1 Количество слесарей-ремонтников, прошедших обучение.*

*Раздел 4. «РАСХОДЫ».*

*Цель 4.1 Повышение эффективности расходов на ремонт локомотивов*

*Задача 4.1.1 Снижение стоимости потерь от брака*

*Ключевые показатели:*

*4.1.1.1 Удельный вес расходов на устранение брака ремонта локомотивов в общем объеме расходов на ремонт локомотивов*

*4.1.1.2 Удельный вес стоимости бракованной продукции, не подлежащей восстановлению в стоимости товарной продукции ремонтного депо*

*Задача 4.1.2 Снижение расходов на топливо и электроэнергию, обеспечивающих тягу поездов*

*Ключевой показатель:*

*4.1.2.1 Удельный вес расходов на топливо и электроэнергию, обеспечивающих тягу поездов, в общем объеме расходов локомотивного хозяйства*

*Задача 4.1.3 Снижение стоимости потерь от простоев локомотивов на ремонт*

*Ключевой показатель:*

*4.1.3.1 Удельный вес стоимости потерь от простоев локомотивов на ремонт в общем объеме расходов локомотивного хозяйства*

Необходимо отметить, что наряду с рассмотренным подходом к формированию системы показателей управленческого учета, возможно использование других методик, например, способа «*Четыре М*», эффективного при составлении производственных показателей. Его применение локализовано рамками производственного процесса и предполагает четыре раздела с фиксированными показателями:

«Материал» (material): отсутствие дефектов, неликвида или дефицита материала;

«Оборудование» (machine): отсутствие поломок и простоев;

«Человек» (man): максимальная квалификация и организованность в работе;

«Метод» (method): показатели оптимальности технологических и управленческих процессов.

Важнейшей составляющей концепции управленческого учета является его *метод,* определить содержание, которого можно следующим образом:

*Метод управленческого учета* представляет собой совокупность упорядоченных приемов и способов информационного обеспечения управления затратами с целью получения запланированных результатов в сфере обычной деятельности. Системный подход к определению понятия «метод» позволяет рассматривать его как систему, а образующие его приемы и способы как ее *элементы*, каждый из которых можно использовать в качестве инструмента решения определенной задачи.

Среди основных *элементов* метода управленческого учета можно назвать:

* *документирование*, представляющее собой отражение в документах *первичной* информации для реализации учетной функции. Спецификой *документирования затрат* в управленческом учете является применение *маржинального подхода* к их *группировке*, т.е. разделение на *условно-переменные (прямые*) и *условно-постоянные (косвенные)*, чьи особенности будут рассмотрены в гл.2.
* *калькулирование*средствами управленческого учета является процессом исчисления*себестоимости*продукции (работ, услуг) и*финансовых результатов* от ее реализации. Результаты калькулирования*постатейно*отражаются в соответствующем внутреннем документе–*калькуляции.* Калькулирование в системе управленческого учета ориентировано на обеспечение *экономичности затрат*,осуществляемое путем рационализации ресурсной базы предприятия и измеряемое показателями снижения себестоимости. Следует отметить, что алгоритмизация процесса калькулирования и документированный формат его информационных результатов регламентируется корпоративными стандартами
* *бюджетирование (сметное планирование)* определяется в управленческом учете, как *процесс формирования финансовых показателей, директивно определяющих состояние обычной деятельности предприятия в будущем периоде времени (т.е. в бюджетном периоде*, как правило, краткосрочном, в пределах года). Информационным результатом данного сложного процесса является *бюджет (смета)*, *представляющий собой планово-финансовый документ, обязательный для исполнения в бюджетном периоде.*
* *формирование внутренней отчетности управленческого учета* – процесс составления внутренних документов в фактическом состоянии обычной деятельности предприятия в разрезе запланированных показателей за определенный период. Как правило*, внутреннюю отчетность*образуют*отчетные документы* о результатах исполнения бюджетов, калькуляции фактической себестоимости, отчеты о результатах внутреннего контроля и т.п. Формат отчетов устанавливается предприятием самостоятельно в зависимости от специфики его процессов и продукции, внешних и внутренних условий хозяйствования.
* *сравнение* представляет собой операцию сопоставления показателей, как правило – запланированных или нормативных, с их фактическими значениями по заранее установленным критериям с целью выявления их возможных *отклонений*. Сведения об отклонениях являются ключевым сигналом для инициации процесса выработки управленческих воздействий по их корректировке.
* *экономическая диагностика* объединяет следующие функции:
  + экономическую *интерпретацию* отклонений и вносимых изменений в заданные критерии и параметры обычной деятельности (идентификация их экономического смысла) (например, отклонения могут отражать *экономию* ресурсов или их *перерасход*);
  + *оперативный анализ* уровня существенностиотклонений и изменений(например, перерасход материальных ресурсов в размере 0,02% в большинстве ситуаций можно в определенной ситуации признать несущественным),
  + выявление и документирование *причин* и «*виновников»* возникновения отклонений и изменений.
* *информационное моделирование* в системе управленческого учета осуществляется путем структурирования формируемых бюджетов и калькуляций в единый информационный массив, служащий основанием для принятия управленческих решений*.* Каждый бюджет, каждая калькуляция представляет тот или иной хозяйственный процесс или хозяйственную операцию, что, в совокупности, моделирует обычную деятельность хозяйствующего субъекта. *Институционализация* информационных результатов бюджетного и калькуляционного процессов позволяют создать условия для обеспечения всеми необходимыми сведениями ЛПР, прежде всего, на основе предоставления альтернативных вариантов выработки стратегий и оперативной тактики воздействий на систему затрат с целью получения запланированных выгод.
* *системный анализ* применяется в ситуации информационной неопределенности лица, принимающего управленческое решение (ЛПР) при решении определенной задачи, отсутствии возможности строгой формализации исходных данных и факторов влияния на конечный результат, наличия множества существенных экономических параметров, не поддающихся строгому количественному измерению.

Применение метода управленческого учета должны основываться на обязательном применении *принципов*:

* *подотчетности центров ответственности* предприятия предполагает формирование информации о затратах и их результатах таким образом, чтобы имелась возможность оценить степень участия каждого из центров ответственности предприятия в потреблении ресурсов и полученных вследствие этого процесса результатов.
* *взаимозависимости* обеспечивает доступ управленческого учета к информации, формируемой в других подсистемах корпоративного менеджмента, таких как: маркетинг, производство, логистика и т.д., что необходимо для выработки сбалансированных управленческих решений;
* *преобладания сущности над формой* используется в тех случаях, когда точное соблюдение синтаксических требований к составлению документа менее приоритетно выполнению семантических*;*
* *рациональности* – выбор оптимальных решений по заранее заданным критериям, максимально адекватным текущему состоянию и возможным перспективам обычной деятельности;
* *измеримости* – возможность представить в количественном выражении показатели состояния хозяйственных процессов;
* *инкорпорирования* в корпоративную систему управления, предполагающие использование результатов управленческого учета в проектировании бизнес-процессов и разработке бизнес-стратегий; в выработке текущих управленческих воздействий на объект управления и в принятии управленческих решений перспективного характера; в процессе поиска резервов производства и сохранности ресурсной базы и т.п.
* *уместности –* информация, генерируемая средствами управленческого учета, должна соответствовать *критерию применимости* в принятии управленческих решений, в противном случае, ее формирование будет бессмысленным;
* *надежности и защищенности* – следование этому принципу предполагает постоянное совершенствование качества информации, уровню которого пользователь должен максимально доверять. Одним из главных факторов доверия пользователя информационным ресурсами управленческого учета является их *защищенность* от несанкционированного доступа и нерегламентированных действий.
* *существенности* – информация считается существенной, если ее искажение или пропуск могут повлиять на принятие управленческого решения;
* *учетного периода* – управленческий учет обычной деятельности должен осуществляться в установленные периоды времени, по истечении которых составляется внутренняя отчетность.*Учетный период* определяется в управленческом учете организацией самостоятельно и, как правило, совпадает с бюджетным периодом (в противном случае невозможно осуществить сравнение показателей бюджетов и отчетов). Вместе с тем, как уже отмечалось, периодичность формирования отчетности подчиняется логике процесса принятия управленческих решений и может иметь горизонт от ежедневного до годового.

В управленческом учете существуют *базовые правила и методы*, позволяющие эффективно инкорпорировать в учетную практику принципу управленческого учета, прежде всего для целей подготовки бюджетов и управленческой отчетности (определение отчетных периодов, существенности калькуляционных и бюджетных статей и т.п.).

## Учетная политика для целей управленческого учета

Учетная политика для целей управленческого учета представляет собой директивный документ хозяйствующего субъекта, предназначенный для четкой регламентации приемов и способов ведения управленческого учета. Предприятие самостоятельно формирует набор инструментов реализации управленческого учета исходя из уже известных моделей и/или собственных разработок в данной сфере. По существу, учетная политика для целей управленческого учета является моделью комплексного решения задач по управлению ресурсами предприятия, задействованными в сфере обычной деятельности, основанная на практическом применении принятых организацией принципов управленческого учета. Качество ее составления, во многом, определяет не только уровень продуктивности управленческого учета, но и конечные результаты бухгалтерского учета хозяйственной деятельности.

В целом, структурирование учетной политики управленческого учета осуществляется на сходных принципах, что учетная политика для целей бухгалтерского финансового учета. Практически идентичными являются и факторы влияния на содержание, такие как: отраслевая принадлежность, количественные характеристики объемов ресурсной базы, объемов производства и продаж производимой продукции, принятая стратегия развития предприятия, организационная и функциональная структуры хозяйствующего субъекта, качество и инструментальная оснащенность менеджмента и т.д. решающим фактором для разработки политики управленческого учета является сам факт наличия информационной базы нормированных затрат, приемов и способов ее создания, ведения и использования в учетном процессе.

Другим ключевым фактором является уровень развития бухгалтерского учета организации, поскольку управленческий учет актуален для достаточного «зрелого» этапа развития учетного пространства. Важным фактором является использование на предприятии важнейшего управленческого ресурса – ответственности его работников за качество выполнения своих обязанностей, возможностей по делегированию управленческих полномочий и децентрализации управления.

Учетная политика для целей управленческого учета разрабатывается главным бухгалтером или лицом, на которое руководством предприятия возложены обязанности по структурированию и реализации бухгалтерского управленческого учета обычной деятельности организации, и утверждается руководителем хозяйствующего субъекта. В этом документе должны быть отражены два ключевых аспекта: организационно-управленческий и методологический.

Раскрытие учетной политики для целей управленческого учета в организационно-управленческом аспекте предполагает отражения способов:

* + организации ведения управленческого учета, в том числе определение центра ответственности за решение этой задачи и его статуса (создание отдельного подразделения предприятия или в составе бухгалтерии, передача полномочий сторонней организации на основе аутсорсинга, придание дополнительных функций бухгалтерии без образования обособленного подразделения и т.п.);
  + разработки системы формирования и ведения документов-носителей информации управленческого учета;
  + структурирования документооборота в системе управленческого учета;
  + взаимодействия центров ответственности в процессе ведения управленческого учета.

Методологический аспект учетной политики в целях управленческого учета предполагает документальное отражение выбранных приемов и способов, необходимых для решения задач управленческого учета обычной деятельности организации. Вполне очевидно, что учетная политика отражает формализованные подходы к реализации именно той модели, которая эффективна и приемлема для воплощения в условиях конкретной организации. Раскрытию подлежат те инструменты, которые играют ключевую роль в формировании данных управленческого учета, необходимых для работы конечных пользователей – руководства организации. Исходя из этого постулата и накопленного опыта структурирования управленческого учета, в состав учетной политики необходимо инкорпорировать следующие элементы:

* состав и принципы формования объектов управленческого учета;
* методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг, товаров);
* способ учета затрат по центрам ответственности;
* вариант бюджетирования обычной деятельности;
* технология внутренней отчетности и способы контроля исполнения бюджетов обычной деятельности;
* способ оценки незавершенного производства;
* методы списания и распределения косвенных затрат;
* система финансовых и нефинансовых показателей обычной деятельности.

Эти элементы составляют в подавляющем числе случаев базовый набор инструментов для структурирования учетной политики, наращиваемый исходя из внутренних специфических особенностей организации, как отраслевого, так и регионального характера. Учетная политика реализуется с первого января года, следующего за годом ее принятия (которое оформлено соответствующим приказом или распоряжением руководителя предприятия). Содержание учетной политики должно основываться на принципах преемственности и последовательности работы предприятия в достаточно длительном периоде времени, четко «вписываться» в стратегию деятельности предприятия. Устойчивость во времени учетной политики гарантирована ее «открытостью» к внесению изменений, экономически обоснованных диалектикой обычной деятельности предприятия.

Изменения, вносимые в учетную политику управленческого учета, мотивируются *экзогенными* и *эндогенными* факторами. К первой категории относят изменения требований законодательства как общеэкономического и отраслевого, так и более узкого, связанного с законодательными основами ведения бухгалтерии, существенно влияющих на технологию и структуру обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Вторая категория изменений мотивирована, прежде всего, внедрением новых методов ведения бухгалтерского учета и управления предприятия в целом, проведением мероприятий по реинжинирингу и т.п. Все изменения документируются в пояснительной записке к внутренней отчетности предприятия.

Учетная политика для целей управленческого учета определяет целый ряд корпоративных стандартов (положений) регламентирующих ведение управленческого учета на предприятии, что подробно рассмотрено в п.1.4.

## Документационное обеспечение управленческого учета и его организация на предприятии

Важнейшим методологическим ресурсом управленческого учета является его *форма*, которая представляет собой совокупность:

* нормативно-справочной документации;
* документов-носителей первичной информации и недокументированных сведений;
* промежуточных информационных регистров;
* выходных документов-носителей;
* процессов обработки данных управленческого учета по заранее определенным методикам.

*Нормативно-справочная документация* включает классификаторы и справочники затрат и финансовых результатов, структурных подразделений предприятия, его продукции, персонала и т.п.;

*Массив первичных документов* является исходной информацией системы обработки данных. Информационным «сырьем» управленческого учета служат данные прошлых и текущего периодов о прогнозных, фактических и нормированных затратах, выручке, учетных ценах, тарифах (ставках) оплаты труда персонала и т.д.

*Промежуточные информационные регистры* предназначены для накопления и отражения систематизированных сведений первичных массивов. Особую роль в системе промежуточных информационных регистров управленческого учета играют *учетные, контрольно-учетные* и *аналитические* регистры. В учетных (накопительных) регистрах аккумулируется информация о затратах и их результатам по их направлениям, классам, функциям, структурным подразделениям и т.д. Основной функцией *контрольно-учетных* регистров является накопление сведений об отклонениях, фиксируемых в процессе сопоставления данных плановых и нормативных показателей с данными отчетности, а также изменений содержания плановых и нормативных документов.

*Аналитические* учетные регистры включают карточки, бухгалтерские книги, оборотно-сальдовые и сводно-группировочные ведомости, ведомости-расшифровки бюджетных и отчетных документов.

К числу *результатных* документов управленческого учета относятся плановые калькуляции, бюджеты (сметы), внутренняя отчетность (включающая, в том числе отчетные калькуляции, отчеты об исполнении бюджетов, ответы на нерегламентированные запросы пользователей, а также *сопутствующая информация* (сведения, дополняющие профессиональную осведомленность ЛПР, позволяющие расширить информационную базу принятия управленческих решений). Сопутствующая информация может быть представлена в виде внутренних документов, графиков, диаграмм, рисунков и т.п.

*Процессы* обработки информации включают сбор информации, контроль качества первичных данных, занесение в учетные регистры, хранение, обработку по утвержденной методике, контроль результатной информации, тиражирование и передачу пользователю. Важной особенностью процессов является их ориентированность на поддержание внутрисистемных информационных связей*,* с помощью которых обеспечивается перенос данных из одних регистров в другие, реализуются контрольные процедуры, агрегирование и детализация сведений и т.д.

Основными *требованиями* к информации управленческого учета являются:

* *уместность* в принятии управленческих решений;
* *точность*;
* *доступность* для восприятия пользователем;
* *достоверность*;
* *сопоставимость* плановых и фактических сведений;
* *краткость и наглядность* представления данных, исключающие

избыточность сведений;

* *долговечность* информационных носителей.

Результатная документация управленческого учета классифицируется по следующим критериям:

* периоду составления;
* отражаемым объектам;
* форме представления;
* носителям информации.

*Периодичность* формирования документов в системе управленческого учета зависит от интенсивности принятия управленческих решений. В соответствии с этим условием, результатную документацию делят на *регламентную* и нерегламентированную. Регламентные документы «привязываются» к конкретному временному периоду и формируются с заданной частотой, например, один раз в сутки, месяц, квартал. Формирование *нерегламентированных* документов происходит по запросам пользователей непосредственно к моменту принятия управленческих решений и не зависит от временного периода.

Классификация документации в соответствии с отражаемыми *объектами,* предполагает ее разделение также на две группы: *по центрам ответственности (структурным подразделениям) и консолидированной (сводной) по предприятию в целом.* Выходные документы по центрам ответственности формируются непосредственно в местах возникновения затрат и их результатов, затем поступают в подразделение, отвечающее за ведение управленческого учета, где происходит систематизация и обобщение поступивших документов.

Информационным результатом этой работы является *консолидированная (сводная) документация* управленческого учета по предприятию. В качестве примеров составляющих ее документов можно привести бюджеты обычных видов деятельности предприятия и отчеты о их исполнении. Регламент движения и обработки документов в системе управленческого учета отражается в *схеме документооборота* предприятия, который представляет собой упорядоченную последовательность перемещений документов между их составителями и исполнителями, а также процессов их формирования и обработки.

*Схема документооборота* в управленческом учете отражает:

* пространственные и временные параметры маршрута движения документов;
* содержание процессов обработки информации и время их выполнения;
* сведения о специалистах, ответственных за реализацию предусмотренных операций;
* сроки передачи документов в архив и время их хранения до момента списания.

*Технологические процедуры обработки информации* включают подготовку, согласование и подписание документа, его регистрацию и передачу исполнителю, обработку документа исполнителем, контроль исполнения документа, передачу документа в архив, списание по истечении срока хранения, уничтожение. Схема документооборота управленческого учета разрабатывается бухгалтерией, является обязательной для исполнения всеми подразделениями и функциональными службами предприятия.

Источниками составления схемы документооборота предприятия могут быть *маршрутно-технологические карты* документов.

Ниже приводится пример маршрутно-технологической карты бюджета обычных видов деятельности предприятия (Табл.1.2).

Таблица 1.2

Маршрутно-технологическая карта документа

«Бюджет обычных видов деятельности предприятия»

|  |  |
| --- | --- |
| Параметры документа | Значения |
| 1 | 2 |
| Код формы | Б-3 (внутренняя) |
| Кол-во экземпляров | 10 (по числу подразделений и функциональных служб) |
| Кто составляет | Аппарат главного бухгалтера (отдел управленческого учета), руководители подразделений, специалисты подразделений и функциональных служб (заводоуправления) предприятия |
| Основание составления и корректировок | Распоряжения руководителя предприятия |
| Срок составления | В соответствии с утвержденной схемой документооборота |
| С кем согласовывается | Руководители подразделений |
| Срок согласования | Три рабочих дня с момента представления на согласование |
| Кто утверждает | Руководитель предприятия (с визой главного бухгалтера) |
| Сроки утверждения | За 10 дней до начала бюджетируемого периода |
| Где хранится | В структурных подразделениях, в бухгалтерии и в других функциональных службах (заводоуправлении) |
| Ответственные за хранение | Руководители функциональных служб и структурных подразделений |
| Срок хранения | Постоянно |

Организация и ведение бухгалтерского управленческого учета должны осуществляться в рамках бухгалтерии предприятия. Будет целесообразно выделить в ее составе отдел (бюро, группу) управленческого учета исходя из состава, содержания трудоемкости выполнения функций информация управленческого учета и его конкретных задач в системе управления экономикой того или иного предприятия.

Среди *принципов построения управленческой бухгалтерии* как организационной структуры предприятия можно отметить:

* *адекватность*, т.е. обеспечить постоянное соответствие структуры управленческой бухгалтерии организационным параметрам бухгалтерии предприятия;
* *адаптивность* – способность самонастройки при изменениях, происходящих на хозяйствующем субъекте;
* *специализация* – ограничение и конкретизация сферы деятельности в соответствии с установленными целями и задачами;
* *пропорциональность*- соответствие численности работников объему и сложности выполняемых работ;
* *сбалансированность* прав и ответственности работников;
* *соответствие* принятой учетной политике предприятия.

Создание управленческой бухгалтерии не должно сопровождаться существенным ростом затрат на ведение бухгалтерского учета и на систему управления организации. Однако предприятие понесет определенные расходы по подготовке бухгалтеров-аналитиков, переобучению кадров, на обеспечение связей между службами, занятыми в управленческом учете, возникнут дополнительные затраты на компьютеризацию.

Нельзя не учитывать опасность чрезмерного усиления влияния управленческой бухгалтерии на другие виды управленческой деятельности, что может вызвать стремление к дискредитации идеи управленческого учета. Однако практика стран с развитой рыночной экономикой свидетельствует о том, что все «минусы» создания управленческого учета вполне компенсируются его «плюсами». Порядок функционирования управленческой бухгалтерии отражается в *корпоративных стандартах* предприятия, представляющий собой внутренний нормативный документ, регламентирующий порядок ведения управленческого учета по структурным подразделениям и хозяйствующему субъекту в целом. Как правило, стандарты, регламентирующие деятельность управленческой бухгалтерии, включают:

* учетная политика в целях управленческого учета;
* положение об управленческом учете, калькулировании себестоимости продукции и определении финансовых результатов от продаж;
* положение о бюджетировании и управленческом контроле обычных видов деятельности;
* положение о внутренней отчетности;
* положение о структурном подразделении (отделе, бюро, службе) управленческого учета (если принято решение о его создании);
* должностные инструкции руководителей и специалистов, в функции которых входит ведение управленческого учета;
* классификаторы и справочники, задействованные в системе управленческого учета;
* утвержденные методики расчетов и инструкции по их практической реализации.

Особое место в системе корпоративных стандартов занимает положение о структурном подразделении управленческого учета и вытекающие из него должностные инструкции, в котором, по сути, представляется концепция управленческого учета на предприятии. Напомним, что данный документ актуализируется только в условиях создания такого подразделения.

