

Министерство образования и науки РФ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего
профессионального образования
«ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ СИСТЕМ УПРАВЛЕНИЯ И
РАДИОЭЛЕКТРОНИКИ (ТУСУР)

Институт инноватики
Факультет инновационных технологий
Отделение кафедры ЮНЕСКО «Новые материалы и технологии»

Трубченко Татьяна Григорьевна

КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ
по дисциплине «Управленческий учет»

Томск 2012

Лекция 1. ВВЕДЕНИЕ В УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ (УУ)

1. Сущность управленческого учета
2. Этапы и информационная составляющая УУ
3. Роль экономической информации для управленческого учета
4. Управленческая отчетность

1. СУЩНОСТЬ УУ

Управленческий учет рассматривается как система сбора, регистрации и обработки информации, контроля за оперативными изменениями на предприятии, оценки деятельности подразделений предприятия и стимулирования его работников для принятия руководством обоснованных стратегических и тактических управленческих решений..

Пользователями информации, генерируемой в рамках системы управленческого учета в организации, являются:

1) **высшее руководство** — формирует стратегические цели управления организацией. Получает интегрированные управленческие отчеты о достижении поставленных целей, отражающие фактические результаты производственной, инвестиционной и финансовой деятельности организации в целом и в разрезе ключевых структурных подразделений за прошедший период либо на конкретный момент времени; анализ внешних и внутренних факторов, влияющих на результаты выполнения долгосрочных целей развития организации, а также плановые и прогнозные показатели деятельности на предстоящий период;

2) **руководство структурных подразделений всех уровней** — формирует оперативную стратегию реализации долгосрочных целей развития организации, и в соответствии с этим получает управленческие отчеты, включающие в себя значения ключевых показателей деятельности подразделений на конкретный момент времени, и результаты их аналитической обработки; информацию планового и прогнозного характера, а также информацию о смежных подразделениях и контрагентах;

3) **специалисты структурных подразделений**, отвечающих за формирование и реализацию долгосрочных целей развития компании. В пределах своей компетенции получают информацию о деятельности компании, ее подразделений, прогнозы внутренних и внешних факторов, оказывающих влияние на результаты деятельности организации.

В организациях, использующих в своей деятельности те или иные компоненты системы управленческого учета, различные функции ведения управленческого учета и обеспечения руководства соответствующей управленческой отчетностью, могут возлагаться на экономистов, работающих в любом ее структурном подразделении: аналитическом, планово-экономическом, финансовом, бухгалтерии, подразделениях стратегического планирования, функциональных структурных подразделениях.

Основной целью учета как инструмента для ведения бизнеса является создание "общего языка" для специалистов разных направлений и уровней, имеющих отношение к работе предприятия. Из одного информационного поля, данные в котором собраны по единым законам, каждый получает информацию, необходимую и понятную конкретно ему.

С помощью инструментов управленческого учета обеспечивается реализация важнейших задач системы управления организацией как экономической и производственной единицей. Среди **основных задач** можно выделить следующие:

1. Учет ресурсов организации

Одной из ключевых функций менеджмента является обеспечение оперативного, полного и достоверного учета ресурсов организации, включая материальные, финансовые и человеческие ресурсы, с целью осуществления контроля и повышения эффективности их использования. Внедрение системы управленческого учета обеспечивает генерацию и предоставление менеджерам системы отчетов и отдельных показателей, характеризующих наличие и движение ресурсов организации.

2. Контроль и анализ финансово-хозяйственной деятельности

Под контролем финансово-хозяйственной деятельности в целях настоящих рекомендаций понимается деятельность, направленная на: 1. обеспечение целостности финансовой и нефинансовой информации, касающейся деятельности предприятия и его активов; 2. мониторинг и измерение ключевых показателей деятельности; 3. инициализацию корректирующих действий, необходимых для достижения запланированных результатов деятельности; 4. инициализацию, в случае необходимости, действий по корректировке планов.

3. Планирование

Под планированием понимается процесс постановки целей, формулирования, оценки и выбора политики, стратегии, тактики и конкретных действий по их достижению, а также количественной оценки воздействия, которое оказывают на предприятие запланированные операции и другие будущие экономические события. Осуществление планирования, включающее в себя стратегический, тактический и оперативный аспекты, требует предоставления информации о прошлом, настоящем и предполагаемом будущем (прогнозирование).

4. Прогнозирование и оценки прогноза

Под *прогнозированием* понимается предоставление заключения о воздействии ожидаемых в будущем событий на основе анализа прошлых событий и их количественная оценка для целей планирования.

Процесс планирования, как правило, *предусматривает* моделирование, то есть выбор варианта действий среди нескольких альтернатив. Такой выбор связан с получением информации об ожидаемой конъюнктуре и изменениях экономической ситуации. Руководство компании должно оценить возможные темпы роста показателей деятельности, способность компании удерживать соответствующую долю рынка, приток денежных средств для каждого варианта в различной, в том числе меняющейся, экономической среде.

Роль управленческого учета в информационно-аналитическом обеспечении управления заключается:

а) в формировании информации о внешней и внутренней окружающей среде предприятия, необходимой для составления планов его финансово-хозяйственной деятельности;

б) в выражении составленных планов финансово-хозяйственной деятельности предприятия в конкретных показателях (составление бюджетов), учитывая возможности наиболее эффективного использования ресурсов каждым структурным подразделением;

в) в проведении своевременного контроля исполнения бюджетов на основе информации о достигнутых плановых значениях показателей и причинах отклонений от них;

г) в информировании сотрудников о целях предприятия и о размерах вознаграждений за достижение этих целей;

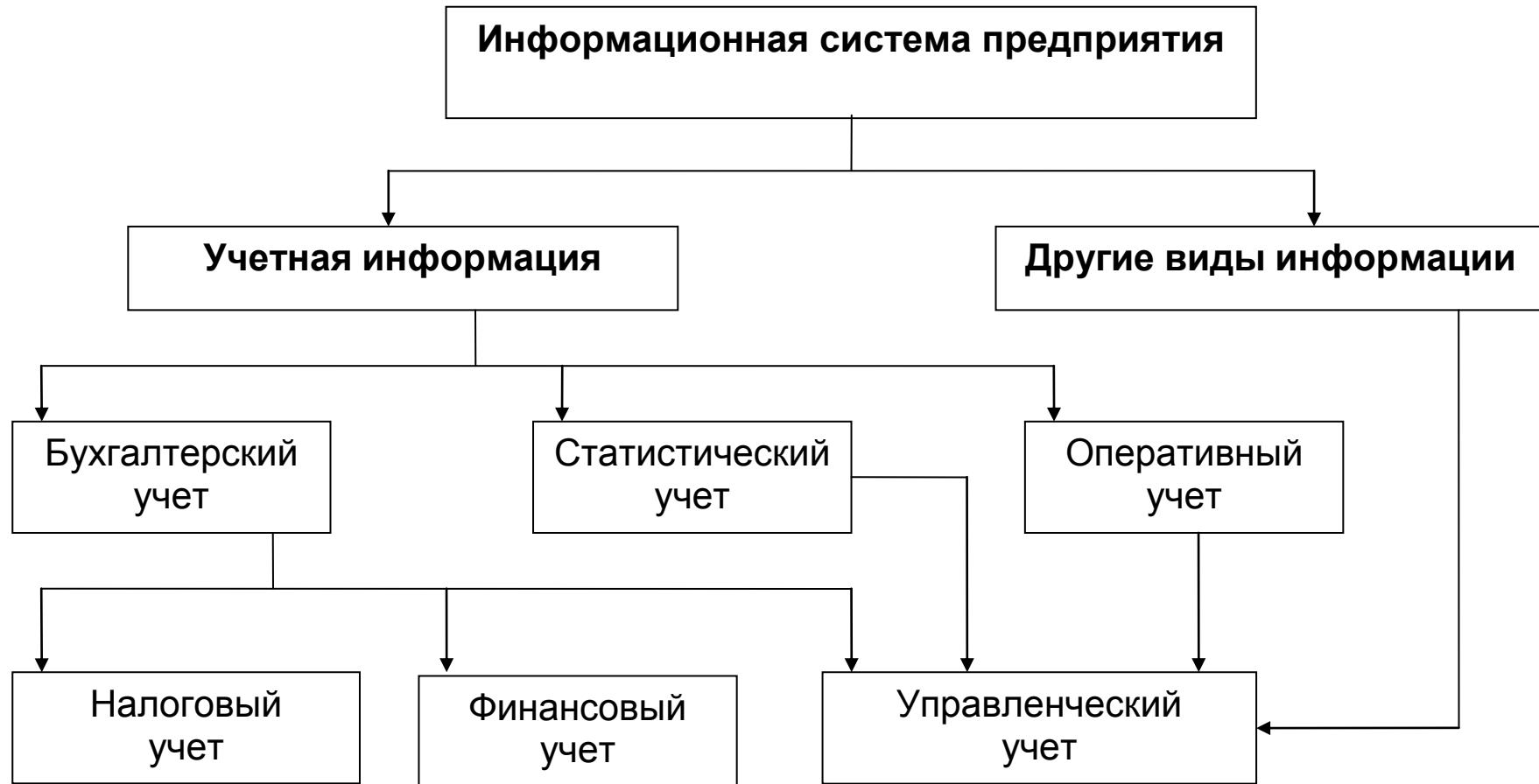
д) в формировании информации о затратах предприятия по всем необходимым аналитическим признакам, пригодной для эффективного управления затратами.

К основным функциям управленческого учета относятся: аналитическая, прогнозная, организационная, функция координации и мотивации, контрольная.

На предприятии, принявшем решение о введении управленческого учета, строится иерархическая модель информационных потоков. В ней жестко прописываются центры ответственности за занесение информации, права доступа и возможности для обработки. Таким образом, в информационном поле создается предельно близкая к реалиям модель предприятия, с помощью которой можно существенно упростить процедуры оценки, контроля, учета финансовых результатов и многое другое в реальном бизнесе.

Место УУ в общей системе информации предприятия можно отразить на рис. 1.

ИНФОРМАЦИОННАЯ СИСТЕМА ПРЕДПРИЯТИЯ



Выражение "management accounting" появилось в конце 1940-х годов и, конечно, не встретило на Западе единодушного признания. В континентальной Европе до сих пор многие специалисты его не принимают. Однако в большинстве стран мира деление бухгалтерского учета на управленческий и финансовый было одобрено. Получает оно признание и у нас. Рассмотрим основные различия между различными видами учета (табл.1).

Сравнительная характеристика учета

<i>Характеристика систем учета</i>	<i>Бухгалтерский учет</i>	<i>Управленческий учет</i>	<i>Статистический Учет</i>	<i>Налоговый учет</i>
Понятие учета	Упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах предприятия и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций	Система внутреннего учета и обработки данных хозяйственной деятельности предприятия для руководителей различных уровней, на основе которой они принимают более обоснованные решения в целях повышения эффективности текущих операций. Систему управленческого учета разрабатывает само предприятие	Система учета, направленная на получение и обработку информации о массовых общественных явлениях	Упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о формировании налоговой базы по конкретным налогам путем сплошного непрерывного и документального учета хозяйственных операций, связанных с исчислением налоговой базы и сумм этих налогов.
Правовое регулирование	<ul style="list-style-type: none"> ФЗ от 21.11.1996г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» ПБУ Инструкции, методические указания, планы счетов Прочие 	Регламентируется внутренними документами предприятий, т.е. осуществляется по внутренним правилам, установленным организацией в соответствии с целями и задачами управления	<ul style="list-style-type: none"> Постановление Правительства РФ от 12.02.1993г. №121 «О мерах по реализации государственной программы перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики» Постановление Правительства РФ от 30.07.2004 №399 «Об утверждении положения о Федеральной службе государственной статистики» Постановление Госкомстата России от 15.07.2002 №154 «Об утверждении положения о порядке предоставления статистической информации, необходимой для 	<ul style="list-style-type: none"> НК РФ Постановление Правительства РФ от 02.12.2000г. №914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок, книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (ред. 16.02.2004 №84) Другие нормативные акты

			проведения государственных статистических наблюдений».	
Пользователи отчетности	<ul style="list-style-type: none"> Внешние Внутренние 	Только внутренние	<ul style="list-style-type: none"> Внешние – органы государственной статистики и т.п. Внутренние пользователи 	<ul style="list-style-type: none"> Внешние – налоговые органы и др. государственные органы в соответствии с действующим законодательством Внутренние пользователи
Цель учета	Формирование достоверной информации о финансовом состоянии предприятия	Сбор достоверной информации для управления, планирования, контроля и обеспечения внутренних пользователей (менеджеров) для принятия обоснованных управленческих решений.	Формирование сводной официальной статистической информации о социально-экономическом и демографическом положении РФ	Обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налогов
Задачи учета	<ul style="list-style-type: none"> Формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия, его имущественном положении Контроль за наличием и движением материальных, трудовых и финансовых ресурсов Предотвращение отрицательных финансовых результатов хозяйственной деятельности, выявление внутрихозяйственных резервов 	<ul style="list-style-type: none"> Полное отражение всех хозяйственных операций с целью формирования достоверных данных о финансово-хозяйственной деятельности Формирование управленческой отчетности 	<ul style="list-style-type: none"> Накопление и обобщение данных, необходимых для составления статистической отчетности Предоставление органам государственной статистики информации, необходимой для проведения государственных статистических наблюдений (стат. отчетности) 	<ul style="list-style-type: none"> Отражение фактов финансово-хозяйственной деятельности для целей налогообложения Исчисление налоговой базы по налогам и сумм налогов к уплате, формирование показателей налоговой декларации
Обязательность ведения учета и субъекты учета	Обязательно для всех предприятий	Необязательно	Обязательное ведение учета только по тем операциям, информация о которых включается в стат. отчетность	Ведение учета обязательно для всех предприятий по тем налогам, которые они исчисляют и уплачивают
Объекты учета	<ul style="list-style-type: none"> Имущество Обязательства Хозяйственные предприятия 	<ul style="list-style-type: none"> Ресурсы предприятия Хозяйственные процессы Подразделения 	Отдельное имущество и обязательства, учет которых необходим для составления	Объекты налогообложения по конкретным налогам (предприятие в

		предприятия, <ul style="list-style-type: none"> • Продукты, • Виды деятельности • Затраты предприятия и их изменение • Себестоимость продукции 	стат. отчетности. <ul style="list-style-type: none"> • Пр. объекты учета 	целом)
Показатели	<ul style="list-style-type: none"> • Стоимостные • Натуральные 	<ul style="list-style-type: none"> • Стоимостные • Натуральные 	<ul style="list-style-type: none"> • Стоимостные • Натуральные 	<ul style="list-style-type: none"> • Стоимостные • Натуральные (в случаях, установленных законодательством) (транспортный налог)
Методы записи данных	<ul style="list-style-type: none"> • Двойная (диаграфическая) запись • Простая (униграфическая) запись 	<ul style="list-style-type: none"> • Двойная • Простая 	<ul style="list-style-type: none"> • Двойная • Простая 	<ul style="list-style-type: none"> • Двойная • Простая

Система УУ зависит от объектов управления. Вся совокупность объектов управления разделена на четыре категории:

1. ресурсы — все то, чем может воспользоваться организация для достижения своих целей;
2. структурные единицы — все то, из чего состоит организация,— начиная от организации в целом и заканчивая отдельным работником;
3. процессы (работы, операции) — все то, что составляет деятельность организации;
4. показатели — количественные и качественные характеристики всех представленных выше категорий объектов управления.

Исходя из данной классификации объектов управления, можно сказать, что **управленческий учет есть система управления организацией**, предполагающая реализацию управленческих функций в отношении:

- совокупности процессов, составляющих деятельность организации;
- участвующих в процессах структурных единиц организации;
- используемых в процессах ресурсов;
- показателей, отражающих характеристики всех других категорий объектов управления.

Система управленческого учета предполагает выбор системы показателей, на основании которых происходит оценка результатов деятельности текущего состояния, планирования направлений развития.

Можно выделить пять основных типов построения взаимосвязанных оценочных показателей для предприятия в целом и его подразделений:

1. Выбор основного показателя, который удовлетворял бы цели управления. В качестве такого показателя могут выступать операционная прибыль, маржинальный доход, рентабельность и т. д. Комплексная оценка деятельности не сводится к оценке одного показателя. Появляется необходимость в использовании обобщенных показателей.
2. Фиксация методов исчисления составляющих показателей, в частности, использование различных признаков и методов группировки затрат.
3. Определение временного момента расчета показателя.
4. Классификация подразделений на центры ответственности и выработки стандартов требований для их оценки.
5. Определение периодичности отчетов и справочных сводок.

Принципы формирования системы показателей, а также результаты конкретного выбора такой системы, регламентированной внутренними нормативными документами, определяют требования к структурированию учетных данных. Многогранность анализа и наличие связанных,

но различных показателей определяют необходимость в многоаспектной системе управленческого учета, позволяющей оперативно настраиваться на регламентированные запросы пользователя.

Если под управленческим учетом понимать систему организации, сбора и агрегирования учетных данных, направленную на решение конкретной управленческой задачи, тогда основываясь на этом определении, **создание системы управленческого учета может быть представлено в виде трех этапов, на каждом из которых решаются специфические задачи.**

Первый этап – формирование управленческого решения учетной задачи или анализ существующего решения.

На этом этапе необходимо определить:

- управленческую задачу и ее решение (управленческое);
- данные, которые нужны для ее решения, система из сбора и правила документооборота;
- результаты, которые планируется достичь, при этом назначаются ответственные за достижение указанных результатов и соответствующая система управленческой отчетности, планирования результатов деятельности.

Второй этап – увязка принятых решений с существующими управленческими решениями, учетной политикой и учетной бухгалтерской практикой и уже существующими учетными технологиями. Этот этап находится на стыке двух элементов системы управленческого учета - организации и сбора данных. С одной стороны, организация данных существующих систем учета может быть использована при формировании управленческого учета, с другой - требования управленческого учета могут привести к изменению в существующих структурных данных. Могут изменяться и требования к системе сбора данных, например, подвергнуться пересмотру периодичность, объем и адреса предоставления отчетных форм.

На этом этапе следует согласовать полученные на первом этапе результаты с требованиями бухгалтерского, финансового и налогового учета.

Третий этап – внедрение учетных технологий. На этом этапе осуществляется реализация принятых решений. Важно поддержать процесс постановки управленческого учета организационно - административными мерами. Необходимо официально возложить ответственность за сбор и анализ данных на ответственных лиц и тем самым завершить формирование системы сбора управленческих данных, разработать должностные инструкции для исполнителей, утвердить формы документов и правила документооборота, что вместе с отчетным и аналитическими формами и образует систему агрегированных учетных данных.

Следует отметить, что если в части бухгалтерского учета все регламентировано государством, то правила управленческого учета устанавливаются в самой компании. Поэтапную технологию внедрения лучше поручить финансовому директору или финансово-экономической службе. Генеральному Директору можно рекомендовать контролировать решения следующих вопросов:

1. Что должен представлять собою результат?
2. Какие данные для этого нужны?
3. Кто отвечает за своевременное внесение данных в базу?
4. Как данные будут обрабатываться и интерпретироваться?
5. Как наладить и контролировать процесс?
6. Как автоматизировать управленческий учет?

Разработка системы управленческого учета в семь этапов

Для успешной разработки системы управленческого учета на предприятии Вашей финансовой службе (при поддержке топ-менеджмента) рекомендуется:

1. Определить финансовую структуру предприятия путем выделения центров финансовой ответственности.
2. Разработать состав, содержание и формы управленческой отчетности.

3. Разработать классификатор управленческого учета.
4. Разработать методы управленческого учета затрат и калькуляции себестоимости продукции.
5. Разработать управленческий план счетов и порядок отражения типовых хозяйственных операций.
6. Разработать внутренние положения и инструкции, регламентирующие ведение управленческого учета.
7. Провести соответствующие организационные изменения на предприятии.

(По материалам статьи А. Молвинского «Как разработать и внедрить систему управленческого учета на предприятии», опубликованной в журнале «Финансовый директор»)

Таким образом, **система управленческого учета** – это система управленческой отчетности, представляющей собой совокупность показателей оценки затрат, себестоимости и формирования финансовых результатов с целью принятия оптимальных управленческих решений.

2. РОЛЬ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ УУ

Постановка управленческого учета на предприятии обеспечивает наличие более эффективного контроля за его деятельностью. Это происходит за счет переноса акцентов на **самоконтроль**, т.е. на создание обратной связи внутри функций менеджера, чтобы он мог принимать меры по исправлению неудовлетворительной работы и предупреждению потерь. При этом управленческий учет строится таким образом, чтобы способствовать эффективному контролю со стороны руководства за объектами, деятельность которых ему подотчетна.

Схема функционирования системы управленческого учета показана на Рисунке 2:

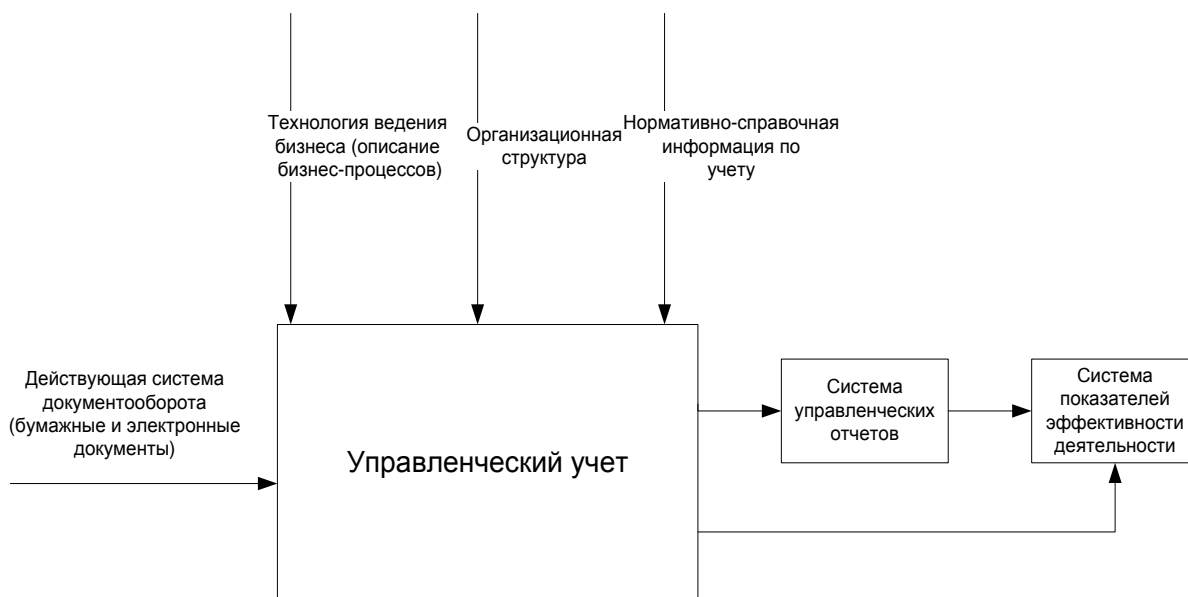


Рисунок 2. Система функционирования управленческого учета.

Как видно из рисунка, в основе построения управленческого учета лежат три **источника**: организационная структура бизнеса в целом и отдельных его подразделений; описанная во внутренних документах технология ведения бизнеса; нормативно-справочная документация по учету (например, учетная политика предприятия, правила ведения учета конкретного вида деятельности).

Большое влияние на управленческий учет оказывает обоснованная организация документооборота, т.е. последовательность прохождения документов (электронных или бумажных) от момента их создания до передачи в архив. Разработка графика документооборота является необходимым звеном процесса постановки управленческого учета на предприятии, т.к. именно через рациональную организацию документооборота в конечном итоге обеспечиваются

четкость и оперативность обработки и движения документов, своевременность принятия управленческих решений.

Завершающим этапом процесса управленческого учета является формирование управленческой отчетности и выделение ключевых показателей деятельности отдельных подразделений.

Управленческая отчетность представляет собой единую систему взаимосвязанных показателей об имущественном и финансовом положении предприятия, а также о результатах хозяйственной деятельности, составленную по установленным формам. Управленческая отчетность — это внутренняя отчетность, т. е. отчетность об условиях и результатах функционирования структурных подразделений предприятия, отдельных направлений его деятельности, а также о финансовых итогах работы на различных рынках.

Экономическая информация

Экономические аспекты информации впервые исследовал нобелевский лауреат К. Эрроу. Он постулировал и обосновал тезис о том, что информация является товаром, имеющим стоимость.

Под *информацией*, прежде всего, следует понимать *меру снятия неопределенности у получателя, влияющую на результативность его дальнейшей деятельности*

Экономическая информация (англ. economic information) – сведения (факты, данные, характеризующие, что-либо, отчет с цифровыми данными), уменьшающие неопределенность, недостаток знаний, дополняющие представление о социально-экономических процессах как в сфере производства, так и в непроизводственной сфере на всех уровнях и во всех органах.

Экономическая информация отображает факты производственно-хозяйственной деятельности с помощью системы натуральных и стоимостных показателей.

В качестве характеристик, позволяющих говорить об экономической сущности информации, выделяются следующие:

- информация приобрела цену, стоимость и стала товаром, измеримым денежным эквивалентом;
- возникают и бурно развиваются нетоварные информационно-финансовые рынки, такие, как рынки фьючерсов (сделка на срок), страховые, инвестиционные и валютные рынки типа *FOREX*, где товаром является, по существу, информация (причем емкость этих рынков, функционирующих во всемирном масштабе, стремительно растет и значительно превышает емкость товарных рын);
- компьютерные сети (Internet про *www2*, про блоги) становятся всеобщими финансово-информационными коммуникациями и обеспечивают функционирование "телешопингов" и "телебанкингов" во всемирном масштабе;
- растут нематериальные активы предприятий, в состав которых входят патенты на изобретения, лицензии, программные продукты и другие информационные материалы, имеющие в балансах организаций денежное выражение.

Ценность экономической информации определяется такой совокупностью ее свойств, как *своевременность, достоверность, содержательность, удобство восприятия...*

Классификация экономической информации:

1. по изменяемости:

- постоянная (условно-постоянная)
- переменная

2. по насыщенности:

- недостаточная
- достаточная
- избыточная

3. по отношению к предмету исследования:

- основная

- вспомогательная
5. по способу изображения
 - текстовая,
 - цифровая,
 - алфавитная,
 - алфавитно-цифровая,
 - графическая
 6. по функциональному назначению
 - плановая,
 - нормативная,
 - учетная
 - и отчетная
 7. по отношению к процессу обработки данных обрабатываемая и необрабатываемая
 8. по степени обработки первичная, промежуточная, результативная
 9. по отношению к управляемому объекту
 - внутренняя и внешняя
 - входящая и исходящая
 10. по объему необходимых сведений для управления
 - комплексная
 - тематическая
 10. по фазам воспроизводства (информация о производстве, распределении, **обмене**, потреблении);
 11. по отраслям хозяйства (информация о промышленности, сельском хозяйстве, торговле, строительстве и т.д.);
 12. по элементам (факторам) воспроизводства (информация о средствах производства, трудовых ресурсах, природных ресурсах, продуктах и услугах);
 13. по назначению в процессе управления: управляющая (доведение до исполнителей подлежащих выполнению решений); осведомляющая (реализация обратной связи в системе управления).

Внутри этих классов делят информацию:

1. по признаку функции управления, результатом которой она является (учетная, отчетная, плановая, прогнозная, нормативная, финансовая и т.п.);
2. по месту возникновения (входящая; сводная; исходящая);
3. по степени соответствия (достоверная, недостоверная, своевременная, несвоевременная, полезная, ложная, избыточная);
4. по отношению к процессам обработки и хранения (исходная (необработанная), промежуточная, результатная);
5. по степени стабильности (постоянная (условно-постоянная), переменная),
6. по степени охвата полноты данных (сплошная (полная), выборочная)

Требования к организации информационного обеспечения анализа:

- информация должна соответствовать потребностям анализа
- объективность отражения процессов производства, обращения, распределения и потребления, использования ресурсов
- единство информации, поступающей из различных источников
- оперативность информации
- система информации должна быть рациональной

Основное правило организации управленческого учета

Информация, предоставляемая управленческим учетом, должна быть полезной для

принятия решений.

Выгоды от использования информации должны быть выше, чем затраты на ее получение.

Источники данных

1. Плановые
 - типы планов (перспективные, текущие, оперативные)
 - нормативные материалы
 - сметы
 - ценники
 - проектные задания
2. Учетные
 - бухгалтерский учет и отчетность
 - статистический учет и отчетность
 - оперативный учет и отчетность
 - выборочные учетные данные
3. Внеучетные
 - официальные документы
 - хозяйственно-правовые документы
 - решения общих собраний коллектива, совета трудового коллектива предприятия
 - материалы изучения передового опыта, приобретенные из разных источников информации
 - техническая и технологическая документация
 - устная информация
 - материалы специальных исследований состояния производства на отдельных рабочих местах

Система управления экономической информацией

Управленческий учет представляет собой систему организации, сбора и накопления данных, необходимых для решения конкретной управленческой задачи в виде трех взаимосвязанных блоков (подсистем): учета затрат; показателей деятельности; управленческих отчетов (рис. 3).