Примерная схема рассматриваемого документа такова:

* общая часть, в которой определяется роль данного подразделения в структуре бухгалтерии и его связи в системе управления экономикой предприятия в целом;
* цели и задачи, стоящие перед подразделением, сроки их выполнения;
* функции подразделения;
* описание внутренней структуры;
* взаимоотношения и связи с другими подразделениями предприятия;
* права и ответственность работников подразделения;
* критерии оценки работы подразделения.

Должностные инструкции работников подразделения содержат следующие разделы:

* должностные обязанности, устанавливающие список работ, которые специалист должен выполнить в соответствии со своей должностью;
* перечень знаний и навыков, которыми должен владеть специалист;
* права и обязанности.

В данной главе нами были рассмотрены концептуальные основы управленческого учета, предпосылки его выделения из системы бухгалтерского учета и документальное обеспечение регистрации фактов хозяйственной деятельности предприятий, релевантных для принятия обоснованных управленческих решений.

## Вопросы для самоподготовки

1. Дайте определение понятия «управленческий учет».
2. Назовите и дайте характеристики основных принципов управленческого учета.
3. В чем заключается метод управленческого учета?
4. Перечислите и дайте характеристики объектам управленческого учета.
5. Раскройте основные принципы управленческого учета.
6. Дайте характеристику форме управленческого учета.
7. Назовите свойства системы обработки данных управленческого учета
8. Что собой представляет корпоративный стандарт управленческого учета?

# Глава 2. Затраты на обычные виды деятельности и их классификация

## Основы теории затрат предприятия

Важнейшим управленческим индикатором состояния всех видов ресурсов хозяйствующего субъекта, является ключевой объект управленческого учета – *затраты.* Сведения о затратах представляют собой основу информационного пространства управленческого учета, являются исходными данными в большинстве реализуемых в нем задач. *Затратами на обычную деятельность хозяйствующего субъекта является фактическое или ожидаемое потребление ресурсов, измеряемое по заранее принятым правилам в стоимостных и натуральных единицах, мотивированное получением запланированных финансовых результатов.*

Важнейшими свойствами затрат является их *целенаправленность, существенность*, *измеримость, динамичность*.

*Целенаправленность* операций по хозяйственному использованию ресурсной базы предприятия позволяет структурировать соотношение «затраты – результаты», наполняет деятельность предприятия экономическим содержанием с четко определенными финансово-хозяйственными целями. В этой связи, актуально вспомнить понятие «бесхозяйственность», когда потребление ресурсов не несет экономического смысла, и соответственно, результаты подобной деятельности относят к потерям, а не к затратам. Необходимо отметить, что важнейшей функцией управленческого учета является проведение системного анализа «затраты-результаты», направленного на сравнение объема произведенных затрат и получаемых в результате них экономических выгод. В ходе данной процедуры дается оценка затрат по заранее установленным критериям или установленной шкале, позволяющей максимально точно позиционировать уровень их продуктивности.

*Существенность* означает такую стоимость ресурсов, которая является значимой при оценке производственно-хозяйственной ситуации или в целом финансово-хозяйственного состояния предприятия. Очевидно, что рачительный хозяин не упустит ни копейки, но в тоже время, стоимость канцелярских скрепок или спичек существенно не может повлиять на финансовые и результаты и рассматривать каждую из них в качестве объекта учета затрат довольно сомнительно.

*Измеримость* означает возможность представления затрат в соответствующей метрической системе *(калькуляционных единицах*, т.е. единицах измерения значения показателей в расчетах). Как показывает опыт системы управления затратами, актуальной задачей является унификация натуральных измерителей затрат в деятельности крупных, многопрофильных хозяйствующих субъектах, в том числе в реализации их хозяйственных связей с коммерческими клиентами. Это необходимо для обеспечения сопоставимости их плановых (и/или нормативных) и фактических показателей, без чего управленческий процесс реализоваться не может даже в самой простейшей версии.

Например, закупка текстильных материалов может производиться как в квадратных, так и в погонных метрах. На предприятии учет хранения, внутренних перемещений и списания текстильных, как и других видов материалов должен производиться только в одной учетной единице, поэтому очень важно, в целях обеспечения максимально эффективного контроля, согласовать с контрагентом единицу измерения поставки на этапе заключения договора.

*Динамичность* характеризуется тем, что затраты на обычную деятельность, как часть оборотных средств, проходят в их составе *три стадии кругооборота* (рис. 2.1), каждая из которых предполагает реализацию определенного *хозяйственного процесса*:

1. *Первая стадия*: хозяйственный процесс *материально-технического снабжения*, предполагающий трансформацию денежных средств в запасы материалов путем оплаты счетов, выставляемых контрагентами, за поставляемые предметы труда;
2. *Вторая стадия: производство*, предполагающее трансформации ТМЦ и денежных средств на оплату труда работников предприятия в незавершенное производство (где этот вид запасов образуется) и, затем, в готовую продукцию;
3. *Третья стадия*: *сбыт*, предполагающий продажу готовой продукции, т.е. трансформацию запасов готовой продукции в денежные средства, часть из которых в объеме, предусмотренном бюджетом предприятия, направляется на приобретение предметов труда (т.е. на первую стадию) и вступает в новый кругооборот.

ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА

МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОЕ СНАБЖЕНИЕ

Материалы

ПРОИЗВОДСТВО

СБЫТ

Незавершенное производство

Готовая продукция

Рис. 2.1. Укрупненная схема кругооборота затрат на обычную деятельность

Каждой из перечисленных стадий кругооборота оборотных средств, соответствует определенное состояние затрат. На завершающей стадии, в случае поступления выручки, затраты трансформируются в расходы. Согласно Положению по бухгалтерскому учету (ПБУ) 10/99 «Расходы организации», расходы представляют собой «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)».

В этом же стандарте отмечается, что «…для целей формирования организацией финансового результата … от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды…». Таким образом, в соответствии с Российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ), *себестоимость от реализации продукции* отождествляется с расходами обычной деятельности.

Расчет финансового результата обычной деятельности в системе управленческого учета осуществляется путем сопоставления доходов и расходов в данной сфере и предполагает три ключевых альтернативных значения:

*1. прибыль от продаж;*

*2. убыток от продаж;*

*3. «нулевая точка» или «порог безубыточности».*

В случае выполнения работы по договору с заказчиком, финансовый результат определяется как разность между стоимостью выполненных работ по договору и произведенными затратами. *Прибыль* от продаж констатируется при положительном значении разницы доходов и расходов обычной деятельности, *убыток* – при отрицательном значении, *«нулевая точка»* - при равенстве доходов и расходов.

В российских бухгалтерских стандартах сказано, что: «*доходами* организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)». *Доходы будущих периодов* – это суммы доходов отчетного периода, но относящиеся к последующим периодам хозяйственной деятельности.

Согласно указанного выше стандарта, в качестве доходов *не признаются* денежные поступления:

• сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;

• по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

• в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

• авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

• задатка;

• в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;

• в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Отечественными бухгалтерскими стандартами также определено, что «*доходами от обычных видов деятельности* является *выручка от продажи* продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг». В том случае, когда обычная деятельность не предполагает производства и продаж (доходы от сдачи имущества в аренду, долевого участия; от имущества, переданного в доверительное управление; от роялти, лизинга, портфельных инвестиций и т.п.) выручкой считаются денежные поступления от указанных видов деятельности.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. В расчетах, используемых в управленческом учете, как уже отмечалось выше, применяется показатель выручки*-нетто*, являющаяся ключевым объектом управленческого учета.

Необходимо отметить, что во многих практиках управленческого учета ведется расчет, как правило, двух базовых видов себестоимости:*себестоимость произведенной продукции* и *себестоимость реализованной продукции*. Себестоимость произведенной продукции калькулируется подразделениями предприятия, участвующих в создании конечного продукта, но не занимающихся их реализацией и предприятием в целом. *Этот вид себестоимости формируется на основе затрат на производство* и вычисляется по следующей формуле (2.1):

СППоп= НЗПнп+ Зп–НЗПкп, (2.1)

где:СППоп – себестоимость произведенной продукции в отчетном периоде;

НЗПнп – запасы незавершенного производства на начало периода;

Зп – затраты на продукцию в отчетном периоде;

НЗПкп – запасы незавершенного производства на конец периода.

Необходимо отметить, что к *незавершенному производству (НЗП)* относят:

* продукцию частичной готовности, т.е. не прошедшей всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом;
* выполненные работы, оказанные услуги в недостаточном объеме по договору с заказчиком, техническими условиями потребителя;
* остатки невыполненных заказов на производство;
* остатки полуфабрикатов собственного производства, предназначенные для продажи для продажи или собственного производства;
* законченные, но не принятые заказчиком услуги и работы и т.д.

Важным источником информации для оценки стоимости НЗП служат документированные сведения о движении материально-производственных запасов (за вычетом той части, которая предназначена для управленческих нужд). В бухгалтерском учете принято отражать запасы НЗП по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, по статьям прямых расходов или только по стоимости прямых материальных затрат.

*Себестоимость реализованной продукции* рассчитывается согласно формуле (2.2):

СРПоп= ГПнп+ ПОнп+ (СППоп+КРоп-ВОоп) – ГПкп-ПОкп, (2.2)

где: СРПоп – себестоимость реализованной продукции в отчетном периоде;

ГПнп – запасы готовой продукции на начало периода;

ПОнп – продукция отгруженная, но не оплаченная потребителем на начало периода;

ВОоп –внутренний оборот готовой продукции в отчетном периоде;

КРоп–внепроизводственные (коммерческие) расходы отчетного периода;

ГПкп – запасы готовой продукции на конец периода;

ПОкп – продукция отгруженная, но не оплаченная потребителем на конец периода.

*Готовая продукция* (ГП) является частью материально-производственных запасов, предназначенной для продажи и полностью соответствующая установленным стандартам качества (техническим условиям) и требованиям потребителя. Необходимо отметить, что в качестве готовой продукции учитываются полуфабрикаты, запасные части и комплектующие изделия собственного производства, если они предназначены для реализации на сторону (например, автомобильные детали и сборочные узлы).

В практике бережливого производства предусматривается создание т.н. *страховых* и *буферных* запасов. *Страховой запас* создается из материальных ресурсов или незавершенного производства и предназначен для «страхования» рисков срыва поставок или остановки смежных производств предприятия, *буферный запас* – из готовой продукции и предназначен для реагирования на колебания спроса. В непроизводственной сфере организации в определенных условиях формируется *запасы на консигнации*, т.е. запасы, принадлежащие ей, хранятся у дилера, которые последний может продать или вернуть собственнику.

Эффективная модель управленческого учета предусматривает ведения перманентного и комплексного учета движения *текущих производственных запасов*, предусматривающая ведение учетных регистров, где отражаются постатейные сведения о формировании, хранении и расходовании данного вида активов в стоимостном и натуральном измерениях. Индикатором состояния запасов является их *нормативный уровень*, устанавливаемый предприятием самостоятельно.

Признание произведенной продукции (фактически числящейся в незавершенном производстве) в качестве готовой продукции осуществляется при выполнении следующих условий:

* прохождение всех этапов (операций) производственного цикла в соответствии с утвержденной картой (схемой) технологического процесса;
* положительный результат проверки (тестирования, испытания) на полное соответствие стандартам качества или техническим условиям;
* документирование результатов, указанных выше процедур, оформление поступления продукции на склад (если это предусмотрено на предприятии).

Отражение сведений о запасах готовой продукции в учетных регистрах осуществляется в натуральных (условно-натуральных, например, тонна годного литья, тонно-километр, машино-комплект и т.д.) и стоимостных измерителях в разрезах центров ответственности за их хранение и /или изготовление (сборку, комплектацию), индивидуального идентификатора (марки, артикула, номенклатурного номера и т.п.) продукта и в других разрезах в зависимости от детализации учета.

В отличие от НЗП, оценка запасов готовой продукции ведется только на основе фактической или нормативной (плановой) видов себестоимости за вычетом *стоимости внутреннего оборота готовой продукции*(продукции, предназначенной для собственных нужд). Необходимо отметить, что на себестоимость готовой продукции также относится стоимость забракованной продукции, которую возможно реализовать.

*Продукция отгруженная* – готовая продукция, отпущенная на сторону (без перехода права собственности потребителю до момента ее оплаты, на комиссионных условиях), не оплаченная потребителем в соответствии с условиями договора. Оценка стоимости данного актива рассчитывается как совокупность себестоимости, относящейся к нему продукции и части расходов на продажу, определяемых, как правило, по статье затрат на доставку и погрузку продукции покупателям (если они не учтены в коммерческих расходах, что также должно быть отражено в учетной политике). Вполне очевидно, что произведенное таким способом расширение информационного пространства способствует повышению качества принятия управленческих решений.

Проиллюстрировать практическое применение формул (2.1) и (2.2) можно с помощью отчета, представленного в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Плановая калькуляция выполнения работ по ремонту

электрооборудования ТЭЦ филиалом №3

ГУП «Дзержинскэнергохимремонт»

на март 20\_\_ года (тыс. руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код  строки | Сумма |
| 1 | 2 | 3 |
| Выручка-нетто | 001 | 4349,4 |
| Запасы незавершенного производства на начало месяца | 008 | 129,0 |
| Затраты на производство | 003 | 3892,6 |
| Запасы незавершенного производства на конец месяца | 007 | 89,8 |
| Себестоимость произведенной продукции  Стр. 002 = стр.001- (стр. 008 + стр. 003 - стр. 007) | 002 | 3937,8 |
| Запасы готовой продукции на складе на начало месяца | 010 | - |
| Запасы готовой продукции на складе на конец месяца | 011 | - |
| Внепроизводственные (коммерческие) расходы | 014 | 1,8 |
| Себестоимость реализованной продукции  Стр. 003 = стр. 010 + (стр. 002 + стр. 014) - стр. 011 | 003 | 3939,6 |
| Финансовый результат обычной деятельности (+прибыль, - убыток)  Стр. 004 = стр. 001 - стр. 003 | 004 | +409,8 |

Для того, чтобы детальнее рассмотреть схему трансформации затрат в расходы, необходимо их разделить на два класса:

1. *Затраты на продукцию;*
2. *Затраты периода.*

*Затраты на продукцию* представляют собой ресурсы, используемые в ходе подготовки производства, изготовления продукта, контроля его качества, хранения на складе готовой продукции и доставки потребителю, выполнением работ, оказанием услуг. В состав затрат данного класса также включается стоимость ресурсной базы, связанной с содержанием и эксплуатацией оборудования (в том числе проведением необходимых ремонтных и ремонтно-профилактических работ); научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы; освоение новых производств, технологий и природных ресурсов и т.д.

Затраты на продукцию носят *комплексный* характер и производятся на протяжении всего *производственного цикла,* т.е. периода времени от начальной операции технологического процесса и до его окончания. Принято разделять производственный цикл на этапы изготовления продукта (оказания услуги, выполнения работы); время перемещения продуктов, деталей, узлов, полуфабрикатов и комплектующих изделий; время на простои, различные проверки, подготовку рабочих мест и наладку оборудования. Ожидания обработки и т.п. Управленческий учет предполагает реализацию процедуры *учета потерь рабочего времени*, предполагающую отражение в специальных учетных регистрах времени работы персонала, в течение которого работники не производили предусмотренных технологией производства операций с указанием причин и «виновников» этого.

Затраты производственного характера распределяются по определенному предприятием механизму на себестоимость продукции, на незавершенное производство и готовую продукцию. Этот механизм должен иметь прочное технико-экономическое обоснование, обеспечивать эффективность работы предприятия. Порядок распределения их стоимости между данными объектами регламентируется методологическими документами предприятия на основе отраслевых и иных инструкций, методических указаний, рекомендаций, а также накопленного опыта, в том числе и зарубежного.

Поступление на предприятие выручки от реализации той продукции, на себестоимость которой они отнесены, мотивирует их трансформацию в *производственные расходы*. Другими словами, *затраты на продукцию* принимают состояние производственных расходов, в том случае, если они обусловлены полученными организацией доходами в виде выручки от ее реализации*.*

Затраты на продукцию, не трансформировавшиеся в состояние производственных расходов, признаются одним из видов *текущих производственных активов* (в запасы незавершенного производства; готовой продукции; товаров отгруженных, но не оплаченных потребителем) в зависимости от хозяйственной ситуации. Затраты на продукцию могут преобразоваться в *потери,* в том числе в случаях:

* невозможности восстановления бракованных изделий;
* порчи и/или недостачи материальных или иных ценностей сверх установленных норм убыли, выявленных на этапах заготовления, хранения или продажи;
* простоев машин и механизмов;
* специфических особенностей технологии производства (и/или) отдельных этапов реализации продукции;
* образования сверхнормативных материально-производственных запасов и т.д.

Таким образом, *потери* представляют собой объем ресурсов, безвозвратно теряемый в производственном процессе, т.е. не имеющих ценности. Особый вид потерь представляют собой *технологические* потери, обусловленные рядом объективных причин (спецификой технологии, особенностями транспортировки, физико-химическими свойствами). Необходимо отметить, что потери не всегда влекут за собой убытки*,* поскольку могут компенсироваться прибылью, получаемой в иных сегментах деловой активности предприятия.

Управленческий учет предполагает планирование показателя *ожидаемых потерь и убытков*, косвенно или напрямую отражаемых в бюджетах и калькуляциях. В этих условиях, требуется формирование детальной информации и выполнение тщательного анализа, в том числе, незначительных потерь, поскольку их природа имеет, нередко, системный характер и непринятие мер по их устранению может в дальнейшем привести к самым негативным, в том числе, непрогнозируемым последствиям.

*Затраты периода* формируются в управленческих и сбытовых подразделениях предприятия. В управленческом учете, как правило, их не относят на себестоимость и признают расходами *автоматически*, по окончании отчетного периода. Таким образом, их «привязка» происходит не к деловой активности предприятия, а к временному периоду. Этот подход мотивирован тем, что расходы периода напрямую не влияют на объем выпуска продукции, не трансформируются в материальные активы и, следовательно, и напрямую не обусловливают результаты продаж выпущенной продукции.

Необходимо отметить, что затраты периода также могут привести к потерям, иногда очень существенным, например, в результате ошибок управления, недобросовестных действий администрации и управленческого персонала в целом. На рис. 2.2 показана схема трансформации затрат на обычную деятельность хозяйствующего субъекта в расходы, производственная деятельность которых предполагает образование запасов незавершенного производства и готовой продукции.

Выручка

Готовая продукция на складах

Затраты на продукцию

Расходы

Незавершенное производство

Потери

Затраты периода

Рис. 2.2. Укрупненная схема трансформации затрат на обычную деятельность в расходы

Формирование устойчивой во времени системы обычной деятельности хозяйствующего субъекта предполагает качественное планирование затрат, что подробно будет рассмотрено в гл.3. Решение данной задачи предполагает целый комплекс взаимосвязанных процессов, выполнение которого обеспечивается, в том числе, *резервированием предстоящих расходов* и *расходами будущих периодов*. Создание резервов предстоящих расходов несет своей целью их равномерного отнесения на себестоимость в предстоящих периодах, в частности по таким статьям, как:

* ремонт основных средств;
* оплата отпусков работников предприятия (включая отчисления на социальные нужды);
* гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и т.п.

Объемы резервов рассчитываются предприятием самостоятельно и регулируются Налоговым кодексом РФ. Так, образование *резерва на ремонт основных средств* определяется исходя из *норматива отчислений* от их стоимости, находящихся в эксплуатации на начало года. *Предельная сумма отчислений*, формируемая на основе данных о периодичности и сметной стоимости проведения ремонтных работ, не может превышать средней стоимости ремонтов за последние три года.

Формирование *суммы отчислений* в *резерв на оплату отпусков* определяется исходя из доли расходов на оплату отпусков в общей сумме расходов на оплату труда или из суммы среднего дневного заработка. Резервирование затрат на *гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание* ведется в соответствии с заключенными договорами с потребителями в течение срока гарантии. *Предельная сумма* резерва данного вида величины, определяемой как доля фактических расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный период. В случае, если предприятие реализует продукцию менее трех лет, то учитывается выручка за фактический период продаж. Резервирование затрат на гарантийное обслуживание и ремонт на реализацию товаров, ранее не имевших гарантийное обслуживание, создают резерв по гарантийному ремонту и обслуживанию товаров (работ) в размере, не превышающем сметной стоимости гарантийных обязательств, с учетом срока гарантии.

*Расходы будущих периодов* представляют собой состояние затрат на выполнение работ (услуг), производимых в отчетном периоде, но относящихся к последующим отчетным периодам. Данный класс затрат может быть представлен следующими статьями:

* *проектирование объектов строительства в будущих периодах;*
* *консервация основных производственных фондов в связи с их сезонным использованием;*
* *перебазирование основных производственных фондов в связи с производственной необходимостью;*
* *рекультивация земель;*
* *горно-подготовительные работы;*
* *проведение рекламной компании до начала продажи товара;*
* *организованный набор (оргнабор) персонала;*
* *ремонт основных средств (если резервирование расходов не ведется, а ремонтные работыпроводятся неравномерно в различных календарных интервалах времени) и т.п.*

Следует отметить, к расходам рассматриваемого класса не могут быть отнесена стоимость оплаты услуг, оплачиваемых *авансом* за несколько отчетных периодов, поучаемых регулярно в эти интервалы времени (услуги связи, аренда, подписка на служебные издания, в том числе и в электронном виде и т.п.).

## Классификация затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции

Решение задач управленческого учета предполагает использование строго формализованной информационной базы, что позволяет в значительной степени снизить трудоемкость и повысить качество реализации запросов ЛПР. В тех случаях, когда возникает необходимость решения задач в условиях неопределенности, рационально выстроенный информационный фонд помогает во многом оптимизировать поиск решения. Одним из важных инструментов упорядочивания информации, в том числе о затратах, является *метод классификации,* предполагающий их *группировку* в соответствии с общими признаками.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации», классификация затрат по *экономическим элементам* предполагает их разделение на:

* *материальные затраты;*
* *затраты на оплату труда;*
* *отчисления на социальные нужды;*
* *амортизацию;*
* *прочие затраты.*

*Экономический элемент представляет собой однородную совокупность затрат, сгруппированных по их экономическому содержанию*. В управленческом учете данная группировка нашла самое широкое применение, начиная от учета затрат и калькулирования себестоимости отдельных наименований продукции и, заканчивая, консолидированными бюджетами доходов и расходов крупных хозяйствующих субъектов.

В составе *материальных затрат* (за вычетом *возвратных отходов*) предполагается отражение стоимости:

* приобретаемых со стороны *сырья и материалов*, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции (проведение работ, оказание услуг);
* *покупных материалов*, используемых в процессе производства продукции для обеспечения нормального технологического процесса в том числе, для проведения испытаний; контроля качества; содержания, ремонта и эксплуатации оборудования, зданий, сооружений, других основных фондов и т.д.;
* *запасных частей* для ремонта оборудования, износа инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования и других средств труда, не относимых к основным фондам,
* *износа спецодежды* и других малоценных предметов;
* *покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов*, используемых в технологическом процессе данного предприятия;
* *работ и услуг производственного характера*, выполняемых сторонними предприятиями или производствами предприятия, не относящихся к основному виду деятельности, в том числе: выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, проведение испытаний для определения качества потребляемых сырья и материалов, контроля за соблюдением установленных технологических процессов, ремонта основных производственных фондов, транспортные услуги сторонних организаций;
* *природного сырья*, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, на рекультивацию земель, оплата работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными предприятиями, плата за воду, забираемую предприятиями из водохозяйственных систем;
* приобретаемого со стороны *топлива* всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом предприятия;
* покупной *энергии всех видов* (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды предприятия;
* *потерь* от недостачи поступивших материальных ресурсов и их порчи в пределах норм естественной убыли, утвержденных в установленном порядке.

*Нормы естественной убыли* разрабатываются и актуализируются не реже одного раза в пятилетний период времени, исходя из совокупности объективных факторов производственного цикла, определяемых особенностями климатического характера; технологическими и организационными условиями хранения и транспортировки и т.п.

*Стоимость* материальных ресурсов, отражаемая по элементу «*Материальные затраты*», формируется, исходя из:

* *цен* их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость),
* *наценок* (надбавок), *комиссионных вознаграждений*, уплаченных снабженческим и внешнеэкономическим организациям,
* *стоимости услуг* товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.
* затрат, связанных с *доставкой* (включая погрузочно-разгрузочные работы) материальных ресурсов транспортом и персоналом предприятия;
* затрат на приобретение *тары и упаковки*, полученных от поставщиков материальных ресурсов, за вычетом стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на них установлены особо сверх цены на эти ресурсы.

Из затрат на материальные ресурсы *исключается* стоимость *возвратных отходов*, т.е.остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства, утративших полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению. Возвратные отходы не включают остатки материальных ресурсов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие цеха, подразделения в качестве полноценного материала для производства других видов продукции (работ, услуг).

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть использованы для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или реализованы на сторону;

- по текущим рыночным ценам исходного материального ресурса, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

Возвратные расходы не включают в себя материальные ресурсы, передаваемые в другие производственные подразделения в соответствии с принятой технологией и организацией производства.

*Затраты на оплату труда*включаютв себя любые начисления работникам предприятия в денежной и (или) натуральной формах, в том числе:

* суммы, начисленные по *тарифным ставкам*, должностным окладам, сдельным расценкам в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;
* начисления *стимулирующего* характера, в том числе:премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели, за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых и вредных условиях труда, за сверхурочную работу, в выходные и праздничные дни;
* стоимость выдаваемых работникам бесплатно в соответствии с законодательством Российской Федерации *форменной одежды и обмундирования*, остающихся в их личном постоянном пользовании (сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);
* сумма начисленного работникам *среднего заработка*, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей;
* расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время *отпуска*и денежные компенсации за неиспользованный отпуск;
* единовременные вознаграждения за *выслугу лет* (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации;
* надбавки, обусловленные *районным регулированием оплаты труда*, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;
* *отчисления в резервы* на предстоящую оплату отпусков, оплату отгулов (суммированных дней отдыха) и на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
* *прочие виды* расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым и (или) коллективным договорами и законодательством РФ.

В элементе «*Отчисления на социальные нужды»*отражаются обязательные отчисления от затрат на оплату труда по установленным законодательством нормамна пенсионное, социальное и медицинское страхование, а также по договорам добровольного страхования работников, производимых работодателями.

*Амортизация* основных фондов отражает суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств и нематериальных активов, используемых в производственной деятельности организации. Начисление амортизации по основным средствам производится по правилам, установленным ПБУ «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Сроки полезного использования объектов и способ начисления амортизации устанавливаются организацией при принятии объектов к учету и в дальнейшем не изменяются, кроме случаев модернизации и реконструкции объектов. В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

К элементу *«Прочие затраты*» относят:

* налоги, сборы, платежи (включая по обязательным видам страхования), отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;
* платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ;
* Затраты на разработку и поддержание имиджа предприятия, его бренда, PR-мероприятий;
* затраты внедрение инноваций, на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, в том числе на разработку и оптимизацию технологических, организационных, управленческих процессов и процедур;
* вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения;
* затраты на оплату процентов по полученным кредитам;
* оплата работ по сертификации продукции;
* затраты на создание и ведение баз, банков и хранилищ данных;
* затраты на командировки, подъемные;
* плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану;
* затраты на подготовку и переподготовку кадров, институционализацию знаний;
* затраты на гарантийный ремонт и обслуживание;
* оплата услуг связи, банков;
* плата за аренду объектов основных производственных фондов
* другие затраты, не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Для ведения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)затраты принято группировать по *статьям калькуляции*, т.е*. по показателям, отражающим в стоимостном измерении конкретные направления использования ресурсов для ее изготовления и продажи*. При составлении калькуляции (как уже отмечалось, внутреннего документа предприятия) статьи могут объединяться в *разделы*(например, материальные затраты), по которым формируются *итоги.* Состав и экономическое содержание статей, порядок составления и форму калькуляции, предприятие определяет самостоятельно с учетом ряда факторов, таких как: отраслевые особенности технологии и организации производства, специфика корпоративного менеджмента, сложившиеся традиции учета и т.д.

Калькуляции принято подразделять на следующие виды:

*• плановые;*

*• нормативные;*

*• отчетные;*

*• проектные.*

В основе составления *плановой калькуляции* могут лежать *нормы*, прогнозные или отчетные значения показателей расходования ресурсов в прошлых календарных периодах на выбранный калькуляционный объект, скорректированные на плановые объемы в натуральном измерении, зафиксированные в принятой *производственной программе*, оформленном *заказе на производство* и других директивных документах. Плановые калькуляции имеют много общего и по форме, и по методологии формирования с бюджетами (сметами). Различие, как правило, заключается в том, что объектом калькулирования в подавляющем числе случаев является, как правило, продукт или отдельный процесс деловой активности хозяйствующего субъекта, а объектом сметы – деятельность центра ответственности или реализация совокупности процессов. Период действия плановой калькуляции совпадает с периодом, на который принята производственная программа или выполнения конкретного производственного заказа.

Информационной базой *нормативной калькуляции*, по определению, является совокупность утвержденных руководством предприятия на калькулируемый период совокупность *норм расходования ресурсов* на продукт, процесс или иной калькулируемый объект. Формирование нормативной калькуляции происходит до начала периода применения утвержденных норм расходования ресурсов и основано на использовании максимально доступного качественного массива информации. Безусловно качество нормативных калькуляций во многом определяет конечные результаты планирования, как на тактическом, так и на стратегическом уровнях. Организация вправе самостоятельно устанавливать нормы или не устанавливать их вообще. В последнем случае, поддержание качества управления будет очень проблематично.

*Отчетные калькуляции* формируются в разрезах калькуляционных статей плановых и/или нормативных калькуляций и отражают их фактические значения. Исходной базой их формирования учетно-контрольные регистры, документы, составляемые, как уже отмечалось, на основе документов оперативного учета (лимитно-заборных карт, требований на отпуск товарно-материалов в производство, накладных на передачу полуфабрикатов, нарядов, табелей рабочего времени и т.п.) Сопоставление данных плановых (нормативных) и отчетных калькуляций, является базовой алгоритмической основой контроля выполнения плановых и нормативных калькуляционных показателей.

Разновидностью отчетных калькуляций является *калькуляция жизненного цикла,* отражающих стоимость затрат на материальные активы в течение календарного периода эксплуатации, которые служат информационной основой принятия решений инвестиционного характера.

*Проектные калькуляции* составляются в процессе проектирования продукта деловой активности и могут быть основаны на информации о нормированных ресурсах, прогнозных или отчетных показателях их расходования. Калькуляции данного вида используют в том числе, для определения производственных мощностей отдельных подразделений и предприятия в целом; для экономического обоснования производственных программ выпуска продукции, численности основного персонала и фондов заработной платы и т.д.

Для среднестатистического машиностроительного предприятия состав статей будет следующим:

* *Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов);*
* *Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения;*
* *Топливо и энергия на технологические цели;*
* *Основная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Отчисления на социальные нужды;*
* *Затраты на подготовку и освоение производства;*
* *Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования;*
* *Общецеховые затраты;*
* *Общезаводские затраты;*
* *Потери от брака;*
* *Прочие производственные затраты;*
* *Внепроизводственные (коммерческие) затраты (затраты на продажу).*

В статью *«Основные сырье и материалы»* обычно включается стоимость затрат на сырье и материалы, образующие физическую основу изготавливаемой продукции или которые являются необходимыми конструкционными элементами при ее изготовлении. В этой же статье нередко отражается стоимость покупных комплектующих изделий (арматуры, метизов, нормальных шарикоподшипников и т.д.). Повышение аналогичности ведения управленческого учета сырья и материалов предполагает формирование статьи *«Вспомогательные материалы».* В этой статье аккумулируется стоимость материальных ресурсов, используемых для обеспечения нормального технологического процесса, а также для других производственно- хозяйственных нужд (закупки канцелярских товаров, расходных материалов для организационной и вычислительной техники, офисной мебели, специальных видов одежды, обуви, средств защиты и т.п.).

Статья*«Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения»*отражает:

* стоимость затрат на приобретение готовых изделий и полуфабрикатов, требующих дополнительных затрат труда на их обработку или сборку;
* оплату частичной обработки и отделки полуфабрикатов и изделий, произведенной другими предприятиями;
* стоимость полуфабрикатов собственного производства;
* затраты на вспомогательные материалы, используемые на технологические цели.

В статью «*Топливо и энергия на технологические цели*» включается совокупность затрат на все виды непосредственно расходуемых в процессе производства продукции твердого, жидкого или газообразного топлива и энергии, как полученных со стороны, так и выработанных самим предприятием.

Статья *«Основная заработная плата основных производственных рабочих"* отражает заработную плату работников предприятия, непосредственно связанных с изготовлением продукции. В состав основной заработной платы включается стоимость операций и работ по сдельным нормам и тарифным ставкам; повременной оплаты труда; доплат и надбавок к заработной плате. Эффективное использование средств, отражаемых в данной статье, мотивируется изначальной технико-экономической обоснованностью и перманентной выверкой нормативной базы затрат на оплату труда, строгой увязкой доплат и надбавок с качеством рабочей силы, их справедливую персонификацию.

В статью *«Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих»*включаются выплаты, предусмотренные законодательством и коллективным договором (если таковой заключен между коллективом предприятия и его администрацией), такие как: оплата отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск и т.п.

Статья *«Отчисления на социальные нужды»*совпадает с аналогичным выше рассмотренным экономическим элементом затрат.

К затратам, включаемым в калькуляционную статью *«Затраты на подготовку и освоение производства»*относится стоимость ресурсов, потребляемых в ходе освоения новых средств производства, агрегатов, оборудования (пуско-наладочные затраты); запуска в производство новых изделий и внедрения новых производственных технологий. По этой статье отражаются затраты на пробную эксплуатацию машин и механизмов, наладку оборудования до запуска производства продукции и т.п. Кроме того, эту статью образуют отчисления в фонды освоения новой техники и премирования за внедрение промышленных инноваций (если таковые предусмотрены бюджетом предприятия).

В статье *«Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования»* отражается:

* стоимость содержания, амортизации и текущего ремонта производственного оборудования (станков и механизмов, подъемно-транспортного оборудования, инструментов, организационно-технологической оснастки рабочих мест, используемых в ходе производственного процесса приспособлений и т.п.);
* основная и дополнительная заработная плата вспомогательных рабочих, производимые отчисления на социальные нужды;
* затраты на внутризаводские перемещения:
  + содержание специальных автомобилей, электро- и автопогрузчиков, самоходных тележек, грузовых лифтов, талей, транспортеров, мостовых кранов, тельферов и т.п.,
  + стоимость перевозок продукции по внутризаводским маршрутам, в том числе прикрепленными к цехам локомотивами;
* стоимость изготовления (приобретения), эксплуатации и ремонта специальных инструментов, приспособлений и организационно-технологической оснастки, которые применимы только при производстве определенных видов изделий.

В статье*«Общецеховые затраты»*отражается:

* стоимость затрат на содержание административно-управленческого персонала (АУП) цехового уровня;
* амортизация и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общецехового назначения;
* содержание и эксплуатация организационной и вычислительной техники, различного офисного оборудования, средств связи цеха;
* стоимость ресурсов на охрану труда и технику безопасности цеховых работников;
* содержание средств природоохранного назначения и утилизации отходов; прочие затраты, местом возникновения которых являются производственные подразделения предприятия.

Статья *«Общезаводские затраты»* аккумулирует затраты на управление предприятием и организацией производства:

* содержание АУП заводоуправления с отчислениями на социальное страхование;
* командировочные и представительские затраты;
* разъездные расходы в пределах населенного пункта, где предприятие размещается;
* содержание и эксплуатация организационной и вычислительной техники, различного офисного оборудования, средств связи заводоуправления; амортизация и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;
* подготовка кадров; консультационные и аудиторские услуги;
* обеспечение внутренней и пожарной безопасности, выгрузка и складирование материальных ресурсов, получаемых от коммерческих клиентов и прочие затраты, местом возникновения которых является предприятие в целом.

По статье *«Потери от брака»* отражается стоимость окончательно забракованной продукции (т.е. исправление которой технически невозможно и/или экономически нецелесообразно); материалов и полуфабрикатов, испорченных при наладке оборудования сверх установленных норм; затраты на исправления брака, если оно технически возможно и экономически целесообразно и т.д.

Следует отметить, что *браком* в производстве считаются изделия (полуфабрикаты, детали, узлы, работы), не соответствующие по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям, которые могутбыть: исправлены; проданы как дефектные или списаны в качестве отходов производства. По характеру дефектов брак подразделяется на *неисправимый (окончательный)*, т.е. который технически невозможно или экономически нецелесообразно исправлять и *исправимый(неокончательный)*, технически возможный для исправления.

По местам выявления, брак классифицируется на *внутренний (выявленный на предприятии)* и *внешний (предъявленный потребителем).* Потери от внутреннего окончательного брака оцениваются по статьям цеховой себестоимости (т.е. все статьи производственной себестоимости за вычетом общезаводских затрат), от внешнего окончательного брака – как сумма производственной себестоимости и затрат на доставку продукции потребителю. Стоимость исправимого брака включает затраты на его исправление.

Статья *«Прочие производственные затраты»* отражает затраты на:

* научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, в том числе связанные с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, ее дизайна и других потребительных свойств;
* затраты на обеспечение качества продукции;
* гарантийное обслуживание и ремонт продукции;
* подготовку специальной научно-технической информации;
* проведение патентных исследований, научно-технических конкурсов и экспертиз;
* услуги всех видов связи;
* командировки работников в Российской Федерации и за рубежом в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации.

В стоимости данной статьи отражаются другие затраты, признаваемые организацией прочими.

Рассматриваемая статья носит комплексный характер и каждая ее составляющая может, в свою очередь, детализироваться (или, как говорят практики «расшифровываться». В зависимости от сложности процесса, от содержания учетной политики, требований менеджмента и других специфических факторов степень (глубина) детализации может быть различной по объему.

Так, затраты на обеспечение качества, можно представить следующими статьями:

* обеспечение соответствия принятым стандартам (техническим условиям) качества, включающие стоимость проведения технических и организационных мероприятий по предупреждению брака;
* оценка (технический контроль) качества продукции, где отражается стоимость проверки соответствия произведенной продукции принятым стандартам (техническим условиям) качества (напомним, без прохождения процедуры контроля, произведенную продукцию признать готовой нельзя);
* обучение персонала основам системы обеспечения качества.

В статье *«Внепроизводственные (коммерческие) затраты»* (*затраты на продажу)* отражается стоимость средств, затрачиваемых на реализацию продукции (работ, услуг, товаров), в том числе на:

* тару и упаковку изделий на складах готовой продукции в соответствии с условиями договора с потребителями;

*Упаковка* и *тара* являются средством защиты товара от внешних повреждений и, в случае необходимости, окружающей среды. Нередко тара и упаковка выполняют рекламные функции. В состав коммерческих расходов данная статья включается в том случае, если затаривание и упаковка не предусмотрены технологическим процессом изготовления продукции.

* хранение готовой продукции;

*Хранение ГП* представляющее собой строго регламентированный технологический процесс размещения продукции в специально оборудованных центрах ответственности на определенный период. Основным носителем рассматриваемой статьи затрат является себестоимость содержание и эксплуатация складских помещений и складского оборудования (подъемно-транспортных машин и оборудования, оборудования режима климат-контроля, замораживания и т.п.)

* оказание услуг вспомогательного производства, обслуживающих производств и хозяйств, оказанных при сбыте продукции;
* доставку и погрузку продукции покупателям;

В том случае, если по данной статье услуги оказаны сверх объема, указанного в договоре, на себестоимостьпродукции они не списываются и представляют собой самостоятельный объект учета и калькулирования себестоимости.

* содержание складских помещений в местах продажи продукции;
* комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим коммерческим организациям;
* размещение рекламы, представляющей собой информацию, распространенную любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке включающие:
  + расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению), информационно-телекоммуникационные сети, при кино- и видеообслуживании;
  + расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
  + расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.
  + расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время

Более полная номенклатура калькуляционных статей коммерческих затрат предприятия представлена в Таблице 2.2.

Как отмечалось выше, приведенная схема группировки затрат характерна главным образом для промышленных предприятий, содержаниетаблицы иллюстрирует данный постулат.

Таблица 2.2

Отраслевые особенности группирования затрат по статьям калькуляции

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи калькуляции | Отрасль промышленности | | | |
| Машино-  строение | Муко-  мольная | Горно-  рудная | Химическая |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Сырье и основные материалы за вычетом возвратных отходов | + | - | - | + |
| Полуфабрикаты собственного производства | - | - | - | + |
| Сырье за вычетом возвратных отходов | - | + | - | - |
| Тара и тарные материалы | - | - | - | + |
| Материалы, в том числе крепежные и взрывчатые | - | - | + | - |
| Вспомогательные материалы | - | - | - | + |
| Топливо и энергия на технологические цели | + | + | + | + |

Продолжение табл. 2.2.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Основная заработная плата производственных рабочих | + | - | + | + |
| Дополнительная заработная плата производственных рабочих | + | - | - | + |
| Расходы на оплату труда | - | + | - | - |
| Отчисления на социальные нужды | + | + | + | + |
| Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | + | - | - | + |
| Ремонт и содержание основных средств | - | - | + | - |
| Расходы на подготовку производства | - | + | - | - |
| Погашение горно-подготовительных работ | - | - | + | - |
| Расходы на обслуживание и управление производством | - | + | - | - |
| Внутрирудничное перемещение грузов | - | - | + | - |
| Общецеховые затраты | + | + | - | + |
| Общезаводские затраты | + | - | - | + |
| Потери от брака | + | + | + | + |
| Прочие производственные затраты | + | + | + | + |
| Попутная продукция (исключается) | - | - | - | + |
| Внепроизводственные затраты | + | + | + | + |

## Альтернативные затраты. Классификация затрат по их результативности, месту возникновения и хозяйственным процессам. Классификация производственных затрат

*Альтернативные затраты* характеризуют себестоимость одного из возможных вариантов выполнения определенного процесса в экономике предприятия, рассматриваемого в ходе принятия управленческого решения, но не выбранного ЛПР. Например, нередко, для промышленных предприятий, возникает проблема: покупать изделие или его производить. Предположим, что ЛПР останавливается на варианте «производить», тогда себестоимость варианта «покупать» относится к альтернативным затратам. Все затраты, информация о которых использовалась в ходе поиска решения, называют *релевантными*. Разность между значениями альтернативных затрат, относимых к себестоимости различных вариантов принятия управленческих решений, называют *дифференцированными (дополнительными) затратами*. Для ЛПР также очень важно иметь информацию о *контролируемых затратах*, т.е. сведения о тех ресурсах, изменения которых возможны внутренними управленческими решениями (например, затраты на размещение рекламы, НИОКР, маркетинговые исследования и т.п.).

Допустим, что в рассматриваемой производственно-хозяйственной ситуации, решающим фактором явилась меньшая себестоимость удельных прямых затрат при одинаковом уровне косвенных затрат. Косвенные затраты, «вынесенные за скобки» рассмотрения альтернативных вариантов принятия решения, оказались *нерелевантными*. Разделение затрат по признаку их полезности в принятии решения во многом позволяет оптимизировать ход принятия решения, сократить его трудоемкость. При классификации затрат по их отношению к процессу принятия управленческих решений, принято выделять класс *фиксированных затрат*, произведенных в результате принятых раннее решений, как правило, стратегического характера и обладают определенной стабильностью в относительно длительном календарном периоде.

*По месту возникновения* затраты принято разделять на классы *цеховых*, т.е. образующихся непосредственно в производственных подразделениях и *заводских,* связанных с деятельностью всего хозяйствующего субъекта. В бухгалтерском учете принято разделять затраты на обычную деятельность *по их отношению к хозяйственным процессам* производства и продажи продукции на *производственные* и *коммерческие (внепроизводственные)* затраты. Практика показывает, что на промышленных предприятиях удельный вес производственных затрат, как правило, намного выше коммерческих. Этот факт и обусловил ситуацию, когда классификации производственных затрат традиционно уделяется особое внимание не только бухгалтерским учетом, но и менеджментом организаций в целом.

В таблице 2.3 систематизированы классификационные критерии затрат на обычную деятельность хозяйствующего субъекта и соответствующие им классы затрат.