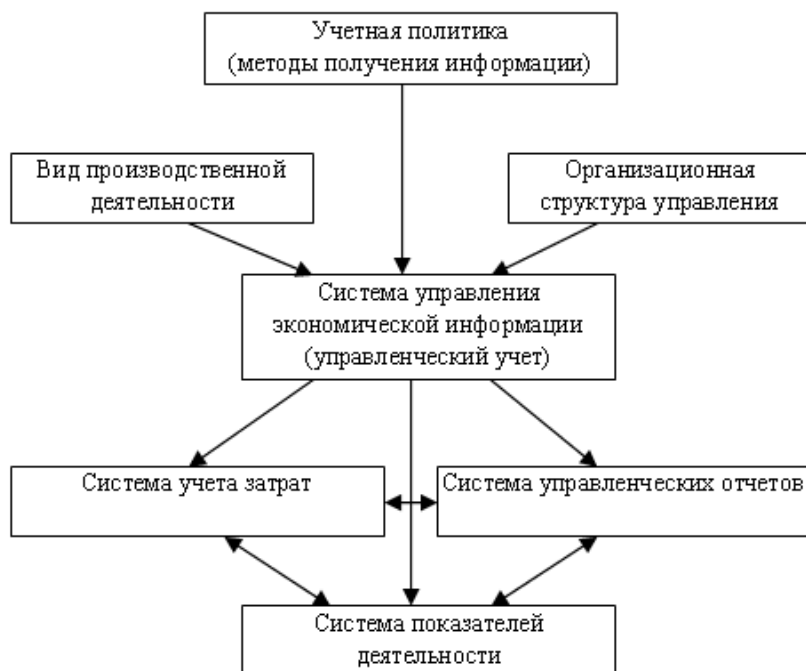


Рис. 3. Схема генерации системы управления экономической информацией

Развитие современных информационных технологий ведет к тому, что скорость обмена информацией увеличивается, доступ к ней становится более широким. Чем дальше, тем меньше эти процессы поддаются контролю и регулированию. Т.о. теперь любой прогноз, решение, проект или действие становятся доступными все большему количеству людей. И это не может не повлечь

за собой быстрых противодействий, новых прогнозов, – изменений ситуации. Эти изменения становятся все сложнее и сложнее спрогнозировать, а, значит, и управлять ими. В каждой новой ситуации, делая шаг вперед, управленец уже не может опираться на существующее положение. Поэтому теперь управленец должен уметь организовывать ситуацию с точностью до «здесь и теперь». Для этого ему необходимо владеть не только знаниями и рациональными, мыслительными навыками и способностями, но и умением чувствовать ситуацию и оформлять это чувство в действие (третья парадигма мышления).

3. УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

На Рисунке 4 систематизированы признаки классификации отчетности, обеспечивающие формирование системы управленческих отчетов в соответствии с поставленной целью развития отдельных подразделений и предприятия в целом. Состав форм управленческой отчетности зависит от особенностей деятельности предприятия, технологического процесса и бизнес-процессов, присущих каждому виду деятельности. Для понимания процесса функционирования предприятия необходимо детально описать его деятельность, основными структурными элементами которой являются бизнес-процессы.

Бизнес-процессы рассматриваются как последовательно повторяющиеся действия (функции), выполняемые в течение какого-либо промежутка времени сотрудниками структурных подразделений предприятия, расположенных на различных уровнях организационной структуры предприятия, и направленные на достижение общей цели (цели бизнес-процесса), например, изготовление того или иного вида готовой продукции, выполнение работ или оказание услуг.

Первичные документы в управленческом учете

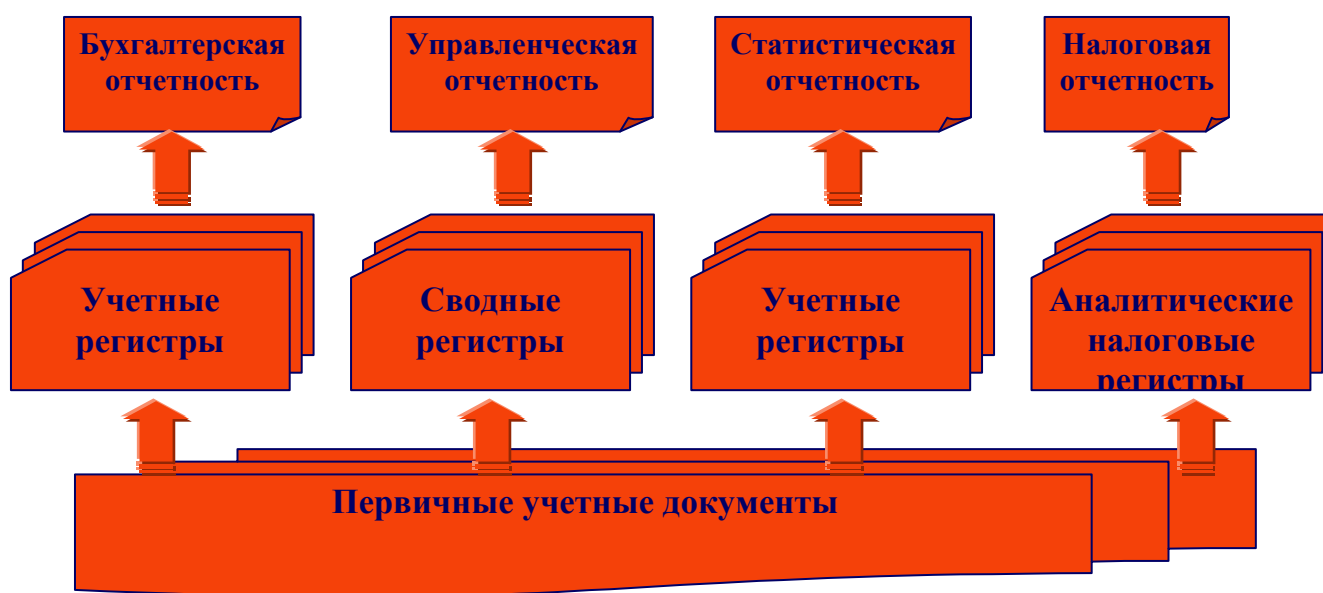
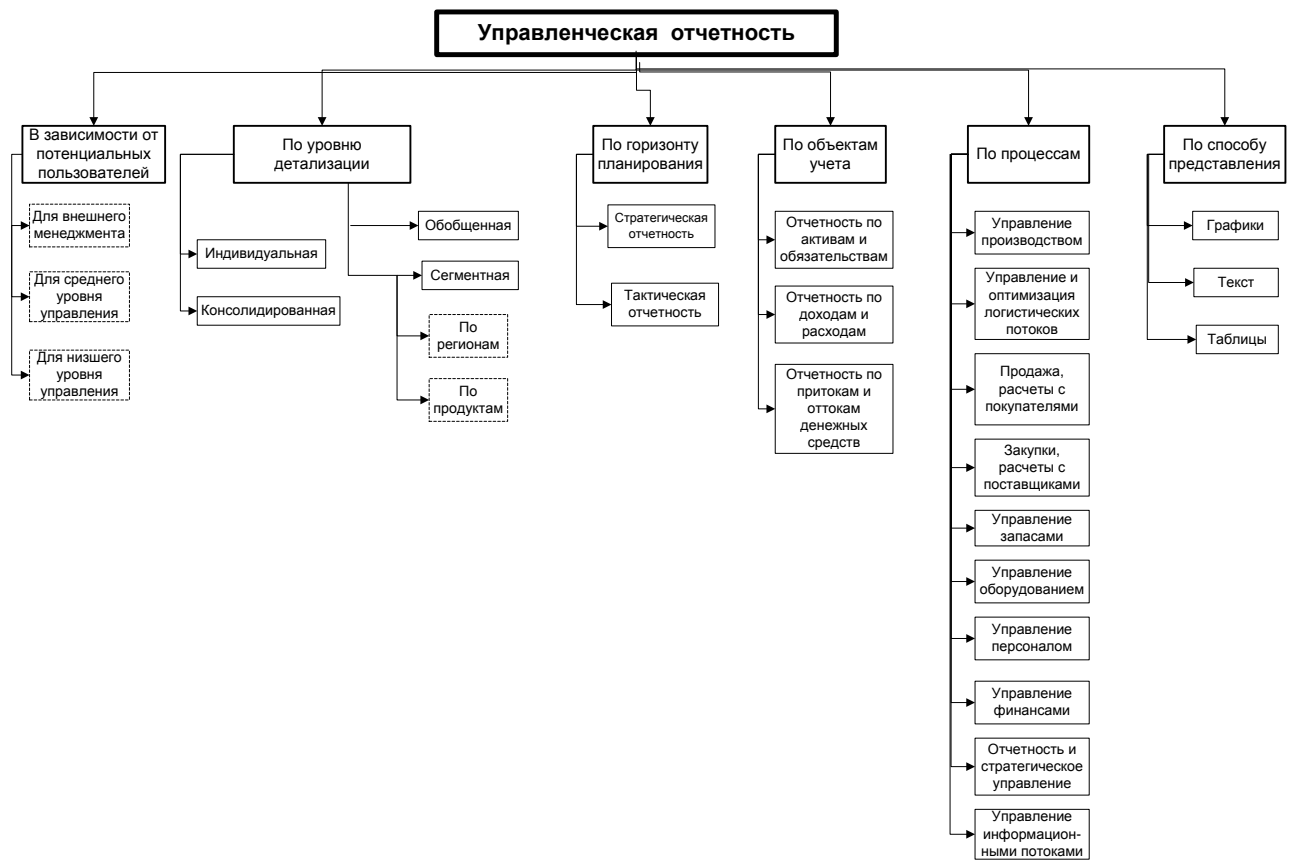


Рисунок 4. Признаки классификации управленческой отчетности.



Методика формирования управленческой отчетности:

1. Общий анализ бизнеса (в том числе стратегических целей и задач предприятия, организационной структуры предприятия), описание типовых бизнес-процессов и функций бизнес-процессов;
2. Разработка ко всем функциям бизнес-процессов рекомендаций по использованию информации для формирования управленческой отчетности; выделение, в соответствии с имеющейся организационной структурой, центров ответственности;
3. Обоснование концепции системы управленческой отчетности и контроля, т.е. определение перечня форм и форматов управленческой отчетности для тех функций бизнес-процессов, по которым необходимо получать информацию для целей управленческого учета.
4. Определение целей, к которым стремится предприятие в целом и его отдельные структурные подразделения, и на этой основе оценка эффективности их деятельности. Такие цели определяются через систему показателей эффективности деятельности, включенных в управленческую отчетность.
5. Обеспечение автоматизации управленческого учета и составления управленческой отчетности, расчет ключевых показателей деятельности, внедрение контрольных процедур с использованием информационной системы.

Внутренняя отчетность – это совокупность упорядоченных показателей и другой информации. В ней дается интерпретация отклонений от целей, планов и смет, без чего управленческий учет остается формальным скоплением цифровых данных, непригодных для целей внутреннего управления.

Требования к построению и содержанию внутренней отчетности, выработанные наукой и практическим опытом, характеризуют самую суть данного элемента управленческого учета. Причем имеют значение как формальные, так и существенные требования.

Перечислим формальные требования к внутренней отчетности с краткими пояснениями:

1. Целесообразность – информация, обобщаемая во внутренних отчетах, должна отвечать цели, ради которой она была подготовлена;
2. Гибкая, но единообразная структура – информация обратной связи и контроля должна иметь достаточную внутреннюю гибкость, обеспечивающую реагирование на изменяющиеся цели и потребности управляющих центрами ответственности. Вместе с тем необходимо обеспечить информационное единообразие. Система управленческого учета и внутренней отчетности не может находиться в стадии перманентного изменения. Она может меняться только дискретно в связи с существенными изменениями в характере деятельности организации.
3. Объективность и точность – внутренние отчеты не должны содержать субъективного мнения и предвзятых оценок, степень погрешности в отчетах не должна мешать принятию обоснованных решений. Оперативность, быстрота представления отчетности не может не влиять на точность информации, но следует стремиться к минимизации данного фактора;
4. Понятность и обозримость информации – сводится к тому, что каждая отчетная форма должна содержать только ту информацию, которая необходима данному конкретному менеджеру. Чрезмерная детализация отчетной информации, ее перегруженность многими малосущественными показателями затрудняет понимание отчетности, ведет к использованию в управлении не той информации, которая позволила бы найти самое верное решение. По закону паркинсона число цифр, включаемых в отчет, часто превышает пределы возможностей, обеспечиваемых отчетом.

5. Оперативность отчетности заключается в том, что она должна представляться к сроку, когда она является необходимой для принятия решений;
6. Оптимальная частота представления - Одни отчеты нужны чаще, другие реже. Периодичность представления внутренней отчетности колеблется в значительных пределах.
7. Краткость – в отчетности не должно быть излишней, избыточной информации. Чем отчет меньшего объема, тем более оперативно можно осмыслить его содержание и принять нужное решение;
8. Сопоставимость отчетности заключается в возможности использовать отчетную информацию для работы разных центров ответственности. Отчетность должна быть сопоставима также с планами и сметами; пригодность для анализа и оперативного контроля
9. Адресность – внутренняя отчетность должна попасть к ответственному руководителю и другим заинтересованным лицам, но при условии соблюдения степени конфиденциальности, установленной в организации;
10. Эффективность – издержки на составление внутренней отчетности должны быть сопоставлены с выгодами от полученной управленческой информации.

Целью внутренней отчетности является обеспечение управленческого персонала всех уровней необходимой управленческой информацией. Требования к содержанию отчетности должны сформулировать руководители центров ответственности и другие лица, относящиеся к управленческому персоналу и заинтересованные во внутренней управленческой информации. Менеджеры должны разъяснить бухгалтерам и другим исполнителям, составляющим внутреннюю отчетность, какая информация, в каком виде и объеме, в какие сроки им необходима.

Для менеджеров имеют значение не только содержание информации, но и способы ее доставки, формы отчетности, грамотно составленные сведения.

Внутренняя отчетность должна обеспечить быстрый обзор и оценку фактических результатов, их отклонений от цели, определение существующих недостатков сегодня и на будущее, выбор оптимальных вариантов управленческих решений. Разработать отчетность, позволяющую получить информацию для решения комплекса проблем, весьма не просто. Добиться удовлетворительных результатов можно только совместными усилиями руководителей и бухгалтеров, других специалистов-экономистов, плановиков и т.п.

Внутренние отчеты могут быть ежегодными, ежеквартальными, ежемесячными, еженедельными, ежедневными или представляться по мере возникновения отклонений. Нет необходимости увеличивать частоту представления отчетов, если невозможно принять решение на основе такого отчета. Если премирование персонала производится поквартально, то нет смысла в ежемесячной информации выполнения условий премирования. Агрегирование информации и частота ее представления коррелируют между собой. На низовых уровнях управления необходимы более частые и более детальные отчеты. С переходом на более высокие уровни отчетность представляется все реже и содержит более укрупненные агрегированные показатели.

Не следует думать, что все отчеты нужны на третий день по окончании месяца. Все зависит от необходимости принимать оперативные решения, от потребности в дополнительных сведениях и пояснениях.

ФОРМЫ ВНУТРЕННИХ ОТЧЕТОВ

На основе внутренней отчетности принимаются решения на всех уровнях управления организацией. Важным элементом в принятии решений является время, которое проходит от получения отчета до выработки решения и претворения его в управляющие действия. Существенное значение при этом имеют доступная форма внутреннего отчета, расположение и

подача соответствующей информации. Не может быть стандартного набора внутренней отчетности с едиными формами и информационной структурой. Внутренняя отчетность индивидуальна. Она отрицает шаблонный подход. Можно выделить классификационные признаки, характеризующие общие подходы к характеристике форм отчетности (рис. 1).

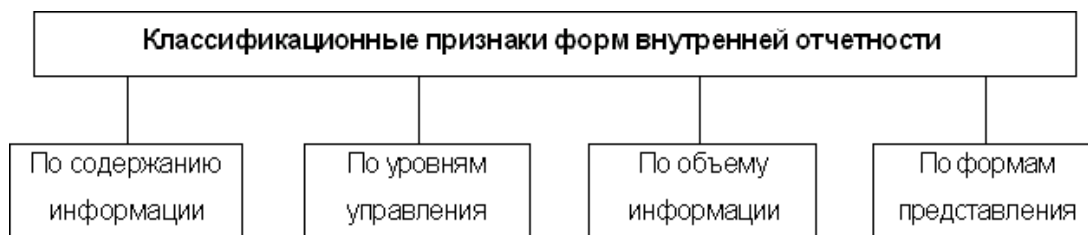


Рис. 1. Классификация внутренней отчетности

По содержанию информации внутренние отчеты подразделяются на комплексные, тематические (по ключевым показателям), аналитические.

Комплексные итоговые отчеты представляются обычно за месяц или за иной отчетный период (квартал, полугодие и т.п.) и содержат информацию о выполнении планов и использовании ресурсов за данный период; представляются регулярно и отражают доходы и расходы по центрам ответственности, исполнение сметы издержек, рентабельность, движение денежных средств и иные показатели для общей оценки и контроля.

Тематические отчеты по ключевым показателям представляются по мере возникновения отклонений по наиболее важным для успешного функционирования показателям, таким, как объем продаж, потери от брака, недопоставки по заказам, график производства продукции и другим, не входящим в оценочные, плановым показателям, подконтрольным центру ответственности.

Аналитические отчеты подготавливаются только по запросам руководителей и содержат информацию, раскрывающую причины и следствия результатов по отдельным аспектам деятельности. Например, причины, влияющие на перерасход ресурсов, уровень продаж по секторам рынка, всесторонняя оценка причин изменения рентабельности, анализ рынка и использования производственной мощности, факторы риска деятельности в определенных направлениях и т.п.

По уровням управления различают оперативные отчеты, текущие и сводные отчеты. Оперативные отчеты представляются на низовом уровне управления в центрах ответственности. Они содержат подробную информацию для принятия текущих решений. Составляются еженедельно и ежемесячно.

Текущие отчеты содержат агрегированную информацию для среднего уровня управления в центрах прибыли, центрах инвестиций, составляются с периодичностью от ежемесячного до ежеквартального.

Сводные отчеты представляются для высшего управленческого персонала организации, по которым принимаются стратегические решения и осуществляются общий контроль деятельности и контроль управленческого персонала на среднем, иногда – на нижнем уровне. Периодичность колеблется от ежемесячных до ежегодных отчетов.

Оперативная информация, предназначенная для низовых центров ответственности, не должна в неизменном виде представляться на высший уровень управления. Нижний уровень – это оперативные решения по согласованию и выполнению производственных планов, использованию ресурсов подразделения. Данная информация должна обобщаться, агрегироваться в более общие показатели для представления на средний уровень управления. На высшем уровне требуется еще большая степень обобщения информации.

По объему информации внутренние отчеты подразделяются на сводки, итоговые отчеты, общие (сводные) отчеты. Сводка – это краткие сведения об отдельных показателях деятельности подразделения за короткий период, иногда за день, за неделю. Итоговые отчеты составляются за месяц или другой отчетный период. Они обобщают информацию о контролируемых показателях данного центра ответственности. Общие финансовые отчеты составляются по организации в

целом и содержат информацию, соответствующую формам финансовой отчетности, приспособленным для целей внутреннего управления.

По формам представления внутренние отчеты составляются в табличной, графической или текстовой форме.

Табличная форма представления внутренней отчетности является наиболее приемлемой и для составителей, и для пользователей. Большая часть внутренней отчетной информации выражается цифровыми показателями, которые удобнее всего представлять в табличной форме. К ней все привыкли, она стала традиционной. Нужно правильно структурировать отчетные показатели, разделить их на зоны, выделить главные, требующие особого внимания, а самое важное – постараться изложить отчет на одной странице без оборота. Для пояснений к отчету может быть приложена записка с комментариями и раскрытием основных показателей.

Графическая форма наиболее наглядна, не нужно только перегружать графики и диаграммы излишней цифровой информацией, стараться уместить в один график (диаграмму) всю имеющуюся информацию. Отображение большего числа показателей в данной форме затрудняет восприятие информации. Много цифр нагляднее представлять в табличной форме.

Текстовая форма подачи информации приемлема в тех случаях, когда отсутствует цифровая информация, либо ее объем незначителен, но нужно подробно объяснить взаимосвязь и значение представляемой информации. Текстовые отчеты часто составляют в дополнение к отчетам в табличной или графической формах.

Система управленческих отчетов в целом должна охватывать все объекты управления в организации. Соответственно, система внутреннего нормативного регулирования процессов подготовки и представления управленческой отчетности должна быть гармонизирована с прочими корпоративными (внутренними) стандартами предприятия. Такая система позволит упорядочить и связать все функции и сферы управления организацией на основе унифицированных описаний бизнес-процессов.

Вопросы для самопроверки:

1. В чем сущность управленческого учета?
2. В чем состоит суть целей управленческого учета?
3. Кто является ключевыми пользователями управленческого учета?
4. Что включается в понятия задачи управленческого учета?
5. Какие основные компоненты системы управленческого учета в организации?
6. Какие основные процессы, обеспечивающие формирование и функционирование системы управленческого учета?
7. Какие факторы, оказывают влияние на организацию системы управленческого учета в организациях?

Лекция 2. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ КАК ЧАСТЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

1. Сущность экономического анализа
2. Историческое развитие экономического анализа в России и за рубежом
3. Концепции экономического анализа
4. Системный анализ

1. СУЩНОСТЬ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

Функционирование организаций в рыночных условиях предполагает повышение эффективности производства, конкурентоспособности продукции, инициативы, активизации предпринимательства и т.д. Важнейшая роль в реализации этих задач отводится экономическому анализу.

В условиях централизованно планируемой экономики основная цель экономического анализа состояла в обосновании напряженности плана, контроле за его выполнением, содействии укреплению хозяйственного расчета и усилению режима экономии, борьбе с потерями и бесхозяйственностью, выяснении и измерении причин отклонений, допущенных при выполнении плановых заданий, оценке деятельности производственных коллективов.

С переходом к рыночным отношениям ситуация изменилась. В условиях жесткой конкуренции, когда организации действуют на свой страх и риск, успешная деятельность возможна лишь при владении своевременной и достоверной информацией, позволяющей принимать оптимальные управленческие решения, в том числе связанные с устойчивым функционированием организации в отдаленном будущем. Удовлетворение возрастающих информационных потребностей менеджмента с целью обоснования и принятия управленческих решений является одной из основных задач управленческого анализа, для проведения которого российский менеджер должен иметь научно-обоснованные методы, методики и технические средства.

С развитием рыночных отношений организации получили хозяйственную самостоятельность. Функционирование их в сложившихся условиях привело к усилению ответственности менеджмента за принимаемые решения. **Руководству организаций экономический анализ требуется для выбора оптимальных управленческих решений не только в настоящем, но и для разработки сценариев будущего экономического развития.**

Место анализа в системе управления

Планирование → Учет → Анализ → Управленческое решение

1. Планирование – на этом этапе определяется направление и содержание деятельности предприятия, его структурных подразделений и отдельных работников
2. Учет – обеспечивает постоянный сбор, систематизацию и обобщение данных, необходимых для управления производством
3. Экономический анализ:
 - проводится сравнение достигнутых результатов производства с данными за прошлые отрезки времени, с показателями других предприятий и среднеотраслевыми
 - определяется влияние разных факторов на величину результативных показателей
 - выявляются недостатки, ошибки, неиспользованные возможности, перспективы
4. Принятие решений подразумевает, что экономический анализ – это функция управления, которая обеспечивает научность принятия решений

Специфической особенностью управленческого анализа является то, что в отличие от финансового, проводимого по общим методикам, на процедуры управленческого анализа оказывают влияние технико-экономические особенности организации.

Вышеизложенное позволило определить управленческий анализ следующим образом: ***управленческий анализ*** – это анализ, ориентированный на внутреннее потребление, базирующийся на оперативной релевантной информации, носящий конфиденциальный характер и имеющий перспективную направленность, проводимый с учетом отраслевой специфики

деятельности анализируемой организации, результаты которого используются менеджментом для выработки текущих и перспективных управленческих решений.

Обобщив взгляды экономистов о месте управленческого анализа в системе экономического анализа и управленческого учета, был сделан вывод, что управленческий анализ представляет собой вид экономического анализа, базирующийся на информации, подготовленной главным образом в системе управленческого учета (рис. 1).

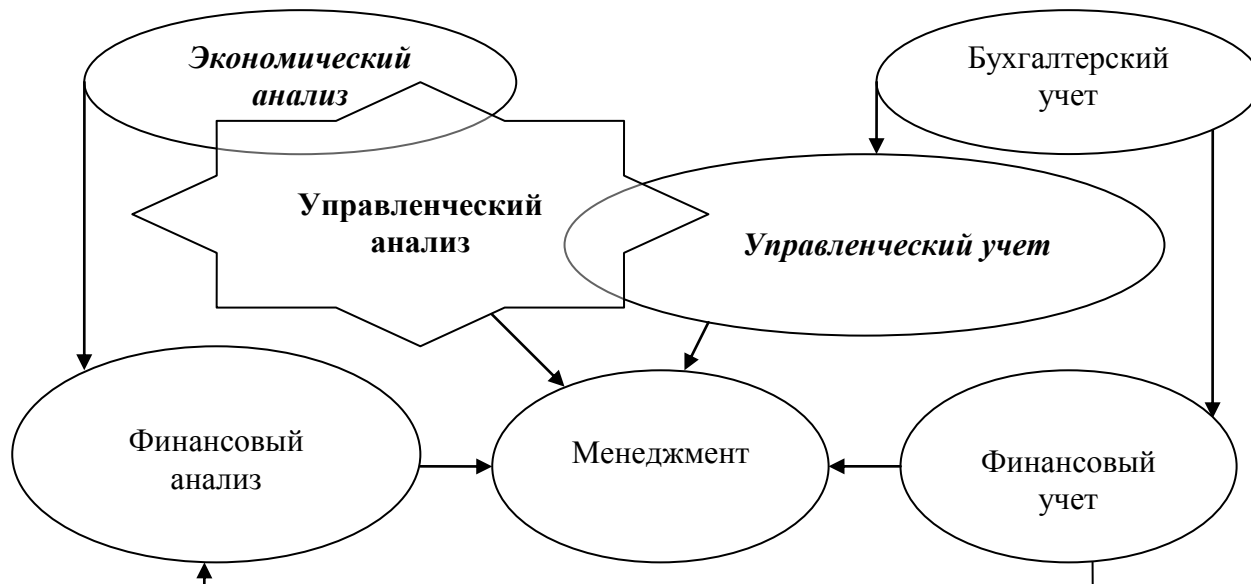


Рис. 1. Место управленческого анализа в системе экономических дисциплин

Как видно из рис. 1, управленческий анализ предназначен для удовлетворения информационных потребностей менеджмента организации.

ЭА как наука представляет собой систему специальных знаний, связанную:

- с исследованием экономических процессов в их взаимосвязи, складывающихся под воздействием объективных экономических законов и факторов субъективного порядка
- с научным обоснованием бизнес-планов, с объективной оценкой их выполнения;
- с выявлением положительных и отрицательных факторов и количественным измерением их действия
- с раскрытием тенденций и пропорций хозяйственного развития, с определением неиспользованных внутрихозяйственных резервов;
- с обобщением передового опыта, с принятием оптимальных управленческих решений.

Сущность управленческого анализа как экономической науки и функции управления

Область сравнения	Управленческий анализ	
	Отрасль экономической науки	Функция управления
Цель	Подготовка информации для принятия управленческих решений	
Задачи	Обобщение и систематизация всей информации, сосредоточенной в рамках различных отраслей экономической науки (управленческий учет, менеджмент, экономический анализ), используя при этом специфические методы и процедуры, а также выработка новых данных на основе выявленных закономерностей	Обеспечение процесса принятия управленческого решения; предоставление руководству организации релевантной информации для решения отдельных управленческих проблем, главным образом направленных на перспективу
Предмет	Выраженные в системе экономических показателей результаты хозяйственной деятельности, а также экономические характеристики событий и явлений, ее обуславливающих Предмет экономического анализа – это причины образования и изменения	

	<p>результатов хозяйственной деятельности, которые:</p> <ul style="list-style-type: none"> • позволяют раскрыть сущность экономических явлений и на этой основе дать правильную оценку достигнутым результатам • выявить резервы повышения эффективности производства • обосновать планы и управленческие решения 	
Субъект анализа	Собственники, управленческий персонал, специализированные отделы и службы, а также внешние пользователи аналитической отчетности (кредитные организации, аудиторы, научные учреждения)	
Объект	<p>Совокупность хозяйственных процессов и их результатов (прошлых, текущих и будущих) в организации, направленных на достижение ее целей.</p> <p>Процессы хозяйственной деятельности, внешние и внутренние факторы риска, инвестиционные процессы, финансовая деятельность организации, внешние связи организации</p> <p>На промышленном предприятии, например, к объектам управленческого анализа относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> • производство и реализация продукции, • ее себестоимость, • использование материальных и трудовых ресурсов. 	
Принципы анализа	<p>Научность, комплексность, системность, объективность, экономичность, принцип ведущего звена, оптимальной детализации, ранней диагностики, оптимальной последовательности анализа</p>	<p>Наиболее важным следует считать принцип системности, предполагающий: выделение основных элементов системы; выработку системы показателей, наилучшим образом характеризующую различные функции и подсистемы организации, а также критериев оценки и пороговых величин; выявление взаимосвязи подсистем организации и показателей, характеризующих эти связи</p>
Методы	<p>Диалектический метод познания, анализ, синтез, моделирование, методы статистики, экономического анализа, экономико-математические методы</p>	<p>Зависят от природы стоящих перед ее менеджментом управленческих проблем, часто используются приемы имитационного моделирования экономических ситуаций</p>

Важной методологической чертой управленческого анализа является его способность не только устанавливать причинно-следственные связи, но и давать им количественную характеристику, т.е. обеспечивать измерение влияния факторов на результаты деятельности предприятия, а также разработка и использование системы показателей, необходимой для комплексного, системного исследования причинно-следственных связей явлений и процессов в хозяйственной деятельности предприятия.

Особенности экон. анализа:

- ориентация результатов анализа для своего руководства;
- использование всех источников информации для анализа;
- отсутствие регламентации анализа со стороны;
- комплексность анализа, изучение всех сторон деятельности предприятия;

- интеграция учета, анализа, планирования и принятия решений;
- максимальная закрытость результатов анализа в целях
- сохранности коммерческой тайны.