Таблица 2.3

Классификация затрат на обычную деятельность хозяйствующего субъекта

|  |  |
| --- | --- |
| Классификационные критерии | Наименование класса затрат |
| 1 | 2 |
| По экономическим элементам | материальные затраты;  затраты на оплату труда;  отчисления на социальные нужды;  амортизация;  прочие затраты |

Продолжение табл. 2.3

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| По статьям калькуляции | сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов),  топливо и энергия на технологические цели;  основная заработная плата производственных рабочих;  дополнительная заработная плата производственных рабочих;  отчисления на социальные нужды;  затраты на подготовку и освоение производства;  затраты на содержание и эксплуатацию оборудования;  общецеховые затраты;  общезаводские затраты;  потери от брака;  прочие производственные затраты;  внепроизводственные (коммерческие) затраты |
| В целях подготовки принятия управленческих решений | альтернативные, фиксированные, контролируемые, дифференцированные, релевантные и нерелевантные затраты |
| По отношению к хозяйственным процессам производства и продажи продукции | производственные и коммерческие (внепроизводственные) затраты |
| По местам возникновения затрат | цеховые, заводские |

*Производственные затраты*представляют собой совокупность ресурсов, используемых в процессах:

* *изготовления продукции, оказания услуг, выполнения работ;*
* *содержания и эксплуатации оборудования, подготовки и освоения производства;*
* *организации и управления производством.*

Разделение производственных затрат по их *экономической роли* в обычной деятельности хозяйствующего субъекта предполагает два класса:*технологические (основные)* и *управленческие (накладные)*.*Технологические (основные)*затраты производятся на изготовление продукции, содержание и эксплуатацию оборудования, подготовку и освоение производства. Они могут состоять из следующих статей калькулирования себестоимости:

* *Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов),*
* *Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения*
* *Топливо и энергия на технологические цели;*
* *Основная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Отчисления на социальные нужды;*
* *Затраты на подготовку и освоение производства;*
* *Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования.*

*Управленческие(накладные)* затраты производятся на организацию и управление производством и включают *общецеховые* и *общезаводские*статьи.

В зависимости от способа включения в себестоимость отдельных видов продукции, производственные затраты подразделяются на классы *прямых* и *косвенных* затрат*. Прямые* затраты представляют собой совокупность производственных ресурсов, пропорционально зависимых от изменений объема производства, которые могут быть отнесены на себестоимость в момент их возникновения. Возможный состав прямых затрат можно представить в виде следующих статей калькуляции:

* *Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов),*
* *Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения;*
* *Топливо и энергия на технологические цели;*
* *Основная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Отчисления на социальные нужды.*

В состав прямых затрат могут быть включены отдельные статьи коммерческих затрат, например, связанные с затариванием и упаковкой товара. Прямые затраты относятся к классу *нормируемых* затрат. В западной терминологии первые три из перечисленных статей нередко идентифицируются как *затраты на обработку*. Необходимо отметить, что в условиях эффективной реализации управленческого учета учитываются т.н. *отвлеченные затраты*, производимые основным персоналом на операции по содержанию оборудования в надлежащем состоянии, уборку рабочих мест, получение и сдачу инструмент в штампо-инструментальное хозяйство цеха. Эти затраты носят *косвенный* характер и из прямых затрат вычитаются.

Под *косвенными затратами принято* понимать те затраты, которые отнести непосредственно на конкретный продукт нельзя, поскольку они связаны с обеспечением производства предприятия (цеха) в целом. Это – *ненормируемые* затраты, относящиеся одновременно к стоимости нескольких объектов калькулирования (поэтому в западной терминологии их иногда называют *неразделяемые затраты*). Структурно косвенные затраты состоят из накладных (управленческих) затрат и части основных затрат, связанных с содержанием и эксплуатацией оборудования. В постатейном представлении они могут принять следующий вид:

* *Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Затраты на подготовку и освоение производства;*
* *Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования;*
* *Общецеховые затраты;*
* *Общезаводские затраты;*
* *Потери от брака;*
* *Прочие производственные затраты.*

В течение отчетного периода информация о косвенных затратах аккумулируется в учетных регистрах и затем, их сумма обрабатывается по одной из приведенных ниже схем в зависимости, как отмечалось выше, от содержания учетной политики:

* распределяется между себестоимостью заранее определенных объектов калькулирования (изделий, процессов, заказов, переделов, услуг, работ и т.п.);
* покрывается полученной предприятием прибылью.

Варианты схемы обработки косвенных затрат и их постатейного состава должны быть отражены не только в учетной политике, но и в других соответствующих директивных управленческих документах.

Эффективный менеджмент обычной деятельности предприятия требует построения максимально точной модели поведения производственных затрат в зависимости от динамики деловой активности. Разделение по критерию *соотношения их уровня и динамики деловой активности* предполагает формирование классов *условно-переменных* и *условно-постоянных* затрат.

Уровень *условно-переменных затрат*, структурный состав которых в разрезе калькуляционных статей совпадает с прямыми затратами, зависит в своем *валовом исчислении* от изменений деловой активности хозяйствующего субъекта. Смоделировать их поведение в текущем периоде в условиях нормирования можно с помощью формулы (2.3)

*у =(а+о+и)\*х,* (2.3)

где: *у –* валовые условно-переменные затраты;

*а –* удельные затраты на единицу продукции по нормам;

*о –* отклонение от норм удельных затрат;

*и –* текущие изменения норм удельных затрат

*х-* объем производства.

Уровень *условно-постоянных затрат*, по составу идентичных с косвенными затратами, *в валовом исчислении* не зависит от динамики производственной деятельности. Следует отметить, что эта независимость сохраняется в относительно непродолжительном (текущем) периоде, однако вполне достаточном для эффективного кратко- и среднесрочного производственного планирования.

Уровень *удельных условно-переменных затрат* не зависит от динамики объемов производства и соответствует *норме затрат* на продукт производства. *Удельные условно-постоянные затраты* имеют тенденцию к снижению в условиях роста объемов производства, что математически отражено в (2.2).

*в1*=*в/х,*(2.4)

где: *в1*– удельные условно-постоянные затраты;

*в*- валовые постоянные затраты.

В таблице 2.4 систематизированы классификационные критерии затрат хозяйствующего субъекта на производство и соответствующие им классы затрат.

Таблица 2.4

Классификация затрат на производство

|  |  |
| --- | --- |
| Классификационные критерии | Наименование класса затрат |
| 1 | 2 |
| По экономической роли в обычной деятельности хозяйствующего субъекта | Основные, накладные |
| При формировании себестоимости продукции (услуг, работ) в целях корпоративного управления | Прямые, косвенные |
| По отношению к динамике деловой активности | Условно-переменные и условно-постоянные |
| По возможности нормирования | Нормируемые, ненормируемые |

*Внепроизводственные (коммерческие) затраты (расходы на продажу)*, как уже отмечалось,предполагают потребление ресурсов предприятия в целях реализации его готовой продукции. В управленческом учете коммерческих затрат, возможно воспользоваться номенклатурой их статей, представленной в табл. 2.5

Таблица 2.5

Номенклатура калькуляционных статей

коммерческих затрат предприятия

|  |  |
| --- | --- |
| № п/п | Наименование статьи |
| 1 | 2 |
| 1 | Размещение рекламы |
| 2 | Доставка и погрузка продукции покупателям |
| 3 | Хранение готовой продукции |
| 4 | Тара и упаковка изделий на складах готовой продукции в соответствии с условиями договора с потребителями |
| 5 | Текущий ремонт и эксплуатация собственных складских зданий, сооружений, помещений, оборудования, транспортных средств и инвентаря |
| 6 | Услуги вспомогательного производства, обслуживающих производств и хозяйств, оказанных при сбыте продукции |
| 7 | Аренда складских зданий, сооружений, помещений, оборудования, транспортных средств и инвентаря |
| 8 | Содержание складских помещений в местах продажи продукции |
| 9 | Амортизация основных фондов службы сбыта |
| 10 | Содержание административно-управленческого персонала службы сбыта |
| 11 | Командировочные расходы |
| 12 | Комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим коммерческим организациям |
| 13 | Предпродажная подготовка |
| 14 | Использование услуг электронной коммерции и других Интернет-ресурсов (за исключением электронной почты) |
| 15 | Консалтинговые услуги сторонних организаций |
| 16 | Услуги товарно-сырьевых, транспортных и таможенных брокеров |
| 17 | Представительские затраты |
| 18 | Услуги связи, в том числе электронной почты |
| 19 | Прочие затраты |

## Методология управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (товаров, работ, услуг)

*Методология управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (товаров, услуг, работ) представляют* собой систематизированную совокупность приемов и способов отражения затрат в учетных регистрах и исчисление себестоимости продукции (товаров, услуг, работ) в целях определения финансового результата*.*  Калькулирование (расчет) себестоимости происходит по заранее утвержденному руководством предприятия методу (алгоритму). В качестве основы принятия решения о применении на предприятии того или иного калькуляционного метода, должно быть использовано тщательно составленное технико-экономическое обоснование, согласованное всеми заинтересованными сторонами. Принятый метод учета затрат и калькулирования должен отражаться, как уже отмечалось выше, не только в учетной политике, но и в ряде других директивных документах, таких как: инструкции по калькулированию конкретных видов продуктов; указаниях главного бухгалтера и т.п.

В качестве *объекта калькулирования* рассматривается заранее определенная, количественно измеримая единица продукции (изделие, партия изделий, заказ, процесс, передел, контракт, услуга, работа и т.п.), на которую ведется отнесение (списание) затрат принятым на предприятии методом. В качестве ключевых исходных данных калькуляционного процесса используются натуральные (масса, длина, количество, трудоемкость выполнения операции и т.п.) и стоимостные (учетные цены материальных ресурсов, действующие тарифы оплаты труда) показатели расходования затрат. Результатом калькуляционного процесса является *себестоимость* соответствующего объекта, по определению представляемая в денежном выражении.

Нередко калькуляция сопровождается т.н. *расшифровкой* статей затрат, детализирующих их посредством показателей в натуральном и удельно-стоимостном (на единицу продукции) измерениях. Такие дополнения необходимы для повышения качества контроля и анализа исполнения утвержденных калькуляций.

Среди основных методов учета и калькулирования себестоимости можно отметить следующие:

* *нормативный;*
* *попроцессный;*
* *попередельный;*
* *позаказный;*
* *по видам деятельности.*

*Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (стандарт-кост)* основан на формировании и использовании учетных регистров *нормированных затрат, отклонений от их значений фактических затрат и изменений норм, а также причин и «виновников» возникновения отклонений и изменений.* Данный метод, как показывает практика эффективного учета многих предприятий разных отраслей, образует универсальную, «несущую конструкцию» процесса калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Информационную основу применения нормативного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции составляют документированные результаты реализации сложного, многопланового процесса *нормирования расхода ресурсов производства*, осуществляемого с целью определения *натуральных* и *стоимостных* показателей уровня производственных затрат, необходимого для обеспечения рационального и экономного производства определенного продукта.

*Нормирование* необходимо позиционировать как сложный, многоплановый комплекс технико-экономических расчетов, позволяющий:

* научно обосновать натуральные и стоимостные параметры эффективного использования ресурсов в процессе производства;
* создать информационную основу бюджетирования обычной деятельности;
* сформировать исходные данные оперативного планирования показателей продолжительности и порядка движения предметов труда предприятия.

Ключевой составляющей информационного результата сложного процесса нормирования ресурсной базы предприятия является *норма затрат*, которая, в свою очередь, *представляет собой количественно идентифицированную меру потребления определенного ресурса ( материалов; полуфабрикатов; комплектующих и покупных изделий; услуг сторонних организаций; трудовых операций, выполняемых основным производственным персоналом) , а также возникающих при этом отходов и потерь на изготовление единицы продукции(работ, услуг),выполнение производственного заказа, реализацию технологического процесса или передела, рассчитанную заранее, до начала производственного цикла.*

Норму затрат на производство продукта (работы, услуги) можно рассматривать как совокупность трех элементов:

• *полезный расход ресурсов*, т.е. затрат, которые овеществлены в продукте;

• *бесполезный расход,* т.е. *потери*;

• *отходы*, обусловленные установленной технологией производства.

Расчет нормы затрат представим в виде формулы (2.5):

Нзп = ПРн + Он + Пн,(2.5)

где Нзп – норма расходования ресурсов;

Он - отходы;

Пн - потери.

Специфика отдельных производств, предполагает наличие вынужденных *простоев*, имеющих объективный и систематический характер, что объясняет отражение в нормах в составе потерь их усредненных параметров. В тех случаях, когда технология производства предполагает *побочную продукцию*, она также включается в состав объектов нормирования*.* В их состав также могут входить: масса перерабатываемого в переделе сырья, вес обрабатываемого в технологическом процессе материалов; площадь обрабатываемой поверхности, объем или длина монтируемых конструкций и т.д.

Необходимо отметить, что состав объектов нормирования не ограничивается относительно «узким коридором» ресурсной базы. Он может пополняться за счет ключевых показателей эффективности работы предприятия, отражающих, например, количественные показатели производительности труда, материалоемкости, оборачиваемости оборотных средств и т.п.

Объекты нормирования, как правило, не *включают* в свой состав:

• отходы и потери, связанные с нарушением технологии и производства, отступлениями от предусмотренного сортамента, условий и охраны труда, паспорта рабочего места, требований стандартов и технических условий;

• расход ресурсов, связанных с браком, выполнением опытно-конструкторских и экспериментальных работ, испытанием образцов и т.п.

Норма является одним из ключевых экономических показателей обычной деятельности предприятия, который имманентно связан, как с прошлыми, ожидаемыми и реально достижимыми результатами деловой активности организации, так и с их отраслевыми и межотраслевыми значениями. Использование норм имеет место не только в учетном процессе, но и практически во всех сферах управленческой деятельности, в том числе в стратегическом планировании, в маркетинге, внутреннем ценообразовании и т.д.

Структурно норма состоит из *натурального* и *стоимостного* показателей. *Натуральные показатели* представляют собой *нормативы*, которые формируются как на межотраслевом уровне, так и на уровнях отрасли и хозяйствующего субъекта. Надо отметить, что натуральные измерители составляют основу учетного процесса, что характерно, прежде всего, для первичного документирования событий хозяйственной жизни предприятия. *Стоимостные параметры нормы расходования ресурсов* отражаются показателями учетной цены материального ресурса и пооперационного тарифа (ставки) оплаты труда основных производственных рабочих. Формирование этих показателей, как правило, имеет место на тех же уровнях, что и нормативов.

В учетно-калькуляционном процессе принято использовать два класса норм: *сводные* и *специфицированные*. *Сводные нормы* рассчитываются как совокупность расхода однородных видов (группы) ресурсов (например, группа материалов «Лаки, краски») и используются, как правило, для составления бюджетов (лимитов) закупок материалов, заработной платы основных производственных рабочих; калькуляций с представлением статей затрат в укрупненной форме (комплексных затрат) и т.п.

*Специфицированные нормы* отражаются непосредственно в конструкторской спецификации продукта и представляют собой численные характеристики расходования производственных ресурсов в разрезе отдельных номенклатурных наименований (позиций) материальных ресурсов (например, «Эмаль НЦ-200 белая, номенклатурный номер 43100989») и операций, выполняемых основным персоналом. Особенностью специфицированных норм является, как правило, отсутствие в конструкторской документации сведений о массе заготовок материалов, отходов и потерь.

На уровне предприятия расчет норм производится технологическим подразделением на определенный календарный период, как правило, на год, реже – полугодие, квартал с учетом условий производства, выбранной технологии изготовления продукта, условий труда основных производственных рабочих, других специфических, а также отраслевых и межотраслевых факторов. В различных практиках нормирования используется достаточно широкий спектр инструментально-расчетных методов, в том числе таких как:

* *расчетно-аналитический;*
* *опытный;*
* *опытно-статистический;*
* *комбинированный.*

Применение *расчетно-аналитического метода* предполагает приоритет конструкторско-технологической документации и выполнения набора строго регламентированных расчетно-аналитических процедур. *Опытный метод* основан на использовании эмпирических данных и результатов измерений, получаемых в лабораторных условиях или в условиях производства. *Опытно-статистический метод* расширяет инструментарий опытного метода применением статистических сведений о затратах. *Комбинированный метод* инкорпорирует в разных комбинациях способы, присущие рассмотренным выше методам. Результаты расчетов отражаются в соответствующей технологической документации (например, в технологической карте) и образуют *базу нормированных затрат*, утверждаемую руководством предприятия.

В течение календарных периодов, на которые нормы утверждены, возможны их корректировки, в том числе связанные с проведением плановых мероприятий по снижению материалоемкости продукции, экономии труда основного персонала и т.д. Порядок документирования разработки, рассмотрения, утверждения, корректировки и контроля выполнения норм расхода материалов должен отражаться в соответствующем корпоративном стандарте предприятия. Утвержденная база нормированных затрат является исходным информационным массивом для формирования *нормативных калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг)* (пример в табл.2.6).

Таблица 2.6

Нормативная калькуляция восстановительного ремонта вагона

для сторонних организаций с 01.12.20\_\_ г. (фрагмент)

1. Прямые материальные затраты

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование  материального ресурса | Код  ресурса | Цена, руб. | Количество | Ед.  Изм. | Стоимость, руб. |
| Колодки тормозные | 231908 | 88 | 16 | шт. | 1408 |
| Автосцепное устройство | 346722 | 691 | 1 | шт. | 691 |
| Приводной ремень | 327455 | 75 | 2 | шт. | 150 |
| Едкий натрий | 474389 | 21 | 38 | кг. | 798 |
| Стекло | 985677 | 87 | 8 | кв.м. | 696 |
| Топливо | 667809 | 20 | 360 | кг. | 7200 |
| Электроэнергия | - | 1,2 | 3600 | кВт | 4320 |

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

*Во фрагменте представлен только один раздел калькуляции*

Важной функцией управленческого учета является осуществление перманентного *контроля выполнения установленных норм*, основанного на выявлении *отклонений фактического состояния расходования ресурсов от нормативного* (2.6):

О = Зф – Зн, (2.6)

где: О – отклонение фактического значения *i-*наименования затрат от ее нормы;

Зф – фактическое значение *i-*наименования затрат;

Зн – норма расходования *i-*наименования затрат.

*Отклонение* является одним из ключевых результатов контрольной работы и важным индикатором состояния управляемого объекта. Как видно из (2.6), в общем виде отклонение представляет собой разность между установленным и документированным *плановым* (нормативным, бюджетным, прогнозным) показателем состояния ресурсов и его *отчетным* (фактическим) значением.

Значения выявленных отклонений интерпретируются следующим образом: в случае положительного результата - как *экономия (+)*; отрицательного – *перерасход* (-); «нулевое» значение – выполнение нормы. Управленческий учет предполагает определение *существенности отклонений*, которое, как отмечалось выше, характеризует его значимость при проведении анализа их возникновения и в целом в оценке сложившейся производственно-хозяйственной ситуации. В функции управленческого учета входит не только системный учет и анализ возникающих отклонений, своевременное информирование о них ЛПР, но и разработка продуктивных решений по их предотвращению.

Причины возникновения отклонений кроятся как в показателях материальных ресурсов (учетная цена, расход нормированного материального ресурса), так и трудовых (тариф оплаты труда, время выполнения нормируемой операции). В задачи контроля состояния нормированных ресурсов входит количественное измерение влияния составляющих на возникновение отклонений.

Отклонения, связанные с материальными ресурсами Ом, измеряются значениями двух показателей: отклонение, связанное с расходом материального ресурса в натуральном выражении Ор (2.7) иотклонение, связанное с учетной ценой Оц (2.8):

Ор = (Дф - Дн) \* Цн, (2.7)

где: Дф - фактический расход,

Дн - нормативный расход,

Цн - утвержденная учетная цена ресурса

Оц = (Цф - Цн) \* Дф, (2.8)

где: Цф - фактическая цена закупки

Соответственно сумма отклонений, мотивированных значениями указанных выше показателей, должна быть равной отклонению Ом.

Ом=Ор+Оц, (2.9)

Например, результаты управленческого контроля показали, что в течение отчетного периода для восстановительного ремонта железнодорожного вагона использован материальный ресурс «колодки тормозные» (табл.2.6) по фактическойцене заготовления 87 руб. в количестве 17 шт., т.е. его фактический расход равен: 87\*17=1479 руб.

В этом случае расчет отклонений примет следующий вид:

1. Ом=1479 – 1408=+71 руб.
2. Ор=(17-16)\*88=+88 руб.
3. Оц=(87-88)\*17=-17 руб.

Проверка результата:+ 88 – 17=+71 руб.

Отклонения, мотивированные трудовыми ресурсами От, измеряются показателями, связанными с отклонениями временем работы основного персонала Ок и с отклонениями тарифа (ставки) оплаты труда Ос данной категории работников предприятия.

Отклонение Ок, связанное со временем работы основного персонала, рассчитывается следующим образом:

Ок=(Кф-Кн)\*Сн, (2.10)

где: Кф – фактическое значение показателя времени работы;

Кн –нормативное значениепоказателя времени работы;

Сн –нормативный тариф оплаты труда.

Отклонения Ос, связанные с тарифной ставкой, рассчитываются следующим образом:

Ос=(Сф-Сн)\* Кф, (2.11)

где: Сф – фактическое значение тарифа оплаты труда.

Соответственно От должен быть равен суммы Ок и Ос (2.12):

От=Ок+Ос (2.12)

Инструментальные средства управленческого учета включают в себя графоаналитические методы,предполагающие, в частности, построение диаграмм причин и следствий отклонений, позволяющих наглядно представить из взаимосвязи. Например, на рис. 2.3 показана диаграмма изменений стоимости отклонений, возникающих вследствие замены материала, предусмотренного спецификацией, материалом, имеющимся в наличии на складе предприятия (линия 1) и динамики стоимости брака (линия 2) за девять месяцев.