ВИДЫ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

ПО УРОВНЮ:

- общетеоретический экономический анализ: изучает основные методологические и методические вопросы анализа экономических явлений и процессов на макро-уровне
- конкретно-экономический анализ – на микро-уровне, т.е. анализ финансово-хозяйственной деятельности, который применяется для изучения экономики отдельных предприятий различных отраслей

По отраслевому признаку анализ делится на:

- Отраслевой
- Межотраслевой

По пространственному признаку

- анализ внутрихозяйственный
- межхозяйственный

По субъектам управления:

- технико-экономический анализ
- социально-экономический анализ
- экономико-правовой анализ
- экономико-экологический анализ
- финансово-экономический анализ
- аудиторский (бухгалтерский) анализ
- экономико-статистический анализ
- маркетинговый анализ

По методике изучения объектов:

- Сравнительный
- Факторный
- Диагностический (экспресс-анализ)
- Маржинальный
- Экономико-математический
- Стохастический
- Функционально-стоимостный

По субъектам (пользователям анализа)

- внутренний
- внешний анализ

По охвату изучаемых объектов

- сплошной
- выборочный

По содержанию программ:

- комплексный
- локальный
- тематический анализ

По периодичности проведения:

- периодический
- разовый, непериодический анализ

По признаку времени:

- **предварительный** (перспективный). Возможны три случая:
 - анализ проводят перед составлением плана в целях подготовки исходной для планирования информации
 - анализ проводят одновременно с разработкой плана для проведения вариантных расчетов

- проведение анализа после разработки плана, чтобы определить вероятность его выполнения, соответствие его реальным условиям, возможностям предприятия
- **последующий** (ретроспективный, исторический):
 - *оперативный*
 - *итоговый* (результативный)

2. ИСТОРИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ ЭА

Как инструмент познания окружающей экономической действительности экономический анализ возник в глубокой древности. В России экономический анализ как наука сформировался в советский период. Бурный рост научно-технического прогресса и усиление экономической работы в организациях способствовало дифференциации наук, в результате чего произошло отделение экономического анализа от бухгалтерского учета. В дальнейшем развитие экономического анализа в России как самостоятельной отрасли знаний, функции управления и элемента хозяйственного механизма происходило на основе органического соединения элементов экономики, техники и технологии производства, применения экономико-математических методов и средств механизации и автоматизации аналитических расчетов.

Попытки выделения управленческого анализа в самостоятельное научно-практическое направление были предприняты такими отечественными экономистами, как С.А. Бороненковой, М.А. Вахрушиной, О.Н. Волковой, Т.П. Карповой, Л.В. Поповой и другими.

Проведенный нами в процессе исследования анализ трудов ведущих отечественных экономистов позволил систематизировать их взгляды на **сущность управленческого анализа и выделить основные его признаки:**

- 1) ориентация на внутреннее потребление;
- 2) использование релевантной непубличной информации;
- 3) перспективная направленность результатов анализа;
- 4) оперативность анализа и дискретность;
- 5) отраслевая ориентация анализа;
- 6) конфиденциальный характер результатов анализа, использование их для принятия управленческих решений.

Учитывая связь управленческого анализа с экономическим анализом и управленческим учетом, истоки зарождения первого следует рассматривать в тесной связи с этапами становления и развития последних. Таким образом, можно выделить этапы эволюции отечественной и зарубежной экономической мысли, повлиявшие на формирование управленческого анализа (табл. 2).

Таблица 2 Влияние зарубежных научных школ на выделение специфических особенностей управленческого анализа

Название школы	Представители	Основные направления учений	Выделение признаков управленческого анализа
1	2	3	4
Итальянская школа (тосканское и венецианское направление)	Ф. Вила, Ф. Марчи, Дж. Чербони, Дж. Росси, П. Гарнье и др.	Тосканское направление: цели уче-та - управление людьми. Венецианское - цели учета в контро-ле хозяйственной деятельности; цель счетоводства – отмечать предполагаемые доходы и расходы в связи с выполненными доходами и расходами.	Использование в анализе предполагаемых результатов, перспективная направленность анализа
Французская школа (прежде всего, школа «Предприятия»)	Ж. Курсель-Сенель, Э. Леотэ, А. Гильбо, Ж.Б. Дюмарше, Ж. Прудон, П. Меньо и др.	Цель учета - определение эффективности хозяйственной деятельности предприятия. Важна не точность в учете, а скорость получения данных. Необходим переход от дескриптивных (описательных) методов к решению задач, связанных с предвидением фактов хозяйственной жизни. Цель анализа - вскрыть причины несоответствия хозяйственных процессов намеченным целям. На результаты хозяйственной деятельности влияют три фактора: 1) вариация цен или тарифов; 2) выделение внутренних технологических факторов; 3) выявление колебаний объема реализуемых готовых изделий.	Внутреннее потребление результатов анализа, оперативность анализа, перспективная направленность, проведение анализа с учетом временного фактора
Немецкая школа	Ф. Гюгли, И. Ф. Шер, Г. Никлиш, Ляйтнер, П. Герстнер и др.	Рентабельность должна определяться на весь капитал, используемый на предприятии. Анализ трактуется как составная органическая часть бухгалтерии. Формулировка общего правила расчета оборачиваемости, разработка методики деления издержек на постоянные и переменные, определения «мертвой точки», что позволило установить момент (дату), с которого предприятие окупает свои расходы и начинает работать с прибылью.	Использование в процессе анализа приемов моделирования безубыточной деятельности
Американская школа	Г. Эмерсон, Ч. Гаррисон, Ч. Кларк, В. Патон, Д.Г.Сортер, Д. Харрис и др.	Ситуационная бухгалтерия должна предоставлять информацию о всех «существенных» событиях, которые могут быть использованы во множестве моделей принятия решений; представлять максимально возможный объем данных, из которых пользователь (администратор) мог бы с учетом индивидуальных особенностей его модели принятия решений выбрать необходимую ему информацию. Одно из требований, предъявляемых к ситуационной бухгалтерии –	Выделение принципа существенности используемой информации, моделирование и прогнозирование хозяйственных ситуаций с целью принятия управленческих решений

		прогнозирование по данным о внешних изменениях, предстоящих возможных событий.	
--	--	--	--

Экономический анализ в России возник в начале XX столетия в связи с необходимостью оценки при несостоятельности (банкротстве) предприятий. В его дальнейшем развитии выделены следующие *этапы*:

- 1) дореволюционный период (до 1917 г.);
- 2) период становления и развития плановой экономики (1918-1989 г.г); 3) период перехода к рыночным отношениям (1990 г. – по настоящее время).

Процесс формирования существенных признаков управленческого анализа в рамках выделенных этапов представлен в табл. 3.

Таблица 3 Процесс становления управленческого анализа в России

Этап развития экономического анализа	Представители	Задачи экономического анализа	Выделение признаков управленческого анализа
1	2	3	4
1 этап – дореволюционный период (до 1917 г.)	Н.С. Аринушкин, Э.Э. Фельдгаузен, однако специальной литературы, посвященной экономическому анализу, в дореволюционной России не издавалось	- обеспечение собственников информации о состоянии производства, о действительных размерах прибылей; - оценка показателей, характеризующих финансовые результаты хозяйственной деятельности	внутреннее потребление результатов анализа, формирование информации для собственников предприятия
2 этап – период становления и развития плановой экономики (1918 г. -1989 г.)	Ю.А. Бабаев, М.И. Баканов, С.Б. Барнгольц, М.Ф. Дьячков, С.И. Кобызев, Д.П. Андрианов, М.И. Заславский, И.А. Бабков, Н.Е. Колосов, П.И. Са-вичев, А.М. Сухарев, Г. А. Нешитов, Х.Г. Кастанеев, С.К. Татур, А.Д. Шеремет, Н.М. Заварихин, С.И. Шка-рабан, М.Г. Карпун-кин, Б.И. Майданчик, О.В. Козлов, С.Е. Ка-меницер	- осуществление рабочего контроля за производством, куплей, продажей продуктов и сырых материалов, их хранением, а также за финансовой деятельностью предприятий; - углубленный анализ основных элементов производственного процесса; - анализ торговых расходов и рентабельности не только в целом по торговому предприятию, но и в разрезе отдельных товаров; - подготовка информации, направленной на внедрение и развитие хозрасчетных отношений	использование различных источников релевантной (значимой) информации для принятия управленческих решений, внутреннее потребление результатов анализа
3 этап – период перехода к рыночным отношениям (1990 г. – по настоящее время) рыночным отношениям (1990 г. – по настоящее время)	С.Б. Барнгольц, А.Д. Шеремет, М.В. Мельник, М.И. Баканов, Л.Е. Басовский, И.Я. Лукасевич, Н.П. Любушин, М.А. Вахрушина, В.В. Ковалев, О.В. Ефимова, Д.А. Ендовицкий, Б.Л. Ор-лов, Л.В. Попова, О.Н. Волкова, О.В. Соловьева и др.	- проведение рыночных реформ, либерализация цен; - ориентация производственной, посреднической и других видов деятельности на требования как внутреннего, так и внешнего рынка; - проведение ситуационного анализа; - усиление требований к конфиденциальности информации, использование ее больше на микроуровне; - ориентация результатов анализа на требования менеджмента	перспективная направленность, внутреннее потребление, использование различных источников информации для удовлетворения потребностей менеджмента, конфиденциальный характер

Таким образом, можно утверждать: необходимость проведения управленческого анализа диктовалась требованиями как зарубежной, так и отечественной практики.

3. ЭТАПЫ ПРОВЕДЕНИЯ ЭА

Методики проведения управленческого анализа предполагает формирование информационной базы управленческого анализа во взаимосвязи с основными стадиями производственного процесса (снабжение, производство, хранение, продажа), выделение организационных этапов его проведения. В обобщенном виде совокупность информационных потоков с учетом предложенного подхода имеет вид, представленный на рис. 2.



Рис. 2. Состав основных информационных потоков управленческого анализа деятельности организации на каждой стадии производственного процесса

Используемые обозначения:

- величина денежных средств, вложенных на этапе снабжения (Д);
- величина доходов, полученных от продажи готовой продукции (Д');
- производственные запасы (ПЗ);
- незавершенное производство (НЗП);
- готовая продукция (ГП).

Методика проведения управленческого анализа содержит ее организационные этапы в разрезе стадий производственного процесса (табл. 4).

Таблица 4 Этапы проведения управленческого анализа деятельности организаций по стадиям производственного процесса

Этапы проведения управленческого анализа	Содержание этапа на стадии		
	Снабжения	Производства	Продажи
1	2	3	4
1. Определение цели, субъектов и объектов	Определение потребности организации в качественных ресурсах и минимизация	Снижение затрат на производство продукции, обеспечение бесперебойной и	Увеличение объемов продажи готовой продукции надежным

анализа	материальных затрат	ритмичной работы организации	покупателям, минимизация коммерческих расходов
2. Сбор информации, предварительная проверка ее достоверности и качества	Сбор информации о: составе и величине материально-производственных запасов, действующих нормативах их закупок и расходования, уровне цен на материальные ресурсы, величине затрат на складское хранение, составе и уровне надежности поставщиков, ассортименте товаров, возможных каналах закупки сырья и т.д.	Сбор информации о: составе и величине постоянных и переменных затрат; продолжительности временного периода планирования (масштабной базы); величине затрат на производство оборудования и его покупку, уровне цен на новое оборудование и его мощности, производственной мощности старого оборудования и величине затрат на его обслуживание, степени загруженности производственных мощностей и т.д.	Сбор информации о: величине себестоимости проданной продукции, ее составе и методах формирования, величине переменных расходов, уровне валовой прибыли, продолжительности периода планирования, уровне цен на аналогичную продукцию у конкурентов, величине спроса и предложения на рынке и др.; величине продажных цен на продукцию, размере выручки от продажи и др.
3. Применение конкретной методики анализа, определение системы показателей и выполнение расчетов	Применение неформализованных (логических) методов анализа: сравнение, построение аналитических таблиц; методов экономической статистики: графических, группировок и др., формализованных (математических) методов: теории принятия решений (линейное программирование, широко используемое при решении транспортной задачи); приемов факторного анализа	Применение формализованных (математических) методов, например, методов экономической статистики (индексный метод); приемов факторного, инвестиционного анализа (имитационное моделирование) и др.	Применение методов маржинального анализа, приемов факторного анализа, коэффициентного анализа (расчет коэффициентов эластичности спроса и предложения), кластерного анализа; экономико-математических методов
4. Выбор оптимальных вариантов действий	Сравнение на основе методов оптимизационного моделирования (например, дерево решений) таких альтернатив, как: закупать сырье (сахарную свеклу, сахар-сырец) за плату у поставщиков, либо на давальческой основе; заключение договоров с поставщиками, предоставляющими рассрочку в оплате сырья или закупка большими партиями с предоставлением скидок и т.д.	Выбор оптимального из возможных вариантов: модернизировать (реконструировать) имеющиеся производственные мощности или строить новые; увеличить мощность сахарного завода или вложить средства в строительство нового склада (хранилища) сахарной свеклы, отвечающего современным требованиям и позволяющего бесперебойно функционировать предприятие девять месяцев в году против трех и др.	Поиск путей максимизации прибыли путем: - увеличения цены на продукцию, либо объема продаж; - предоставить рассрочку в оплате за проданную продукцию постоянным клиентам или ввести систему скидок для оптовых покупателей и др.
5. Обобщение результатов и их экономическая интерпретация	Составление сводок, таблиц, диаграмм, отчетов с указанием наилучшего варианта управленческого решения		

Предложенная методика проведения управленческого анализа по стадиям производственного цикла является вариативной. Она может изменяться в зависимости от поставленных аналитических задач, степени детализации информации, а также отраслевой принадлежности организации.

10 принципов анализа

1. анализ должен носить научный характер
2. анализ должен базироваться на государственном подходе при оценке экономических явлений, процессов, результатов
3. обеспечение системного подхода к анализу
4. анализ должен быть объективным, конкретным, точным
5. анализ должен быть комплексным
6. анализ должен быть действенным
7. анализ должен проводиться по плану, систематически
8. анализ должен быть оперативным
9. демократизм анализа
10. анализ должен быть эффективным

4. ПОНЯТИЕ СИСТЕМНОГО ПОДХОДА И НАПРАВЛЕНИЯ ЕГО ПРИЛОЖЕНИЯ

Системный подход (СП) – это направление методологии научного познания и социальной практики, в основе которого лежит рассмотрение объектов как систем; ориентирует исследователя на раскрытие целостности объекта, на выявление многообразия типов связей в нем и сведение их в единую теоретическую картину.¹

Системным подходом принято называть метод анализа интересующего объекта с позиции целостной системы – с точки зрения всеохватности как факторов, воздействующих на этот объект, так и последовательных этапов осуществления самого анализа. Последний особенно плодотворен при обосновании не в полной мере формализованных решений, поскольку заметно облегчает вычленение подлежащих реализации проблемных ситуаций и их составных частей (элементов) – целей, критериев и ограничений, а вслед за ними и альтернативных вариантов.

Потребность в системном подходе возникает в следующих ситуациях управленческой деятельности.

1. При решении новых сложных и нестандартных проблем.
2. Если решение проблемы предусматривает увязку целей с множеством средств их достижения.
3. Если проблема имеет разветвленные связи, вызывающие отдаленные последствия в разных отраслях народного хозяйства, и принятие решения по ним требует учета полной эффективности и полных затрат.
4. Во всех случаях, создаются совершенно новые системы (например, коренным образом перестраивается система связи).
5. Во всех проблемах, связанных с автоматизацией управления, в процессе создания автоматизированных систем управления в любом звене.
6. В случаях, если принимаемые на будущее решения, разработка плана или программы развития должны учитывать фактор неопределенности и риска.
7. Во всех случаях, когда планирование или выработка ответственных решений о направлениях развития принимается на достаточно отдаленную перспективу.
8. Во всякой разработке или совершенствовании системы управления, когда имеется в виду создание системы оптимального планирования или управления, где требуется выработка самих критериев оптимальности с учетом целей развития и функционирования системы, ее места в общественном разделении труда и экономических взаимосвязей.

Основными категориями системного подхода являются: объект; свойства; связь; структура; система; системный анализ; системный синтез и другие.

¹ Советский энциклопедический словарь. – М.: «Советская энциклопедия», 1982.

Объект - (лат. objectum - предмет) фрагмент реальности, предмет любой природы, выделяющийся на общем фоне объективно присущими ему свойствами (деталь, механизм, система машин, функция, способ, алгоритм, идея и т.д.).

Свойства - устойчивая совокупность присущих объекту особенностей (признаков, проявлений) отличающая объект от общего фона. Свойства позволяют выделять объекты из их природного множества и используются человеком в качестве классификационных признаков.

Связь - вид отношений между объектами или их свойствами. Связи по своей значимости могут быть основными, дополняющими, второстепенными (лишними). По направленности - односторонние и двухсторонние. По физической природе рассматриваемого явления - статические (стационарные), функциональные, энергетические, информационные и т.д. По своей структуре - сходящиеся, расходящиеся, ветвящиеся и т.д.). Связи определяют взаимодействия в системе.

Структура - внутренняя форма организации объектов посредством связей. Каждый объект обладает неисчерпаемым многообразием связей, способностью перехода из одного состояния в другое, что определяет существование множества структур при неизменном наборе составляющих объектов.

Система – совокупность взаимосвязанных объектов, образующих определенную целостность, некоторое единство.

В соответствии с различными классами задач познания действительности или воздействия на нее можно выделить **три класса систем**.

1. Система рассматривается как взаимосвязанный комплекс материальных объектов - такой подход используется при исследовании природных либо материальных объектов.
2. Система рассматривается как бы состоящей из двух частей: она включает, с одной стороны, набор материальных объектов, а с другой — информацию об их состояниях. Такой подход принят в описании процессов управления материальным производством.
3. Система рассматривается в чисто информационном аспекте, т. е. как некоторый комплекс отношений связей и информации. Такой подход используется в задачах, связанных с социально-экономическими отношениями и процессами управления в государственном и муниципальном управлении.

В системном анализе также принимается, что каждый объект системы состоит из частей, называемых **элементами**. Предел деления объекта на элементы определяется постановкой задачи, решаемой наблюдателем над объектом.

Параметрами системы называют те переменные, значения которых принимаются неизменными при решении задачи.

Изучить систему – значит определить элементы системы, выразить их переменные, найти значения переменных, выделить параметры.

Элементы, не полностью идентифицируемые, т. е. те, для которых не удастся установить все заданные критериями идентификации отношения с другими элементами, очевидно, имеют эти отношения с окружением системы, с наблюдателем или со средой. Такие элементы называют **входами системы** (если через их посредство наблюдатель или среда оказывает воздействие на объект) и **выходами системы** (если через их посредство объект оказывает воздействие на наблюдателя или среду).

Имея набор элементарных, логически взаимосвязанных компонентов системы - элемент, переменная параметр, вход, выход, отношения элементов можно конструировать любые другие более сложные компоненты.

Системный анализ – совокупность методологических средств, используемых для подготовки и обоснования решений по сложным проблемам политического, военного, социального, экономического, научного и технического характера. Опирается на системный подход, а также на ряд математических дисциплин и современных методов управления. Основная процедура – построение обобщенной модели, отображающей взаимосвязи реальной ситуации. Термин «системный анализ» иногда употребляется как синоним системного подхода².

² Советский энциклопедический словарь. – М.: «Советская энциклопедия», 1982

Системный синтез – совокупность методов и средств объединения объектов в систему с целью формирования интегративного свойства, присущего всей системе. Системный синтез и системный анализ являются взаимодополняющими средствами исследования систем.

Рассмотрим основные принципы системного подхода (системного анализа).

1. *Целостность*, позволяющая рассматривать одновременно систему как единое целое и в то же время как подсистему для вышестоящих уровней.
2. *Иерархичность строения*, т.е. наличие множества (по крайней мере, двух) элементов, расположенных на основе подчинения элементов низшего уровня — элементам высшего уровня. Реализация этого принципа хорошо видна на примере любой конкретной организации. Как известно, любая организация представляет собой взаимодействие двух подсистем: управляющей и управляемой. Одна подчиняется другой.
3. *Структуризация*, позволяющая анализировать элементы системы и их взаимосвязи в рамках конкретной организационной структуры. Как правило, процесс функционирования системы обусловлен не столько свойствами ее отдельных элементов, сколько свойствами самой структуры.
4. *Множественность*, позволяющая использовать множество кибернетических, экономических и математических моделей для описания отдельных элементов и системы в целом.

Главными достоинствами СП являются обеспечение возможности систематизации анализа и синтеза сложных процессов и явлений, а также формирования системного образа мышления как инструмента познавательной деятельности.

Характеристика основных этапов системного анализа

1. **Диагностика проблемы.** Установление проблемы. Точное формулирование проблемы. Анализ логической структуры проблемы. Развитие проблемы в прошлом и будущем. Внешние связи проблемы с другими проблемами. Принципиальная разрешимость проблемы.

Проблемой называется критическое рассогласование между существующим и желаемым (необходимым) значениями эффекта, формируемого системой.

2. **Определение системы.** Описание системы. Определение позиции наблюдателя. Определение объекта. Выделение элементов (определение границ разбиения системы). Определение подсистем. Определение среды.
3. **Анализ структуры системы.** Определение уровней иерархии. Определение языка. Определение процессов управления и каналов информации. Описание подсистем и их функциональной структуры.
4. **Формулирование общей цели и критерия системы.** Определение целей - требований надсистемы. Определение целей и ограничений среды. Формулирование общей цели. Определение критерия. Декомпозиция целей и критериев по подсистемам. Композиция общего критерия из критериев подсистем.
5. **Декомпозиция цели, выявление потребности в ресурсах и процессах.** Формулирование целей верхнего ранга. Формулирование целей текущих процессов. Формулирование целей эффективности. Формулирование целей развития.
6. **Выявление ресурсов и процессов, композиция целей.** Оценка существующей технологии и мощностей. Оценка современного состояния ресурсов. Оценка реализуемых и запланированных проектов. Оценка возможностей взаимодействия с другими системами. Оценка социальных факторов. Композиция целей.
7. **Прогноз и анализ будущих условий.** Анализ устойчивых тенденций развития системы. Прогноз развития изменения среды. Предсказание появления новых факторов, оказывающих сильное влияние на развитие системы. Анализ ресурсов будущего. Комплексный анализ взаимодействия факторов будущего развития, анализ возможных сдвигов целей и критериев

8. **Оценка целей и средств.** Вычисление оценок по критерию. Оценка взаимозависимости целей. Оценка относительной важности целей. Оценка дефицитности и стоимости ресурсов.
9. **Отбор вариантов.** Анализ целей на совместимость. Проверка целей на полноту. Отсечение избыточных целей. Планирование вариантов достижения отдельных целей. Оценка и сравнение вариантов. Совмещение комплекса взаимосвязанных вариантов.
10. **Диагноз существующей системы.** Моделирование социально - экономического процесса. Выявление недостатков организации производства и управления. Выявление и анализ мероприятий по совершенствованию структуры и управления организации.
11. **Построение комплексной программы развития.** Формулирование мероприятий, проектов и программ. Определение очередности целей и мероприятий по их достижению. Распределение сфер деятельности. Распределение сфер компетенции. Разработка комплексного плана мероприятий в рамках ограничений по ресурсам времени. Распределение по ответственным организациям, руководителям и исполнителям.
12. **Проектирование организации для достижения целей.** Назначение целей организации. Формулирование функций организации. Проектирование организационной структуры. Проектирование информационных технологий. Проектирование режимов работы. Проектирование механизмов материального и морального стимулирования.

Рассмотрим реализацию первого этапа системного анализа – диагностику проблемы

Проблемой называется критическое рассогласование между существующим и желаемым (необходимым) значениями эффекта, формируемого системой.

После установления факта существования проблемы наступает этап ее диагностики.

Диагностикой проблемы называется анализ величин и соотношений параметров организационно - производственной системы (ОПС) и внешней среды, с целью установления причин возникновения проблемы. При этом этап диагностики предполагает знания исследователем функциональной агрегатной структуры и значений параметров объекта управления при нормальном его функционировании.

Диагностика проблемы подразумевает ответ на вопросы. Что действительно происходит в системе управления? Каковы причины происходящего? Что за всем этим стоит?

- **Первый этап в диагностировании сложной проблемы** - это осознание и установление признаков нештатного поведения системы управления. Пример: низкие прибыль, сбыт, производство и качество, чрезмерные издержки, многочисленные конфликты в организации, большая текучесть кадров.
- **На втором этапе диагностирования проблемы** оцениваются эффекты взаимодействия внутренних факторов системы и внешних факторов среды. При этом под внутренними факторами понимается величина собственного капитала, изношенность основных фондов, структура организации, квалификация персонала и т. п. Внешними факторами среды являются уровень налогов, структура спроса, цены и т. д.
- **Третий этап диагностирования** - связан с принятием решения по устранению проблемы. При этом необходимо четко определить в каких направлениях следует двигаться, так как решение проблемы может существовать в области либо изменения функций, либо структуры, либо параметров работы ОПС.

Проблема носит функциональный характер, если она проявляется и, соответственно, может быть решена на уровне функций ОПС. Например, решение проблемы возможно при переходе на выпуск нового товара или услуги; при изменении рыночного сектора; при изменении положения и характера взаимоотношений с поставщиками; при изменении форм собственности; при изменении отраслевой принадлежности и других изменений, затрагивающих основы работы ОПС.

Проблема имеет структурный характер и может быть решена при изменении структуры ОПС, если ее решение еще не требует изменения функций, но уже не может быть достигнуто путем изменения числовых значений отдельных параметров. Необходимость в структурных изменениях может возникать при изменении маркетинговой стратегии, разработке

схожего с производимым в настоящее время нового товара, перехода на новый тип договорных отношений с существующими партнерами.

Проблема носит параметрический характер, если она может быть устранена изменением только параметров ОПС.

Структурная схема контроля и диагностики проблемы приведена на рисунке

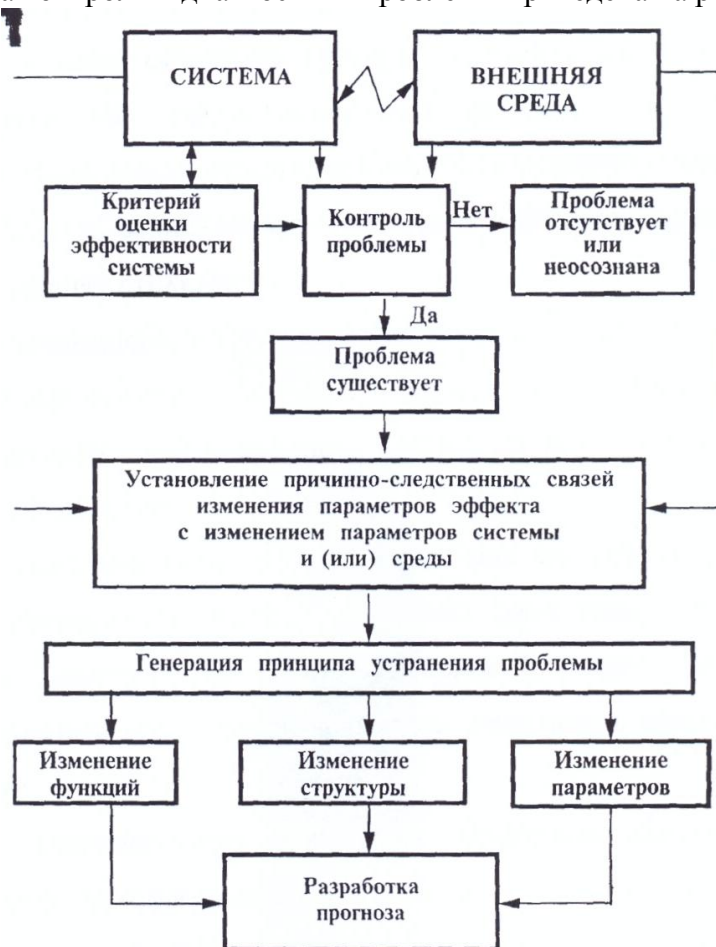


Рисунок 1- Структурная схема диагностики проблемы

Научный инструментарий системного анализа

Системный анализ является прежде каркасом, объединяющим все необходимые научные знания, методы и действия для решения сложных проблем (рисунок 2).

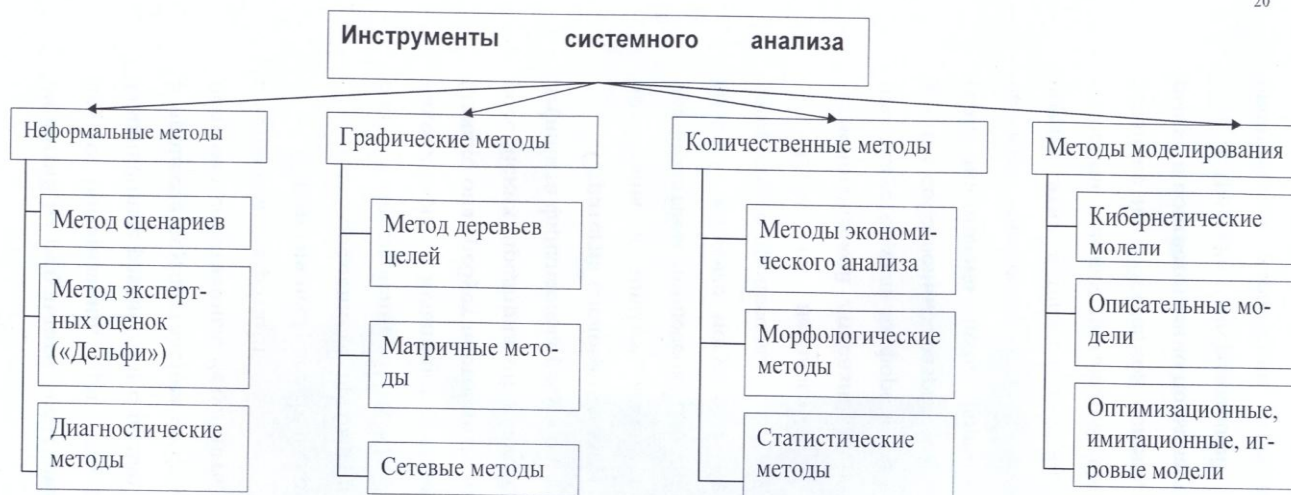


Рисунок 2 – Научный инструментарий системного анализа

1. Неформальные методы:

- **Метод сценариев** является средством первичного упорядочения проблемы и средством получения и сбора информации о взаимосвязях проблемы с другими проблемами о возможных и вероятных направлениях будущего развития. Метод назван по аналогии с хорошо известной и тщательно отработанной технологией написания киносценариев.
- В отличие от метода сценариев **метод «Дельфи»** предполагает предварительное ознакомление привлекаемых экспертов с ситуацией с помощью какой-либо модели: такой моделью может быть как строгая математическая модель, например эконометрическая модель развития экономики, так и неформальное описание процесса, например сценарий.
- **Диагностические методы** представляют собой достаточно хорошо отработанные приемы массового обследования предприятий и органов управления.

2. Графические методы:

- В процессе создания методов системного анализа был специально разработан и тщательно отлажен **метод дерева целей**, который **стал центральным, главным методом системного анализа**. Дерево целей представляет связный граф, вершины которого интерпретируются как цели, а ребра или дуги – как связи между целями. Дерево целей представляет собой главный инструмент увязки целей высшего уровня с конкретными средствами их достижения на низшем производственном уровне через ряд промежуточных звеньев.
- **Матричные формы представления и анализа информации** не являются специфическим инструментом системного анализа, однако широко используются на различных его этапах в качестве вспомогательного средства. Матрица является не только чрезвычайно наглядной формой представления информации, но и формой, которая во многих случаях раскрывает внутренние связи между элементами, помогает выявить и проанализировать ненаблюдаемые части структуры.
- Наиболее наглядным и удобным средством отражения динамических, развивающихся во времени процессов, их анализа, и планирования с включением элементов оптимизации являются широко известные **сетевые методы**. Эти методы используются в системном анализе главным образом на этапе построения **комплексных программ развития**. Элементы нижних уровней деревьев целей, перегруппированные по признаку временных логических взаимосвязей, можно преобразовать в сеть. Анализ этих сетей может послужить для дальнейшей корректировки деревьев целей. Более сложные многомерные сети используются для распределения сфер ответственности, распределения работ по конкретным исполнителям в организациях, ориентированных на цель.

1. Количественные методы:

- На всех стадиях системного анализа применяются хорошо отработанные методы экономического анализа. На этапах III и IV системного анализа - определения и анализа структуры системы, а также на этапах VIII, IX—анализа деревьев целей на их полноту и отбора конкретных вариантов достижения целей могут оказаться полезными **методы морфологического анализа**.
- Широкий круг **статистических методов анализа показателей, вариации, трендов, факторного анализа, статистической экстраполяции** и ряд других могут использоваться в принципе в качестве инструментов получения информации на любом из этапов системного анализа.

2. Методы моделирования:

- **Кибернетические модели**, отображающие процессы управления в экономических системах, могут использоваться в случаях, когда именно эти процессы являются предметом системного анализа. В кибернетических моделях находят самое широкое

распространение различные выразительные средства отображения информации - схемы, блок-схемы, таблицы, диаграммы.

- **Экономико-математические модели описательного типа** (описывающие состояние объекта или его поведение) являются важнейшим средством представления экономических систем в процессе системного анализа в той их части, где имеется достаточная количественная информация. Наибольшее практическое применение находят при этом хорошо отработанные и относительно простые модели матричного типа, в частности модели отраслевых, и межотраслевых и межрегиональных балансов типа «затраты - выпуск».
- **Оптимизационные, имитационные, игровые модели** могут использоваться в системном анализе в том случае, если они уже заранее отработаны и по ним имеется собранная и проанализированная исходная информация.
- **Нормативные операционные экономико-математические модели** служат для нахождения оптимальных и приближенно оптимальных решений. В процессе использования системного анализа не обязательно стремиться к последовательному выполнению всех без исключения двенадцати этапов и тем более к обязательному использованию инструментальных средств, приведенных на рисунке 1.

Методы имеют далеко не равноценное значение и используются в разной степени.

Большинство перечисленных методов разработано задолго до появления системного анализа и используется самостоятельно. Роль методологии системного анализа сводится к максимально точной формулировке задачи на каждом этапе и к подбору на каждом этапе метода, в наибольшей степени соответствующего существу постановки задачи.

В одних случаях бывает достаточно одного лишь анализа проблемы, в других – речь идет лишь о выборе конкретного варианта системы или группы мероприятий. Кроме того, следует иметь в виду, что инструменты системного анализа являются не только взаимодополняющими, но и в определенной степени взаимоисключающими. Так, если имеется экономико-математическая модель объекта или управленческого процесса, то все менее строгие методы являются ненужными. Использование того или иного метода диктуется только практическими соображениями, удобством отображения и понимания объекта.

Вопросы для самоконтроля

1. Определение системного подхода.
2. Что означает понятие «изучить систему».
3. Что называется входом и выходом системы.
4. Что называется проблемой в системе.
5. Дать общую характеристику методам моделирования в системном анализе.
6. Приведите реальный пример ситуации управленческой деятельности, когда необходимо применить системный анализ. (при описании объекта анализа как системы решение показать графически)

ЛЕКЦИЯ 3. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ КОНТРОЛЬ КАК СИСТЕМА

1. Сущность управленческого контроля
2. Концепция внутреннего аудита
3. Методология внутреннего аудита

1. СУЩНОСТЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ

Процесс обработки первичных документов фактов предпринимательской жизни, образует подсистему в составе системы экономической безопасности бизнеса, которая представлена на рисунке 1

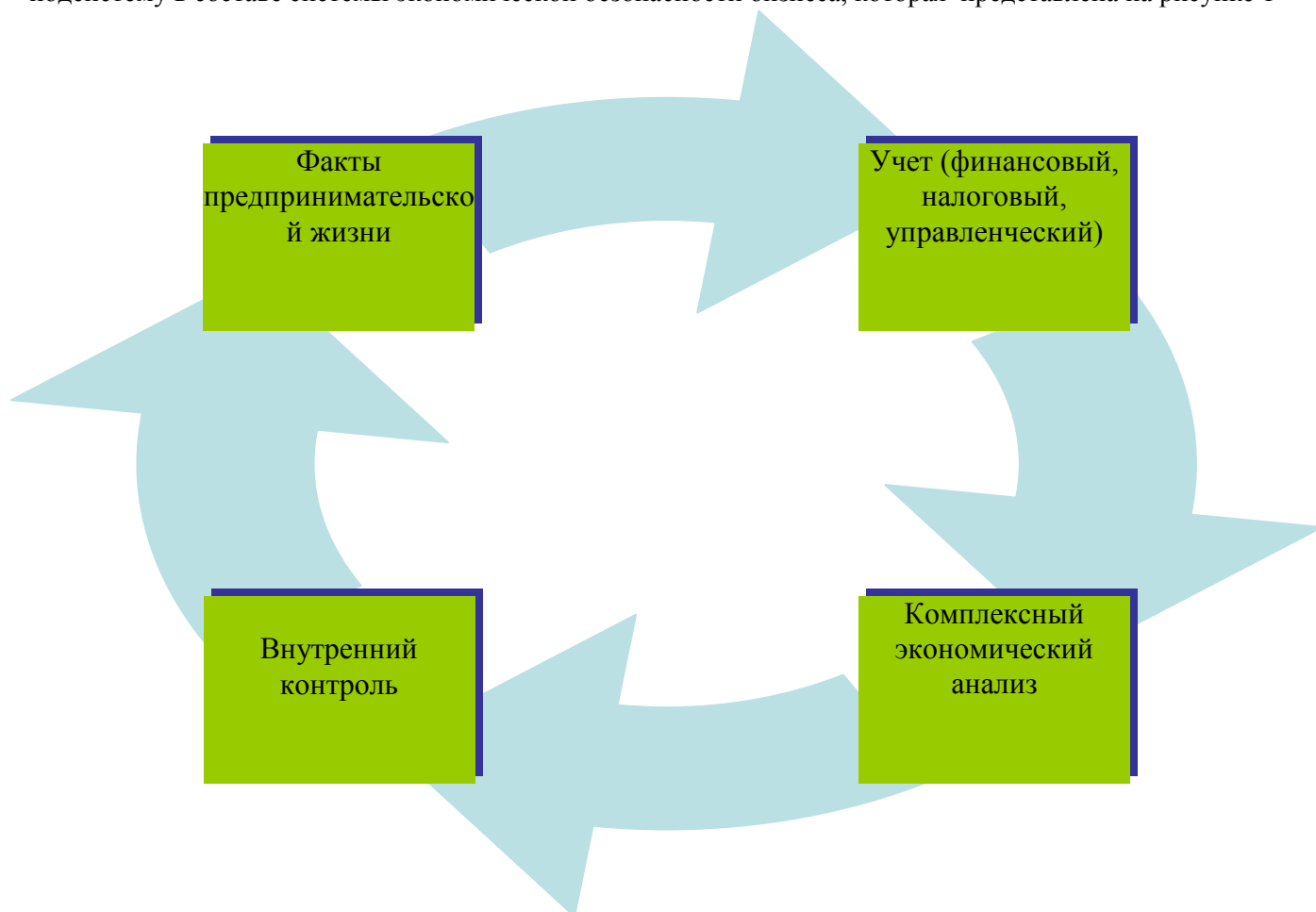


Рисунок 1 – Взаимосвязь элементов подсистемы обработки первичных данных в системе экономической безопасности предпринимательской сферы.

Неотъемлемой частью системы регулирования управления является **контроль, цель которого заключается в обнаружении отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов.** Контроль занимает особое место в условиях рыночной экономики, представляет собой специальные знания о принципах и методах установления законности, достоверности, экономической целесообразности финансово-хозяйственных процессов и управления.

Управленческий контроль организации в наиболее узком смысле – это осуществление ее субъектами, наделенными соответствующими полномочиями (т.е. субъектами контроля), либо в автоматическом режиме, заданном указанными субъектами и под их управлением, следующих действий:

- а) определение фактического состояния или действия управляемого звена системы управления организацией (объекта контроля);
- б) сравнение фактических данных с требуемыми, т.е. с базой для сравнения, принятой в организации, либо заданной извне, либо основанной на рациональности;
- в) оценка отклонений, превышающих предельно допустимый уровень, на предмет степени их влияния на аспекты функционирования организации;

г) выявление причин данных отклонений.

В соответствии с подходом в узком смысле цель контроля – информационная прозрачность объекта управления для возможности принятия эффективных решений. При этом, в понятии информационной прозрачности объекта управления отражено представление о степени управляемости данного объекта, т.е. о том, в какой степени в результате управления обеспечивается (обеспечивалось или будет обеспечиваться) поддержание требуемого состояния или действия объекта управления в соответствующий момент (период) времени. Вполне очевидно, что без предельной информационной прозрачности объекта управления адекватное его восприятие невозможно, управленческое воздействие не будет приносить желаемый результат и управленческая связь с объектом теряется, что и обуславливает особую важность контроля в процессе управления.

К функциям контроля можно отнести:

- оперативную,
- упорядочивающую,
- превентивную,
- коммуникативную,
- информативную
- и защитную.

Очевидно, что с изменением условий хозяйствования контроль приобретает характер основы, присутствующей на всех уровнях управления организацией, и обеспечивает оптимальный ход процесса управления на всех других его стадиях (планирование, организация, регулирование, учет, анализ). При этом, **особенность контроля заключается в его двойственной роли в процессе управления.** В результате глубокой интеграции контроля и других элементов процесса управления на практике невозможно определить круг деятельности для работника таким образом, чтобы он относился только к какому-либо одному элементу управления без его взаимосвязи и взаимодействия с контролем.

Любая управленческая функция (функция планирования, учета и т.п.) обязательно интегрирована с контрольной. Поэтому правомерно утверждать, что контроль организации является:

- 1) неотъемлемым элементом каждой стадии процесса управления;
- 2) "обособленной" стадией, обеспечивающей информационную прозрачность на предмет качества хода процесса управления на всех других стадиях.

В широком смысле управленческий контроль в современных условиях хозяйствования целесообразно представить как систему, состоящую из элементов входа (информационное обеспечение контроля), элементов выхода (информация об объекте управления, полученная в результате контроля) и совокупности следующих взаимосвязанных звеньев: центры ответственности, техника контроля (т.е. информационно-вычислительная техника и технология), процедуры контроля, среда контроля, система учета.

Эффективная система контроля предусматривает определенные *цели и задачи*.

Основными целями являются:

- 1) сохранение и эффективное использование разнообразных ресурсов и потенциала организации;
- 2) своевременная адаптация организации к изменениям во внутренней и внешней среде;
- 3) обеспечение эффективного функционирования организации, а также ее устойчивости и максимального развития в условиях многоплановой конкуренции.

Достижение целей системы как **известно обеспечивается реализацией задач**, которые, на наш взгляд, заключаются в достижении следующих основных показателей эффективности управления организацией:

- 1) соответствие деятельности организации принятому курсу действий (т.е. целевым установкам и ориентирам) и стратегии;
- 2) устойчивость организации с финансово-экономической, рыночной и правовой точек зрения;
- 3) сохранность ресурсов и потенциала организации;
- 4) должный уровень полноты и точности первичных документов и качества первичной информации для успешного руководства и принятия эффективных управленческих решений;
- 5) показатели безошибочности регистрации и обработки финансово-хозяйственных операций организации - наличие, полнота, арифметическая точность, разноска по счетам, формальная разрешенность, временная определенность, представление и раскрытие данных в отчетности;
- 6) рациональное и экономное использование всех видов ресурсов;
- 7) соблюдение работниками организации установленных администрацией требований, правил и процедур - положений о подразделениях, должностных инструкций, правил поведения, планов документации и документооборота, планов организации труда, приказа об учетной политике, иных приказов и распоряжений;
- 8) соблюдение требований федеральных законов и подзаконных актов, изданных органами власти и ее субъектов, а также полномочными органами местного самоуправления.

Эти и многие другие задачи обуславливают создание в организации **эффективной контрольной системы**.

Результативность контроля характеризует экономия потерь, т.е. ущерба, обусловленная функционированием системы (иными словами: разница между предполагаемыми величинами убытков в условиях отсутствия контроля и при его наличии).

Очевидно, что систему контроля организуют с учетом отдачи от ее функционирования или, точнее говоря, затраты на создание и поддержание функционирования системы определенной степени сложности вместе с упущенной выгодой от альтернативного вложения средств, направленных на ее создание и поддержание, не должны превышать ожидаемых убытков от ее отсутствия.

Определяя классификацию контроля необходимо учитывать сферы общественной деятельности, виды деятельности, структуру общественного строя, особенности законодательства, международные требования, обычаи и национальные особенности общества, сложившиеся традиции уровня управления и подчиненности.

Виды экономического контроля представляют собой контроль по следующим направлениям:

- 1) финансовый контроль;
- 2) правовой контроль;
- 3) отраслевой контроль;
- 4) экологический контроль;
- 5) социологический.

Каждый из видов контроля образует следующие группы:

- 1) государственный;
- 2) общественный;
- 3) внешний;
- 4) внутренний.

В каждой группе контроля формируются возможные формы контроля, которые по выбору хозяйствующего субъекта могут представлять собой: внутренний аудит; ревизия; управленческий анализ; специализированная проверка.

Проверки осуществляются по следующим признакам контроля: цели контроля тематический, комплексный; центры хозяйственной ответственности; временные рамки; методы контроля характеризуют уровень охвата, плановость, процедуры проверки, методы получения доказательств.

Экономический контроль осуществляется во всех сферах жизнедеятельности общества России и направлен на законность, целесообразность, экономическую эффективность использования ресурсов.

Внутренний контроль обеспечивает обнаружение отклонений на более ранних этапах совершения и отражения фактов предпринимательской жизни, определяет корректировку мер по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

ОДИН ИЗ АКТУАЛЬНЕЙШИХ ВОПРОСОВ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ КОНТРОЛЯ - ЕГО СТРУКТУРНЫЕ УРОВНИ ИЛИ ЭЛЕМЕНТЫ.

Рассмотрим их подробнее.

1) Формально установленные и реально осуществляемые процедуры контроля.

В целях обеспечения эффективности процедур необходимо следующее:

1. на основе детально разработанных должностных инструкций формальное определение и документальное закрепление порядка деятельности (действий и взаимоотношений) определенного круга работников организации по поводу планирования, организации, регулирования, контроля, учета и анализа в процессе реализации конкретных финансовых и хозяйственных операций организации;
2. определение круга первичных документов или других носителей информации, где отражаются данные, свидетельствующие об исполнении соответствующими работниками своих функций и о реализации этапов соответствующих финансовых или хозяйственных операций; определение порядка движения документов или иных носителей информации от момента их возникновения до архивирования;
3. определение "точек контроля" для оценки различных аспектов реализации конкретных финансовых или хозяйственных операций и оценки состояния или наличия ресурсов организации; установление контролируемых параметров объектов контроля; установление "критических" точек контроля, где риск возникновения ошибок и искажений особенно велик;
4. выбор типов и методов проведения контроля.

2. Среда (т.е. основные условия) управленческого контроля

Среду определяют:

- управленческая философия и стиль работы руководителей организации (отношение управляющих к коммерческим, финансовым и внутрифирменным рискам;
- адекватное понимание ими роли внутреннего контроля в управлении организацией;
- конкретные действия в плане организации контрольной системы и ее совершенствования; склонность к авторитарному стилю в управлении и т.д.);
- оргстатус отдела внутреннего аудита, т.е. положение в оргструктуре этого важного координационного центра ответственности;
- принятый организацией курс действий (ее ориентиры), цели и стратегии; виды и масштаб деятельности организации;
- соответствие оргструктуры размерам и степени сложности организации;
- регламентация взаимоотношений между звеньями организации, сотрудниками, наличие кодекса поведения;
- определение и документальное закрепление процедур контроля;
- определение и документальное закрепление полномочий и ответственности сотрудников; методы доведения установленных правил до сотрудников;
- изучение руководителями выявленных в результате контроля отклонений, своевременность принятия ими решений по данным отклонениям;
- налаженность системы коммуникаций и системы информационного обеспечения управления;
- налаженность систем бюджетирования, бизнес-планирования, подготовки финансовой отчетности для внешних и внутренних пользователей;
- адекватность системы документации и документооборота организации ее размерам и структуре;
- рациональность кадровой политики, т.е. механизмов управления персоналом;

- конфликтность в коллективах;
- мотивация трудовой деятельности, профессиональная подготовка, интеллектуальный уровень, наклонности, личностные качества, этические принципы, а также физические, психические, половые и возрастные характеристики работников организации;
- внешние влияния - уровень развития экономики, экономическая и политическая устойчивость рынка, развитие законодательной базы рыночного типа, налоговая политика государства;
- соблюдение действующего законодательства и работа с внешними органами контроля;
- неопределенность и риск деятельности, а также иные условия, специфичные для каждой конкретной организации.

3. Система учета

Учетную систему организации целесообразно представить как определенным образом упорядоченную и подчиненную внутреннему регламенту систему процедур определения, сбора, измерения, регистрации и обработки информации об имуществе, источниках его формирования, финансовых и хозяйственных операциях организации, о затратах и результатах хозяйственной деятельности, а также передачи этой информации менеджерам (управленческому персоналу), осуществляющим контроль и принимающим управленческие решения.

Об эффективности учетной системы можно судить по уровню достижения следующих показателей безошибочности регистрации и обработки финансово-хозяйственных операций организации:

- 1) наличие: отражены действительно существующие операции;
- 2) полнота: отражены все реальные операции;
- 3) арифметическая точность: все операции правильно подсчитаны;
- 4) разноска по счетам: все операции правильно разнесены по соответствующим бухгалтерским счетам;
- 5) формальная разрешенность: на каждую операцию получено общее или специальное формальное разрешение;
- 6) временная определенность: все операции отнесены к надлежащему отчетному периоду;
- 7) представление и раскрытие данных в отчетности: все данные правильно суммированы и обобщены, соблюдены установленные требования относительно порядка и объема раскрытия информации в отчетности.

Кроме того, при формировании системы учета должно быть учтено следующее:

1. Организационная структура учетных подразделений. Вопросы оргструктуры аппарата учета решаются на каждом конкретном предприятии с учетом внешних и внутренних факторов. Общее же требование здесь таково: оргструктура должна быть соответствующей размерам предприятия, масштабу и специфике его бизнеса.
2. Обязанности и полномочия работников, осуществляющих ведение учета и подготовку отчетности. Во избежание искажений учетной информации за человеком, осуществляющим учет операций с определенными активами, не должны быть одновременно закреплены функции санкционирования операций с этими активами, обеспечения их сохранности и осуществление их инвентаризации.
3. Формально установленные процедуры санкционирования хозяйственных операций. Должно быть обеспечено формальное разрешение и одобрение всех хозяйственных операций ответственными официальными лицами в пределах их полномочий. Формальное разрешение - это решение либо относительно общего типа хозяйственных операций либо относительно какой-либо конкретной операции. Формальное одобрение - это конкретный случай использования общего разрешения, выданного администрацией. Без наличия формально установленных процедур санкционирования возрастает вероятность как злоупотреблений (растрата или хищение активов), так и ошибок.
4. Организация подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции; порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, подготовки периодической бухгалтерской отчетности.
5. Качественное информационное обеспечение. О качестве информации, предоставляемой системой управленческого учета, следует судить по следующим основным критериям:

- необходимость, которая характеризуется содержательностью информации и степенью ее использования в непосредственных целях управления;
- достаточность, которая характеризуется полнотой охвата, количественного и качественного описания явления, факта, а также существенностью информации, зависящей от возможности ее практического применения в процессе обработки и представления для управления;
- истинность - достоверность (доказательность и обоснованность) и надежность (определяется источником получения, качеством технических средств измерения и контроля, технологии получения, обработки и хранения управленческой информации) данных учета;
- своевременность получения информации - управленческая информация (в том числе об отклонениях) должна быть представлена лицам, уполномоченным принимать решения, в максимально короткие сроки. Если сообщение запаздывает, то теряется сам смысл информации (могут быть упущены возможности предприятия и т.п.), кроме того, нежелательные последствия различного рода отклонений усугубляются.

4. Кадровая структура контроля

Она обеспечивает четкое разделение контрольных обязанностей. Контроль осуществляют работники или участники, т.е. владельцы, организации при исполнении возложенных на них обязанностей либо только на основании соответствующих прав. Поэтому всех субъектов управленческого контроля целесообразно распределить по следующим уровням с точки зрения их значимости в контроле:

1) субъекты контроля 1-го уровня - это участники, т.е. собственники, организации, осуществляющие контроль непосредственно или косвенно, т.е. с помощью независимых экспертов, в том числе внешних аудиторов;

2) субъекты контроля 2-го уровня - в их обязанности непосредственно не входит контроль, но в силу необходимости они выполняют и контрольные функции (например, рабочий, осуществляющий контроль за качеством работы оборудования);

3) субъекты контроля 3-го уровня - они выполняют контрольные функции для реализации тех обязанностей, которые за ними закреплены непосредственно (например, работники планово-экономического отдела, отдела кадров);

4) субъекты контроля 4-го уровня - в их обязанности входят как контрольные, так и другие функции (административно-управленческий персонал, персонал, обслуживающий компьютерные системы, сотрудники отдела бухгалтерского учета, служб коммерческой и физической безопасности);

5) субъекты контроля 5-го уровня - в их функциональные обязанности входит только осуществление контроля (сотрудники отдела внутреннего аудита, члены ревизионной комиссии или ревизоры, сотрудники отдела технического контроля и т.п.).

5. Используемые формы контроля. Основная из современных форм управленческого контроля - *внутренний аудит*, под которым понимается регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации (общему собранию участников хозяйственного товарищества или общества или членов производственного кооператива, наблюдательному совету, совету директоров, исполнительному органу). Мало у кого возникнут сомнения по поводу необходимости внутреннего аудита в крупных и средних российских коммерческих организациях. В экономически развитых государствах внутреннему аудиту уделяется такое же пристальное внимание, как и внешнему. Но, если становление внешнего аудита в России, можно сказать, уже состоялось, то отечественный внутренний аудит и в профессиональном, и в законодательном, и в институциональном аспектах сегодня находится еще в "зачаточном" состоянии. Администрация разрабатывает политику компании. Однако персонал может не всегда ее понимать или не всегда содействовать ее реализации. Менеджеры не имеют достаточно времени проверить это выполнение и своевременно обнаружить недостатки. Внутренние аудиторы помогают им в этом, обеспечивают защиту от ошибок и злоупотреблений, определяют "зоны риска" и возможности устранения будущих недостатков или недостач, помогают идентифицировать и устранить слабые места в системах управления и найти те принципы управления, которые были нарушены. Все эти

действия дополняются обсуждениями с высшими органами управления, нужды и предложения которых и определяют процедуры внутреннего аудита (внутренние аудиторы должны обеспечить управляющих любой информацией, касающейся их компетенции). Таким образом, органы управления организацией пользуются услугами внутренних аудиторов как дополнительными ресурсами, помогающими им осуществлять свои функции.

Иными словами, *внутренний аудит вводят с целью помощи органам управления организации в осуществлении эффективного контроля над различными звеньями (элементами) системы внутреннего контроля. Главная задача отдела внутреннего аудитора - обеспечение удовлетворения потребностей органов управления в части предоставления контрольной информации по различным интересующим их вопросам.*

В общем же виде функции внутренних аудиторов могут быть представлены следующим:

а) оценка адекватности управленческих систем - осуществление проверок звеньев управления и предоставление обоснованных предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению их эффективности;

б) оценка эффективности деятельности - осуществление экспертных оценок различных сторон функционирования организации и предоставление обоснованных предложений по их совершенствованию. Для органов управления организацией деятельность отдела внутреннего аудита имеет информационное и консультационное значение.

К институтам внутреннего аудита также можно отнести и ревизионные комиссии (ревизоров), деятельность которых регламентирована действующим законодательством (этот институт в основном распространен в акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью и производственных кооперативах).

2. КОНЦЕПЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

В современной рыночной экономике под влиянием мировых тенденций появилось большое количество форм контроля:

- ревизия;
- управленческий анализ;
- внутренний аудит.

Ревизия была самой распространенной формой контроля в России как для бюджетных, так и для коммерческих образований. С развитием в 1993 году аудита и управленческого анализа актуальность ревизии, как формы контроля сохранилась, в основном, для исполнения государственного надзора.

Управленческий анализ как форма контроля, организовывается для повышения эффективности деятельности, заключающийся в прибыльности, рациональном использовании производственных ресурсов и исполнением управленческих решений. Он представляет собой специальные знания, базирующихся на законах развития и функционирования систем учета и анализа, направлен на оценку, диагностику и прогнозирование фактов хозяйственной жизни малого бизнеса.

Управленческий анализ, как форма контроля должен взаимодействовать с ревизией, служба которой контролирует учет и сохранность активов.

Изучение теории и практики показывает, что ревизионную службу в содействии с управленческим анализом может заменить одна из наиболее развитых форм внутреннего контроля - внутренний аудит.

По мнению автора:

РЕВИЗИОННАЯ СЛУЖБА + УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АНАЛИЗ = ВНУТРЕННИЙ АУДИТ

Внутренний аудит в системе внутреннего контроля является наиболее развитой формой контроля над фактами предпринимательской жизни. Под внутренним аудитом понимается организованная, действующая в интересах его руководства и собственников, регламентированная внутренними нормативными актами форма системы контроля над соблюдением законности методологии ведения бухгалтерского учета, надежностью функционирования системы внутреннего контроля, а также для проведения комплексного

экономического анализа.

Для формирования теоретических и методологических основ внутреннего аудита целесообразно сформировать концепцию.

Определение концепции внутреннего аудита позволит предварительно упорядочить теоретический «материал» внутри научной теории и выделить следующие составляющие:

- 1) понятие внутреннего аудита;
- 2) содержание внутреннего аудита;
- 3) сущность внутреннего аудита;
- 4) цель и задачи внутреннего аудита;
- 5) принципы внутреннего аудита;
- 6) функции внутреннего аудита;
- 7) система внутреннего аудита;
- 8) технология внутреннего аудита;
- 9) оценка эффективности внутреннего аудита.

Во Временном правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита» (1999 г.) даётся следующее определение внутреннего аудита: **«Внутренний аудит** – организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства и (или) собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля». ³ В данном определении понятие «внутренний аудит» трактовалось в узком смысле, определяющим объектами внутреннего аудита бухгалтерский учёт и систему внутреннего контроля за подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчётности.

В августе 2006 года было утверждено и вступило в действие новое Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита». В нём даётся следующее определение: **«Внутренний аудит** – контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля». ⁴

Таким образом, в современных условиях внутренний аудит необходимо понимать достаточно широко, как функцию управления, форму внутреннего контроля, который использует в качестве инструмента комплексные, тематические, аналитические, сквозные и другие виды проверок. При этом внутренний аудит не только обеспечивает детальную всестороннюю проверку финансово-хозяйственной (в т.ч. производственной и социальной) деятельности, но и разрабатывает предложения по оптимизации хозяйственной деятельности, совершенствованию систем внутреннего контроля и управления рисками, рационализации расходов и увеличению прибыли, оказывает различные консультационные услуги для управления. Осуществляя проверки по различным направлениям деятельности и компетентно системно исследуя и оценивая работу компании, опираясь на достоверную информацию, внутренний аудит даёт внутренним пользователям обоснованные предложения для принятия управленческих решений.

Очевидно, что дальнейшее развитие внутреннего аудита должно проходить с учётом осмысления зарубежного опыта, углублённых исследований в области теории, и, прежде всего, разработки концепции внутреннего аудита, которую, необходимо увязывать с целями развития бизнеса компаний. Внутренний аудит должен иметь предупреждающий, прогнозный характер,

³ Орлов С.Н. Внутренний аудит и Комитет по аудиту в системе корпоративного управления // Реформирование бухгалтерского учёта, аудита и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами: Материалы научно-практической конференции «Татуровские чтения», МГУ им. М.В. Ломоносова, Экономический факультет / Под ред. заслуженного профессора МГУ А.Д. Шеремета. – М.: МАКС-Пресс, 2004.

⁴ Орлов С.Н. Сочетание внешнего аудита с системой внутреннего аудита компании // Аудиторские ведомости. – 2006. - № 7. – С. 5.

направленный на выявление возможного предпринимательского риска.

Определённым ориентиром для развития внутреннего аудита в России должны стать стандарты Международного института внутренних аудиторов (США), которые дают следующее определение: «**Внутренний аудит** есть деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности компании. Внутренний аудит помогает компании достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, внутреннего контроля и корпоративного управления».⁵

Однако, по нашему мнению, к вопросу консультирования следует подходить с осторожностью. На эту тему сегодня идут интенсивные дискуссии. Сторонники одной точки зрения считают, что основная ценность внутреннего аудита заключается в проверках (т.е. предоставлении гарантий), хотя «проверка» - это не самое удачное слово в лексиконе внутреннего аудитора, поэтому консультирование должно занимать минимальное время в графике работы аудиторов. Кроме того, чем больше внутренний аудит занят консультационной работой, тем больше потенциальная угроза объективности внутреннего аудитора – проекты и области, где внутренний аудитор сегодня участвовал в качестве консультанта, подлежат проверке внутренним аудитором завтра.