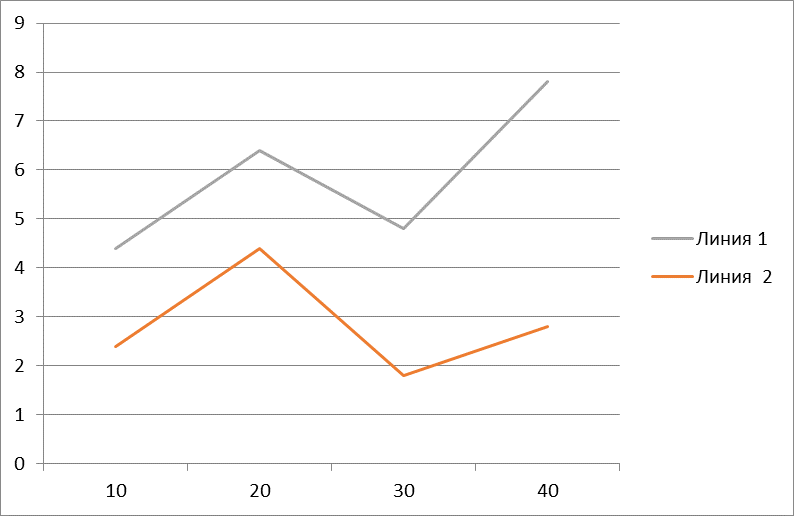


Рис. 2.3. Схема зависимости возникновения отклонений от нормы расхода материалов и уровня качества продукции

Сведения об изменениях норм и фактически зафиксированных отклонениях являются важными составляющими калькуляционного процесса. Исходя из этого постулата, процесс калькулирования *фактической себестоимости по нормам и изменениям норм* осуществляется по следующей формуле:

С факт=С норм +Откл. + Изм, (2.13)

где: С факт – себестоимость фактическая;

С норм – себестоимость нормативная;

Откл – отклонения от норм;

Изм – измения норм.

Пример калькулирования фактической себестоимости по нормам изделия Нижегородского предприятия ГУП «ДОЦ-3» представлен в табл. 2.7.

Таблица 2.7.

Калькуляция полной себестоимости кухонного

гарнитура «Надежда» (тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование  статьи | Норма  (для косвенных и коммерческих расходов – план) | Отклонения  «+»- перерасход,  «-» -  экономия | Изменения  «+»- увеличение расхода,  «-» -снижение | Итого |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 |
| Раздел 1. Запасы | | | | |
| Незавершенное производство |  |  |  |  |
| На начало периода | - | - | - | - |
| На конец | - | - | - | - |
| Готовая продукция |  |  |  |  |
| На начало периода | - | - | - | - |
| На конец | - | - | - | - |
| Раздел 2. Прямые (нормируемые) расходы | | | | |
| 1. Основные материалы | | | | |
| Плиты деревянные | 1790,8 | +48,4 | - | 1839,2 |
| Стекло | 402,8 | - | - | 402,8 |
| Лак мебельный | 242 | +20 | - |  |
| 2.Покупные комплектующие изделия | | | | |
| Петли дверные | 160 | - | - | 160 |
| Ручки дверные | 150 | - | - | 150 |
| Шурупы | 25 | - | - | 25 |
| 3.Электроэнергия на технологические цели | 38,5 | +12 | - |  |
| 4. Основная заработная плата основных производственных рабочих | 1293,75 | +200 | - |  |
| 5. Отчисления на социальные нужды |  |  |  |  |
| Итого: маржинальная себестоимость |  |  |  |  |
| Раздел 3. Косвенные (распределяемые) расходы | | | | |
| 6. Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих | 155,25 | - | - | 155,25 |
| 7. Общецеховые расходы | 1881,2 | - | +230 |  |

Продолжение табл. 2.7

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 |
| Итого: цеховая себестоимость |  |  |  |  |
| 8.Общезаводские расходы | 2727,8 | - | -345 |  |
| 9.Прочие производственные расходы | 285,6 | - | - | 285,6 |
| Итого: производственная себестоимость |  |  |  |  |
| Раздел 4. Коммерческие (распределяемые) расходы | | | | |
| 10. Реклама | 259,2 | +11,1 | - |  |
| 11. Прочие коммерческие расходы | 1287,4 | +600 | - |  |
| Итого: полная себестоимость |  |  |  | 3017,85 |

*Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции* находит свое применение в отраслях, где в основе выпуска продукции лежит единый *процесс*, например, выработки энергии, помола зерна, добычи полезных ископаемых и т.п. Процесс производства в этих отраслях предполагает:

* относительно короткий по времени производственный цикл без формирования НЗП или в несущественных объемах
* выпуск одного или нескольких (как правило, ограниченного числа номенклатурных позиций) продукции.

Последняя особенность обусловила инкорпорирование в реализацию данного метода процедуру *распределения производственных затрат на процесс* между номенклатурными позициями (видами) продукции. Обычно, распределение производится с помощью *специальных коэффициентов*, которые в бухгалтерию поступают из технологической службы предприятия и формируются исходя из специфических для предприятия условий. Необходимо отметить, что данные коэффициенты также могут иметь отраслевой характер. Промежуточные показатели калькулирования, как правило, измеряются *в условно-натуральных измерителях* (в приведенном ниже примере – условные объемы производства).

Например, распределение затрат на себестоимость продукции, произведенной в процессе *помола зерна* с помощью указанных в табл. (2.8), коэффициентов происходит по следующей методике:

ВУ = КН \* ВФ, (2.14)

где: ВУ – условный объем продукции, произведенной при помоле;

КН- коэффициент пересчета фактического объема продукции в условный;

ВФ – фактический объем продукции, произведенной при помоле.

СЕ = СПП / ВУ, (2.15)

где: СЕ – удельная себестоимость условной единицы продукции;

СПП – себестоимость произведенной продукции при помоле.

СФ = СЕ / ВФ, (2.16)

где: СФ – средняя себестоимость отдельного вида продукции, произведенной при помоле.

Таблица 2.8

Отчет о 3-х сортном помоле пшеницы в ГУП «Зерно» за март 20\_\_ года

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование продукции | №  Стр. | Произведено при помоле фактически, тонн | Коэффициент пересчета | Условный  объем производства (тонн) | Условная удельная себестоимость, руб. | Условная себестоимость продукции, руб. | Фактическая себестоимость продукции |
| А | Б | 1 | 2 | 3  гр.3=  гр.1\*  гр.2 | 4  Значение стр.8 | 5  гр.5=  гр.3\*гр.4 | 6  гр.6=  гр.5/гр.1 |
| Мука высшего сорта | 1 | 1500 | 4,0 | 6000 | 122,21 | 733260 | 488,4 |
| Мука первого сорта | 2 | 600 | 2,8 | 1680 | 122,21 | 205313 | 342,19 |
| Мука второго сорта | 3 | 180 | 2,6 | 468 | 122,21 | 57194 | 317,74 |
| Манная крупа | 4 | 30 | 4,2 | 126 | 122,21 | 15398 | 513,27 |
| Отруби | 5 | 690 | 1,0 | 690 | 122,21 | 84325 | 122,21 |
| Итого | 6 | 3000 | - | 8964 | 122,21 | 1095490 | - |
| Затраты на помол, руб. | 7 | 1095490 | - | - | - | - | - |
| Условная удельная себестоимость, руб. | 8 | 122,21 | - | - | - | - | - |

В наиболее общем виде метод калькулирования рассматриваемым способом предполагает последовательность следующих учетных процедур:

1. в течение отчетного (калькуляционного) периода отражение затрат по статьям калькуляции в разрезах процесса и по центру затрат;
2. в конце отчетного периода:
   1. определение суммы валовых затрат на процесс;
   2. распределение затрат между номенклатурными позициями производимой продукции
   3. калькулирование средней величины себестоимости выпуска номенклатурных позиций.

Особую проблему при калькулировании попроцессным методом составляет процедура расчета стоимости *побочной продукции* (например, при пиролизе углеводородного сырья - водород, сухой газ; в растениеводстве – солома). Оценка может производиться как в учетных ценах материальных ресурсов и тарифах оплаты труда предприятия (т.е. по стоимости прямых расходов), так и в виде доли суммы затрат на процесс. Очевидно, что себестоимость побочной продукции, как и возвратных отходов сторнируется из общей суммы затрат.

Управленческий контроль производится в оперативном режиме на основе данных о движении материальных и трудовых ресурсов и, по окончании производственного процесса, фактические данные сравниваются с действующими сводными нормами расходования ресурсов на процесс в соответствии с рассмотренными выше методиками.

*Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции* используется в отраслях, связанных с преобладанием физико-химических и термических процессов преобразования сырья в готовую продукцию, каждый из которых составляет самостоятельный *передел* (фазу, стадию). Продукт, получаемый на каждом переделе, может стать товаром или использоваться как полуфабрикат для последующего передела (например, тесто – в хлебобулочном производстве, чугун – в металлургии, пряжа в текстильной промышленности).

Данный метод нередко используется в легкой, химической, лесной, пищевой, металлургической и в других сходных по технологическим особенностям отраслях промышленности и предполагает два варианта выполнения:

1. *Полуфабрикатный;*
2. *Бесполуфабрикатный.*

*Полуфабрикатный вариант* предполагает калькулирование валовой себестоимости предела как совокупности затрат только на его производство, без учета затрат на предыдущие переделы. Удельная себестоимость продукции, произведенной в результате передела, калькулируется как отношение затрат на передел к фактическому объему ее выпуска. *Полуфабрикат собственного производства*, как уже отмечалось выше, представляет собой часть материально-производственных запасов, предназначенную для дальнейшего использования в технологическом процессе или для продажи. Оперативный учет при использовании полуфабрикатного метода должен быть организован таким образом, чтобы отражение затрат осуществлялось в разрезах центров затрат и статей калькуляции.

Себестоимость передела при использовании *бесполуфабрикатного* варианта рассчитывается путем отнесения на себестоимость предела затрат предыдущих переделов накопительным итогом. Удельная себестоимость калькулируется после окончания последнего передела, как отношение конечной итоговой суммы к фактическому объему выпуска продукции. Следует отметить, что использование попередельного метода на многих предприятиях предполагает разделение затрат на продукцию на два класса: прямые *материальные затраты и добавленные затраты,* включающие прямые затраты на труд основного персонала и косвенные затраты.

Например, производственный цикл на предприятии ГУП «Спецхимпром» предполагает изготовление двадцати единиц изделий путем 3-х последовательных переделов сырья стоимостью 15 тыс. руб./тонна. Добавленные затраты на первом переделе за отчетный период произведены на сумму 10 тыс. руб., на 2-ом – на 7 тыс. руб., на 3-м – 10тыс. руб. В таблице представлены оба варианта реализации рассматриваемого метода.

Таблица 2.9

Ведомость распределения затрат на производство по переделам ГУП «Спецхимпром» за октябрь 200\_\_года (тыс. руб)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Передел | Бесполуфабрикатный  вариант | Полуфабрикатный  вариант |
| 1 | 15 + 10 = 25 | 15 + 10 / 20 = 1,25 |
| 2 | 7 + 25 = 32 | 7 / 20 = 0,35 |
| 3 | 10 + 32 = 42 | 10 / 20 = 0,5 |
| Удельная себестоимость | 42 / 20 = 2,1 | 1,25 + 0,35 + 0,5 = 2,1 |

В общем виде, попередельный метод предполагает реализацию последовательности следующих учетных процедур:

1. в течение отчетного (калькуляционного) периода:

* отражение затрат по статьям калькуляции по переделам и/или полуфабрикатам и по центру затрат;
* калькулирование себестоимости:
* при полуфабрикатном варианте: полуфабрикатов (готовой продукции), производимых на каждом переделе и готовой (конечной) продукции на последнем;
* при бесполуфабрикатном: переделов и готовой продукции на последнем;

1. в конце отчетного периода формируется себестоимость произведенной продукции с учетом запасов НЗП и косвенных затрат, формируемых по центру затрат.

Методика учета побочной продукции аналогична применяемой методике в условиях попроцессного метода.

Управленческий контроль ресурсов производится на основе данных оперативного учета движения полуфабрикатов и сведений о реализации на сторону готовой продукции, как в натуральном, так и в стоимостном выражении. В рамках данной функции управленческого учета, применительно к попередельному методу, выявляются отклонения от сводных норм расходования ресурсов разрезе полуфабрикатов, переделов и номенклатуры готовой продукции. В полном соответствии с требованиями нормативного учета, ведется документирование вносимых изменений в нормы, причин и «виновников» отклонений и изменений.

*Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции* применяется в индивидуальных и мелкосерийных производствах, а также при выполнении опытных, экспериментальных, ремонтных и т.п. работ. Объектом учета и калькулирования в условиях применения данного метода является *заказ (договор, контракт)*, *представляющий собой документированное соглашение между товаропроизводителем и потребителем (заказчиком), с указанием наименования и технологических параметров продукции (работ, услуг), количественных и стоимостных показателей, сроков (этапов) выполнения и других необходимых характеристик*.

Заказ открывается, как правило, в центре ответственности за продажи (центре доходов) или в корпоративном центре на основании договоров со сторонними организациями или оформленных заявок (или иных подобных внутренних документов) подразделений предприятия. Каждому заказу присваивается соответствующий индивидуальный идентификатор (например, порядковый номер), при длительном производственном цикле (строительство, судостроение, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, авиационная промышленность, геологоразведочные изыскания и т.п.), охватывающем несколько календарных периодов, предусматривается его пролонгация.

Охват производственным циклом нескольких календарных периодов должен отражаться в договоре с заказчиком, где в отдельных случаях может предусматриваться поэтапная сдача потребителю произведенной продукции (работ, услуг) или ее выпуск отдельными партиями (единицами). Заказом в условиях мелкосерийного производства предусматривается в качестве объекта калькулирования *партия изделий*, чей выпуск и реализация малыми сериями предусмотрен договором (например, газорезательного оборудования для выполнения экспериментальных работ). Выручка, себестоимость и финансовый результат учитываются на каждом этапе выполнения заказа (выпуска партии или единицы изделий), предусмотренного договором и способами, отраженными в учетной политике.

В том случае, если условиями выполнения заказа сдача заказчику отдельных этапов изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг) не предусмотрена, стоимость ресурсов, задействованных в выполнении заказа и продукции, произведенной до календарной даты закрытия заказа, образуют незавершенное производство (НЗП). Как уже отмечалось выше, стоимостная оценка НЗП заказа определяется способом, указанным в учетной политике предприятия.

В том случае, когда закрытие заказа не завершилось выпуском готовой продукции или в случае отказа ее оплаты потребителем, затраты, отнесенные на его стоимость, списываются на прочие расходы организации.

Пример оформления заказа приведен ниже.

Исполнитель: ГУП «Строймонтаж»,

ИНН 77ХХХХХХХХ

140000 Московская область, Люберецкий район, ХХХХХХ

тел. (ХХХ) ХХХ-ХХХ-ХХХ

|  |  |
| --- | --- |
| Дата и время приема заказа | 11.07. \_\_г |
| Дата и время начала работ | 00.00.00 г |
| Дата и время окончания работ | 00.00.00 г |

[ЗАКАЗ – НАРЯД](http://blanker.ru/) №\_\_234\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

|  |  |
| --- | --- |
| Заказчик: ГУП «Окский берег» | Адрес, телефон г. Дзержинск, пер. Жуковского, д. Х |
| Объект | Бытовое помещение ГУП «Окский берег» |

Работы:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Код | Наименование работ | Кол-во | Время выполнения  работы | Стоимость  (руб./час.) | Сумма  ( руб.) |
| - | Устройство теплозвукоизоляционных стен из ГКЛ . | - | 42 | 150-00 | 6300-00 |
| - | Устройство реечных подвесных потолков кв.м. | - | 21 | 300-00 | 13800-00 |
| - | Устройство перегородок из ГКЛ кв.м. | - | 49 | 380-00 | 18620-00 |

Итого работы (руб.): 38720-00

Материалы:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Код | Наименование | Еден.  измер. | Кол-во | Цена  ( руб.) | Сумма  ( руб.) |
| - | ГипсокартонКнауф 12,5мм 1200х2500мм влагостойкий | кв.м | 200 | 295-00 | 59000-00 |
| - | Рейка OP-100 белая матовая | кв.м | 50 | 363-00 | 18150-00 |

Итого материалы (руб.): 77150

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Стоимость заказа, (руб.) | НДС, 18% (руб.) | Сумма, в т.ч. НДС (руб.) |
| 115870-00 | -- | -- |

Кассир: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/ /

С объемом работ и первоначальной стоимостью согласен\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

С Правилами предоставления услуг ознакомлен \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Исполнитель несет гарантийные обязательства при условии соблюдения потребителем правил эксплуатации и рекомендаций исполнителя по использованию результатов работы (услуги).

Порядок оплаты: наличный / безналичный расчет

Заказ-наряд оформил: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/ /

Объем и качество выполненных работ проверил:

Исполнитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ / /

М. П.

Претензий не имею. С рекомендациями по использованию результатов работ ознакомлен. С окончательной суммой оплаты работ и материалов согласен.

Заказчик: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/

« »\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_г.

Оформлению заказа предшествует составление плановой калькуляции, как правило, на основе действующих на предприятии норм затрат (табл. 2.10).

Таблица 2.10

Плановая калькуляция выполнения работ по заказу № 234 от 11.07. \_\_г.

Материальные затраты

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Наименование  материала | Цена  (руб.) | Количество  (кв.м) | Стоимость  (руб.) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | ГипсокартонКнауф 12,5мм 1200х2500мм влагостойкий | 280 | 200 | 56000 |

Продолжение табл. 2.10

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 2 | Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) | 15 | 200 | 3000 |
| 3 | Итого: |  |  | 59000 |
| 4 | Рейка OP-100 белая матовая | 360 | 50 | 18000 |
| 5 | Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) | 3 | 50 | 150 |
| 6 | Итого |  |  | 18150 |
| 7 | Всего |  |  | 77150 |

Трудовые затраты по нормам

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Наименование  работ | Норма  (час. /кв.м) | Тариф  (Руб./час) | Сумма  (Руб/кв.м) |
| 1 | Разметка листов ГКЛ | 0,02 | 30 | 0,6 |
| 2 | Резка листов ГКЛ | 0,001 | 50 | 0,05 |
| 3 | Шлифовка листов ГКЛ | 0,12 | 40 | 4,8 |
| 4 | Высверливание отверстий | 0,001 | 15 | 0,15 |
| 5 | Итого подготовка листа ГКЛ 1 кв.м. | 0,142 |  | 5,6 |
|  | Итого подготовка листов ГКЛ 92 кв.м. | 13,064 |  | 515,2 |
|  | Итого подготовка листов ГКЛ 108 кв.м | 15,34 |  | 604,8 |
| 6 | Установка теплозвукоизоляционных стен 92кв.м | 28,94 | 80 | 2315,2 |
| 7 | Итого устройство теплозвукоизоляционных стен | 42 |  | 2830,4 |
| 8 | Установка перегородок 108 кв.м. | 33,66 | 180 | 6058,8 |
|  | Итого устройство перегородок 108 кв.м. | 49 |  | 6663,6 |
| 9 | Монтаж углового профиля и установка несущих шин | 1,38 | 120 | 165,6 |
| 11 | Установка реек | 1,0 | 80 | 80 |
|  | Итого устройство подвесного потолка 1 кв.м. | 2,38 |  | 245,6 |
| 12 | Итого устройство реечных подвесных потолков | 21 |  | 5157,6 |

Сводные трудовые затраты (руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование статьи | Сумма |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Устройство теплозвукоизоляционных стен | 2830,4 |
| 1.1 | Отчисления на соц. нужды | 962,33 |
| 1.2 | С учетом рентабельности 166,1 % | 6300,00 |
| 2 | Устройство перегородок | 6663,6 |
| 2.1 | Отчисления на соц. нужды | 2265,62 |
| 2.2 | С учетом рентабельности 208,1 % | 18620,00 |

Продолжение табл. 2.10

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| 3 | Устройство реечных потолков | 5157,6 |
| 3.1 | Отчисления на соц. нужды | 1753,58 |
| 3.2 | С учетом рентабельности 200 % и скидки 2% | 13800 |
|  | Всего | 38720-00 |

В общем виде, позаказный метод предполагает реализацию последовательности следующих учетных процедур:

* в течение производственного цикла - отражение прямых затрат по статьям калькуляции;
* в течение каждого отчетного периода – фиксирование косвенных затрат в разрезе центра ответственности (центра затрат), где заказ выполняется;
* в конце отчетного периода (в случае пролонгации) и при закрытии заказа (завершении производственного цикла) формируется фактическая себестоимость его выполнения, при этом распределение косвенных затрат на себестоимость заказа производится в том случае и тем способом, предусмотренным учетной политикой предприятия. Напомним, что в случае невозможности выполнения заказа или отказа потребителем от оплаты произведенные затраты признаются прочими расходами предприятия.

Управленческий контроль выполнения заказа ведется на основании документированных сведений о его выполнении в соответствии с договорными обязательствами, принятой производственной программой предприятия, плановой и нормативной видами калькуляций. Результаты контроля плановых и нормированных затрат (как отмечалось выше - сведения об отклонениях, изменениях, «виновниках» и причинах возникновения) формируются по статьям затрат в разрезах этапов выполнения заказа (если они предусмотрены договором с заказчиком), календарных периодов и при закрытии заказа.

*Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по видам деятельности калькулирования по видам деятельности (ABC-costing)* предполагает в качестве ключевого объекта – *вид деятельности*, на себестоимость которого распределяются производимые на него затраты. Для каждого вида деятельности выбирается свой *носитель затрат*, т.е. показатель, максимально влияющий на формирование затрат в ходе реализации данного процесса. Вид деятельности может иметь множество носителей затрат, связанных с ним, поэтому окончательный выбор носителя затрат зависит от отраслевых и индивидуальных особенностей хозяйствующего субъекта, требований к осуществлению его корпоративного менеджмента, действующих корпоративных стандартов, состоянием оборудования, квалификацией персонала и т.д.

В управленческом учете принято выстраивать *иерархию видов деятельности*, что необходимо для систематизации носителей затрат и определения приоритетов распределения издержек. Обычно выделяют *виды деятельности по производству продукции*, «привязанные» к конкретной номенклатурной позиции или к группе номенклатурных позиций производимых продуктов, *обслуживающие* и *вспомогательные виды деятельности*, т.е. напрямую не относящиеся к определенному продукту производства (например, управленческий учет).