Сторонники другой точки зрения считают, что внутренний аудит может быть наиболее полезен для компании именно на этапах изменения и/или разработки и внедрения систем/процессов/процедур, поскольку для компании в целом потенциальные выгоды от такого участия внутренних аудиторов в качестве консультантов все же превышают риск снижения объективности результатов работы внутренних аудиторов в будущем. Тем более что есть достаточно много способов нивелировать данное отрицательное влияние на объективность внутренних аудиторов.

Поскольку основной задачей внутреннего аудита, на наш взгляд, является контроль (т.е. предоставление объективных гарантий), следует предельно осторожно решать вопрос консультационной работы в рамках обоснования понятия «внутренний аудит».

На основании вышесказанного, можно предложить следующее определение внутреннего аудита.

Внутренний аудит – это элемент системы внутреннего контроля, независимая и объективная деятельность, связанная с управлением рисками, оценкой и подтверждением достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, с проверкой и оценкой деятельности компании в целом в её интересах и для различных пользователей.

В отличие от внешнего аудита, когда высказывается мнение аудитора по конкретному поводу, при внутреннем аудите необходимо подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На рисунке 2 схематично показаны основные элементы современной системы внутреннего аудита:

⁵ J. Renard, «Théorie et pratique de l'audit interne», Les Editions d'organisation, 2008, p.51.



Рисунок 2 - Основные элементы современной системы внутреннего аудита⁶

Стратегический внутренний аудит должен охватывать области стратегического планирования компании, инвестиционную деятельность, систему сбалансированных показателей и ключевых показателей деятельности; **внутренний аудит корпоративного управления** должен оценивать соответствие процедур и методов внутреннего управления компанией её целям и возможность их совершенствования, динамику развития управленческих технологий; **операционный внутренний аудит** должен затрагивать текущую деятельность компании: производственную, финансовую, социальную, оперативное планирование, работу информационных систем, вопросы бюджетирования, подготовку управленческой отчётности; **внутренний аудит финансовой отчётности** должен контролировать систему бухгалтерского и налогового учёта, подготовку финансовой отчётности для внешних пользователей; **правовой внутренний аудит** должен следить за соблюдением требований законодательства и положений внутренних регламентов (инструкций) в компании.

Большинство российских и зарубежных ученых склонны выделять такие виды аудита (как внешнего, так и внутреннего), как: финансовый аудит (или аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности), операционный (управленческий) аудит, аудит на соответствие нормам, требованиям, стандартам. На наш взгляд, по крайней мере, восемь признаков могут быть положены в основу классификации внутреннего аудита. Представим эту классификацию в таблице 1.

⁶ Орлов С.Н Место и роль внутреннего аудита в системе управления компании // Ежеквартальный обзор Ассоциации Независимых Директоров «Независимый директор», Зима 2006, №13.

Таблица 1 - Классификация внутреннего аудита

Признак классификации	Виды внутреннего аудита
1. По степени автоматизации	Автоматизированный внутренний аудит; частично автоматизированный внутренний аудит; неавтоматизированный внутренний аудит
2. По объектам внутреннего аудита	Внутренний аудит системы бухгалтерского учета экономического субъекта; внутренний аудит кадрового состава; внутренний аудит обоснованности распределения прав, обязанностей и ответственности между сотрудниками; внутренний аудит технологии производства; внутренний аудит результата функционирования организации и др.
3. В зависимости от проверяемых циклов	Внутренний аудит внеоборотных активов; внутренний аудит закупки и эксплуатационных расходов; внутренний аудит доходов и дебиторских задолженностей; внутренний аудит персонала и оплаты труда; внутренний аудит материальных запасов и производства; внутренний аудит денежных средств; внутренний аудит бухгалтерской (финансовой) информации
4. В зависимости от используемых методов	Документальный внутренний аудит; фактический внутренний аудит
5. По отношению к проверяемым операциям	Предварительный внутренний аудит; текущий внутренний аудит; последующий внутренний аудит
6. По аудиторским заданиям	Финансовый внутренний аудит; операционный внутренний аудит; внутренний аудит на соответствие; внутренний аудит информационных технологий; внутренний аудит в области охраны окружающей среды
7. По частоте проведения	Непрерывный внутренний аудит; периодический внутренний аудит
8. По отношению к ожиданиям комитета по аудиту от службы внутреннего аудита	Внутренний аудит системы внутреннего контроля; внутренний аудит системы управления рисками; внутренний аудит на соответствие системы корпоративного управления компании принципам корпоративного управления

Внутренний аудит представляет собой систему из шести элементов, такие как:

- 1) субъект внутреннего аудита;
- 2) объект внутреннего аудита;
- 3) предмет внутреннего аудита;
- 4) методология внутреннего аудита;
- 5) поле внутреннего аудита;
- 6) временное поле.

На рисунке 3 отображено пространственное представление элементов в системе внутреннего контроля.



Рисунок 3 – Взаимодействие элементов системы внутреннего аудита.

Наличие эффективного внутреннего аудита становится важным для успешного развития и функционирования организации. Насколько он будет при этом полезным, зависит от того, какие задачи будут перед ним поставлены. Представим функции и задачи в таблице 3.

Современный внутренний аудит способен и должен выполнять разнообразные и масштабные задачи.

1. Он оценивает систему внутреннего контроля в части достоверности информации, соблюдения законодательства, сохранности активов, эффективности и результативности деятельности отдельных операционных и структурных подразделений.
2. Проводит анализ и оценку эффективности системы управления рисками и предлагает методы снижения рисков.
3. Оценивает соответствие системы корпоративного управления организации принципам корпоративного управления.

Таблица 3 - Функции и задачи внутреннего аудита с учетом области применения

Область применения	Функции и задачи внутреннего аудита
Бухгалтерский учет и налогообложение	<ul style="list-style-type: none"> • проверка соблюдения законодательно-нормативной базы; • экспертиза средств и способов, используемых для идентификации, оценки и классификации бухгалтерской информации и составления на ее основе отчетности; • проверка ведения бухгалтерского учета и налогового учета
Планирование с учетом результатов внутреннего аудита	<ul style="list-style-type: none"> • формирование и совершенствование всей системы планирования; • установление потребности в информации для процесса планирования, в том числе воспроизводимой в результате внутреннего аудита; • оценка целесообразности плановых заданий; • проверка планов на полноту и реальность; • налоговое планирование; • составление сводного плана организации
Контроль	<ul style="list-style-type: none"> • оценка контрольных систем, обеспечивающих проведение политики организации; • проверка и мониторинг системы внутреннего контроля; • оценка эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценка контрольных процедур; • контроль за сохранностью кооперативного имущества; • оценка адекватности системы внутреннего контроля; • контроль за выполнением планов, анализ отклонений, выявление их причин, выработка предложений; • контроль за соблюдением интересов пайщиков
Экономический анализ	<ul style="list-style-type: none"> • разработка показателей и методов текущего и прогнозного анализа, методик аналитических процедур применительно к этапам внутреннего аудита, к циклам хозяйственных операций и т.д.; • формирование и оценка ведения дел руководством организации; • оценка перспектив непрерывности деятельности организации
Управленческие решения	<ul style="list-style-type: none"> • определение приоритетных направлений в деятельности организации; • внедрение современных форм и методов работы; • формирование моделей бизнеса на основе предвидения возможных и желаемых результатов; • оптимизация использования внутренних ресурсов по направлениям деятельности
Специальные функции	<ul style="list-style-type: none"> • консультирование; • проведение семинаров, повышение квалификации; • организация к подготовке проведения внешнего аудита, налоговых проверок; • информационное обслуживание управленческих структур по результатам внутреннего аудита

Субъектами системы внутреннего аудита, на основании юридической доктрины, являются: собственники и руководители; сотрудники службы внутреннего аудита; проверяемый персонал.

К **объектам системы внутреннего аудита** относятся: экономические ресурсы; активы малого бизнеса; первичная, учетная и аналитическая документация.

Предметом системы внутреннего аудита являются факты предпринимательской жизни, а именно; де-юре предпринимательской мысли; факты хозяйственной жизни; предпринимательские обязательства.

Средствами внутреннего аудита является его методология, то есть специфические приемы и методы осуществления контроля.

Поле системы внутреннего аудита образуется поставленной целью, задачами, принципами и функциональными рамками определяющиеся руководством и собственниками (субъектами). По мнению автора, руководство и собственники устанавливают цель, определяют задачи, разрабатывают принципы организации и осуществления внутреннего аудита, затем утверждают его функциональные рамки.

Временные рамки внутреннего аудита определяются периодами контроля, такими как: предварительный контроль; текущий контроль; последующий контроль; прогнозный контроль.

Организация эффективного внутреннего аудита требует вложения значительных инвестиций - как финансовых, так и с точки зрения времени и усилий, необходимых для поиска или подготовки квалифицированных специалистов по аудиту. Для функциональной системы внутреннего аудита необходимо разрабатывать и внедрять внутренние регламенты (стандарты), которые являются едиными требованиями при организации, планировании, проведении проверок, что определено законом «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ, утвержденный 7 августа 2001г. (с изменениями от 3 ноября 2006 г.).

Служба внутреннего аудита хозяйственных субъектов должна сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым отчетам, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения внутреннего аудита.

Регламенты внутренних аудиторов предназначены для регулирования профессиональной деятельности, обеспечивают дополнительные основы для урегулирования реальных и потенциальных конфликтов между сотрудниками, администрацией и внутренним аудитом хозяйствующего субъекта, между внутренними аудиторами и внешними контролирующими органами, между внутренними аудиторами и проверяемыми звеньями, а также между самими внутренними аудиторами.

К внутренним регламентам хозяйствующих субъектов малого бизнеса могут относиться принятые и утвержденные в установленном порядке стандарты, инструкции, методические рекомендации, пособия и другие документы, обязательные к применению.

Экономическая эффективность внутреннего аудита определяется наличием разработанной технологии проверки. Методические действия внутренних аудиторов позволят по этапам выявить и предупредить нарушения, своевременно внести изменения в налоговые расчеты, применить налоговые льготы, оптимизировать учетную политику, значительно сократить штрафы налоговых и административных санкций.

Сформулированные **принципы для эффективной организации и функционирования внутреннего аудита** помогут руководителю или собственнику сформировать высококвалифицированную систему внутреннего контроля.

Принципы эффективной организации и функционирования деятельности внутреннего аудита представлены в таблице 3, взаимосвязаны между собой:

Таблица 3 - Принципы эффективной организации и функционирования деятельности внутреннего аудита

Принципы внутреннего аудита	Характеристика принципа внутреннего аудита
1. Принцип организации и значимости внутреннего аудита	Эффективная организационная модель в системе управления внутреннего аудита: а) собственный; б) по договору -наличие объективности и независимости, -отсутствие исполнения других обязанностей по совместительству в этом же субъекте; -отсутствие действий сдерживающих факторов ограничиваемых руководством; - рассматриваются и принимаются ли к исполнению руководством рекомендации внутреннего аудита.
2. Принцип компетентности	-наличие профессионального образования аудиторов; -наличие навыков и опыта работы аудиторов; -прохождение повышения квалификации; -степень понимания стоящих задач аудита.
3. Принцип профессионализма	-наличие и содержание соответствующих положений по внутреннему аудиту; -состояние планирования, контроля и документирования работы; -наличие рабочих программ; -наличие внутренних правил стандартов; -наличие методик внутреннего аудита.
4. Принцип функциональных обязанностей	-соблюдение в соответствии с планом объема работы; -предварительный контроль: а) правильности и обоснованности прогнозов продаж и их результатов, б) потоков денежных средств, в) смет расходов; - текущий контроль: а)правильности составления первичных документов; б)законности и целесообразности осуществляемых операций; в)выполнением принятых решений; - последующий контроль: а)достоверности внутренней отчетности; б)достоверности финансовой(бухгалтерской) отчетности; в)анализ динамики финансового состояния; г)анализ влияния факторов на эффективность деятельности хозяйствующего субъекта.
5. Принцип эффективности	-оценка сравнительного анализа состава и динамики баланса; -анализ финансовой устойчивости; -анализ ликвидности баланса; -анализ платёжеспособности (финансовой состоятельности) предприятия; -анализ финансовых результатов; - оценка рисков и ликвидности бизнеса.

Решение о том, необходим ли организации внутренний аудит, принимают собственники и высшее исполнительное руководство организации. Определяется это решение многими факторами, к которым, прежде всего, относятся разделение функции владения и управления предприятием, размеры и структурная разветвленность организации, уровень рисков, присущих ее деятельности.

Внутренний аудит ориентирован на перспективу, он оценивает возможность и предлагает пути снижения рисков и/или негативных эффектов их воздействия.

Следует отметить, что решение о необходимости внутреннего аудита не должно определяться наличием у компании внешнего аудитора, поскольку внешний и внутренний аудиты выполняют разные функции. Представим эти различия в таблице 2.

Таблица 2 – Различия внутреннего и внешнего аудитов

Внутренний аудит	Внешний аудит
Оценивает существующую систему контроля и управления рисками и фокусируется на операциях и событиях, препятствующих эффективному достижению организацией поставленных целей.	Занимается подтверждением достоверности финансовой отчетности организации и фокусируется на операциях и событиях, способных оказать материальное воздействие на финансовую отчетность организации.
Производит оценку экономической обоснованности управленческих решений и эффективности деятельности подразделений организации.	Это не входит в задачи внешнего аудита.
В первую очередь служит интересам советов директоров и менеджеров организации.	Служит, прежде всего, интересам внешних заинтересованных сторон – потенциальных инвесторов, кредиторов и др.

В организации должна быть создана такая система контроля, которая не только гарантировала бы отсутствие отклонений, ошибок и неэффективности в работе, сколько помогла бы их своевременно выявлять и устранять, способствуя повышению эффективности деятельности.

Исследование роли внутреннего аудита в системе управления и его места в системе внутреннего контроля экономического субъекта показывает, что, несмотря на схожесть с другими внутренними органами контроля, внутренний аудит – это самостоятельное явление, отличительные признаки которого состоят в обеспечении не только контрольных, но и иных функций (например, проведение семинаров, повышение квалификации и обучение персонала), обслуживании интересов высшего звена управления. Однако внутренний аудит не ограничивает другие формы внутрихозяйственного контроля, что обусловлено рядом объективных причин: различные пользователи информации, цели и объекты контроля, содержание отчетной информации.

Подводя итоги, отметим, что на сегодняшний день складываются благоприятные условия для того, чтобы внутренний аудит продемонстрировал свои широкие возможности и доказал свою необходимость как собственникам, так и менеджменту организации.

3. МЕТОДОЛОГИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Целесообразность функционирования внутреннего аудита обусловлено выработкой рекомендаций по решению имеющихся и будущих проблем.

Создание и совершенствование службы внутреннего аудита – весьма сложный процесс, требующий решения ряда методических и организационно-технических задач и предполагающий следующие этапы:

1. Процесс внедрения внутреннего аудита, начинающийся с принятия решения, предпосылками которого могут являться: ухудшение основных показателей эффективности деятельности организации; не удовлетворяющие современным требованиям методы контроля; недостаточность информационной базы.
2. Выявление круга вопросов, для решения которых формируется служба внутреннего аудита, построение системы целей ее создания в соответствии с политикой организации, а также определение основных функций, прав, обязанностей и ответственности сотрудников.
3. Формирование правовой базы. Для закрепления правового статуса внутреннего аудита разрабатываются основные внутренние регламенты кооперативной организации (дополнения в устав, Положение о службе внутреннего аудита, должностные инструкции ее сотрудников, планы работы, рабочие программы проверок по направлениям, а также рабочие и отчетные документы внутренних аудиторов).
4. Интеграция внутреннего аудита в систему контроля. Результаты внедрения данного этапа характеризуются следующими признаками: убедительная для руководства организации

интерпретация результатов деятельности, входящих в систему; появление у внутренних аудиторов реальной независимости; доверие руководства организации к отчетам внутренних аудиторов, готовность к сотрудничеству.

5. Закрепление прочных позиций. Структура и иерархический ранг службы внутреннего аудита характеризуется следующими признаками: удовлетворение руководства результатами деятельности внутренних аудиторов, расширение спектра решаемых ими функций и задач.

На высшем уровне управления организации формируется и принимается концепция внутреннего аудита, на основании которой разрабатывается проект внедрения. Полученные результаты обсуждаются, в случае необходимости вносятся коррективы в содержание и сроки проведения последующих этапов.

При осуществлении внутреннего аудита важным является разработка **технологии аудита, под которой следует понимать методологические аспекты процедур проверки.**

Технология проведения внутреннего аудита раскрывается в содержании таблицы 4. Он включает в себя десять этапов, отличающиеся друг от друга целью, содержанием и источником информации.

На первом этапе осуществляется подготовка проведения внутренней аудиторской проверки, где устанавливаются основные параметры состояния деятельности малого бизнеса, влияние на него качественной оценки факторов. Следовательно, оценивается система внутреннего контроля.

Процесс сбора доказательств, определяется методикой и предполагает проверки по следующим направлениям: операции с наличными денежными средствами, операции на счетах в банке, внешние расчеты, включая расчеты с головной организацией, расчеты по заработной плате, операции с активами. Особое внимание необходимо уделить проверке затрат, включаемых в себестоимость продукции, и выручки от реализации продукции, финансовых результатов, правильности начисления налогов.

Отчет внутреннего аудитора должен содержать раздел, посвященный анализу платежеспособности и финансовой устойчивости организации, а также прогнозной оценке ее финансового состояния на будущее.

На этапе внедрения решений и предложений по результатам проверки целесообразно анализировать степень устранения выявленных искажений.

Внутренняя аудиторская проверка, как плановая, так и внеплановая считается не законченной пока искажения не устранены, а решения принятые по результатам аудирования не внедрены в деятельность предприятий.

На заключительном этапе технологии внутреннего аудита – анализ и оценка действенности мер по выявлению и предотвращению нарушений и искажений в системе внутреннего контроля и учета служба внутреннего аудита должна осуществлять последующий контроль.

Таблица 4 – Технология проведения внутреннего аудита в хозяйствующих субъектах

Этапы внутреннего аудита	Содержание	Источники информации	Служебные документы, составляемые на данном этапе аудирования
1	2	3	4
1. Подготовка проведения внутренней аудиторской проверки	Установление основных параметров состояния деятельности бизнеса, качественная оценка влияющих факторов. Оценка системы внутреннего контроля.	Первичные документы, отчеты материально-ответственных лиц, информация руководителя и специалистов.	Служебная записка руководителю о состоянии учета, экономической работы и других направлений деятельности малого бизнеса в соответствии требованиям нормативно-правовым актам и внутренним регламентам.
2. Информационное обеспечение	Определение состава документов правового, экономического, организационно-технологического обеспечения. Разработка реестра законов и нормативных актов.	Законодательные и нормативные акты, внутренние правила и распоряжки, внутрихозяйственные регламенты.	Составление реестра законов и нормативных актов. Формулировка предложений по плану и порядку проведения проверки.
3. Составление плана проведения внутреннего аудита	Получение необходимой информации по задачам проверки. Определение состава рабочих документов (рабочая тетрадь, бланки тестов, вопросник)	Первичные документы, сводные регистры, внутренняя и внешняя отчетность.	Общий план внутреннего аудита в соответствии с задачами проверки
4. Составление программ внутреннего аудита для каждого проверяемого раздела учета группы хозяйственных операций	Составление календарного графика работ и распределение обязанностей. Определение уровня существенности. Оценка внутреннего аудиторского риска. Выбор методик внутреннего аудита. Определение состава и форм рабочих документов	Состав первичных документов, внутренних отчетов, финансовой (бухгалтерской отчетности)	Программы внутреннего аудита в соответствии с задачами общего плана
5. Сбор аудиторских доказательств и их оценка.	Определение методов выполнения работы по каждой задаче. Получение необходимой информации и ее систематизация.	Первичная документация, регистры, финансовая (бухгалтерская) отчетность.	Перечень процедур для получения аудиторских доказательств, достаточных для формирования мнения внутреннего аудитора.
6. Анализ и оценка аудиторских доказательств. Сбор дополнительных доказательств при выявлении существенных	Получение дополнительной информации и ее систематизация.	Первичная документация, регистры бухгалтерского учета, финансовая (бухгалтерская) отчетность.	Перечень дополнительных процедур для снижения внутреннего аудиторского риска, достаточных для формирования мнения внутреннего аудитора.

искажений в учете и отчетности, целесообразности и законности фактов хозяйственной жизни			
7. Обсуждение предварительных отчетов, предложений с руководством, специалистами отделов, работниками структурных подразделений.	Представление предварительных отчетов (заключений) и предложений. Получение дополнительной информации, для обоснования выводов и предложений	Аудиторские доказательства, полученные в ходе внутренней аудиторской проверки. Рабочие документы внутреннего аудитора.	Аудиторские свидетельства требующие дополнительной информации. Корректировка программы аудита, обоснование предложений и рекомендаций.
8. Подготовка отчета (заключения) и предложений внутреннего аудитора.	Систематизация аудиторских выводов по разделам общего плана, выработка обобщающих заключений и предложений.	Свидетельства по процедурам проверки, протокол обсуждения предварительных заключений, замечаний аудиторов.	Отчет о результатах работы внутреннего аудитора, справки к отчету подписанные специалистами хозяйствующего субъекта малого бизнеса.
9. Внедрение решений, предложений по результатам проверки	Подготовка приказов и распоряжений в соответствии с программой устранения нарушений в работе субъекта малого бизнеса.	Отчет (заключение) аудитора о результатах проверки, служебные записки, справки, акты проверок	Приказы и распоряжения администрации об: -устранение, выявленных нарушений в системе внутреннего контроля; -разработке мер по предотвращению нарушений и искажений, усилением внутреннего контроля.
10. Анализ и оценка действенности мер по выявлению нарушений и искажений в системе внутреннего контроля и учета.	Составление отчета о действенности мер внутреннего контроля и учета разработанных по результатам проверки.	Приказы и распоряжения администрации по результатам внутреннего аудита. Отчет (заключение) аудитора.	Отчет о принятии мер по устранению нарушений законодательных актов, методологии учета

Для получения аудиторских доказательств, при проведении внутреннего аудита целесообразно использовать методы внутреннего аудита представленные в таблице 5.

Таблица 5 – Методы внутреннего аудита хозяйствующих субъектов бизнеса

№	Метод внутреннего аудита	Процедуры метода	Способ документального оформления
1	Инвентаризация	Физическая проверка – осмотр и подсчет, а также инвентаризация расчетов и обязательств и других статей баланса, с целью проверки их наличия и сохранности, установление их соответствия ведомостям учета материальных ценностей.	Акт инвентаризации, сличительная ведомость.
2	Осмотр	Непосредственное изучение компетентным человеком определенных объектов учета, выполняющих в хозяйственной системе те или иные конкретные функции.	Акт осмотра, заключение.
3	Обследование	Выявление дополнительных особенностей объекта учета.	Акт обследования. Протокол обследования с выводами о результатах обследования.
4	Контрольный обмер	Определяет фактически выполненный объем строительных или строительно-монтажных работ, произведенных хозяйственным или подрядным способом и обоснованность их оплаты.	Акт контрольного обмера. Ведомость перерасчета.
5	Контрольный запуск сырья и материалов	В производстве выявляет недостатки и нарушения в нормировании и технологии производства, вскрывает каналы создания неучтенных излишков незавершенного производства и готовой продукции за счет применения завышенных норм расхода сырья, необоснованного списания сверхнормативных потерь, изменения технологического режима.	Промежуточный акт проверки о достоверности расхода сырья и материалов, полноты оприходования готовой продукции.
6	Экспертиза	Исследование специалистом каких-либо вопросов (проверка подлинности документов, денежных знаков, ценных бумаг), решение которых требует специальных познаний в соответствующей области.	Заключение эксперта
7	Лабораторный анализ	Применяется для выявления необходимых показателей качества тех или иных объектов контроля путем соответствующего (физического, химического или биологического) анализа в стационарных условиях.	Заключение лабораторного анализа о качестве продукции, сырья и материалов.
8	Встречная проверка	Сопоставление записей в учетных регистрах проверки документов путем сравнения их с другими документами, копиями, находящимися в распоряжении третьих лиц.	Акт встречной проверки, в котором отражаются расхождения в документах.
9	Аудиторская выборка	Статистический метод, заключающийся в отборе данных из проверяемой совокупности по определенному интервалу, признаку или носит случайный характер.	Рабочий документ внутреннего аудитора с указанием количества элементов выборки из генеральной совокупности распространения ошибки на всю совокупность
10	Аналитические процедуры	Состоят в выявлении, анализе, оценке и проверке по существу соотношений между финансовыми показателями деятельности предприятия и определении их взаимной причинно-следственной связи.	Рабочий документ внутреннего аудитора с выводами об отклонениях от установленных параметров.

Вопросы для самопроверки:

1. Дайте определение управленческому контролю.
2. Какие функции выполняет управленческий контроль?
3. Каковы основные цели и задачи управленческого контроля?
4. назовите основные структурные элементы контроля.

5. чем принципиально отличается внутренний и внешний аудит предприятия?
6. Перечислите основные принципы эффективной организации и функционирования деятельности внутреннего аудита
7. Назовите основные методы внутреннего аудита предприятия.

Лекция 4. ПОНЯТИЕ И ОСНОВНЫЕ КЛАССИФИКАЦИИ ЗАТРАТ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

1. Затраты на производство продукции: понятие и сущность.
2. Классификация затрат для определения себестоимости продукции, оценки стоимости запасов и размера полученной прибыли
3. Классификация затрат для принятия управленческих решений и планирования
4. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования производственной деятельности центров ответственности

1. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ: ПОНЯТИЕ И СУЩНОСТЬ

Информация о затратах является ядром всей системы управленческого учета в организации независимо от того, каковы у этой организации цели, структура, особенности выпускаемой продукции. Даже организации, не ставящие своей целью извлечение прибыли, почти всегда оценивают эффективность своей деятельности в терминах эффективности использования ресурсов. Экономической категорией, соответствующей понятию «потребленные ресурсы», является категория затрат. Этот термин имеет весьма широкое употребление во всех областях экономической науки и практики, однако именно в учете он определен наиболее строго, его содержательное наполнение (способы классификации) тщательно проработано и стало частью общепринятых профессиональных стандартов. В нашей стране сложилась довольно жесткая система государственного регулирования учетной деятельности, при этом многие аспекты работы с информацией о затратах регламентированы законодательно.

Именно информация о затратах лежит в основе внешней, финансовой и налоговой, отчетности организаций. Однако долгое время роль такой информации в принятии управленческих решений недооценивалась российскими менеджерами. Практически единственной сферой ее применения считалось исчисление себестоимости и прибыли для целей внешней отчетности. Даже авторы некоторых учебных пособий по управленческому учету, изданных в нашей стране за последние десять лет, львиную долю внимания уделяют в своих изданиях лишь способам калькулирования затрат. В то же самое время в мировой практике информация о затратах широко используется в процедурах управленческого анализа, планирования, оценки эффективности и мотивации. Информация о затратах действительно формирует поле экономической информации в рамках организации, но не только. Умелое управление затратами на основе качественной обработки этой информации способствует росту эффективности деятельности отдельных хозяйствующих субъектов и повышению конкурентоспособности российской экономики в целом.

В современной экономической литературе существует множество категорий и определений затрат. Приступая к организации управленческого учета, руководителям и специалистам организации следует определить, какую информацию они хотят получить и для каких целей. В зависимости от этого в системе управленческого учета будут циркулировать данные о тех или иных затратах. «Разные затраты — для разных целей» — девиз хорошего бухгалтера-аналитика.

Прежде чем приступить непосредственно к классификации затрат, следует обсудить некоторые терминологические вопросы.

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

Под **РАСХОДАМИ** понимается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)».

Расходы включают такие статьи, как затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), на оплату труда управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.). Составление формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» для внешних пользователей бухгалтерской отчетности предполагает развернутое и симметричное отражение информации о доходах и расходах организации.

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

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

Что касается **ЗАТРАТ**, то в переводах МСФО встречается одно определение этого понятия по отношению к займам. В МСФО 23 «Затраты по займам» они определяются как «процентные и другие расходы, понесенные компанией в связи с получением заемных средств». Определение общего понятия затрат в противовес расходам в МСФО отсутствует, хотя термин используется во многих стандартах. При этом часто «расходы» заменяются «затратами», а «затраты» — «расходами». Даже в приведенном выше определении затрат по займам эти понятия отождествляются, в то время как они, на наш взгляд, разные.

В отечественном бухгалтерском учете впервые понятие «расход», близкое по смыслу к содержанию Международных стандартов финансовой отчетности, было сформулировано в **Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике: «РАСХОДАМИ** признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников). Расходы включают материальные затраты, затраты на производство продукции (работ, услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, иные затраты, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.)».

Остановимся подробнее на термине «**ЗАТРАТЫ**». *Затраты и расходы роднит то, что и то, и другое сопровождается выбытием активов или возникновением долговых обязательств.* Однако причины, приводящие к этому, существенно разнятся. Затраты возникают в момент приобретения организацией товаров (долгосрочных активов, сырья, материалов, полуфабрикатов, товаров для перепродажи т.п.) и услуг сторонних организаций (освещение, отопление, канализация, водоснабжение, транспортные услуги и т.д.), а также при расчетах с персоналом по оплате труда, социальным и другим обязательствам. Возникновение затрат сопровождается выплатой денежных средств, другого имущества, уменьшением прав требования (дебиторской задолженности), ростом долговых обязательств.

Однако для определения затрат не характерно уменьшение экономических выгод организации (в виде уменьшения активов организации или увеличения долговых обязательств

организации). При возникновении затрат один актив (потребляемый для оплаты) выбывает из организации (или увеличиваются долговые обязательства — кредиторская задолженность), а взамен она приобретает на ту же сумму другой актив (необходимый для осуществления предпринимательской деятельности) или услугу внутреннюю (например, оплата труда персонала) или внешнюю.

Для расходов характерно выбытие активов (реализационные операции, потери, благотворительные и социальные выплаты и траты) или увеличение начисленных долговых обязательств организации (внеоперационные расходы в виде штрафов, пеней, неустоек, начисленных за несоблюдение условий хозяйственных договоров, или покрытие причиненных убытков собственному персоналу или сторонним организациям).

По утверждению Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, «...для управления менеджерам нужны не просто затраты, а информация об издержках на что-либо (продукт или его партия, услуги... и т.д.)». Под **ИЗДЕРЖКАМИ** понимается денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-то целью. Такое определение, в частности, дает ведущий американский исследователь Р. Энтони, который отождествляет издержки с себестоимостью.

В этой связи необходимо отличать понятия «затраты отчетного периода на приобретение» (стоимость товаров и услуг, приобретенных организацией в отчетном периоде), «затраты (издержки), формирующие производственную себестоимость продукции» и «периодические затраты» (затраты, не относящиеся к конкретному виду продукции, выполненным работ или оказанным услуг, а приходящиеся в целом на отчетный период — на управление и продажу).

Затраты имеют место на различных стадиях создания продукта: заготовлении (приобретении), производстве, распределении (продаже). Они подразделяются на индивидуальные, накопленные и агрегированные.

Индивидуальные затраты — стоимостная оценка потребленных ресурсов на одной отдельной операции.

Затраты, накопленные в пределах одного изделия на нескольких технологических операциях, составляют *себестоимость* изделия. Здесь следует выделить себестоимость незавершенного производства, себестоимость готовой продукции, себестоимость проданной (реализованной) продукции, работ и услуг, перепроданных товаров.

Агрегированные затраты — себестоимость, исчисленная по всей выпускаемой продукции (для проданной продукции — себестоимость продаж).

Затраты организации могут быть отнесены в активы или списаны в расходы отчетного периода. Их следует подразделить на: 1) активобразующие; 2) увеличивающие стоимость активов; 3) списываемые непосредственно в расходы отчетного периода.

Затраты активобразующие — это затраты, обещающие выгоды в будущем и стоимость которых капитализирована в активы, представленные в виде реальных объектов (сырье, материалы, амортизируемое материальное и нематериальное имущество и т.п.).

Затраты, увеличивающие стоимость активов, — капитализируемые затраты, не списываемые в расходы отчетного периода и не создающие самостоятельного объекта актива, а увеличивающие себестоимость ранее образованных активов (услуги сторонних организаций, заработная плата, социальные начисления). Согласно п.98 раздела «Принципы» это происходит в тех случаях, «когда возникло долговое обязательство без признания актива», например, затраты на формирование резерва по гарантийным обязательствам на товар могут включаться в себестоимость готовой продукции (себестоимость актива).

Затраты, списываемые непосредственно в расходы отчетного периода. Затраты на организацию производства и управление (за исключением увеличивающих стоимость активов) и затраты на сбыт продукции (расходы на продажу) не капитализируются в активы, а списываются в расходы отчетного периода. Кроме того, в расходы отчетного периода могут быть включены и последствия фактов хозяйственной жизни, представленных финансовыми операциями. В числе таких ФХЖ следует назвать отдельные выплаты, не приводящие к возникновению затрат (выплаченные штрафы, пени, неустойки, прочие потери).

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Общая цель классификации затрат состоит в создании упорядоченной структуры, без которой невозможны эффективное ведение счетов и привязка затрат к объекту. Хотя классификация затрат осуществляется и бухгалтерским учетом, но она не всегда приемлема для удовлетворения информационных потребностей руководства.

2. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Классификация затрат по сути сводится к образованию групп затрат с одинаковыми характеристиками по отношению к установленному объекту затрат. Объект затрат имеет значение, так как он определяет выбор классификации; изменение объекта затрат может изменить категорию конкретных затрат в заданной классификации. Таким образом, избранная классификация должна подходить к задаче, ради выполнения которой она выбрана. Для эффективного управления затратами в управленческом учете разработана соответствующая классификация затрат. Эта классификация используется в процессе учета, анализа, калькулирования, планирования и контроля затрат.

Затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам затрат.

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

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

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

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

Для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли дается классификация затрат по следующим признакам.

<i>Признаки классификации</i>	<i>Виды затрат</i>
1. По отношению к себестоимости продукции	Включаемые и не включаемые в себестоимость продукции
2. По экономическому содержанию (характеру затрат)	По элементам затрат и статьям калькуляции
3. По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
4. По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
5. По составу (однородности)	Одноэлементные и комплексные
6. По периодичности возникновения	Текущие (повседневные) и единовременные
7. По участию в процессе производства	Производственные и непроизводственные
8. По эффективности (рациональности использования)	Производительные и непроизводительные
9. По охвату нормированием	Нормируемые и ненормируемые
10. По отнесению на себестоимость текущего периода	Входящие и истекшие (исходящие)

11 По отношению к отчетным периодам	Прошлых периодов, текущих и будущих периодов
12. <i>По месту возникновения</i>	по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия.

1. *По отношению к себестоимости продукции* затраты делят на *включаемые и не включаемые в себестоимость продукции*.

Себестоимость выпущенной продукции определяют прибавлением к стоимости незавершенного производства на начало отчетного периода затрат отчетного периода и вычитанием из полученной суммы стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода. Следовательно, к *включаемым в себестоимость продукции затратам* относят стоимость незавершенного производства на начало периода и те затраты отчетного периода, которые непосредственно относятся на выпущенную продукцию.

Не включаются в себестоимость продукции стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода, затраты, не относящиеся непосредственно к производству выпущенной продукции (например, затраты на приобретение неизрасходованных в производстве материалов), и часть расходов будущих периодов.

К незавершенному производству относят затраты на незаконченную производством продукцию. Например, в строительной организации затраты на возведение фундамента, стен здания и выполнение других работ вплоть до окончания строительства объекта считаются незавершенным производством.

2. *По экономическому содержанию* затраты группируют по элементам затрат и по статьям калькуляции.

Элементы затрат. Как уже отмечалось, в соответствии с ПБУ 10/99 расходы организации по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Полученные по элементам расходов данные необходимы при разработке бизнес-планов, определении объема закупок материальных ресурсов, фонда оплаты труда и суммы амортизационных отчислений, организации контроля за расходами, исчислений показателей эффективности использования ресурсов (материалоемкости, трудоемкости и т.п.) и ряда других показателей.

Следует отметить, что при учете расходов по их элементам не выделяются расходы на законченную производством продукцию (работы, услуги) и незавершенное производство.

НК РФ предусмотрено выделение не пяти, а четырех элементов расходов:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- сумма начисленной амортизации;
- прочие расходы.

Статьи калькуляции — это установленная организацией совокупность затрат для исчисления себестоимости всей продукции (работ, услуг) или ее отдельных видов.

«Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях» рекомендуется следующая типовая группировка расходов по статьям калькуляции:

1. «Сырье и материалы»;
2. «Возвратные отходы» (вычитаются);
3. «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций»;
4. «Топливо, и энергия на технологические цели»;
5. «Затраты неоплату труда»;

6. «Отчисления на социальные нужды»;
7. «Расходы на подготовку и освоение производства»;
8. «Общепроизводственные расходы»;
9. «Общехозяйственные расходы»;
10. «Потери от брака»;
11. «Прочие производственные расходы»;
12. «Расходы на продажу».

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей — себестоимость проданной продукции.

Министерства (ведомства), а также сами организации могут вносить изменения в приведенную типовую номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства.

3. По экономической роли в процессе производства или по своему назначению издержки делятся на *основные* и расходы на управление предприятием. Последние называют *накладными* расходами.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства, т.е. к ним относятся все виды ресурсов (предметы труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов; амортизация основных производственных фондов; заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг). На любом предприятии они составляют важнейшую часть затрат.

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

4. По способу включения в себестоимость продукции затраты делятся на *прямые* и *непрямые* (косвенно-распределяемые).

Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость — это прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

Косвенно-распределяемые (непрямые) расходы невозможно прямо отнести на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно). Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия.

Остановимся подробнее на сущности прямых и косвенных затрат.

Прямые материальные затраты. Каждое производственное изделие состоит из каких-либо материалов. **Основные материалы** — это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и экономично, без особых затрат относить на определенное изделие. В ряде случаев экономически невыгодно учитывать расход материалов, приходящийся на каждый вид продукции. Примерами подобных затрат являются гвозди в мебели, болты в автомобилях, заклепки в самолетах и т.п. Такие материалы считаются вспомогательными, а расходы по ним — косвенными общепроизводственными расходами, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяются между отдельными видами продукции.

Прямые расходы на оплату труда включают все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Издержки на оплату труда за работу, которые нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, называют косвенными расходами на оплату труда. Эти расходы включают

оплату труда таких рабочих, как механики, контролеры и другой вспомогательный персонал. Подобно расходам на вспомогательные материалы косвенные расходы на оплату труда относятся к косвенным общепроизводственным расходам.

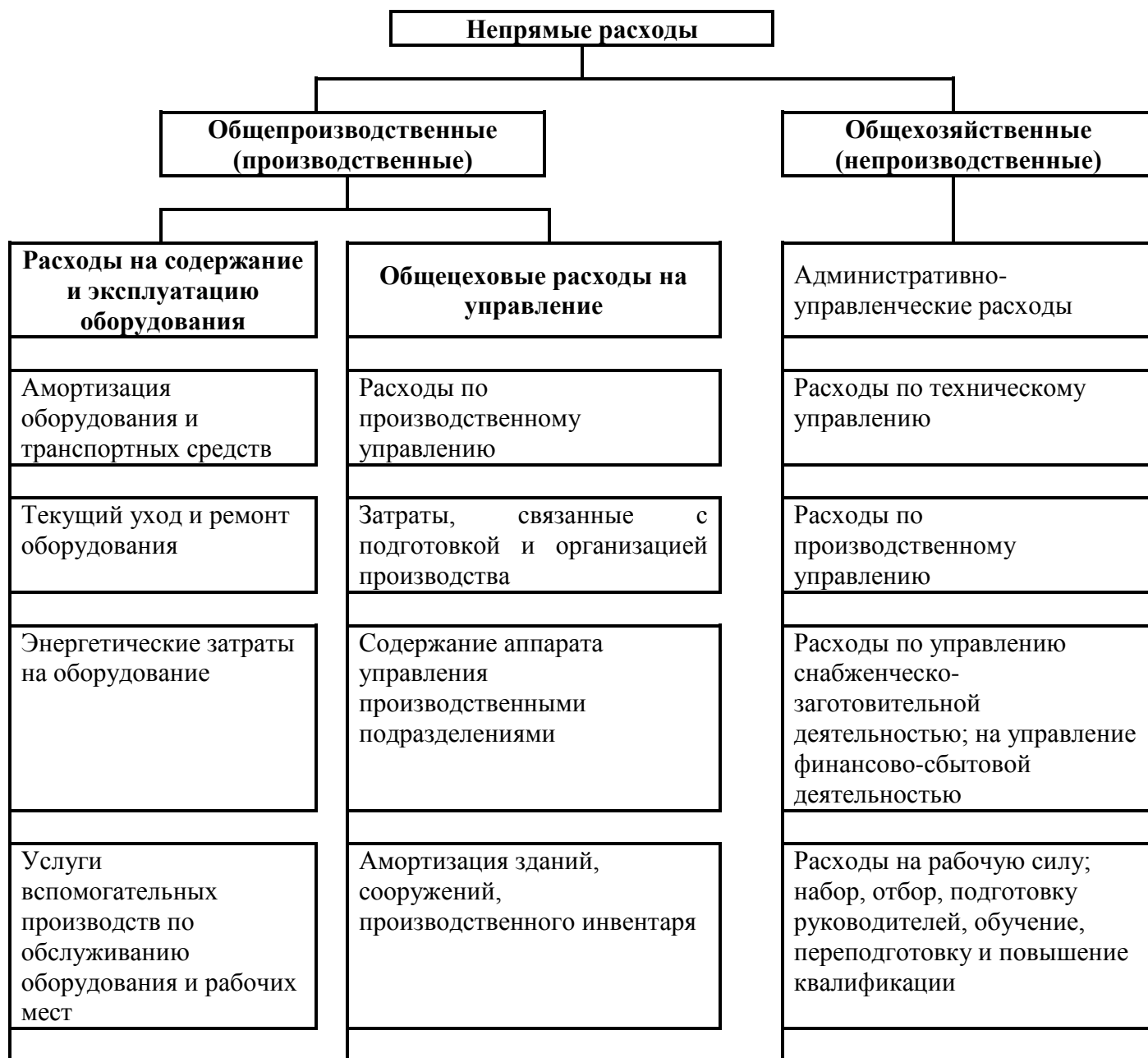
Размер прямых издержек на единицу продукции практически не зависит от объема производства, и снизить его можно путем повышения эффективности производства, производительности труда, введения новых ресурсо- и энергосберегающих технологий.

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

Непрямые расходы подразделяются на две группы (рис. 1):

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

- **общехозяйственные (непроизводственные) расходы** осуществляются в целях управления предприятием.



Зарботная плата и отчисления на социальные нужды рабочих, обслуживающих оборудование	Содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря	Оплата услуг, оказываемых внешними организациями
Расходы на внутривозводские перевозки материалов, полуфабрикатов, готовой продукции	Затраты на обеспечение нормальных условий работы	Содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря
Прочие расходы, связанные с использованием оборудования	Затраты на профориентацию и подготовку кадров	Обязательные сборы, налоги, платежи и отчисления по установленному законодательством порядку

Рис. 1 – Классификация не прямых расходов

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

Специфика не прямых затрат такова, что они непосредственно не связаны с процессом создания каждой единицы продукции и считаются общими для производства нескольких видов, а то и всего ассортимента продукции. Их величина зависит от типа, структуры, технической оснащенности предприятия. Не прямые затраты как в стоимостном, так и в натуральном выражении — это затраты определенных ресурсов на производство продукции. Они либо распределяются между видами продукции, либо включаются в расходы отчетного периода. Если вся продукция, произведенная в отчетном периоде, реализована, то проблема распределения неразделяемых издержек между конкретными продуктами не возникает.

Однако сложности производственных процессов и большой ассортимент производимой продукции сделали невозможным целенаправленное отнесение этих затрат на конкретные виды продукции, поскольку любое распределение неразделяемых затрат неизбежно носит субъективный характер. Следовательно, этот процесс требует принятия решения о распределении не прямых затрат посредством выбора наиболее рационального метода искусственного их разделения.

В состав производственных «накладных» затрат входят:

- затраты на содержание и эксплуатацию оборудования;
- общецеховые затраты на управление.

Каждая из рассматриваемых групп состоит из затрат разного экономического содержания. Различия должны определять выбор и обоснование баз распределения затрат и источников их возмещения.

Непроизводственные накладные расходы вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций и функций организации производства. Эти расходы возникают в рамках предприятия. К общехозяйственным расходам относятся расходы по содержанию общезаводского или общехозяйственного персонала (основная и дополнительная заработная плата, отчисления на социальные нужды); расходы по содержанию, включая амортизационные отчисления, зданий,

сооружений, помещений и инвентаря общезаводского или общехозяйственного назначения; содержание общезаводских лабораторий; расходы по изобретательству и техническим усовершенствованиям общезаводского назначения; расходы по производственной практике и подготовке кадров; расходы на командировки производственного характера; конторские, типографские, почтово-телеграфные и телефонные расходы; налоги, обязательные сборы и отчисления, а также другие расходы.

На рис. 2 приведена схема взаимосвязи классификаций затрат по отношению к производственному процессу и в зависимости от способа включения затрат в себестоимость продукции, где затраты на содержание и ремонт производственного оборудования относятся к накладным.

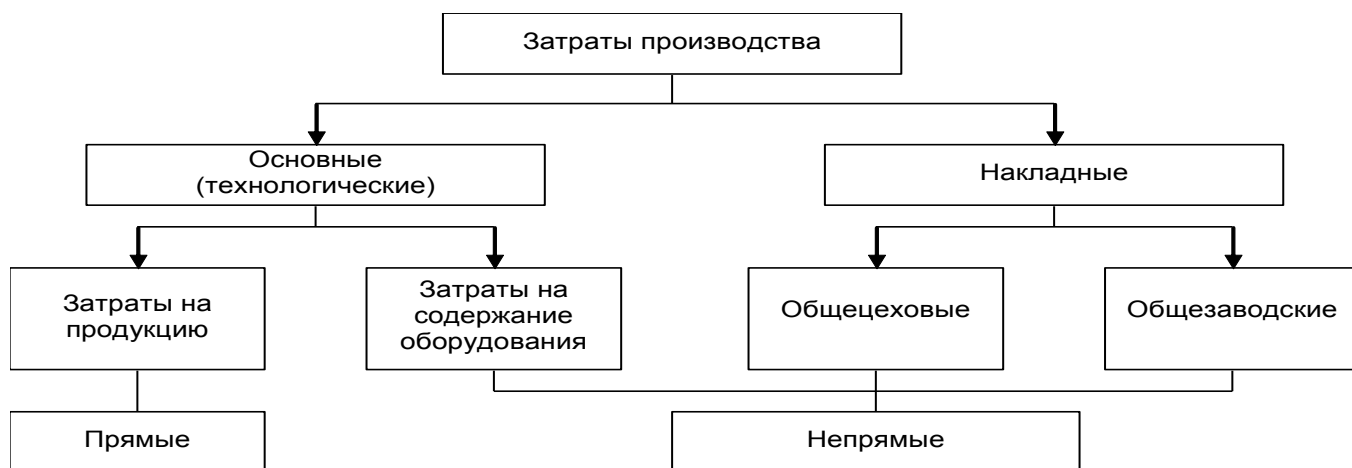


Рис. 2. Схема взаимосвязи классификаций затрат по отношению к производственному процессу и в зависимости от способа включения затрат в расчет при формировании затрат по соответствующему виду продукции

Из схемы следует, что затраты на содержание и ремонт производственного оборудования не относятся к накладным, а классифицируются в качестве основных (технологических) затрат как непосредственно связанные с производственным процессом изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг). По способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции их следует классифицировать как косвенные.

Исследование проблемы распределения косвенных затрат не может пройти стороной такое направление как терминология. По мнению Ч.Т Хорнгрена и Дж. Фостера, термин «общепроизводственные расходы» часто используют при описании затрат на обслуживание и управление производством. Данные косвенные затраты — это не расходы, относимые к отчетному периоду; они — часть производственной себестоимости и попадут в поток расходов только тогда, когда продукция будет реализована (рис. 3).

Незавершенное производство на начало периода	Текущие затраты				Прочие расходы				
	Затраты на производство			Затраты на период		Операционные	Внереализационные	Чрезвычайные	
	единовременные	прямые		Административно-управленческие	На продажу (сбыт)				
материальные		трудо-вые	общепроизводственные						
Полные затраты на производство (отчетного и предшествующих периодов)									
Незавершенное производство на конец периода	Себестоимость произведенной готовой продукции				Административно-управленческие	На продажу (сбыт)	Операционные	Внереализационные	Чрезвычайные
	Себестоимость остатка готовой продукции на складе	Себестоимость реализованной продукции							
Полная (коммерческая) себестоимость					Операционные			Чрезвычайные	
Расходы на обычную деятельность					Операционные			Чрезвычайные	
Расходы отчетного периода								Капитальные затраты	

Рис. 3 – Взаимосвязи показателей учета затрат

Способы распределения непрямых расходов зависят от вида распределяемых расходов, технологической особенности производства продукции и ряда других факторов. Например, отчисления по единому социальному налогу распределяют по объектам пропорционально заработной плате работников. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между объектами различными способами — пропорционально заработной плате производственных рабочих, плановым и сметным затратам и т.п.

Совершенствование учета затрат по обслуживанию и управлению производством должно быть направлено на установление научно обоснованной и отвечающей потребностям управленческого учета номенклатуры статей этих затрат, которая должна быть разработана и отражена в учетной политике предприятия в составе рабочего плана счетов.

5. По составу (однородности) различают *одноэлементные* и *комплексные* затраты.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента, и, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые. По этому принципу построена классификация по экономическим элементам — заработная плата, амортизация и др.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы.

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

расходами по обслуживанию и управлению производством в отдельную статью, называемую «добавленные расходы».

6. В зависимости от периодичности возникновения затраты делятся на *текущие* и *единовременные*.

К *текущим* относятся затраты, имеющие частую периодичность, например расход сырья и материалов; к *единовременным* (однократным) — расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др. Единовременные расходы часто называют дискреционными затратами.

7. По участию в процессе производства различают *производственные* и *непроизводственные* затраты (*периодические* затраты, или *затраты периода*).

В соответствии с *Международными стандартами бухгалтерского учета* для оценки запасов произведенной продукции в *себестоимость продукции* должны включаться только *производственные* затраты. Поэтому в управленческом учете затраты классифицируются на:

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

Затраты, входящие в себестоимость продукции (производственные), — это материализованные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать, они непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, и включаются в их себестоимость. Они состоят из трех элементов:

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

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

Внепроизводственные затраты, или затраты отчетного периода (периодические затраты), — это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. Они непосредственно не связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг и не включаются в производственную себестоимость. В управленческом учете данные затраты иногда называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода. Эти расходы, как правило, связаны с полученными в течение отчетного периода услугами.

В соответствии с *Международными стандартами бухгалтерского учета* они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции (незавершенного производства), а, следовательно, и для оценки производственных запасов предприятия. Поэтому их иногда называют *незапасоемкими*. Периодические расходы представлены издержками непроизводственного характера, не связанными непосредственно с производственным процессом. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Первые предполагают расходы, связанные с осуществлением продаж и поставок продукции, вторые — расходы по управлению предприятием.

В РФ значительная часть расходов на продажу прямым путем относится на себестоимость проданной продукции (упаковочные и тарные материалы, транспортные расходы и т.п.). Часть расходов на продажу распределяется между видами проданной продукции косвенным способом — пропорционально производственной себестоимости, стоимости проданной продукции и т.п.

8. По эффективности различают *производительные* и *непроизводительные* затраты.

Производительными считают затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства. **Непроизводительные**

затраты являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.).

9. По возможности нормирования затраты делятся на *нормируемые* и *ненормируемые*.

Нормируемые затраты поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации — материальные затраты, заработная плата производственных рабочих и некоторые другие. **Ненормируемые** — это затраты, по которым нормы не устанавливаются: потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т.п.

Деление затрат на нормируемые и ненормируемые предусмотрено также Налоговым кодексом для целей налогообложения. *К нормируемым расходам для целей налогообложения относят:* командировочные и представительские расходы; суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных законодательством; затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; плата государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах установленных тарифов; часть расходов на рекламу. Все остальные расходы организаций для целей налогообложения являются ненормируемыми.

Нормируемые для целей налогообложения затраты включаются в себестоимость продукции, принимаемой для налогообложения прибыли, в пределах установленных норм и нормативов. Для целей учета они принимаются в фактически произведенных затратах.

10. По временным периодам осуществления (по отношению к отчетным периодам) различают затраты *предшествующих (прошлых) периодов, данного (текущего) периода и будущих периодов.*

Затраты предшествующих периодов представлены в незавершенном производстве (по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»). При исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного периода и из совокупной величин вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

Затраты отчетного периода — это затраты, осуществляемые в отчетном периоде. Основная их часть включается в себестоимость продукции.

Расходы будущих периодов — это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам будущих периодов относят расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (когда не создается ремонтный фонд), расходы, относимые частично на будущие периоды, и др.

11. По отнесению на себестоимость текущего периода затраты делятся на *входящие и истекшие (исходящие) затраты (затраты и расходы).* **Входящие** затраты — это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

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

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

3. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЙ И ПЛАНИРОВАНИЯ

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

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

	Признаки классификации	Виды затрат
1.	По отношению к объему производства	Переменные и постоянные
2.	В зависимости от принимаемых решений	Релевантные и нерелевантные
3.	По отношению к данному управленческому решению	Безвозвратные
4.	По отношению к данному управленческому решению	Явные и вмененные (альтернативные)
5.	В зависимости от дополнительного производства	Инкрементные (приростные) и маргинальные (предельные)
6.	По охвату планированием	Планируемые и непланируемые

1. *По отношению к объему производства* затраты подразделяют на *переменные, условно-переменные (полупеременные) и постоянные*.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты.

Примерами **производственных переменных затрат** служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические нужды и др. То есть, помимо прямых материальных и трудовых затрат переменными являются некоторые виды косвенных материальных и трудовых затрат — вспомогательные материалы, затраты на инструменты, почасовая оплата труда оператора, работающего на компьютере, и т.п.

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

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

В расчете на единицу продукции переменные расходы составляют постоянную величину. На практике это постоянство довольно часто нарушается. Например, при закупке сырья и материалов большими партиями поставщик предоставляет покупателю скидку с цены. Стоимость израсходованного сырья и материалов зависит от структуры транспортных расходов, замены одного вида материалов другими и ряда иных факторов. Все эти факторы должны приниматься во внимание менеджерами при планировании стоимости материалов и оценке эффективности их использования. Однако для учетных целей все эти факторы во внимание не принимают.

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

Размер *постоянных затрат* почти не зависит от изменения объема производства продукции. К постоянным расходам относят амортизационные отчисления по зданиям и сооружениям, заработную плату управленческого персонала, арендные платежи и др. Из калькуляционных статей в качестве постоянных расходов принимаются общехозяйственные расходы. В расчете на единицу продукции постоянные расходы изменяются вместе с изменением объема производства. При этом возникает обратная пропорциональная зависимость.

Например, если при объеме производства продукции в 100 тыс. р. общехозяйственные расходы составляют 20 тыс. р., то в расчете на единицу продукции (1 р.) эти расходы составляют 20 коп. При увеличении объема производства вдвое общехозяйственные расходы не изменяются, а в расчете на единицу продукции они составляют 10 коп. (20 тыс. р. / 200 тыс. ед.), или в 2 раза меньше, чем при первоначальном объеме производства.

Следует отметить, что в составе общехозяйственных расходов какая-то их часть может оказаться зависящей от объема производства. Например, при значительном увеличении объема производства может быть увеличена заработная плата менеджерам, как правило, улучшается их техническое оснащение (мобильными телефонами, транспортом и др.), может возрасти сумма расходов на оплату телефонных переговоров и т.п.

Постоянные расходы, оставаясь независимыми от объема производства, могут изменяться под влиянием других факторов (роста цен при инфляции и т.п.). Эти изменения принимают во внимание при сопоставлении фактической величины общехозяйственных расходов с плановой. Они должны учитываться при планировании этих постоянных расходов на следующие периоды. Вместе с тем перечисленные и другие подобные изменения, как правило, не оказывают существенного влияния на величину общехозяйственных расходов, и поэтому в планировании, учете и контроле общехозяйственные расходы принимаются в качестве постоянных.

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

Под *масштабной базой* в управленческом учете понимается определенный интервал объема производства (продаж), в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют какую-либо четко выраженную тенденцию.

Следует помнить, что затраты являются постоянными только в пределах устоявшегося уровня деловой активности (объема производства или продаж) или масштабной базы. При существенном изменении уровня деловой активности (релевантного уровня) изменяются и постоянные расходы. Поэтому, если рассматривать постоянные расходы за длительный период (несколько лет), можно заметить ступенчатый характер изменения постоянных расходов.

Условно-переменные (полупеременные) затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная. Часть этих затрат изменяется вместе с изменением объема производства, а часть остается неизменной. К полупеременным расходам можно отнести плату за телефон, состоящую из постоянной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородных и международных телефонных разговоров (переменная часть). Из калькуляционных статей к переменным расходам относят общепроизводственные расходы, расходы на продажу и некоторые другие, в составе которых часть затрат являются переменными по отношению к объему производства, а часть — постоянными.

При планировании и оценке условно-переменных расходов нужно пользоваться исчисленными коэффициентами зависимости этих расходов от объема производства.

2. В зависимости от принимаемых решений затраты делятся на релевантные и нерелевантные.

Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Сравнимые при этом показатели можно разбить на две группы: первые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принятого решения. Когда рассматривается большое количество альтернатив, отличающихся друг от друга по многим

показателям, процесс принятия решения усложняется. Поэтому целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь показатели второй группы, т.е. те, которые от варианта к варианту меняются. Эти *затраты, отличающие одну альтернативу от другой*, часто в управленческом учете называют *релевантными*. Они учитываются при принятии решений. Показатели первой группы, напротив, не принимаются в расчет при оценках.

Таким образом, *принимаемые в расчет затраты (релевантные)* — это затраты, имеющие отношение к принимаемому решению. *Непринимаемые в расчет затраты (нерелевантные)* не имеют отношения к принимаемому решению. Бухгалтер-аналитик, представляя руководству исходную информацию для выбора оптимального решения, таким образом готовит свои отчеты, чтобы они содержали лишь релевантную информацию.

Пример. Необходимо решить вопрос о выборе транспортного средства для поездки одного или нескольких представителей организации города Иваново в Москву.

При использовании поезда стоимость поездки одного работника составляет 850 руб. (500 руб. — стоимость билетов, 300 руб. — суточные, 50 руб. — оплата постельного белья).

Для исчисления расходов на поездку на служебном автомобиле нужно определить принимаемые в расчет затраты. К таким затратам отнесены:

стоимость бензина	700 руб.
заработная плата водителя	200 руб.
отчисления на социальные нужды	72 руб.
<i>Итого</i>	<i>972 руб.</i>

Затраты по страхованию автомобиля, амортизационные отчисления по нему и некоторые другие затраты в расчет не были приняты, поскольку они не зависят от принимаемого решения.

Расчеты показывают, что целесообразно использование поезда для поездки одного сотрудника в г. Москву. При поездке двух и более сотрудников выгоднее использовать служебный транспорт.

3. *По отношению к данному управленческому решению* выделяют *безвозвратные затраты (затраты истекшего периода)* — это затраты, которые возникли в результате ранее принятого решения. Это истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант не способен откорректировать. Другими словами, эти произведенные ранее затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями, т.е. на сумму понесенных затрат уже ничто не может повлиять. К безвозвратным затратам относят остаточную стоимость амортизируемого имущества. При любом варианте использования этого имущества остаточную стоимость списывают либо на затраты по производству продукции (в виде амортизационных отчислений) либо на операционные расходы (при продаже и списании имущества). К безвозвратным затратам относят также стоимость ранее закупленных материальных ресурсов, которые по ряду обстоятельств невозможно использовать (так называемые неликвиды) и т.п.