Последовательность учетных процедур, реализация которых предполагает выбор носителей и распределение затрат по видам деятельности, имеет следующий вид:

1. декомпозиция процесса обычной деятельности на подпроцессы (виды деятельности);
2. группировка затрат в разрезе вида деятельности;
3. технико-экономическое обоснование выбора носителей затрат на каждый из выбранных видов деятельности;
4. расчет коэффициентов распределения затрат между себестоимостью видов деятельности;
5. расчет суммы затрат, распределяемой на себестоимость вида деятельности;
6. формирование себестоимости продукции путем сложения итоговых сумм распределенных затрат.

Например, в ГУП «Строймонтаж» прямые затраты производятся в ходе реализации подпроцессов обычной деятельности: «Строительные работы», «Монтажные работы», «Пусконаладочные работы»; косвенные затраты: «Содержание и эксплуатация оборудования», «Организационно-управленческая деятельность», «Содержания и эксплуатации производственных и бытовых помещений».

Прямые затраты учитываются по заказам и этапам строительства в разрезе статей затрат и для рассматриваемого примера для подпроцессов будут равны 275673,00 (руб), 8456732,80 (руб.) и 729078,00 (руб.) соответственно. В качестве носителей затрат для подпроцесса «Содержание и эксплуатация оборудования» выбран натуральный показатель «количество единиц оборудования»; для подпроцесса «Организационно-управленческая деятельность» - «количество оформленных документов для выполнения заказа»; «Содержание и эксплуатации производственных помещений» - «площадь производственных помещений».

Схема расчета коэффициентов распределения затрат представляет собой отношение затрат на процесс к значению носителя затрат (производится аналогично расчету по формуле (2.8). В рассматриваемом примере затраты на подпроцессы процессы составят:

«Содержание и эксплуатация оборудования» -15700 руб.;

«Организационно-управленческая деятельность» - 152970 руб.;

«Содержание и эксплуатации производственных помещений» - 11000 руб.

Значения носителей затрат, следующие:

«Количество единиц оборудования» - 14;

«Количество оформленных документов для выполнения заказа» -150; «Площадь производственных помещений» -50 кв.м.

Соответственно коэффициенты распределения косвенных затрат примут следующие значения:

К1= 15700/14=1121,43;

К2= 152970/150=1019,8;

К3=11000/50=220.

На следующем шаге производится расчет суммы косвенных затрат, распределяемой на заказ. Данная процедура осуществляется путем умножения коэффициентов распределения на значения носителей затрат по данному заказу (по существу, аналогично (2.9).

В рассматриваемом примере для выполнения заказа планируется задействовать 3 единицы оборудования, размещенных в производственном помещении площадью 15 кв.м.,а также оформить 4 финансово-хозяйственных документа. Расчет распределения стоимости процессов косвенных затрат на заказ примет следующий вид:

«Содержание и эксплуатация оборудования»:

1121,43\*3= 3364,29(руб.);

«Организационно-управленческая деятельность»:

1019,8\*4=4079,2 (руб.);

«Содержание и эксплуатации производственных и бытовых помещений»:

220 \*15= 3300(руб.).

Далее производится сложение полученных результатов на предыдущем шаге. Таким образом, сумма косвенных затрат, планируемых на данный заказ, составит: 3364,29+4079,2+3300= 10743,49 (руб).

Обычная деятельность (процесс)

Виды деятельности (подпроцессы)

Носители затрат

Распределение затрат

Себестоимость видов

деятельности

Рис. 2.4. Схема выбора носителей и распределения затрат по видам деятельности

Управленческий контроль, реализуемый в условиях рассматриваемого метода, ведется по видам деятельности и по всему объему обычной деятельности предприятия в целом разрезе статей затрат на всех этапах производственного цикла.

В системе управленческого учета принято формировать т.н. *сокращенные* виды себестоимости, не включающие или не полностью включающие *косвенные* и *коммерческие* затраты, т.н. «*абсорпшин-костинг*» и «д*ирект-костинг*». Себестоимость, калькулируемую по системе абсорпшин-костинг, можно отождествить с отечественными форматами *цеховой или производственной видов себестоимости.* Английское слово «absorption» означает «поглощение», абсорбцию в данном случае общецеховых или полностью косвенных затрат себестоимостью тех объектов, между которыми производится их распределение.

При калькулировании *цеховой себестоимости* распределяются *общепроизводственные* затраты, включающие в себя статьи:

* «*затраты на подготовку и освоение производства»;*
* *«затраты на содержание и эксплуатацию оборудования»;*
* *«общецеховые затраты».*

Необходимо отметить, чтопри этом *общезаводские* и *коммерческие* покрываются суммой прибыли.

Цеховая себестоимость среднестатистического промышленного предприятия включает, как правило, следующие статьи затрат:

* *Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов),*
* *Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения;*
* *Топливо и энергия на технологические цели;*
* *Основная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Отчисления на социальные нужды;*
* *Затраты на подготовку и освоение производства;*
* *Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования;*
* *Общецеховые затраты.*

*Косвенные затраты* подлежат распределению при калькулировании *производственной себестоимости*, суммой прибыли покрываются только *коммерческие затраты*. В этом случае, в приведенный выше перечень калькуляционных статей добавляется статья «*общезаводские затраты*». Необходимо отметить, что результаты расчетов по системе учета полных затрат могут использоваться как для формирования внутренней, так и внешней отчетности.

Результаты расчета себестоимости по системе учета полных затрат позволяют ответить на вопросы: «Во сколько обходится деятельность производственных подразделений, как с учетом деятельности дирекции и функциональных служб предприятия, так и без данных расходов?». Скалькулированные показатели помогут своевременно скорректировать стратегию конкурентоспособности предприятия, прежде всего, в той ее части, которая связана с разработкой и реализацией *программы экономии косвенных затрат*.

В основе себестоимости, калькулируемой по системе *директ-костинг,* лежит отнесение на себестоимость только *прямых (переменных)*затрат (пример табл. 2.10). Как уже отмечалось, эта система является одной из «несущих конструкций» управленческого учета. Информационная потребность в калькулировании себестоимости, в состав которой входят только *прямые (переменные) затраты*, вполне очевидна: для успешного ведения бизнеса необходимо иметь объективное представление о том, какие ресурсы *непосредственно* формируют потребительную стоимость продукта, а какие лишь *косвенно* используются в этом процессе. В случае исчисления себестоимости по данной системе, в качестве объектов покрытия *прибылью* рассматриваются *косвенные* и *коммерческие* затраты.

Методологической основой реализации системы «директ-костинг» является использование т.н. *маржинального подхода* к ведению учета затрат, который предполагает раздельное ведение в учетных регистрах прямых и переменных затрат. Состав статей калькулирования себестоимости в системе учета прямых (переменных) затрат может принять следующий вид:

* *Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов);*
* *Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения;*
* *Топливо и энергия на технологические цели;*
* *Основная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Отчисления на социальные нужды.*

Результат калькуляционного процесса – себестоимость, как отмечалось выше, является основой для расчета следующих показателей:

* *маржинальная прибыль/убыток*, рассчитываемая как разность между *выручкой-нетто* и *прямыми (переменными) затратами*;
* *валовая прибыль/убыток*, вычисляемой двумя способами, каждый из которых реализуется в зависимости от выбора хозяйствующего субъекта как разности между:
  + *выручкой-нетто* и суммой *прямых (переменных) и общецеховых затрат*;
  + *выручкой-нетто* и суммой *производственных* затрат: прямых (переменных) и косвенных (включающих сумму общецеховых и общезаводских затрат).

Исходя из вышеуказанных методик расчетов, калькуляция может принять следующий вид (табл.2.11):

Таблица 2.11

Плановая калькуляция выполнения работ по ремонту

электрооборудования ТЭЦ филиалом №3

ГУП «Дзержинскэнергохимремонт»

на март 20\_\_ года

(тыс. руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код  строки | Сумма |
| 1 | 2 | 3 |
| Выручка-нетто | 001 | 4349,4 |
| Запасы незавершенного производства на начало месяца | 008 | 129,0 |
| Затраты на производство, в том числе: | 003 | 3892,6 |
| Прямые затраты | 013 | 2314,3 |
| Косвенные затраты | 014 | 1578,3 |
| Запасы незавершенного производства на конец месяца | 007 | 89,8 |
| Себестоимость произведенной продукции  Стр.002=стр.008+стр.003-стр.007 | 002 | 3931,8 |
| Маржинальная себестоимость произведенной продукции  Стр.022=стр.008+стр.013-стр.007 | 022 | 2353,5 |
| Запасы готовой продукции на складе готовой  продукции на начало месяца | 010 | - |
| Запасы готовой продукции на складе готовой  продукции на конец месяца | 011 | - |
| Производственная себестоимость  Стр.017=стр.010+стр.002-стр.011 | 017 | 3937,8 |
| Внепроизводственные (коммерческие) расходы | 014 | 1,8 |
| Себестоимость реализованной продукции  Стр.003=стр.010+(стр.002+стр.014)-стр.011 | 003 | 3939,6 |
| Себестоимость реализованной продукции по прямым затратам  Стр.005=стр.010+стр.022-стр.011 | 005 | 2353,5 |
| Маржинальная прибыль(+) / убыток(-)  Стр.009=стр.001-стр.005 | 009 | +1995,5 |
| Валовая прибыль (+) / убыток(-)  Стр.023=стр.001-стр.017 | 023 | +411,6 |
| Финансовый результат обычной деятельности  (+прибыль, - убыток)  Стр.004=стр.001-стр.003 | 004 | +409,8 |

Укрупненная схема отнесения затрат на виды сокращенной себестоимости, формируемые средствами управленческого учета, представлены в табл. 2.12.

Таблица 2.12

Укрупненная схема отнесения затрат на сокращенные виды себестоимости

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п.п Затраты | | Система учета полных затрат | | Система учета прямых затрат  (директ-костинг) |
| Цеховая себестоимость | Производственная  себестоимость |
| 1 | Прямые | + | + | + |
| 2 | Косвенные |  |  |  |
| 2.1 | Общепроизводственные | + | + | − |
| 2.2 | Общезаводские | − | + | − |
| 3 | Коммерческие | − | − | − |

Списанию на себестоимость продукции *не подлежат* следующие статьи затрат:

* *приобретение (формирование) объектов основных средств, нематериальных активов, незавершенного строительства;*
* *суммы, перечисленные в соответствии с заключенными договорами, комитентам и т.п.;*
* *приобретение ценных бумаг;*
* *предварительная оплата (аванс, задаток) материально-производственных запасов, перечисленная поставщику;*
* *погашение кредитов и займов;*
* *вклады в уставные капиталы других организаций и т.п.*

## Основные подходы к распределению косвенных и коммерческих затрат

В течение отчетного периода информация о косвенных и коммерческих затратах аккумулируется во внутрихозяйственных учетных регистрах и затем, по предусмотренной схеме, и, как уже отмечалось выше, их сумма распределяется на себестоимость продуктов деловой активности или покрывается полученной предприятием прибылью. Варианты схемы обработки косвенных затрат должны быть отражены в учетной политике и других соответствующих директивных управленческих документах.

*Процедура распределения косвенных и коммерческих затрат (ККЗ) между себестоимостью объектов калькулирования представляет собой отнесение части их стоимости на эти объекты по определенной схеме, выбираемой или разрабатываемой предприятием*. Данная процедура реализуется с помощью *базы распределения*, под которой понимается показатель или совокупность показателей, максимально влияющих на аккумулирование косвенных затрат в подразделении предприятия или на предприятии в целом за определенный период.

Традиционно базе распределения соответствует определенная статья или несколько статей калькуляции (например, статья «основная заработная плата основных производственных рабочих», статьи прямых затрат или только прямых материальных затрат); возможно также использование показателей в натуральном измерении (время работы машин и механизмов, время работы основного производственного персонала).

Механизм распределения основан на использовании *коэффициента распределения* ККЗ, рассчитываемого по формуле (2.17):

К= , (2.17)



где: К – коэффициент распределения ККЗ;

Р - косвенные затраты, произведенные в определенный период;

Н – база распределения.

Сумма распределенных косвенных затрат на объект рассчитывается путем умножения Кна значение соответствующей статьи прямых затрат объекта калькулирования:

Кi ∙Нi , (2.18)



где: Рi – сумма косвенных затрат, распределенных на i-ый объект;

Нi – статья калькуляции i–го объекта, соответствующая базе распределения.

Как правило, в традиционных отечественных подходах к распределению косвенных затрат используется упомянутая выше статья «Основная заработная плата основных производственных рабочих». Например, для отнесения планируемых косвенных затрат на себестоимость заказа № 234 от 11.07 ее значение (табл.2.10) будет следующим:

Планируемая оплата труда основного персонала:

2830,4 + 6663,6 + 5157,6 = 14651,6 (руб.). В предстоящем периоде предприятием ГУП «Строймонтаж» планируется произвести косвенных затрат на сумму 179670 руб., при этом фонд оплаты труда основного персонала спланирован в размере 210000 руб. Согласно формуле (2.8), коэффициент распределения косвенных затрат будет равен: 179670 / 210000 = 0,85. Используя (2.9), сумма косвенных затрат, планируемая для отнесения на заказ № 234 будет равной: 14651,6 \* 0,85 = 12535,5 руб.

Традиционный подход к распределению ККЗ имеет явные преимущества, поскольку предполагает относительно нетрудоемкие расчеты, их методика вполне прозрачна и легко корректируема. Вместе с тем, результаты его применения довольно приблизительны, поскольку один показатель, используемый в качестве базы распределения, не может комплексно отразить многообразие факторов влияния на накопление косвенных затрат. На практике широко применяется *метод вторичного распределения затрат*, используемый для отнесения затрат обслуживающих и вспомогательных подразделений на себестоимость производимой продукциями подразделениями-потребителями их услуг. Перераспределение косвенных затрат позволяет сформировать достоверную стоимость производимых затрат, определить эффективность работы вспомогательных и обслуживающих подразделений.

## Вопросы для самоподготовки

1. Дайте определение затрат на обычные виды деятельности.
2. В чем сущность системы «директ-костинг»?
3. Какова роль системы «стандарт-кост» в менеджменте предприятия?
4. В чем сущность попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости?
5. В чем заключается содержание понятия «себестоимость»?
6. Дайте определение нормативной базе затрат.
7. Назовите виды калькуляций, используемых в управленческом учете.
8. Каким образом рассчитывается прибыль от продаж на основе системы учета полных затрат?
9. Что такое маржинальная прибыль?
10. Охарактеризуйте методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

# Глава 3. Бюджетирование (сметное планирование) обычных видов ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

## Концепция планирования обычной деятельности предприятия

*Концепцию планирования обычной деятельности* предприятия можно определить, как *систему взглядов на разработку последовательности выполнения хозяйственных операций в будущем*. Практическая реализация данной концепции реализуется в соответствии с намеченными руководством целями, вытекающими из них задачами, сроками и средствами их решения; прогнозами динамики ресурсов хозяйствующего субъекта; результатами анализа внутренних и внешних факторов влияния на выполнение плановых установок.

*Цели* обычной деятельности хозяйствующего субъекта формулируются, как правило, в соответствии с концепцией хозяйственной деятельности предприятия, его позиционированием на рынке, ожидаемым уровнем рентабельности продаж, исходя из спроса на его продукцию, объемов и качества ресурсов предприятия и т.п. Особую роль в целеполагании обычной деятельности играет *производственной мощность* предприятия, представляющая собой показатель, характеризующий *максимально возможный объем выпуска продукции за определенный период*.

Возможной информационной моделью представления целевых установок является ориентированный граф – *дерево целей.* Каждый уровень дерева образует совокупность однородных целей, функционально связанных в порядке от высшего к низшему уровню и выступает как управляющий по отношению ко всем нижележащим и как управляемый, подчиненный по отношению к вышележащим. Реализация целей каждого последующего уровня является необходимым и достаточным условием достижения целей предыдущих уровней. Цели, включаемые в рассматриваемую систему, не должны противоречить друг другу и быть конкретно формализованными и достижимыми в рамках установленных временных периодов.

Существует три основных разновидности целей: *миссия организации, ее корпоративные и локальные цели*. *Миссия является верхним уровнем дерева целей и содержит представленную в общих терминах концепцию деятельности предприятия, прежде всего ее обычных видов*. Например, для предприятия Х миссию можно сформулировать как совокупность следующих целей:

*«Предприятие Х предназначено для выпуска качественной продукции для отечественного рынка, а также для кооперированных поставок в Группу «ГАЗ».*

Данная формулировка определяет деятельность предприятия одновременно и как кооперированного предприятия Группы «ГАЗ», и хозяйствующего субъекта с самостоятельной номенклатурой выпускаемой продукции. Это позволяет постоянно расширять и совершенствовать его деятельность, ориентируясь не на одного, пусть очень крупного потребителя, но и на конъюнктуру очень непростого рынка продажи предметов хозяйственного использования.

Миссия предприятия является основой *перспективного (стратегического)планирования, представляющего собой разработку основных направлений экономической деятельности и развития предприятия в долгосрочном периоде, как правило, свыше года*. Стратегическое планирование осуществляется с учетом возможной динамики внешней среды и внутренней структуры предприятия, возможности занять определенный сегмент рынка, обеспечения желаемого уровня эффективности производства исходя из сформулированного *ключевого фактора успеха*.

*Ключевой фактор успеха* может изменяться в течение времени в зависимости, в том числе, от динамики как внешней, так и внутренней экономической среды и может характеризоваться такими стратегически значимыми показателями как: мировая и региональная популярность бренда, уровень квалификации персонала и развитость корпоративной культуры, спрос на выпускаемую продукцию; возможность гибкой «настройки» производства в зависимости от конъюнктуры рынка; качества продукции и т.п.

*Корпоративные цели конкретизируют миссию предприятия* в части завоевания лидирующего положения в определенном сегменте рынка, применения новых технологий и обновления товарного ассортимента, снижения себестоимости, повышения рентабельности продаж т.д. Например, для предприятия Х корпоративными целями на *предстоящий 20\_\_ год* могут быть:

«*Повышение объема продаж выпускаемой продукции в Поволжском регионе на 10%, повысить производительность труда на 30%, снизить материалоемкость на 15% и энергопотребление на 25%».*

Корпоративные цели занимают срединные уровни иерархии целей предприятия; менее устойчивые во времени, по сравнению с миссией; нередко имеют индикативный характер, т.е. предполагают по определению возможные корректировки.Важным инструментом корпоративного целеполагания является использование технологии *бенчмаркинга*, предполагающей определение целей хозяйственной деятельности организации путем сбора и сопоставления показателей предприятий, работающих с ней в одном сегменте рынка, выпускающих аналогичную продукцию или имеющие иные сходные (сопоставимые) параметры деловой активности.

Бенчмаркинг предполагает достаточно широкий диапазон критериев, состав которых формируется менеджментом хозяйствующего субъекта, ответственным за планирование вместе с тем, принято группировать критерии по сопоставимым отраслевым, межотраслевым, конкурентным и стратегическим признакам. По отраслевым и межотраслевым критериям происходит соответственно сопоставление показателей деятельности организаций внутри отрасли и работающих в сходных отраслях; критерии конкурентного характера предполагают сравнение деятельности предприятий-конкурентов, как правило, в краткосрочных периодах; по стратегическим критериям производится сравнение принятых стратегий развития, организационной и функциональной видов структур предприятия, их перспектив в длительных календарных периодах.

*Результатом детализации корпоративных целей в краткосрочном периоде являются локальные цели, образующие нижние уровни иерархии целей, имеющие директивный характер.* Примером локальных целей могут служить целевые установки на первый квартал 20\_\_ года:

*«Провести рекламную кампанию в Поволжском регионе, заключить в этом регионе договоры с предприятиями оптовой торговли для реализации 23870 единиц продукции, ежемесячно увеличивать выпуск продукции на 284 единицы, снизить материалоемкость на 5% путем замены материала М на более экономичный ресурс, произвести оборудование производственных площадей приборами, обеспечивающими контроль и оперативное регулирование потребления электроэнергии».*

Корпоративные и локальные цели служат основой *текущего (тактического) планирования, которое предполагает разработку последовательности действий по их выполнению в периоды, не превышающие одного года*. Данный вид планирования, осуществляется в рамках намеченных долгосрочных направлений хозяйственной деятельности, определенных перспективным планированием.

Пример фрагмента дерева целей приведен на рис. 3.1.

Цель в составе миссии предприятия

Производство продукции для отечественного рынка

Корпоративная цель

Повышение объема продаж выпускаемой продукции в Поволжском регионе на 10%

Локальная цель

Увеличить в первом квартале объем производства на 852 ед. продукции

Рис. 3.1. Фрагмент дерева целей предприятия

Известно, что *прогнозирование* динамики внутренних ресурсов и внешних факторов, способных существенно повлиять на состояние и результаты обычной деятельности, является ключевым звеном планирования. *Прогнозирование заключается в формировании вероятностного суждения о возможном состоянии деловой активности при выборе определенного варианта хозяйствования в условиях имеющих место ограничений ресурсов.*

В прогнозировании обычной деятельности предприятия должны находить свое отражение тенденции динамики, как внутреннего экономического состояния предприятия, так и его деловой среды, определяемые:

* уровнем отраслевой конкуренции;
* стадиями жизненных циклов продукции, т.е. периодов, начинающихся с ввода товарной позиции в рыночное пространство и заканчивая выводом;
* сезонностью;
* составом коммерческих клиентов, их финансовыми возможностями;
* качеством и ритмичностью поставок материальных ресурсов; производственной мощностью;
* квалификацией работников предприятия и т.д.

В учебниках и монографиях одним из эффективных способов прогнозирования обычной деятельности позиционируется *экстраполяция*, т.е. *проецирование наиболее устойчивых и существенных тенденций, имевших место в прошлых периодах, на предстоящий период*.

*Системный анализ* ресурсов предприятия, результаты которого, также, как и прогнозирование, обеспечивают формирование качественной информационной базы планирования, позволяют найти ответы на такие вопросы, как: «насколько эффективно используется производственный потенциал и существуют ли резервы его расширения?», «в какой мере производственные мощности соответствуют поставленным целям?», «за счет каких факторов можно повысить рентабельность продаж?» и т.п.

В процессе реализации системного анализа формируются и рассматриваются различные *альтернативные варианты* структурирования интеллектуальных, материальных, трудовых, финансовых, административных, информационных и иных ресурсов, потребляемых в обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Каждый из альтернативных вариантов планирования обычной деятельности исследуется с точки зрения близости конечного результата его практического воплощения к желаемому и возможному в прогнозируемых условиях хозяйствования, в том числе путем сравнения альтернативных затрат, выявления степени устойчивости каждого варианта плана к нежелательным внешним и внутренним воздействиям.