Из примера 1 видно, что 500 руб. — безвозвратные затраты. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решений.

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

4. *По отношению к данному управленческому решению* затраты делятся на *явные и вмененные*.

Явные затраты — это затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции (работу услуг). **Альтернативные (вмененные) затраты** возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативного варианта из нескольких. Они означают упущенную выгоду. В управленческом учете для принятия решения иногда необходимо начислить или приписать затраты, которые могут реально и не состояться в будущем. Такие затраты называются вмененными. По существу это упущенная выгода предприятия, возникающая при ограниченных ресурсах. Это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

Необходимо иметь в виду, что данная категория затрат применима лишь в случае ограниченности ресурсов, в приведенном примере — при полной загрузке производственных

мощностей. Если бы хлебопекарная печь была недогружена и работала с простоями, о вмененных затратах речь бы не шла.

5. **В зависимости от дополнительного производства** затраты делятся на *приростные и предельные*.

Инкрементные (приростные, или дифференциальные) затраты являются дополнительными и возникают при производстве дополнительной продукции или продаже дополнительных товаров. Если, например, в результате дополнительного выпуска продукции затраты увеличатся на 500 тыс. р., эта сумма составляет инкрементные затраты.

В приростные затраты могут включаться, а могут и не включаться постоянные затраты. Если постоянные затраты изменяются в результате принятого решения, то их прирост рассматривается как приростные затраты. Если постоянные затраты не изменяются в результате принятого решения, то приростные затраты будут равны нулю. Аналогичный подход применяется в управленческом учете и к доходам.

Маржинальные (предельные) затраты и доходы представляют собой дополнительные затраты и доходы в расчете на единицу продукции, а не на весь выпуск. В вышеприведенном примере товарооборот должен увеличиться на 200 шт., следовательно, предельные затраты составят: $172\,000 / 200 = 860$ р., а предельный доход — $200\,000 / 200 = 1\,000$ р.

6. **По отражению в бизнес-плане (по охвату планированием)** затраты делятся на *планируемые и непланируемые*.

Планируемые — это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции. **Непланируемые** — затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции. При использовании метода учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости бухгалтер-аналитик имеет дело с непланируемыми затратами. Как правило, планируемыми являются производительные затраты, а непроизводительные затраты не планируются, поэтому их считают непланируемыми.

4. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРОЦЕССА КОНТРОЛЯ И РЕГУЛИРОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЦЕНТРОВ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

В целях осуществления контроля и регулирования затраты делят:

	Признаки классификации	Виды затрат
1.	По возможности регулирования	Регулируемые и нерегулируемые
2.	По степени управляемости	Неуправляемые, управляемые ограничено, управляемые полностью
3.	По возможности осуществления контроля	Контролируемые и неконтролируемые
4.	По скорости устранения отклонений	Оперативно регулируемые, текущие регулируемые, перспективно регулируемые
5.	По установлению взаимосвязи затрат с действиями конкретных лиц	Центры ответственности
6.	Для оценки управленческой деятельности	Эффективные и неэффективные

Рассмотренные выше классификации затрат не решают всех задач по контролю за ними. Как правило, продукция в процессе своего изготовления проходит ряд последовательных стадий в различных подразделениях предприятия. Располагая сведениями о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками (центрами ответственности). Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов.

1. **По возможности регулирования** затраты делятся на *регулируемые и нерегулируемые*.

Регулируемыми называются расходы, величина которых может зависеть от менеджера соответствующего уровня управления. **Нерегулируемые** расходы не зависят от решений менеджера (как правило, низших уровней управления). Работа менеджера оценивается по способности управлять регулируемыми затратами.

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

Для руководителя организации почти все расходы организации являются регулируемы. Для руководителя цеха регулируемы являются затраты в пределах цеха. Общехозяйственные расходы для него — нерегулируемые. Для бригадира регулируемы являются только затраты в пределах бригады, цеховые расходы — нерегулируемые.

Деление расходов на регулируемые и нерегулируемые имеет большое значение для установления ответственности каждого менеджера и исполнителя за величину расходов.

2. **По степени управляемости** (табл. 5) затраты классифицируются на *неуправляемые, управляемые ограничено и полностью управляемые*.

Таблица 5

Характеристика затрат по степени управляемости

Неуправляемые	Управляемые ограничено	Управляемые полностью
Налоги и сборы, осуществляемые за счет себестоимости продукции согласно установленного законодательства; отчисления на социальные нужды	Аренда; содержание зданий и оборудования; страхование имущества; административно-управленческие расходы; реклама и др. расходы по сбыту; представительские расходы; командировочные расходы; брак и отходы производства; заработная плата вспомогательного персонала	Сырье и основные материалы; полуфабрикаты; вспомогательные материалы; топливо и энергия на технологические цели; заработная плата основных производственных рабочих

К **неуправляемым** относятся затраты, которые не зависят ни от объема производства, ни от управленческих решений, принимаемых менеджерами. Они не являются определяющими в структуре затрат предприятия, однако могут увеличиваться под влиянием как внешних (изменение структуры налогообложения), так и внутренних (повышения уровня автоматизации предприятий) факторов.

Ограниченно управляемые затраты можно также отнести к категории постоянных накладных расходов с низкой степенью управляемости. Однако это не так. Предприятия могут и должны управлять этими затратами. Правильное понимание их сущности и выделение этих затрат из общей массы накладных расходов важно для постоянного контроля за их состоянием.

Полностью управляемые затраты можно также определить как переменные, абсолютно зависящие от управленческих решений менеджера, сфера ответственности которого связана с этими затратами.

3. **По возможности осуществления контроля за затратами** они подразделяются на *контролируемые и неконтролируемые*.

Контролируемые затраты могут контролироваться работниками организации. **Неконтролируемые** затраты не поддаются контролю со стороны работников организации — повышение цен на оборудование и топливно-энергетические ресурсы, изменение ставок отчислений на социальные нужды, налогов и т.п. Система контроля за затратами предусматривает деление их на *затраты в пределах норм, плана, сметы* и на отклонение от норм, плана, сметы. Выявление указанных отклонений позволяет менеджерам принимать решения по управлению затратами.

4. Классифицируя затраты **по скорости устранения отклонений**, целесообразно выделить следующие группы:

- а) оперативно регулируемых;
- б) текуще регулируемых;

в) перспективно регулируемых.

К **оперативно регулируемым** следует относить затраты, отклонения по которым могут быть выявлены и устранены в течение одной технологической операции. Это, как правило, преимущественно переменные затраты.

Под **текуще регулируемы**ми расходами рекомендуется понимать условно-переменные затраты, отклонения по которым могут устраняться в течение довольно длительного промежутка времени (учитывая технологические особенности исследуемой отрасли), но до определения окончательной величины затрат.

К **перспективно регулируемым** расходам целесообразно относить такие затраты, по которым уже определена их окончательная величина и выявлены отклонения от планов или норм. При этом следует обратить особое внимание на группу постоянных накладных расходов, отклонения по которым могут быть рассчитаны только после поведения итогов за отчетный период. Эти затраты всегда относятся к перспективно регулируемым в отличие от переменных и условно-переменных расходов, на величину которых можно влиять до конца отчетного периода.

5. Управление издержками требует **установления взаимосвязи затрат с действиями конкретных лиц**, ответственных за расходование соответствующих средств, с целью организации системы контроля и своевременного реагирования на негативные моменты роста затрат. Такой подход к учету затрат известен как учет затрат по центрам ответственности и основан на принципе выделения подконтрольных и неподконтрольных, контролируемых и неконтролируемых затрат. Следует отметить, в настоящее время в практике предприятий наметились подходы к построению аналитического управленческого учета по центрам ответственности.

Цель учета **по центрам ответственности** — состоит в обобщении данных о затратах и доходах по каждому из них с тем, чтобы выявленные отклонения от плана можно было отнести на конкретное лицо. Деление предприятия на центры ответственности и классификация затрат в разрезе этих центров являются основой для функционирования системы управленческого учета, решая при этом задачи планирования, контроля, координации, а также выработку рекомендаций для принятия управленческих решений.

6. **Оценка управленческой деятельности** строится на классификации затрат на **эффективные и неэффективные**.

Эффективные затраты — это затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты. **Неэффективные затраты** — затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не произведен продукт. Другими словами, неэффективные затраты — это потери на производстве. К ним можно отнести потери от брака, простоев, недостачи незавершенного производства и материальных ценностей на складах, порча материалов и т.д.

Вопросы для самоконтроля

ТЕСТ ПО ТЕМЕ «ОСНОВНЫЕ ВИДЫ ЗАТРАТ»

1. Денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-то целью – это:
 - 1) расходы
 - 2) доходы
 - 3) издержки
 - 4) затраты
2. Уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала – это:
 - 1) расходы
 - 2) доходы

- 3) издержки
 - 4) затраты
3. Затраты возникают:
- 1) **в момент приобретения организацией товаров и услуг сторонних организаций, а также при расчетах с персоналом по оплате труда, социальным обязательствам**
 - 2) в момент реализации готовой продукции
 - 3) в момент приобретения организацией денежных средств, другого имущества, долговых обязательств.
4. Согласны ли вы с утверждением, что возникновение затрат сопровождается выплатой денежных средств, другого имущества, уменьшением дебиторской задолженности:
- 1) **да**
 - 2) нет
5. Какие расходы можно условно отнести к постоянным:
- 1) Не запланированные до начала изготовления продукции
 - 2) Направленные на получение дохода
 - 3) **Не изменяющиеся в зависимости от изменения объема производства**
 - 4) Изменяющиеся в зависимости от изменения объема производства
6. К условно-постоянным расходам относятся:
- 1) Заработная плата производственных рабочих.
 - 2) Амортизация объектов основных средств.
 - 3) **Общепроизводственные расходы**
 - 4) Внепроизводственные расходы.
7. Заработная плата работников административно-управленческого персонала относится к расходам:
- 1) **Постоянным**
 - 2) Переменным
 - 3) Накладные
8. К переменным расходам относятся:
- 1) **затраты на вспомогательные материалы, покупные изделия и полуфабрикаты,**
 - 2) амортизационные отчисления по зданиям и сооружениям
 - 3) **расходы на упаковку готовой продукции**
 - 4) стоимость аренды склада
9. Расходы, связанные с организацией, обслуживанием производства и деятельности предприятия, его управлением – это:
- 1) основные
 - 2) **накладные**
 - 3) прямые
 - 4) косвенные
 - 5) комплексные
 - 6) производительные
 - 7) непроизводительные
10. Какие затраты являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции):
- 1) основные
 - 2) **накладные**
 - 3) прямые
 - 4) косвенные
 - 5) комплексные
 - 6) производительные
 - 7) **непроизводительные**

11. В накладные общепроизводственные расходы включаются (несколько вариантов):
- 1) **Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования**
 - 2) Аренда
 - 3) Заработная плата работников административно-управленческого персонала
 - 4) Затраты на закупку сырья
 - 5) **Заработная плата обслуживающих рабочих**
12. Релевантные затраты — это:
- 1) затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции (работу услуг)
 - 2) затраты, которые возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативного варианта из нескольких
 - 3) внепроизводственные расходы
 - 4) **затраты, имеющие отношение к принимаемому решению**
 - 5) затраты, связанные с управлением предприятием
 - 6) издержки упущенной выгоды
13. Вмененные затраты – это:
- 1) затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции (работу услуг)
 - 2) **затраты, которые возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативного варианта из нескольких**
 - 3) внепроизводственные расходы
 - 4) затраты, имеющие отношение к принимаемому решению
 - 5) затраты, связанные с управлением предприятием
 - 6) **издержки упущенной выгоды**
14. Инкрементные затраты – это затраты:
- 1) **которые являются дополнительными и возникают при производстве дополнительной продукции или продаже дополнительных товаров**
 - 2) которые не включаются в план и отражаются только в фактической себестоимости продукции
 - 3) по которым уже определена их окончательная величина и выявлены отклонения от планов или норм
15. Валовые издержки представляют собой:
- 1) **сумму постоянных и переменных издержек**
 - 2) издержки на техническое перевооружение
 - 3) издержки отрасли
 - 4) суммарные издержки рынка
16. Себестоимость – это:
- 1) совокупность прямых и косвенных издержек предприятия
 - 2) **совокупность постоянных и переменных затрат предприятия**
 - 3) совокупность затрат на закупку и производство продукции
 - 4) совокупность затрат на закупку, производство и сбыт продукции
17. Под масштабной базой в управленческом учете понимается:
- 1) сумма всех затрат текущего периода
 - 2) **определенный интервал объема производства (продаж), в котором затраты имеют какую-либо четко выраженную тенденцию**
 - 3) определенный интервал времени, в котором осуществлялось планирование затрат

ЛЕКЦИЯ 5. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

1. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости
2. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости
3. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости
4. Сводный метод учета производственных затрат
5. Системы управленческого учета затрат

1. ПОЗАКАЗНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

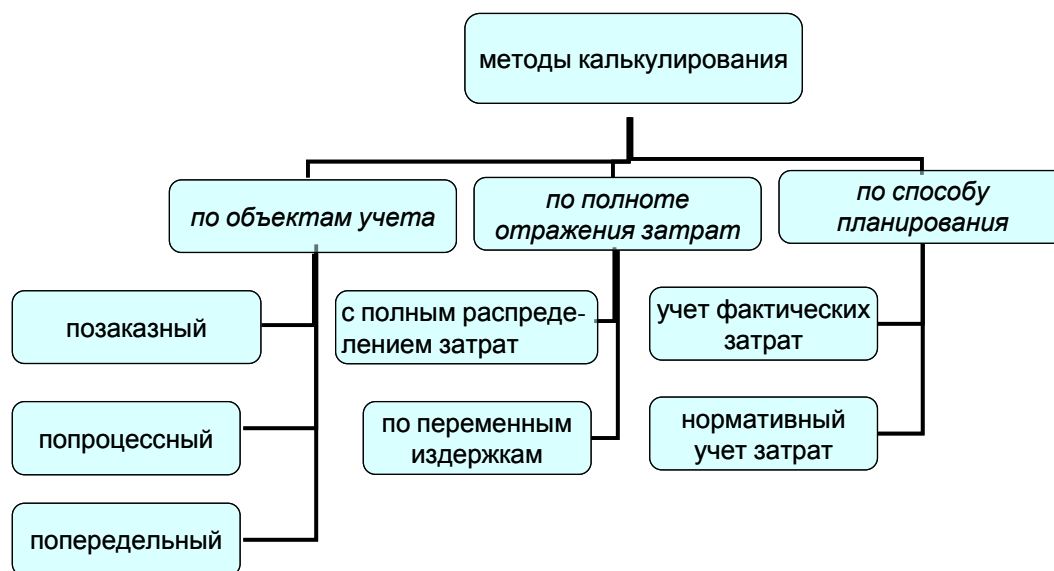


Рисунок 1 - Методы учета затрат

Позаказный метод учета и калькулирования затрат — метод, используемый при изготовлении уникальной или выполняемой по специальному заказу продукции. Он применяется в промышленности на предприятиях с единичным типом организации производства, а также в мелкосерийных производствах, где затраты материалов на технологические цели, основную заработную плату производственных рабочих и общепроизводственные расходы легко соотнести выпуском конкретной продукции или выполнением каких-либо услуг. К таким производствам относятся: транспорт, строительство, самолето- и судостроение, производство мебели, оказание аудиторских и консультативных услуг и др.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты (К10, К70, К69) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения.

Объектом учета и объектом калькулирования является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления. При этом под *заказом* понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий.

При *определении себестоимости* изделия общие производственные затраты на каждый заказ делят на количество единиц продукции, изготовленных по данному заказу.

Особенности метода:

- большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;
- аккумулирование данных обо всех понесенных затратах и отнесение их на отдельные виды работ или партии ГП;
- аккумулирование затрат по каждой завершённой партии, а не за промежуток времени;
- ведение только одного счёта «Незавершённое производство».

Учёт издержек по отдельным заказам начинается с открытия заказа: «открыть заказ» — значит заполнить соответствующий бланк заказа (или наряд на выполнение заказа). Этот документ находится в бухгалтерии. Форму документа предприятие разрабатывает самостоятельно.

Он должен содержать:

- тип заказа;
- номер заказа (индивидуальный код);
- характеристика заказа (краткое описание);
- указание исполнителя (или участок);
- срок исполнения заказа; месяц, в котором учитываются (распределяются) издержки по заказу.

Поступающие в бухгалтерию первичные документы о прямых затратах (материалов, заработной платы, потерях от брака и т.д.) должны содержать номер заказа.

Бухгалтерия для каждого заказа открывает карточку (ведомость) — это основной документ (учетный регистр) в условиях позаказного калькулирования, которая выступает регистром для организации аналитического учёта по 20 счёту (количество аналитических счетов к счёту 20 должно соответствовать количеству заказов).

Рассмотрим порядок учетных записей в условиях позаказного метода калькулирования. Прямые затраты материалов и прямая заработная плата, в соответствии с полученными первичными документами, списываются на соответствующие заказы и показываются по дебету счёта 20 «Основное производство».

Проблема возникает при распределении непрямых затрат (амортизация, арендная плата, затраты на освещение, отопление и т.п.) между отдельными производственными заказами, выполненными в отчетном периоде, так как необходимо спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком в течение отчетного периода, когда еще не известна общая сумма косвенных расходов.

Одно из решений данного вопроса — ждать окончания отчетного периода и затем, зная общую фактическую сумму косвенных расходов за отчетный период, распределить ее между отдельными заказами. Однако такое решение не приемлемо: руководству предприятия необходимы данные об ожидаемой себестоимости заказа для определения цены до того, как будет выполнен заказ, а заказчику нужна оперативная информация о возможной цене, с тем, чтобы выбрать для себя недорогого исполнителя.

На практике обычно идут другим путем: *косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь бюджетными ставками (предварительными нормативами) распределения ожидаемых косвенных расходов.* Эти показатели базируются на оценочных величинах объемов производства (работ, услуг) и косвенных расходов в предстоящем периоде.

Расчет бюджетной ставки распределения косвенных расходов выполняется бухгалтерией до начала отчетного периода в три этапа:

1. Оцениваются косвенные расходы предстоящего периода.
2. Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами, и прогнозируется ее величина. Под базой понимается

какой-либо технико-экономический показатель, который наиболее точно увязывает общепроизводственные косвенные расходы с объемом готовой продукции. База для распределения косвенных расходов выбирается предприятием самостоятельно, исходя из специфических особенностей его деятельности, характера выполняемых заказов их размера, количества и т.д., записывается в учетной политике предприятия и является таковой в течение всего финансового года.

3. Рассчитывается бюджетная ставка путем деления суммы прогнозируемых косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя.

Затем общепроизводственные расходы относят на каждый вид продукции с использованием этого коэффициента, для чего фактическое значение показателя базы распределения умножают на нормативный коэффициент. Эта сумма добавляется к затратам материалов и начисленной оплаты труда производственных рабочих. В результате получают расчетную производственную себестоимость продукции, в которой только два элемента фактические — прямые материальные и прямые трудовые затраты, а общепроизводственные расходы списаны на основе нормативного коэффициента. Именно по этой расчетной производственной себестоимости отражают движение продукции по всем счетам бухгалтерского учета.

2. ПОПРОЦЕССНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ

Попроцессный метод применяется в отраслях, где серийно или массово производят однообразную или одинаковую продукцию, имеют непрерывный производственный цикл, ограниченную номенклатуру выпускаемой продукции, единую единицу измерения и калькулирования, а также характеризуются отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. В итоге выпускаемая продукция является одновременно *объектом учета затрат* и *объектом калькулирования*.

Этот метод применяют в добывающих отраслях промышленности (угольной, газовой, нефтяной, горнорудной и др.) и энергетике.

Себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных затрат за отчетный период на количество изделий, произведенных за этот период.

Существуют несколько разновидностей калькуляции себестоимости:

1) *простая одноступенчатая калькуляция или метод простой калькуляции*; применяется при условии, что:

- производится один вид продукции;
- не возникают запасы полуфабрикатов;
- не образуются запасы ГП (или присутствуют в ограниченных количествах);

При этом себестоимость рассчитывается по формуле:

$$C_{ед} = \frac{З}{К}$$

где $C_{ед}$ — себестоимость единицы продукции, руб.;

З — совокупные затрат за отчетный период, руб.;

К — количество продукции, произведенной за отчетный период, в натуральных ед.

2) *метод простой двухступенчатой калькуляции* применяется при условии, что:

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

Формула расчета себестоимости при этом методе:

$$C_{\text{полн}} = \frac{З_{\text{пр}}}{K_{\text{пр}}} + \frac{З_{\text{упр}}}{K_{\text{упр}}}$$

где $C_{\text{полн}}$ — полная себестоимость единицы продукции, руб.;

$З_{\text{пр}}$ — совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.;

$З_{\text{упр}}$ — управленческие и сбытовые затраты отчетного периода, руб.;

$K_{\text{пр}}$ — количество единиц продукции, произведенной в отчетном периоде;

$K_{\text{упр}}$ — количество единиц продукции, реализованной в отчетном периоде.

При данном методе расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

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

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

3) суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах.

Практическое использование попроцессного метода предполагает наличие простейшей системы учета затрат по местам их возникновения.

Этот метод позволяет:

— оценить запасы и ГП по производственной себестоимости;

— отнести расходы по управлению и сбыту в полном объеме на количество реализованной продукции.

3) *метод многоступенчатой калькуляции* применяется, когда производственный процесс состоит из нескольких стадий (переделов), на выходе, из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются.

Формула расчета себестоимости:

$$C = \frac{З_{\text{пр1}}}{K_{\text{пр1}}} + \frac{З_{\text{пр2}}}{K_{\text{пр2}}} + \dots + \frac{З_{\text{прП}}}{K_{\text{прП}}} + \frac{З_{\text{упр}}}{K_{\text{упр}}}$$

где $C_{\text{полн}}$ — полная с/с-ть единицы продукции, руб.;

$З_{\text{пр1}}, З_{\text{пр2}}, \dots, З_{\text{прП}}$ — совокупные производственные затраты каждого передела, руб.;

$З_{\text{упр}}$ — управленческо-сбытовые расходы отчетного периода;

$K_{\text{пр1}}, K_{\text{пр2}}, \dots, K_{\text{прП}}$ — количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом;

$K_{\text{упр}}$ — количество реализованных единиц продукции в отчетном периоде.

4) *калькуляция издержек по стадиям обработки* применяется для более точных расчетов, при этом удельные затраты сырья и материалов учитываются отдельно, а в рамках переделов — лишь добавленные затраты (заработная плата + общепроизводственные расходы) каждого из них.

Себестоимость рассчитывается по формуле:

$$C = З_{\text{м}} + \frac{З_{\text{доб1}}}{K_1} + \frac{З_{\text{доб2}}}{K_2} + \dots + \frac{З_{\text{добП}}}{K_n} + \frac{З_{\text{упр}}}{K_{\text{упр}}}$$

где C — полная себестоимость;

Z_m — затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции, руб.;

$Z_{доб1}, Z_{доб2}, \dots, Z_{добn}$ — добавленные затраты каждого передела, руб.;

$Z_{упр}$ — управленческо-сбытовые расходы отчетного периода, руб.;

K_1, K_2, \dots, K_n — количество полуфабрикатов, реализованных в отчетном периоде каждым переделом;

$K_{упр}$ — количество реализованных единиц продукции в отчетном периоде.

Часто попроцессный метод рассматривается как упрощенная разновидность попередельного калькулирования. Иногда термин «попроцессное калькулирование» используется как синоним попередельного метода учета затрат.

3. ПОПЕРЕДЕЛЬНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ

Попередельное калькулирование используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые переделами. *Объектом калькулирования* выступает продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

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

Передел — это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), которая заканчивается получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают ГП, т.е. на выходе из последнего передела имеем не полуфабрикат, а законченный продукт.

Особенности данного метода:

- 1) обобщение затрат по переделам, безотносительно к отдельным заказам, что позволяет калькулировать себестоимость продукции каждого передела;
- 2) списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа;
- 3) организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;
- 4) простота и дешевизна: нет карточек учета заказов, отсутствует необходимость распределять косвенные расходы между отдельными заказами.

Метод используют предприятия, изготавливающие различные изделия, если весь технологический процесс может быть разбит на постоянно повторяющиеся операции (химическая, нефтеперерабатывающая, цементная, металлургическая, хлопчатобумажная промышленности — предприятия массового производства продукции).

Основная задача при использовании данного метода — распределить затраты, накопленные в течение отчетного периода по Д-ту 20, между готовой продукцией и остатками НЗП на конец отчетного периода.

В этом случае применяют усреднение как способ списания затрат на ГП. Все затраты, накопленные на счете 20, делят на условные единицы ГП, произведенной в данном отчетном периоде.

Условная единица представляет собой набор затрат, необходимых для производства

одной законченной физической единицы продукции. Она включает производственные затраты: основные материалы, заработная плата, ОПР.

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

Применение этого метода позволяет пересчитать не полностью законченные обработкой изделия в условно готовые изделия. Эта величина состоит из двух слагаемых:

1. общего количества изделий, запущенных в производство и заверенных обработкой в течение отчетного периода;
2. затрат, произведенных над НЗП в течение отчетного периода.

При этом исходят из двух допущений:

- предполагается, что материальные затраты осуществляются в начале производственного процесса, т.е. в первом переделе;
- заработная плата каждого передела объединяется с общепроизводственными затратами в статью «добавленные затраты» (это затраты на обработку каждого передела). Добавленные затраты распределяются равномерно в течение всего производственного цикла.

Калькулирование затрат может осуществляться:

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

Предпочтение отдается методу ФИФО как более точному.

Техника калькулирования себестоимости единицы продукции при переделном методе состоит в заполнении трех аналитических таблиц:

1. Таблица расчета условного объема производства.
2. Таблица расчета себестоимости одной условной единицы продукции.
3. Таблица итоговой себестоимости (определяется себестоимость ГП и НЗП).

4. СВОДНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

Необходимой предпосылкой калькулирования является организация сводного учета производственных затрат. Понятие «сводный учет» в российских условиях применимо лишь в промышленности. В зарубежной практике оно не используется, так как никакой специальной системы сводного учета нет.

Отечественная школа бухгалтерского учета трактует понятие «сводный учет» как систему обобщения издержек производства по статьям расходов в разрезе цехов основного и вспомогательного производства, видам продукции (работ, услуг) в целом по предприятию с целью:

- 1) подготовки информации для исчисления себестоимости отдельных видов готовой продукции всей выпущенной продукции и
- 2) для распределения понесенных предприятием затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.

В промышленности применяется два варианта переделного метода затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции — *бесполуфабрикатный и полуфабрикатный*.

Применение первого или второго варианта сводного учета затрат на производство зависит от необходимости определения себестоимости некоторых полуфабрикатов, которые являются незаконченной продукцией основного производства. Это может быть вызвано

реализацией части полуфабрикатов на сторону. Тогда бухгалтерии необходимо произвести свод затрат на производство полуфабриката и определить его себестоимость. **Учет затрат на производство при бесполуфабрикатном варианте** ведется без бухгалтерских записей при передаче полуфабрикатов собственного производства из одного структурного подразделения в другое (из цеха в цех). Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записи на бухгалтерских счетах. Затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей затрат. Добавленные затраты отражаются по каждому цеху (переделу) в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только 1 передела. При этом варианте сводного учета затрат на производство **себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в изготовлении.**

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

Однако в бесполуфабрикатном методе учета имеются и недостатки, основной из которых заключается в том, что бесполуфабрикатный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче из одного передела в другой. А это необходимо в тех случаях, когда полуфабрикаты собственного производства реализуются предприятием на сторону. Также требуется инвентаризация НЗП сразу во всех цехах, так как затраты на незавершенные продукты числятся в местах их изготовления до выпуска готовой продукции.

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

Подобный вариант учета предполагает использование бухгалтерского счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Калькуляция должна содержать комплексную статью такого же названия, которая в последующем расшифровывается и детализируется. Это повышает трудоемкость полуфабрикатного метода. Затраты на изготовление полуфабрикатов собственного производства учитываются в каждом цехе комплексной статьей «Полуфабрикаты собственного производства») (счет 21). Передача полуфабрикатов собственного производства из одного цеха (передела) в другой может отражаться на синтетических счетах по фактической себестоимости, а в текущем учете по нормативной (плановой) себестоимости с последующим доведением ее до фактической себестоимости. По дебету счета 21 в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются затраты, связанные с изготовлением полуфабрикатов. По кредиту счета 21 отражается стоимость полуфабрикатов, переданных на дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20) или реализованных другим предприятиям (в корреспонденции со счетом 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»).

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

5. СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ

5.1. СИСТЕМА УЧЕТА «СТАНДАРТ-КОСТ»

Понятие «стандартные (нормативные) затраты», лежащие в основе данной системы, в широком смысле подразумевает себестоимость, установленную заранее (в

противоположность себестоимости, данные о которой собираются). То есть в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, и затем обособленно отражаются возникшие отклонения.

Система «стандарт-кост» - инструмент управления для планирования затрат и контроля за ними. Она может использоваться и при позаказном, и при попроцессном (попередельном) методах калькулирования себестоимости. Система «стандарт-кост» представляет собой целостную концепцию. Если ее применяют в полном объеме, то все данные о фактических производственных затратах замещаются нормативными (стандартным и значениями). Такие счета, как «Материалы», «Незавершенное производство», «Готовая продукция» (и по дебету, и по кредиту), ведут с использованием нормативных, а не фактических затрат. Бухгалтер ведет отдельные счета фактических затрат, чтобы в конце учетного периода сравнить их. Разница между нормативными и фактическими затратами называется *отклонением*.

Основная задача, которую ставит перед собой данная система, - учет потерь в прибыли предприятия. В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, зарплаты и всех других производственных расходов. Другими словами, небольшой перерасход более приемлем, чем экономия. При обнаружении отклонения бухгалтер должен выяснить причину его происхождения. Этот процесс, известный как **анализ отклонений, эффективный инструмент контроля и всей системы управления**.