Эффективное планирование деловой активности предприятия предполагает осуществление целенаправленного и систематического накопления *знаний* специалистов, занятых решением данной задачи. Инструментом реализации данного процесса, могут служить *компьютерные информационные системы*, позволяющие генерировать и использовать *базы знаний*. Эти системы относятся к классу *экспертных систем* и включают в себя набор программных средств автоматизации рассуждений лица, принимающего решения.

## Бюджетирование (сметное планирование) обычной деятельности предприятия

Как отмечалось в гл. 1*, бюджетирование (сметное планирование)* обычной деятельности предприятия представляет собой сложный процесс *верстки,* согласования и принятия бюджетов, контроля их исполнения. Базовыми информационными результатами рассматриваемого процесса являются *бюджеты(сметы)* и *отчеты* об их исполнении. *Бюджет(смета)* представляет собой директивный (обязательный к исполнению) планово-финансовый документ, структурно состоящий из *статей* (их иногда называют строками), которые, как правило, по экономическому смыслу (по видам или направлениям (целям) объединяются в *разделыбюджета.* Статьи и итоги разделов также могут именоваться *показателям бюджета*. Следует отметить, что они методологически и семантически идентичны статьям и итогам калькуляции.

Бюджет обычной деятельности отражает стоимостные аспекты всех процессов, реализуемых в этой сфере, служит эффективным инструментом регулирования движения задействованных в ней ресурсов и координации вовлеченных в деловую активность центров ответственности.

Бюджетирование осуществляется на определенный *бюджетный период,* т.е. интервал времени, на который разрабатывается бюджет. В рассматриваемом процессе также учитывается горизонт планирования, т.е. максимально возможный период, на который возможно рассчитать бюджетные показатели вполне очевидно, что рассматриваемый процесс осуществляются комплексно, в едином информационном и технологическом пространстве *предприятия и его центров ответственности* до начала бюджетного периода и основывается на наиболее полных и доступных на тот момент сведениях.

Как уже отмечалось выше, *центры ответственности* представляют собой обособленные структурные подразделения предприятия, руководители которых несут персональную ответственность за поставленные перед ними задачи в рамках полномочий, делегированных руководством предприятия или учредителями. Необходимо отметить, что центром ответственности также рассматривается само предприятие в целом.

В управленческой бухгалтерии центров ответственности, с учетом их специфических условий и особенностей, реализуются сложные процессы нормирования, планирования, различных видов учета, внутреннего контроля и анализа обычной деятельности в рамках информационно и методологически управленческом пространстве предприятия. Руководитель должен постоянно проверять работу подчиненных, в том числе на основе документированных источников – управленческих (внутренних) отчетов, формируемых, как уже было отмечено, согласно принятого в организации документооборота.

*Центры ответственности* предприятия принято разделять на следующие виды:

• *центр прибыли*, ключевыми показателями ответственности которого являются прибыль и себестоимость (например, отдельные предприятия в составе холдинга);

• *центр инвестиций* – холдинг или предприятие в его составе, руководитель которого ответственен за доходы, расходы, прибыль и инвестиции;

• *центр затрат*, где в качестве основного показателя ответственности выступает себестоимость произведенной продукции (например, цех в составе предприятия);

• *центр доходов*, основная ответственность которого ориентирована на показатели выручки от реализации продукции (отдел продаж) и ее себестоимости.

На многих предприятиях, где реализован управленческий учет, имеет место более детализированная классификация центров ответственности. В этих условиях, например, имеют место *центры административно-управленческой деятельности* (бухгалтерия, планово-бюджетная служба, административно-хозяйственный отдел и т.п.), разновидностями которых являются : *корпоративный центр*, в функции которого входит координация и управление предприятием в целом; *центр внутреннего контроля и аудита*, проводящих проверки финансово-хозяйственной деятельности, эффективности управленческой деятельности, *центр бюджетирования* и т.п. Другим примером *является центр вспомогательных затрат* – основным показателем ответственности которого является себестоимость обслуживания других подразделений предприятия (*инсорсинг*).

В управленческом учете принято выделять среди центров ответственности (видов деятельности) т.н. *узкое место*, представляющее собой один или несколько центров ответственности (видов деятельности), имеющих меньшую производственную мощность по сравнению со смежными подразделениями (процессами). Их особенностью является *ограничение* производительности технологической цепочки создания стоимости, приводящее, например, к созданию условий формирования сверхнормативных запасов НЗП, что необходимо учитывать в бюджетировании обычной деятельности. Как уже отмечалось выше, узкие места в деятельности предприятия являются объектом учета производительности (процедуры управленческого учета).

На эффективных предприятиях практикуются различные решения, направленные на структурирование экономически обоснованных форм взаимодействия центров ответственности в принятой системе внутрихозяйственных отношений. Одним из инструментов достижения целей результативности обычной деятельности, скоординированных и последовательных процессов, является *трансфертное ценообразование*, основой которого, по определению, является *трансфертная цена*. По этой цене ведутся расчеты между подразделениями за переданную продукцию, оказанные услуги и выполненные работы. Данный показатель включает в себя удельную себестоимость продукта и прибыль, формируемую во внутрихозяйственной деятельности. Вполне очевидно, что порядок трансфертного ценообразования должен быть четко документирован и представлен в виде соответствующих инструкций.

Структурно бюджеты (сметы) предприятия подразделяются на два вида*: статичный* и *гибкий*. *Статичный бюджет* не предполагает корректировок в течение бюджетного периода, в том числе. связанных с изменениями объемов производства. Вносимые изменения носят исключительный характер, осуществляются по решению лица, утвердившего бюджет и, как правило, при согласовании с центрами ответственности за исполнение и контроль бюджета. Обычно бюджет данного вида формируется в условиях экономической стабильности хозяйствующего субъекта.

*Гибкий бюджет* по определению предполагает корректировки, вносимые в течение бюджетного периода, в том числе связанные с динамикой объемов продаж и производства. Как правило, он формируется на основе маржинального подхода к ведению затрат, рассмотренному в гл. 2. в условиях ожидаемой нестабильности деловой активности хозяйствующего субъекта. Вместе с тем, возможно формирование т.н. *кайзен-бюджета*, ориентированного на внесение изменений, связанных с совершенствованием процессов производства продукции предприятия в течение бюджетного периода.

В процессе бюджетирования должен учитываться т.н. *ключевой фактор* или набор ключевых факторов, ограничивающих деятельность предприятия, например, максимум спроса на его продукцию, ограниченность предложений на используемые в производстве ресурсы, загрузка производственного оборудования (соотношение фактического объема производства и производственной мощности), уровень запасов текущих производственных активов и т.п.

Технология бюджетирования основана на принятой учетной политике в целях управленческого учета и отражается в отдельном корпоративном стандарте, на основе которого формируются пошаговые инструкции по выстраиванию бюджетного процесса, которое может включать в себя, в том числе : формы бюджетных документов; классификаторы доходов и расходов предприятия, его подразделений и бюджетируемых видов деятельности; описание порядка заполнения документов ( в том числе, расчетных процедур); способы использования норм расходования ресурсов, методы составления экономических прогнозов и т.п.

Теория и практика бюджетирования предполагает *два основных метода верстки бюджетов* – *«с нуля»* и на *приростной основе*. *Метод составления бюджета «с нуля»* предполагает включение статей без учета их наличия в прошлом или, если они уже имели место, без учета их значений, как формируемые впервые. *Метод бюджетирования на приростной основе* предполагает верстку бюджетов с учетом значений показателей прошлых периодов, путем экономически обоснованных корректировок на основе вносимых изменений в нормы расходования ресурсов, в производственную программу, учетные цены и цены реализации, предполагаемые объемы продаж, в том числе на основе заключенных договоров и т.п. Оба метода должны основываться на выбранных приоритетах развития предприятия в релевантном диапазоне планирования.

Опыт эффективного бюджетирования обычной деятельности показывает, что в некоторых случаях целесообразно применять *метод бюджетного резервирования*, предполагающий разумное, ситуационно адекватное занижение доходов (например, на основе *пессимистическогосценария* обычной деятельности) и увеличение расходов (в том числе, рассчитанных на основе максимально допустимого уровня норм расходования ресурсов). Существует альтернативный поход, т.н. «*кайзен-бюджет*», в основу которого заложено ожидание позитивного развития экономики предприятия в течение предстоящего бюджетного периода.

Необходимо отметить, что пространство бюджетных расчетов ограничено установленными стоимостными лимитами (например, лимитом закупок), в рамках которых происходит бюджетное (сметное) планирование. Как правило, лимитирование ресурсов осуществляется в «добюджетный» период, т.е. перед осуществлением процесса бюджетирования и ведется по *принципу «сверху-вниз»*, т.е. передается вышестоящим подразделением разработчику бюджета, например, из корпоративного центра в центр бюджетирования в качестве исходных данных.

Необходимо отметить, что существует альтернативный подход, осуществляемый на основе *принципа «снизу-вверх»*, не предполагающий использование в «добюджетный» период ограничений, генерируемых вышестоящими инстанциями. В этом случае, верстка бюджета происходит непосредственной в центрах ответственности с последующей передачей результатов в соответствующее подразделение для инкорпорирования в бюджет предприятия. Как показывает практика, наиболее результативным является бюджетирование с участием исполнителей, что позволяет расширить диапазон факторов влияния с учетом специфических особенностей центров ответственности. Для этого подхода характерно предварительное консультирование по возникающим вопросам между всеми участниками бюджетного процесса и конечными формируемых директивных документов.

В задачи управленческого учета входит верстка *бюджета обычных видов деятельности предприятия и его структурных подразделений, директивно определяющие финансовые параметры хозяйственных процессов снабжения, производства и сбыта.* Его структуру, статьи, методику формирования, процедуры использования и контроля предприятие определяет самостоятельно. Начальным этапом бюджетирования является четкая формализация требуемого состояния обычной деятельности предприятия и последовательности выполнения релевантных поставленной задаче действий.

Как правило, данный бюджет структурируется из бюджетов двух видов: операционногои *финансового. Операционный бюджет* отражает показатели, регламентирующие реализацию хозяйственных процессов (другими словами – параметры кругооборота оборотных средств) и состоит, как правило, из *бюджетов продаж, производства и материально-технического снабжения.*

*Бюджет продаж* включает статьи, регламентирующие реализацию продукции хозяйствующего субъекта (оказания им услуг, выполнения работ для сторонних организаций). Его верстка осуществляется на основе прогнозных данных о его конъюнктуре (спрос, предложения, цены) рынка, договорных обязательств предприятия, производственной мощности, объемов и качества располагаемых ресурсов, возможности гарантийного и постгарантийного обслуживания, уровня транспортно-коммерческой инфраструктуры, стоимости продвижения товара (рекламы, PR-акций) и т.д.

Ключевыми статьями данного бюджета являются: выручка-нетто, цены реализуемой продукции (стоимости оказываемых услуг, выполняемых работ), объемы продаж (оказанных услуг, выполненных работ), стоимость размещения рекламы, прочие расходы на продажу (коммерческие(внереализационные) расходы).

*Бюджет производства определяет уровень затрат на производственную деятельность предприятия в плановом периоде*. Концептуальной основой бюджетирования производства является *оптимизация* производственного процесса, представляющая собой совокупность организационно-технологических мероприятий, обеспечивающих улучшение показателей деятельности предприятия, например, обеспечение ритмичности производства и повышение качества продукции, сбалансированное сокращение объема затрат без снижения потребительских качеств и т.п.

Начальным этапом верстки бюджета производства является формирование ключевого документа – *производственной программы*, отражающей физические объемы производства в разрезе каждого наименования номенклатуры выпускаемой продукции в бюджетном периоде.

Пример производственной программы для Вагоноремонтного предприятия представлен в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Производственная программа Вагоноремонтного предприятия

на март 20\_\_ года.

|  |  |
| --- | --- |
| Виды работ | Количество вагонов, шт. |
| Восстановительный ремонт кузовов пассажирских вагонов, из них: | 20 |
| Остаток на начало месяца | 3 |
| На сторону | 10 |
| Внутренний оборот | 7 |
| Переоборудование пассажирских вагонов, из них: | 6 |
| Остаток на начало месяца | - |
| На сторону | 5 |
| Внутренний оборот | 1 |
| Переоборудование межобластного вагона  (на сторону) | 1 |
| Техническая ревизия вагона (на сторону) | 1 |

На основе данных производственной программы ведется последовательно верстка бюджетных статей прямых и косвенных затрат. *Бюджетирование прямых затрат* на сырье, основные материалы, полуфабрикаты, технологические топливо и электроэнергию, заработную плату основных производственных рабочих ведется на основе данных об объеме и нормах затрат на производство каждого вида продукции.

При этом, в условиях эффективного управленческого контроля, производится обязательная *проверка технико-экономического обоснования уровня расходования прямых ресурсов*, в том числе: обоснованности утвержденных норм расхода ресурсов, тарифов оплаты труда и численности персонала, рациональности загрузки оборудования, действующих нормативов запасов незавершенного производства и готовой продукции на складах и т.д.

Следующим этапом верстки бюджета производства является бюджетирование статей *косвенных затрат*, в том числе на: подготовку и освоение производства; содержание и эксплуатацию оборудования; содержание административно-управленческого персонала и прочих производственных затрат. Необходимо отметить, что достоверность исходных данных для бюджетирования косвенных затрат должна проверяться также тщательно, как и прямых. Показатели косвенных затрат регламентированы в следующих бюджетах затрат на подготовку и освоение производства, затрат на содержание и эксплуатацию оборудования, затрат на содержание административно-управленческого персонала и прочих производственных затрат. Состав бюджетов может меняться в зависимости от специфических особенностей того или иного предприятия.

*Бюджет затрат на подготовку и освоение производства* составляется на основе планов-графиков подготовки средств производства для выпуска новой продукции; модернизации действующих и внедрения новых технологических процессов, ремонта и совершенствования технологического оборудования, пуско-наладочных работ, подготовки кадров необходимой квалификации т.д. Пример бюджета представлен в табл. 3.2.

Таблица 3.2

Бюджет затрат на подготовку и освоение производства

ГУП «Вектор» в июне 20\_\_г.тыс. руб

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № строки | Наименование статьи | Сумма |
| 1 | Фонд развития | 5,25 |
| 2 | Получение технических условий для подключения электромонтажного оборудования | 3,9 |
| 3 | Подключение оборудования к электроснабжению | 5,8 |
| 4 | Испытания оборудования | 2,7 |
| 5 | Итого | 17,65 |

*Бюджет затрат на содержание и эксплуатацию оборудования* отражает показатели, регламентирующие стоимость содержания, амортизации и текущего ремонта производственного оборудования, определяющие фонд оплаты труда вспомогательных рабочих, затраты на внутризаводские перемещения; лимитирующие стоимость изготовления (приобретения), эксплуатации и ремонта специальных инструментов, приспособлений и организационно-технологической оснастки.

Основными *источниками* бюджетирования затрат данного вида являются:

* данные о количестве и видах машин и оборудования, необходимых для выполнения производственной программы;
* установленные нормы расхода двигательной энергии, воды, топлива по отдельным группам машин и оборудования,
* нормы расхода вспомогательных материалов (запасных частей, горюче-смазочных материалов, обтирочных, других расходных материалов, специальной обуви и одежды, защитных средств и т.п.),
* нормы использования инструмента, оргтехостнастки и приспособлений;
* нормы и тарифы обслуживания машин и оборудования вспомогательными рабочими;
* нормы амортизации основных производственных фондов;
* нормы расхода материалов на ремонт и эксплуатацию зданий и сооружений цехов и предприятия в целом и т.д.

*Бюджет затрат на содержание административно-управленческого аппарата* осуществляется на базе утвержденной структуры управления цехом и предприятием в целом, их штатных расписаний; окладов руководителей, специалистов и служащих. *Прочие производственные затраты* бюджетируются на основе утвержденных нормативов затрат на гарантийное обслуживание потребителей, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, изобретательство и рационализацию, охрану труда, очистные сооружения, командировки, сторожевую и пожарную охрану и т.д.

*Сводный бюджет затрат на производство* по форме представляет собой шахматную таблицу, где построчно представлены статьи, равные итоговым суммам соответствующих бюджетов; в столбцах – результаты распределения этих сумм по экономическим элементам затрат (табл. 3.3). В основу верстки сводного бюджета заложен балансовый принцип: суммы производственных затрат по элементам и статьям калькуляции должны быть тождественны.

*Бюджет затрат материально-технического снабжения* отражает денежные *лимиты* закупок материалов, а также показатели транспортно-заготовительной работы. Основными источниками его верстки является номенклатурный план материально-технического снабжения, отражающий натуральные и стоимостные параметры снабжения в разрезе каждой номенклатурной позиции и товарных групп, а также план транспортно-заготовительных работ. Формирование лимитов закупок осуществляется с учетом результатов проверки обоснованности закупочных цен, рациональности транспортно-заготовительных процессов, выгодности договорных отношений с поставщиками, эффективности работы складского хозяйства.

Таблица 3.3

Сводный бюджет затрат на производство ГУП «Производство приборов»

на июнь 20\_\_г. тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование  статей затрат | Экономические элементы затрат | | | | | Ито  го |
| Материальные затраты | Заработная плата | Отчисления на соц. нужды | Амортизация | Прочие затраты |  |
| Основные сырье и материалы | 256 | - | - | - | - | 256 |
| - Возвратные отходы | -23 |  |  |  |  | 233 |
| Топливо и энергия на технологические цели | 34 | - | - | - | - | 34 |
| Основная и дополнительная заработная плата основных производственных рабочих | - | 213 | - | - | - | 213 |
| Отчисления на социальные нужды | - | - | - | 78 | - | 78 |
| Расходы на подготовку и освоение производства | 12 | - | - | - | 77 | 89 |
| Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 45 | 24 | 6,24 | 9,46 |  | 84,7 |
| Общецеховые затраты | 11 | 34 | 12,4 | 1,6 | 3 | 62 |
| Общезаводские затраты | 9,6 | 32 | 11,7 | 2,4 | - | 55,7 |
| Прочие производственные затраты | - | - | - | - | 3,6 | 3,6 |
| Итого | 344,6 | 303 | 30,34 | 91,46 | 83,6 | 853 |

*Финансовый бюджет* может структурироваться из *бюджетов финансовых результатов от продаж и движения денежных средств*. Основными статьями *бюджета финансовых результатов* являются выручка-нетто, себестоимость и прибыль(убыток) от продаж. Необходимо отметить, что бюджетирование различных вариантов сокращенной себестоимости предполагает формирование таких бюджетных показателей как: себестоимость прямых затрат, маржинальная прибыль (убыток), себестоимость цеховых затрат, валовая прибыль (убыток), косвенные затраты, коммерческие затраты. Пример бюджета финансовых результатов от продаж, составленный по системе «директ-костинг», представлен в табл. 3.4.

Таблица 3.4

Бюджет финансовых результатов от продаж ГУП «Красный Октябрь» на июль 20\_\_ года (тыс. руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № строки | Наименование  статьи | Сумма  (тыс. руб.) |
| 1 | Выручка-нетто | 900 |
| 2 | Прямые затраты | 600 |
| 3 | Маржинальная прибыль (убыток) | 300 |
| 4 | Косвенные затраты | 200 |
| 5 | Коммерческие затраты | 20 |
| 6 | Прибыль (убыток) от продаж | 80 |

*Статьи поступления и выбытия денежных средств, связанных с обычными видами деятельности, отражаются в бюджете денежных средств*. Одним из его вариантов, основанного на использовании в качестве статей экономических элементов затрат, представлен в табл. 3.5.

Таблица 3.5

Бюджет движения денежных средствобычных видов деятельности

на июль 20\_\_г. (тыс.руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № строки | Наименование статьи | Сумма |
| А | 1 | 2 |
| 1 | * Сальдо на начало периода | 20 |
| 2 | 1.Поступление денежных средств |  |
| 3 | 1.1 Выручка от реализации готовой продукции | 800 |
| 4 | 1.2 Прочие поступления от обычных видов деятельности | 50 |
| 5 | Итого | 850 |
| 6 | 2. Выбытие денежных средств |  |
| 7 | 2.1 Материальные затраты | 400 |
| 8 | 2.2 Заработная плата | 130 |
| 9 | 2.3 Амортизация | 60 |
| 10 | 2.4.Прочие | 110 |
| 11 | Итого | 700 |
| 12 | * Сальдо на конец периода | 150 |

Формирование бюджетов обычной деятельности предприятия позволяет заметно увеличить доходы предприятия в том числе за счет рационального использования производственных мощностей, материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов, задействованных в обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Бюджетный процесс в рамках управленческого учета способствует созданию условий для реализации важнейших стратегий обеспечения финансовой устойчивости и конкурентоспособности предприятия, таки как: экономически обоснованное снижение затрат (не в ущерб качеству выпускаемой продукции); оптимизация уровня материально-производственных запасов; снижение потерь рабочего времени основного персонала и материальных ресурсов; сокращение простоев оборудования.

Бюджетирование, наряду с нормированием и калькуляционным планированием, заметно влияют на увеличение *добавленной стоимости* формируемой каждым центром ответственности, обеспечивают рост производительности труда. Этот эффект достигается прежде всего путем поддержки высокого уровня информативности лиц, принимающих управленческие решения. В целом, как и весь управленческий учет, инструментальные средства бюджетирования ориентированы на повышение уровня управляемости центров ответственности и предприятия в целом, совершенствование организации производственного цикла.

Управленческая отчетность и контроль исполнения бюджетов

Управленческая (внутренняя) отчетность представляет собой сложную, многоуровневую систему документов-носителей информации о состоянии хозяйственной деятельности (для управленческого учета – обычной деятельности) предприятия. Необходимо отметить, что отчетность является результатом реализации еще одной функции управленческого учета - учета по центрам ответственности, заключающейся в перманентном отражении в учетных регистрах фактов хозяйственных операций и их обобщение в отчетности в разрезе статей бюджетов центров ответственности.

Учет по центрам ответственности осуществляется как минимум на двух уровнях структуры хозяйствующего субъекта: в подразделении и по предприятию в целом. Очевидно, что при наличии большего количества уровней, учет данного вида приобретает более сложный, многоплановый характер. Не требует доказательств необходимость унификации отчетности и иной документации на всех уровнях управления предприятием, но, вместе с тем, следует отметить возможность дополнения информации на уровне центров ответственности сведениями, специфически отражающими особенности данного структурного подразделения и имеющие существенное значение для ЛПР. Напомним, что отчеты по центрам ответственности в конце текущего периода консолидируется по предприятию в целом.

Отчетность следует рассматривать в трех аспектах: содержание, форма представления и процедуры использования. Содержательный аспект структурируется системой показателей, выбранной предприятием для наиболее полного отражения его экономического состояния в отчетном периоде. Как уже отмечалось выше, система отчетных и бюджетных (плановых) показателей должна быть методологически единой, без чего невозможна сопоставимость и информативность представления данных.

Форма представления отчетной информации, как правило, имеет табличный вид, но вместе с тем, используется текстовое представление информации, графики, допускается использование во внутренней отчетности мультимедийных технологий. Процедуры использования внутренней отчетности организуются таким образом, чтобы обеспечивать качественную поддержку информационной осведомленности ЛПР как в оперативных решениях, так и в периодах со среднесрочным временным горизонтом, в том числе на основании непосредственно содержания отчетности, выявленных отклонений от плановых показателей, результатов экономического анализа ее содержания и т.п. Внутренняя отчетность является существенным инструментом планирования и контроля деловой активности хозяйствующего субъекта. С кибернетической точки зрения отчетность формализует обратную связь субъекта управления с объектом, при этом прямая связь структурируется плановыми документами.

Управленческая (внутренняя) отчетность относится к виду бухгалтерской информации и обладает свойствами сходными с бухгалтерской (финансовой) отчетностью. Так, информационная и контрольная функции управленческой и индивидуальных классов отчетности совпадают не только методологически, но и целевым образом: информационная составляющая позволяет в обоих случаях полно и объективно представлять данные о финансовой результативности в форме удобной, с точки зрения ЛПР; контрольная составляющая – перманентное наблюдение с целью проверки каждого объекта учета. Имеется безусловное сходство сводной управленческой отчетности, формируемой по центрам ответственности и консолидированной финансовой отчетностью, интегрирующей учетные сведения по группе хозяйствующих субъектов.

Управленческая отчетность тесно связана с оперативной отчетностью предприятия, поскольку данные последней характеризуют текущие значения ключевых показателей экономики предприятия с минимальным горизонтом времени, что необходимо для структурирования сложной ткани информационного пространства перманентного внутреннего контроля. Представление данных в натуральном и стоимостном видах во многом «сближает» управленческую отчетность не только с оперативной, но и со статистической отчетностью. Только в таких условиях, изначально, на концептуальном уровне обеспечивающих интегрированное информационно-методологическое пространство, возможно формирование качественного результата.

Периодичность генерирования отчетности средствами управленческого учета предполагает ее разделение на классы текущей и годовой. Текущая (внутригодовая) отчетность формируется в интервалы времени до одного года (декада, месяц, квартал, полугодие и т.п.) в зависимости от информационных потребностей ЛПР. В практиках управленческой бухгалтерии во многих коммерческих организациях, реализована процедура генерирования текущей отчетности по запросу пользователя на конкретную дату, конечные результаты на которую формируются накопительным итогом. Годовая отчетность носит обобщенный характер и, как показывает опыт многих предприятий, менее детализирована и имеет достаточно обобщенный характер.

Вполне очевидно, что внутренняя отчетность должна отражать все аспекты обычной деятельности в полном соответствии с запланированными показателями, итоговыми данными аналитического и синтетического видов бухгалтерского учета, результатами инвентаризации имущества и обязательств хозяйствующего субъекта. Необходимо отметить, что, в целях обеспечения интегрированности видов учета, составлению годовой управленческой отчетности должна предшествовать процедуры закрытия производственных счетов и списания прибыли отчетного года. Правила исправления ошибок, причины их возникновения и порядок отражения в отчетности, идентичны установленным правилам в ПБУ22/2010. Существенность ошибки также, как и в финансовой отчетности, признается таковой, если содержание ошибки может оказать значительное влияние на результаты процесса принятия решения или внутреннего контроля обычной деятельности.

Составление отчетности, сформированной средствами управленческого учета, предполагает комплексную проверку ее качества, в том числе на предмет ее сопоставимости с плановыми показателями; согласование и утверждение руководством предприятия. *Контроль качества отчетов* осуществляется как на стадии их формирования, так и при подведении итогов бюджетного периода. Средства осуществления подобного контроля зависят от специфики хозяйствующего субъекта, особенностей его корпоративного менеджмента и поставленных перед ним задач. В число таких средств, в том числе, входят:

• проверка соблюдения установленных форм документов;

• оценка соответствия проведенных хозяйственных операций, отраженных в отчетности, статьям бюджета;

• арифметические проверки, проводимые путем пересчета итоговых сумм;

• проверка правильности методики составления документов;

• встречная проверка, осуществляемая сличением содержания хозяйственных документов с идентичными данными в центрах ответственности и у контрагентов;

• проверка соответствия бюджету временных параметров проведения хозяйственных операций и т.д.

Положительные результаты контроля качества отчетных документов являются основой реализации одного из ключевых комплексов задач, реализуемых в рамках выполнения одной из ключевых функций управленческого контроля – *контроля исполнения бюджетов обычной деятельности предприятия*, увязывающей ответственность исполнителей с требованиями учетной политики и предполагающего выполнение следующего набора процедур:

* сравнение показателей отчетности с соответствующими значениями статей бюджета;
* выявление (и/или прогнозирование) отклонений, оценка их существенности и экономического смысла;
* проверка обоснованности внесенных в течении бюджетного периода изменений, оценка их влияния н исполнение бюджета;
* выявление причин возникновения отклонений и внесения изменений в бюджеты, определение их «виновников».

Исходя из принципа системности, *контроль исполнения бюджетов* можно рассматривать как систему, инкорпорированную в систему управленческого контроля (а ее, в свою очередь, в систему управленческого учета), структурирование которой может осуществляться на основе *моделей замкнутого или открытого циклов*. *Модель замкнутого цикла* предполагает на основе использования обратной связи элементов системы, системное измерение фактических и прогнозирование возможных отклонений, оперативную передачу этих сведений субъектам принятия управленческих решений для оперативной выработки корректирующих воздействий на объект бюджетного процесса, в том числе и упреждающего характера. *Модель замкнутого цикла* оперативной выработки корректирующих воздействий в бюджетный период не предусматривает.

Результаты бюджетного контроля на всех этапах его реализации документируются в контрольно-учетных регистрах по схеме, во многом методологически идентичной процедурам, предусмотренной системой «стандарт-кост». Продуктивное использование в управленческом процессе этих результатов способствует:

* оптимизации системы ключевых показателей эффективности применительно к специфике каждого центра ответственности и предприятия в целом;
* структурированию процедур быстрого и эффективного реагирования на изменения экономической среды;
* совершенствованию методологии бюджетного процесса;
* обоснованной корректировке бюджетов в целях возмещения возникших существенных негативных отклонений;
* разработке и реализации системы разумной экономии ресурсов;
* поиску «точек роста» обычной деятельности.

Бюджетный контроль организации тесно связан с проведением *внутреннего аудита*, предполагающего системное изучение управленческой отчетности, в том числе: на предмет соответствия обычных видов деятельности корпоративным и локальным целям предприятия; в целях проверки правильности ведения учета и контроля доходов и расходов; для формирования объективной оценки продуктивности работы менеджмента и центров ответственности; для количественного измерения результатов проведения запланированных мероприятий по обеспечению экономичности затрат и т. д.

Внутренний аудит предполагает также использование управленческой отчетности для изучения текущего состояния материальных, трудовых, финансовых и иных видов ресурсов предприятия; нематериальных активов, связанных с обеспечением эффективности обычной деятельности (например, брендов, отношенческого и организационного видов капитала). Одним из методов внутреннего аудита является проведение *постатейной сквозной проверки бюджета*, предполагающей установление обоснованности «логической цепочки», связывающей бюджетные статьи, методы и источники их формирования.

Завершающим этапом процедур использования управленческой отчетности является проведение управленческого *анализа* ее содержания. Ключевой процедурой данной управленческой функции является *анализ «затраты-выгоды»*, предусматривающий сравнение количественных показателей затрат, сферой возникновения которых является обычная деятельность и экономических выгод, формируемых в этой сфере. Данная процедура проводится в сочетании с *функциональным анализом*, предполагающим количественное измерение пропорциональности уровней затрат и ценностью продукта для потребителей.

Среди предусмотренных реализацией этой функции процедур, также необходимо отметить процедуру *выявления и анализа величины разрывов* между фактическими результатами с одной стороны и корпоративными и локальными целями с другой.

Практика управленческого анализа показывает, что имеет место три основных категории разрывов:

• *товарный разрыв*, т.е. значительное снижение спроса, причинами которого, как правило, являются недостатки самой товарной позиции, непродуктивность действий по ее рыночному продвижению и т.п.;

• *коммерческий разрыв*, существенное снижение коммерческого потенциала предприятия за счет падения эффективности сбытовой инфраструктуры и потери каналов сбыта;

• *конкурентный разрыв*, заметное уменьшение конкурентных возможностей за счет упущенных рыночных позиций по сравнению с конкурентами и т.п.

Другой процедурой является *анализ рентабельности продукции в разрезе ее потребителей* (их групп, потребителей, региональных сегментов рынка), основанный на выявленных отклонениях доходов и расходов в сфере обычной деятельности. Методика управленческого анализа предполагает изучение и количественное измерение степени влияния на доходность организации динамики затрат, объемов продаж, изменений в ценообразовании; тенденций характера и динамики отклонений; а также выявление «проблемных» статей или объектов бюджета.

Важной процедурой также является *приростной анализ*, объектами которого являются значительные изменения доходов и расходов в сфере обычной деятельности. Количественные параметры возможных последствий оцениваются на основании приростных затрат. В задачи управленческого анализа внутренней отчетности также входит реализация процедуры анализа носителей затрат на виды деятельности на предмет снижения уровня расходования ресурсов. Управленческая отчетность служит одним из ключевых источников при проведении бенчмаркинга по критерию конкурентоспособности, о чем более подробно рассмотрено выше.

Необходимо отметить, что результаты анализа документируются и также составляют важный сегмент внутренней отчетности.

## Вопросы для самоподготовки

1. Какие разновидности целей вы знаете.
2. В чем заключается суть прогнозирования и планирования.
3. Как вы понимаете процесс бюджетирования в унитарном предприятии.
4. Назовите виды бюджетов, используемые унитарными предприятиями в своей деятельности.
5. Что такое управленческая отчетность и ее связь с основной бухгалтерской и статистической отчетностью унитарного предприятия.
6. В чем состоит сущность контроля бюджетов унитарного предприятия.

# СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 21 окт. 1994 г. // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 05.12.1994. - №32, ст. 3301; Росс. газ. - 1994. – 08.12.1994. - №238 -239.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июл. 1998 г. №146-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 16 июл. 1998 г. // Росс. газ. - 1998. - 06 авг. - №148 -149; Собр. законодательства Рос. Федерации. - 1998. - №31, ст. 3824.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 19 июл. 2000 г. // Парл. газ. - 2000. - 10 авг.; Собр. законодательства Рос. Федерации. - 2000. - № 32, ст. 3340.
4. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06 декабря 2011 г. №402-ФЗ // Офиц. интернет-портал прав. информ. http://www.pravo.gov.ru, 07.12.2011, Парл. Газ. – 2011. – 09-15 декаб. №54, Рос. газ. - 2011. - 09 декаб. №278, Собр. законод. РФ. – 2011. – 12 декаб. №50, ст. 7344.
5. О государственных и муниципальных унитарных предприятиях: Федеральный закон от 14 ноября 2002 г. №161-ФЗ // Собр. законод. РФ. – 2002. – 02 декаб. №48, ст. 4746, Парл. газ. – 2002. – 03 декаб. №230, Рос. газ. - 2002. - 03 декаб. №229.
6. О науке и государственной научно-технической политике: Федеральный закон от 23 августа 1996 г. №127-ФЗ // "Собрание законодательства РФ", 26.08.1996, № 35, ст. 4137, "Российская газета", № 167, 03.09.1996.
7. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: Приказ Минфина РФ от 31 окт. 2000 г. №94н // Финан. газ. - 2000. – №46 (Приказ), Финан. газ. - 2000. – №47 (План счетов), Экон. и жизнь. – 2000. - №46.
8. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина России от 02.07.2010 №66н // "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", № 35, 30.08.2010.
9. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации (ПБУ 1/2008): Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н // Бюлл. норм. акт. федер. орг. исполнит. влас. – 03.11.2008. – №44.
10. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99): Приказ Минфина РФ от 06 июля 1999 г. №43н // Финан. газ. - 1999. – №34, Экон. и жизнь. – 1999. - №35.
11. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99": Приказ Минфина РФ от 06 мая 1999 г. №32н // Росс. газ. – 22.06.1999. – №116 (начало – п. 13 Положения), 23.06.1999 №117 (п. 17 Положения - конец), Бюлл. норм. акт. федер. орг. исполнит. влас. – 28.06.1999. – №26.
12. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99": Приказ Минфина РФ от 06 мая 1999 г. №33н // Росс. газ. – 22.06.1999. – №116 (начало – п. 16 Положения), №117 (п. 16 Положения - конец), Бюлл. норм. акт. федер. орг. исполнит. влас. – 28.06.1999. – №26.
13. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н // Бюлл. норм. акт. федер. орг. исполнит. влас. – 14.09.1998. – №23, Росс. газ. ("Ведомст. прилож.") – 31.10.1998. - №208.
14. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01": Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. №26н // Бюлл. норм. акт. федер. орг. исполнит. влас. – 14.05.2001. – №20, Росс. газ. – 16.05.2001. - №91-92.
15. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)": Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н // Росс. газ. – 02.02.2008. - №22.
16. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010): Приказ Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. №167н // Росс. газ. – 16.02.2011. – №32.
17. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02": Приказ Минфина России от 19.11.2002 г. №115н // "Российская газета", № 236, 17.12.2002, "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", № 3, 20.01.2003.
18. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02": Приказ Минфина России от 19.11.2002 №114н // "Российская газета", № 4, 14.01.2003, "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", № 10, 10.03.2003.
19. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02": Приказ Минфина России от 10.12.2002 №126н // "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", № 9, 03.03.2003.
20. Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения к ним // Справочная информация подготовлена специалистами АО "Консультант Плюс".
21. Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно - технической продукции: утв. Миннауки РФ 15.06.1994 № ОР-22-2-46 // "Российские вести", № 95, 25.05.1995.
22. Баженов А.А., Чернятьева В.Г. Методологические основы оценки бизнеса. // Национальная безопасность / nota bene. - 2013. - № 3. - C. 516-522. DOI: 10.7256/2073-8560.2013.3.7746.
23. Баженов А.А. Проблема обеспечения тождественности расчетов между организацией и налоговым органом. // Налоги и налогообложение. - 2013. - № 7. - C. 504-511. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.7.9134.
24. А. А. Баженов, Д. В. Кузнецов. Особенности налогообложения лизинговых операций с реальными опционами на продление и прекращение договора лизинга. // Налоги и налогообложение. - 2012. - № 3. - C. 15-20.
25. А.А. Баженов, Л.С. Царькова. Аудит налогообложения хозяйствующих субъектов при осуществлении аудиторской деятельности. // Налоги и налогообложение. - 2013. - № 1. - C. 41-49. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.01.4
26. Баженов А.А., Полякова Н.Н. Недобросовестное формирование показателей прибыли в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций. // Национальная безопасность / nota bene. - 2013. - № 4. - C. 636-642. DOI: 10.7256/2073-8560.2013.4.9070.
27. Баженов А.А. Учет интересов пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности унитарных предприятий. // Финансовое право и управление. - 2016. - № 2. - C. 129-137. DOI: 10.7256/2310-0508.2016.2.17791.
28. Баженов А.А., Гудков А.С. Тест: Знаете ли вы правила формирования бухгалтерской отчетности? // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров), №1. -М: ООО "Издательский дом БИНФА", 2009. – С. 30 – 31.
29. Баженов А.А. Федеральные налоги и сборы: учебное пособие в схемах / А.А. Баженов; М-во образования и науки Рос. Федерации, ФГБОУ ВПО Владим. гос. ун-т – Владимир: Транзит – Икс. 2013. – 82 с.
30. Бехтерева Е.В. Себестоимость: рациональный и эффективный учет расходов: практ. пособие / Е.В. Бехтерева. - М.:Омега-Л,2007.-152 с.
31. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. — М.: Книжный мир, 2003. — 895 с.
32. Керимов В.Э. Современные системы и методы учета и анализа затрат в коммерческих организациях: Учебное пособие. – М.: Эксмо, 2005. - 144 с.
33. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет в схемах и таблицах / Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков – М.: - Проспект, 2014. - 280 с.
34. Мельник М.В,Мизиковский Е.А., Мизиковский И. Е., Кемаева С.А., Ясенев В.Н Теория бухгалтерского учета: учебник для среднего проф. образования. – 2 изд. перераб. и доп. / под общ. ред. проф. Е.А. Мизиковского и М.В. Мельник М.- Издательство «Магистр», 2009.- 382 стр.
35. Мизиковский Е.А., Мизиковский И. Е. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (Производственный учет) Часть 1 Нижний Новгород: Издательство Нижегородского гос.университета, 2008г., – 76с.
36. Мизиковский Е.А., Мизиковский И. Е. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (Производственный учет) Часть 2 Нижний Новгород: Издательство Нижегородского гос.университета, 2009г., – 72с.
37. Мизиковский Е.А., Мизиковский И. Е. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (Производственный учет) Часть 3 Нижний Новгород : Издательство Нижегородского гос.университета, 2009г., – 74с.
38. Мизиковский Е.А., Мизиковский И. Е. Производственный учет М.: Издательство «Магистр: Инфра-М» - 2010г.,-272 с.
39. Мизиковский И. Е. Бухгалтерский управленческий учет (учебное пособие) Нижний Новгород: Издательство Нижегородского гос.университета, 2005. -65 с.
40. Мизиковский И. Е. Бухгалтерский управленческий учет: курс-минимум: учебное пособие. М.: Издательство «Магистр» - 2009г.,-110с.
41. Мизиковский И. Е., Милосердова А.Н., Ясенев В.Н. Бухгалтерский управленческий учет М.: Издательство «Магистр: Инфра-М» - 2012 г.,-109 с.
42. Мизиковский И.Е., Баженов А.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность как инструмент обеспечения транспарентности ведения хозяйственной деятельности экономических субъектов. // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 2. С. 69-77.
43. Мизиковский И.Е., Баженов А.А. Структурирование учета использования предметов труда в унитарном предприятии. // Управленческий учет. 2016. № 5. С. 50-56.
44. Мизиковский И.Е., Баженов А.А. Проблемы применения метода экономически обоснованных расходов (тарифов) при ценообразовании в электроэнергетике. // Финансовый менеджмент. 2016. № 2. С. 101-107.
45. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2007. — 495 с
46. Отчетность: бухгалтерская и налоговая (5-ое изд., перераб. и дополн.)/Г.Ю.Касьянова. - М.: АБАК, 2014. - 352 с.
47. Мизиковский Е.А., Мизиковский И. Е. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 624 с.
48. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. - М.: Издательство «Дело и сервис», 2001. - 544 с.

# Контрольные вопросы

1. Предмет и метод управленческого учета.
2. Принципы, задачи и нормативно-правовое регулирование управленческого учета.
3. Объекты управленческого учета
4. Место управленческого учета в системе хозяйственного учета предприятия.
5. Сравнение финансового и управленческого видов учета
6. Понятия «затраты», «расходы». Группировка затрат на обычные виды деятельности по элементам.
7. Затраты на продукт. Расходы периода. Процесс трансформации затрат в расходы.
8. Классификация затрат по экономической роли в процессе производства и по способам отнесения на себестоимость
9. Классификация затрат по отношению к объему производства
10. Классификация затрат по роли в решении задач управления предприятием.
11. Релевантные и нерелевантные затраты. Приростные и неприростные затраты. Использование сведений об этих затратах в принятии решений.
12. Критерии качества информации управленского учета. Способы поддержания качества управленческой информации.
13. Место возникновения затрат. Центр затрат. Учет затрат на производство.
14. Цеховые и заводские затраты.
15. Управленческий учет по центрам затрат и местам их возникновения.
16. Носитель затрат.
17. Понятие себестоимости в управленческом учете.
18. Калькулирование себестоимости произведенной продукции. Использование результатов в принятии управленческих решений.
19. Калькулирование себестоимости реализованной продукции. Использование результатов в принятии управленческих решений.
20. Производственная мощность. Использование данных о производственной мощности в управленческом учете.
21. Основные подходы к калькулированию в управленческом учете. Виды калькуляций.
22. Назначение и задачи производственного учета
23. Система учета полных затрат. Распределение косвенных расходов.
24. Система учета переменных затрат («директ-костинг».)
25. Понятие маржинальной прибыли. Норма маржинальной прибыли. Их использование в процессе принятия управленческих решений.
26. Общая характеристика методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции
27. Объекты калькулирования затрат в зависимости от используемого метода. Калькуляционные единицы.
28. Особенности нормативного метода калькулирования себестоимости продукции
29. Особенности попроцессного метода калькулирования себестоимости продукции
30. Особенности позаказного метода калькулирования себестоимости продукции
31. Особенности попередельного метода калькулирования себестоимости продукции.
32. Объекты нормирования затрат.
33. Система контроля материальных затрат с использованием результатов расчета их отклонений от норм.
34. Система контроля трудовых затрат с использованием результатов расчета их отклонений от норм.
35. Cметное планирование (бюджетирование) на предприятии. Способы составления бюджетов.
36. Структура и функции оперативного бюджета предприятия.
37. Структура и функции финансового бюджета предприятия.
38. Структура и функции бюджета продаж предприятия.
39. Структура и функции бюджетов производства и коммерческих расходов предприятия.
40. Назначение и структура бюджета денежных средств предприятия.
41. Контроль исполнения бюджетов предприятия.
42. Понятие «центр ответственности». Виды центров ответственности Особенности управления по центрам ответственности.
43. Перспективы и проблемы развития управленческого учета на предприятии.