Нормативные затраты представляют собой тщательно рассчитанные predetermined затраты, которые обычно выражаются на единицу готовой продукции, т. е. текущие (действующие) нормы затрат с поправками на изменение технологии.

Нормативные затраты на единицу производственного продукта состоят из шести элементов:

1. нормативная цена основных материалов;
2. нормативное количество основных материалов;
3. нормативное рабочее время (по прямым трудозатратам);
4. нормативная ставка прямой оплаты труда;
5. нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов;
6. нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов.

Для организаций, оказывающих услуги, применяются только последние четыре, т. к. эти организации не используют сырье и материалы в своих операциях.

Несмотря на некоторую схожесть, следует различать учет нормативных материальных затрат и учет накладных по нормативам. Нормативные затраты основаны на инженерных оценках и расчетах, прогнозных данных о потреблении, изучении трудовых операций, зависят от типа и качества используемых материалов. Нормативы накладных расходов основаны на более простых предположениях на базе данных о прошлых затратах.

Нормативные затраты основных материалов определяются умножением нормативной цены этих материалов на их нормативное количество. Нормативная цена основных материалов представляет собой тщательную оценку затрат определенного вида основных материалов на следующий учетный период. Ответственность за установление нормативных цен на все основные материалы несет агент по закупкам; определяя нормативные цены, он должен учесть все возможные увеличения цен, количественные изменения на рынке материалов, новые источники поставок, также он совершает все фактические закупки.

Нормативное количество основных материалов – оценка ожидаемого количества, которое будет использовано. Такая оценка является одной из наиболее трудных задач в установлении нормативов. На нее оказывают влияние специфика конструкции изделий, качество основных материалов, возраст и производительность машин и оборудования, квалификация и опыт рабочих. Определенный брак и потери неизбежны, и это необходимо учитывать при расчете нормативного количества материалов. Обычно эти нормативы устанавливаются менеджеры, отвечающие за производство, или бухгалтер, ведущий учет затрат,

привлекая для их разработки инженеров, агентов по закупке материалов и машинных операторов.

Применительно к системе нормативного учета затрат «интегрированное управление» означает не только системный бухгалтерский учет оперативно выявленных отклонений по затратам и связанных с ними объемов выпуска, но и возможность анализа возникающих отклонений в разрезе различных объектов учета. Такую возможность предоставит информационная база нормативного метода. Ее формат зависит от структуры центров затрат, центров ответственности, объективно разработанной шкалы отклонений, а также от Целенаправленного взаимодействия функционально обособленных производственных, обслуживающих и управленческих звеньев: как по вертикали — между уровнями управления (предприятие — цех участок — рабочее место), так и по горизонтали — между функциональными отделами и службами.

Оперативно выявленные отклонения на счетах управленческой бухгалтерии дают основу для анализа и своевременного решения раз личных проблем. Задача финансовой бухгалтерии — выявить и отразить в учете реальное состояние средств и источников, определить финансовые результаты деятельности.

Учитывая специфику технологического процесса конкретного предприятия, целесообразно нормировать затраты, связанные как с производством, так и с реализацией продукции. При этом в расчет необходимо брать не только производственную себестоимость, но и все прочие факторы, влияющие на доходность, например: объемы продаж, коммерческие и административные расходы. Результатом должна стать стандартная (нормативная) себестоимость, т. е. проектные затраты на единицу продукции или единицу исполненной функции при избрании их в качестве объекта нормирования для центра затрат.

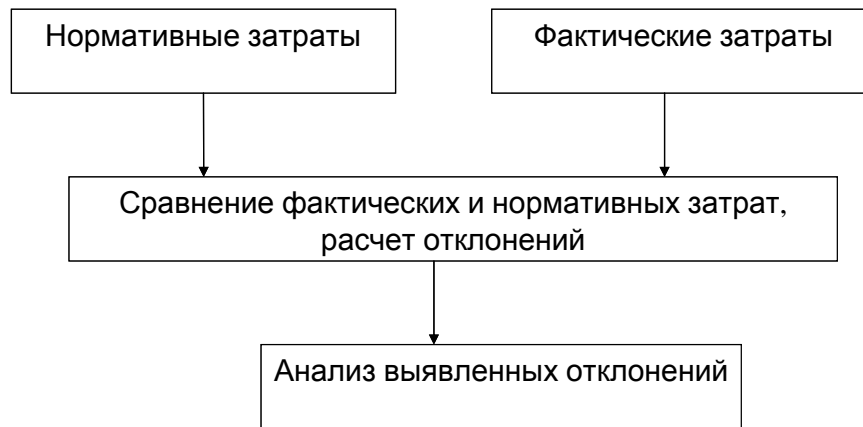
Данный процесс, как правило, состоит из нескольких этапов:

1. Все операции, связанные с изготовлением изделия или исполнением функций, шифруются и классифицируются по статьям расхода.
2. Определяется перечень сделанных и повременных работ, приходящихся на данное изделие. Расходы на повременные работы определяются умножением стандартного времени, необходимого для выполнения операции, на стандартную часовую ставку.
3. Стандартная стоимость материалов рассчитывается как произведение стандартной цены на стандартный расход. В качестве стандартных цен, как правило, используются рыночные цены. Они рассчитываются из условий франко-станция назначения.
4. Определяется ставка распределения косвенных расходов.

Система «стандарт-кост» дает возможность детально и своевременно учитывать (выявлять) отклонения каждого центра ответственности по элементам затрат или по статьям калькуляции, указывает менеджерам на возникшие отклонения в целях принятия необходимых управленческих воздействий, регулирующих уровень затрат.

Создание и применение системы учета «стандарт – костинг» привело к тому, что себестоимость продукции стала объектом управления. Возник новый метод регулирования процесса формирования себестоимости - управление по отклонениям.

При использовании нормативного метода все затраты подразделяются на *нормируемые* и *ненормируемые*. В качестве нормируемых затрат, как правило, выступают прямые затраты.



Основные формулы для анализа отклонений

1) Анализ по количеству материалов

$$\text{Отклонение по кол-ву} = \left[\begin{array}{cc} \text{фактическое} & \text{нормативное} \\ \text{кол-во} & - \text{кол-во} \end{array} \right] * \text{нормативная цена мат-лов}$$

2) Анализ по цене материалов

$$\text{Отклонение по цене} = \left[\begin{array}{cc} \text{фактическая} & \text{нормативная} \\ \text{цена ед.} & - \text{цена ед.} \end{array} \right] * \text{фактическое кол-во закупленных мат-лов}$$

3) Анализ отклонений рабочего времени

$$\text{Отклонение по времени} = \left[\begin{array}{cc} \text{фактическое} & \text{нормативное} \\ \text{отраб. часы} & - \text{часы} \end{array} \right] * \text{нормативный тариф оплаты труда}$$

4) Анализ по оплате труда

$$\text{Отклонение по тарифу} = \left[\begin{array}{cc} \text{фактический} & \text{нормативная} \\ \text{тариф} & - \text{тариф} \end{array} \right] * \text{фактическое кол-во отработанных часов}$$

5) Анализ отклонений по списанию накладных затрат

$$\text{Отклонение по объему базы распределения} = \left[\begin{array}{cc} \text{фактический} & \text{нормативный} \\ \text{показатель} & - \text{показатель} \\ \text{базы распределения} & \text{распределения} \end{array} \right] * \text{нормативный фактор}$$

6) Анализ контролируемого отклонения по списанию накладных затрат

$$\text{Отклонение контролируемое} = \text{фактические накладные расходы} - \text{нормативные накладные расходы}$$

Основное правило анализа отклонений: сумма отклонений по анализируемым факторам с учетом знака отклонения должна равняться общему отклонению по анализируемому показателю.

Исчисление фактических затрат (себестоимости) как совокупности нормы и отклонений особенно целесообразно в условиях крупносерийного и массового производства, но в масштабах мелкосерийного и единичного выпуска продукции компьютеризация делает нормативный метод учета столь же приемлемым и эффективным.

По мере компьютеризации управления и создания автоматизированных производств роль нормативного метода возрастает. Он переходит в новое качество: создание автоматизированного банка данных позволяет фиксировать в первичных учетных документах только объем выполненной работы и отклонения от норм, определение же суммарного объема затрат производится на базе информации, хранящейся в банке данных, объема работ и отклонений от нормы.

Еще одним преимуществом применения системы «стандарт-кост» является экономия на ведении учетных записей. На первый взгляд может показаться, что использование нормативов требует больших затрат на ведение учета по сравнению с системой фактических издержек. На самом деле применение нормативов затрат упрощает ведение учета. Например, все индивидуальные данные о материале за месяц можно просуммировать и одной проводкой списать с кредита счета 10 «Материалы». Аналогично нет необходимости каждому рабочему фиксировать время, затраченное на каждую операцию, т. к. все нормативные прямые трудозатраты определены заранее.

При использовании системы «стандарт-кост» дополнительные затраты возникают лишь при установлении индивидуальных нормативов. Как правило, эти затраты незначительны, поскольку многие нормативы применяются месяцами или даже годами без изменений. Только существенные изменения, такие как изменение конструкции изделия, освоение нового изделия, вызывают необходимость пересмотра нормативов. Ценовые составляющие нормативов затрат обновляются, как правило, ежегодно или чаще того, чтобы можно было отразить влияние инфляции и других факторов на цены приобретаемых материалов или стоимость рабочей силы. Пересмотр нормативов общехозяйственных расходов осуществляется в большинстве организаций независимо от того, применяется система «стандарт-кост» или нет.

На основе анализа отклонений принимаются управленческие решения, направленные на улучшение финансового состояния предприятия. Система «стандарт - костинг» позволяет определить отклонения и выявить причины таких отклонений. На предприятии устанавливается допустимое отклонение от плана (5-7%), ниже этого предела отклонения затрат считаются незначимыми, анализируются отклонения выше этой величины.

5.2. СИСТЕМА «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»

В пятидесятые годы двадцатого столетия в связи с усилением конкуренции, развитием теории маркетинга и делением затрат производства на постоянные и переменные сформировалась система **директ-костинг**, в основу которой положен принцип контроля затрат в связи с колебаниями объема производства или степени загрузки оборудования.

Название, происходящее от английского выражения *direct costing* – учет прямых затрат, не совсем точно отражает суть системы, т. к. лишь классическая ее модификация предполагает исчисление только прямых (основных) затрат, из которых переменные сырье и расходы на персонал.

Возникновение системы вызвано необходимостью ускорить процесс правления и по возможности регулировать затраты, т. е. рассчитывают то, на что можно повлиять. Общим для всех этих модификаций является то, что исчисляется не полная, а частичная (сокращенная) себестоимость. Именно по ней оценивают незавершенное производство и готовую продукцию, а постоянные расходы списывают на счет прибылей и убытков.

Директ - костинг (*direct-costing*) – метод калькулирования себестоимости продукции по переменным затратам. В себестоимость продукции включаются только переменные затраты, постоянные затраты не включаются в расчет себестоимости, а как расходы периода списываются на финансовый результат того периода, в котором они были произведены.

Калькулирование по переменным затратам (директ-костинг) – это управленческая технология калькулирования, позволяющая принимать решения об изменениях объемов производства и реализации продукции и оптимизировать прибыль. Международные стандарты бухгалтерского учета (МСФО) запрещают использовать этот подход для составления финансовой отчетности компании (в финансовом учете). Основным аргументом против этого выдвигается тезис о том, что постоянные затраты тоже участвуют в процессе создания продукции. Однако, постоянные затраты по-разному участвуют в создании себестоимости разного объема одной и той же продукции, а рассчитать действительное участие постоянных затрат в создании себестоимости практически невозможно и их учет в себестоимости продукции носит условный характер.

При калькулировании по переменным затратам базовым показателем прибыли является **маржинальная прибыль** как разница между выручкой и переменной частью себестоимостью реализованной продукции.

Система «директ-костинг» предполагает оценку расходов, непосредственно связанных с производительностью и, как уже отмечалось, поддающихся контролю. Себестоимость может включать только прямые затраты; только переменные, т. е. зависящие от изменения объемов производства, затраты; она может калькулироваться на основе только производственных расходов, связанных с изготовлением данной продукции, выполнением работ или оказанием услуг, даже если они носят косвенный характер. Но, несмотря на различную полноту включения в себестоимость объекта калькулирования различных видов расходов, общим для этого подхода является то, что другие виды затрат, которые также по своей экономической сущности составляют часть текущих издержек, не включаются в калькуляцию, а возмещаются единой суммой из выручки (или валовой прибыли). *В этом основная отличительная особенность системы учета неполной себестоимости.*

Определение прямых издержек позволяет более рационально увязывать производственную и сбытовую деятельность, поскольку дает ясное представление о связи между издержками, объемом производства и прибылью. Исчисление прямых издержек помогает разрабатывать эффективный план прибылей, сбытовые планы и на их основе – производственный план, при составлении которого для каждого вида продукции находят прямые затраты и максимально возможную прибыль.

Товаропроизводители нуждаются в информации о затратах на изготовление изделий и их реализацию, не искаженных в результате распределения косвенных расходов и относительно неизменных на единицу выпускаемой продукции при любом объеме производства. **Такую информацию** в виде данных о неполной производственной себестоимости (в части прямых, переменных или всех производственных затрат) и маргинальном доходе (сумме покрытия) – разнице между ценой продажи (выручки от реализации) и неполной себестоимостью изделия или реализованной продукции в целом — **и дает система «директ-костинг».**

На сегодняшний день часто в теории и практике управления себестоимостью и прибылью на Западе декларируется и применяется **следующий принцип: самая точная калькуляция изделия не та, которая наиболее полно после многочисленных расчетов и распределении включает в себя все виды расходов предприятия, а та, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции, выполнением работ и услуг.**

Частичная, рассчитанная по переменным издержкам, себестоимость служит более надежным ориентиром при принятии решений в силу того, что деление расходов на постоянные и переменные позволяет оценить издержки будущего периода. Кроме того, такое деление требуется для сопоставления затрат при различной производительности (объеме производства). **Еще одно преимущество частичной калькуляции** заключается в том, что она позволяет при оценке прибыли абстрагироваться от влияния изменения запасов, т. к. в этом случае прибыль зависит только от объема реализации, а при полном исчислении затрат — от объемов реализации и производства.

Таблица – Различия двух подходов к исчислению затрат

Характеристика	Расчет полных затрат	Расчет частичных затрат
Основная цель	Полное покрытие всех затрат и последующая оптимизация чистой прибыли (нетто)	Покрытие переменных затрат и последующая оптимизация прибыли брутто (переменных затрат)
Область эффективного применения	Принятие долгосрочных управленческих и краткосрочных решений	Принятие краткосрочных управленческих решений
Контрольные функции	Обеспечивает контроль связей между производством	Обеспечивает контроль связей между производством и реализацией в краткосрочном аспекте. Позволяет установить нижнюю границу цены
Точность и трудоемкость	Обеспечивает точный, но трудоемкий и сложный контроль	Обеспечивает оперативный контроль за счет подачи простой сигнальной информации
Сверхзадача	Ориентирует администрацию на получение наилучших результатов	Ориентирует администрацию на поиск оптимальных решений путем адаптации производственной программы к меняющимся условиям рынка
Временной горизонт	Является основой долго срочной политики в сфере производства, материально-технического снабжения, создания запасов, перспективного планирования	Является инструментом текущего управления хозяйственной деятельности предприятия

Метод учета затрат по полной себестоимости позволяет получить представление обо всех затратах, которые несет предприятие в связи с производством и реализацией одного изделия. Например, предприятие занимается выпуском изделия «А» и его затраты на производство единицы этого изделия составляют 38,9 рублей. Если цена изделия 45 р., то прибыль предприятия от реализации единицы изделия «А» составит 6,1 р. Следует отметить, что этот метод широко распространен в нашей стране. Однако он *не учитывает одно важное обстоятельство*: себестоимость единицы изменяется при изменении объема выпуска продукции. Если предприятие расширяет производство и продажу, то себестоимость единицы продукции снижается, если же предприятие сокращает объем выпуска — себестоимость растет.

В современных условиях хозяйствования преимущество нужно отдать методу учета затрат в разрезе сокращенной себестоимости **маржинальному методу учета**, в соответствии с которым на продукцию списывают не все издержки предприятия, а только цеховую производственную себестоимость. Разница между выручкой от реализации продукции и переменными затратами представляет собой **маржинальный доход** (или сумму покрытия). Маржинальный доход — это часть выручки, остающаяся на покрытие постоянных (накладных) затрат и образование прибыли. Для иллюстрации данного метода воспользуемся следующим примером.

Затраты предприятия на производство и реализацию единицы изделия «А» характеризуются следующими данными.

Таблица – Затраты предприятия на производство и реализацию, руб.

1.	Цена	55
2.	Переменные затраты	37
3.	Маржинальный доход (п.1-2)	18
4.	Постоянные затраты	7,5
5.	Прибыль (п. 3-4)	10,5

Как видно из приведенного примера, маржинальный доход на единицу изделия составляет 18,00 рублей (55,00 — 37,00) и представляет своего рода валовую прибыль — прибыль брутто. После списания постоянных затрат в уменьшение маржинального дохода получают чистую прибыль – прибыль нетто.

Маржинальный доход играет весьма активную роль, сигнализируя об общем уровне рентабельности как всего производства, так и отдельных изделий. Деление издержек на постоянные и переменные имеет важное значение для управления и анализа деятельности предприятия, в частности, для принятия решений об ассортиментной политике, а также о закрытии или объявлении банкротства в случае убыточной деятельности.

Применение методов системы директ-костинг позволяет учитывать изделия с большой рентабельностью, чтобы переходить в основном на их выпуск, т. к. разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных косвенных расходов на себестоимость конкретных изделий. За счет сокращения статей себестоимости упрощается ее нормирование, учет, контроль и к тому же улучшается учет и контроль условно-постоянных, накладных расходов, поскольку их сумма за данный конкретный период показывается в отчете о доходах отдельной строкой, что наглядно демонстрирует их влияние на величину прибыли предприятия.

Традиционные классические методы ценообразования, основанные на калькуляции полной фактической себестоимости, не всегда обеспечивают эффективность ценовой политики предприятия, работающего на рынке. В настоящее время на Западе более популярны подходы к ценообразованию, при которых, прежде всего, учитываются факторы, более относящиеся к спросу, чем к предложению, т. е. **оценка того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый товар**. После того, как установлена цена равновесия, предприятие должно проанализировать все свои затраты и постараться максимально их сократить.

В западном управленческом учете существуют понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены. **Долгосрочный нижний предел цены** показывает, какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и сбыт товара; он равен полной себестоимости изделий. **Краткосрочный нижний предел цены** ориентирован на цену, покрывающую лишь прямые (переменные) затраты; он равен себестоимости в части ТОЛЬКО прямых (переменных или производственных) затрат. С учетом по системе «директ-костинг» также связана возможность проведения демпинговой политики, расчета и выбора различных комбинаций цены на товар и объемов его реализации.

Частыми для предприятий, работающих в условиях рынка, являются ситуации, связанные с недогрузкой производственных мощностей. Возникают так называемые «холостые издержки» - часть постоянных затрат, приходящихся на долю неиспользованных производственных мощностей. В таких случаях к правильным решением может привести только информация, получаемая в системе учета директ-костинг.

Имея учетные данные об ограниченной себестоимости и суммах покрытия по изделиям, можно решать такие управленческие задачи, как:

- оптимизация ассортимента выпускаемой продукции при наличии узких мест,
- нецелесообразность Принятия дополнительного заказа по ценам ниже обычных,
- решение о производстве комплектующих внутри предприятия либо закупке их на стороне,
- определение оптимального размера партии или серии деталей (продуктов),
- выбор и замена оборудования и др.

Показатель другой принципиально новой для отечественной теории и практики вариант, лежащий в основе вышеописанной системы, предполагает разделение всех затрат за отчетный период на **производственные** (затраты на продукт), обусловленные протеканием

производственного процесса, и **периодические**, связанные более с длительностью отчетного периода.

Относительно составления точных калькуляций **МОЖНО** сказать, что не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно ни было обосновано, искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования. Если смотреть с этих позиций, то самой точной является калькуляция по прямым (переменным) расходам, которая получается при калькулировании по системе «директ-костинг».

Все вышесказанное позволяет сделать вывод об эффективности применения «директ-костинг», позволяющей решать такие важнейшие задачи управления затратами, как:

- определение нижней границы цены продукции или заказа;
- сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции;
- определение оптимальной программы выпуска и реализации продукции;
- выбор между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне;
- выбор оптимальной с экономической точки зрения технологии производства;
- определение точки безубыточности и запаса прочности предприятия. Но вместе с этим данная система учета имеет и ряд недостатков:
- отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимый согласно законодательству;
- себестоимость запасов незавершенной и готовой продукции оказывается заниженной;
- возникают сложности разделения постоянных и переменных затрат, которые во многом зависят от длительности рассматриваемого периода времени и анализируемого диапазона объемов выпуска.

5.3. НОВЕЙШИЕ СИСТЕМЫ УЧЕТА

ТАРГЕТ-КОСТИНГ

Концепция управления по целевой себестоимости - система таргет-костинг (target costing).

Родиной концепции таргет-костинг считают Японию. Она была впервые применена в **корпорации Toyota в 1965 г.**, хотя некоторые ранние, более примитивные её формы ещё в 1947 г. использовала компания General Electric. Первым, кто употребил современную формулировку - "таргет-костинг" (target costing) был Тоширо Хиромото, опубликовавший в 1988 г. одну из самых цитируемых в последующие годы статей, посвященных достижениям японского управленческого учёта⁷.

Система таргет-костинг – это целостная концепция управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями.

Сама идея, положенная в основу концепции таргет-костинг, несложна и революционна одновременно. Японские менеджеры просто вывернули "наизнанку" традиционную формулу ценообразования:

Себестоимость + Прибыль = Цена,

которая в концепции таргет-костинг трансформировалась в равенство

Цена - Прибыль = Себестоимость

Это простое решение позволило получить прекрасный инструмент превентивного контроля и экономии затрат ещё на стадии проектирования.

⁷ Hiromoto, T. (1988), "Another hidden-Japanese Management Accounting", Harvard Business Review, July-August, pp. 4-7.

Система таргет-костинг, в отличие от традиционных способов ценообразования, предусматривает расчёт себестоимости изделия, исходя из предварительно установленной цены реализации. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, т.е. фактически является ожидаемой рыночной ценой продукта или услуги.

Для определения целевой себестоимости изделия (услуги) величина прибыли, которую хочет получить фирма, вычитается из ожидаемой рыночной цены. Далее все участники производственного процесса - от менеджера до простого рабочего - трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, соответствующее целевой себестоимости.

Инженерная разработка продукта на японских предприятиях, где концепция таргет-костинг прошла длительную "обкатку", отличается от подхода, доминирующего в западных компаниях. Например, процесс усовершенствования продукта на Западе осуществляется следующим образом:

Проектирование > Себестоимость > Перепроектирование

В Японии этот же процесс в соответствии с идеологией таргет-костинг приобретает другой вид:

Себестоимость > Проектирование > Себестоимость

Таким образом, идея **таргет-костинг довольно проста**: производить только те инновационные продукты, расчётная себестоимость которых не превышает целевую себестоимость.

В чём преимущество такого подхода?

- Во-первых, итеративный подход к разработке нового продукта обеспечивает поэтапное осмысление каждого нюанса, касающегося себестоимости. Менеджеры и служащие, стремясь приблизиться к целевой себестоимости, часто находят новые, нестандартные решения в ситуациях, требующих инновационного мышления.
- Во-вторых, необходимость постоянно удерживать в голове целевую себестоимость ограждает инженеров от искушения применить более дорогостоящую технологию или материал, так как это неизбежно приведёт лишь к выходу на новый виток перепроектирования продукта.

Таким образом, весь производственный процесс, начиная с замысла нового продукта, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений.

Если схематически изобразить **процесс управления по целевой себестоимости** (таргет-костинг), можно увидеть, что "движение" к целевой себестоимости - двустороннее (рис.).

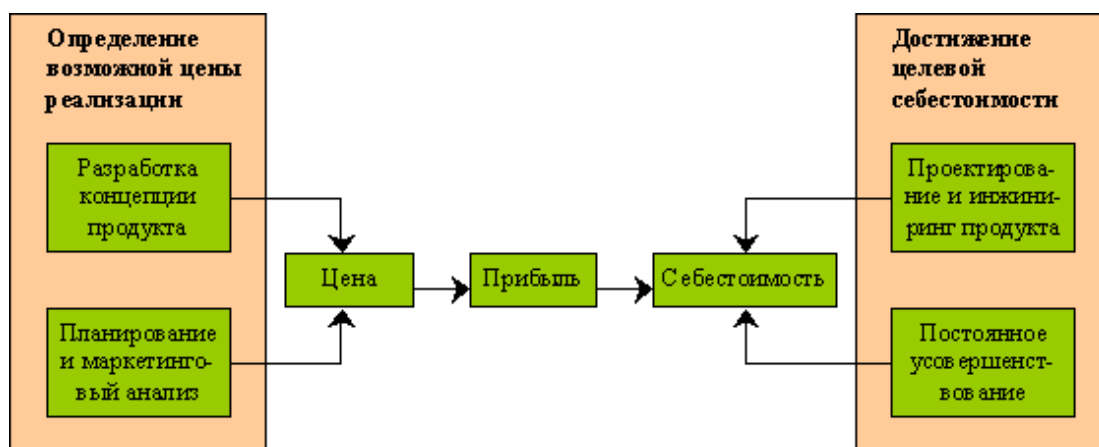


Рисунок 2 - Процесс управления по целевой себестоимости (таргет-костинг).

С одной стороны, правильно определить целевую себестоимость изделия или услуги невозможно без глубокого маркетингового исследования текущего состояния рынка и его перспектив, а с другой – приведение сметной себестоимости в соответствие с целевой себестоимостью предполагает наличие управленческого таланта у менеджеров, инженерной

сметалки у проектировщиков и аналитического мышления у бухгалтеров – специалистов по управленческому учёту. Все эти люди связаны одной целью - ликвидировать разницу между сметной и целевой себестоимостью.

Как же определить, на сколько же следует сократить издержки, чтобы получить желаемое? **Количественное вычисление величины целевого сокращения затрат осуществляется в четыре этапа:**

1. Определение возможной цены реализации за единицу (элемент) рассматриваемой продукции или услуги.
2. Определение целевой себестоимости продукции (за единицу и в целом).
3. Сравнение целевой и сметной себестоимости продукции для определения величины необходимого (целевого) сокращения затрат.
4. Перепроектирование продукта и одновременное внесение улучшений в производственный процесс для достижения целевого сокращения затрат.

Проблемы при внедрении таргет-костинга:

Во-первых, время разработки нового продукта может неоправданно увеличиваться из-за многочисленных итераций в процессе перепроектирования. Поэтому всегда нужно знать, когда следует остановиться и прекратить исследования, ведь далеко не всякий задуманный продукт можно приспособить к рыночным условиям.

Во-вторых, неумелое применение концепции таргет-костинг может негативно сказываться на людях, находящихся под постоянным прессингом своих руководителей, стремящихся во что бы то ни стало достичь целевой себестоимости. Управленческое рвение менеджеров должно быть ограничено, иначе явный и неявный саботаж со стороны подчинённых будет просто неизбежен.

В-третьих, могут возникнуть конфликты между проектировщиками, усиленно стремящимися снизить производственную себестоимость продукта, и маркетологами, которые часто отказываются даже рассматривать предложения о снижении затрат на сбыт и продвижение продукции к конечному потребителю. Взаимное непонимание может достичь опасных пределов, если не будет вовремя погашено, а ещё лучше - предотвращено руководством.

КАЙЗЕН-КОСТИНГ

Слово **“кайзен”** в переводе с японского означает “улучшение, усовершенствование маленькими шагами”. Понятие кайзен очень широко – оно обозначает усовершенствование как в личной, семейной и общественной жизни человека, так и в его трудовой деятельности.

Когда слово “кайзен” употребляют в отношении деятельности человека на его рабочем месте, имеют в виду процесс постоянного улучшения, в который вовлекаются все сотрудники компании – от старшего менеджера до простого рабочего⁸.

Целью кайзен является усовершенствование деятельности компании или её отдельных подразделений с помощью внутренних резервов, без привлечения крупных инвестиций извне.

Понятие же **“кайзен-костинг”** означает обеспечение необходимого уровня себестоимости продукта и поиск возможностей снижения затрат до некоторого целевого уровня. Система кайзен-костинг – важнейший и необходимый элемент японского управленческого учёта, в отличие от понятия кайзен, которое можно рассматривать как своеобразную философию, стиль управления и взаимодействия персонала.

Таким образом, **кайзен** – это философия постепенного усовершенствования качества и бизнес-процессов, а кайзен-костинг – инструмент снижения затрат, который используют менеджеры для достижения целевой себестоимости и обеспечения прибыльности производства.

Одним из наиболее ярких примеров того, как работает система кайзен, является опыт компании *Toyota*, разработавшей широко известную своей эффективностью концепцию про-

⁸ Imai, Maasaki (1986), “*Kaizen: The Key to Japan's Competitive Success*”, MacGraw-Hill, New York.

изводства *TPS*. Данная концепция создаёт все условия для сохранения ресурсов путём устранения непродуктивных потерь, а одним из её ключевых элементов является система **непрерывного усовершенствования «маленькими шагами» – кайзен**. Философия кайзен предполагает участие всех членов большой команды *Toyota*, которые активно выдвигают идеи и предложения, позволяющие улучшить производственный процесс. Члены команды *Toyota* постоянно учатся быть внимательными к непродуктивным потерям; они выявляют те затраты материалов, усилий и времени, которые не приносят пользы, и оперативно устраняют их. Компания *Toyota* проводила радикальную реорганизацию систем управления производством и людскими ресурсами. Программа реконструкции затронула многие заводы и сборочные линии.

Считается, что тремя краеугольными камнями японской системы управления затратами (cost management system) являются таргет-костинг, кайзен-костинг и функция поддержки достигнутой себестоимости.

Система управления затратами в компании *Toyota*, изображённая на рис. 1, позволяет организованно и целенаправленно осуществлять политику снижения себестоимости, рационально инвестировать денежные средства в новые продукты, координировать действия множества людей, вовлечённых в производственный процесс, и совместными усилиями добиваться достижения поставленных целей.

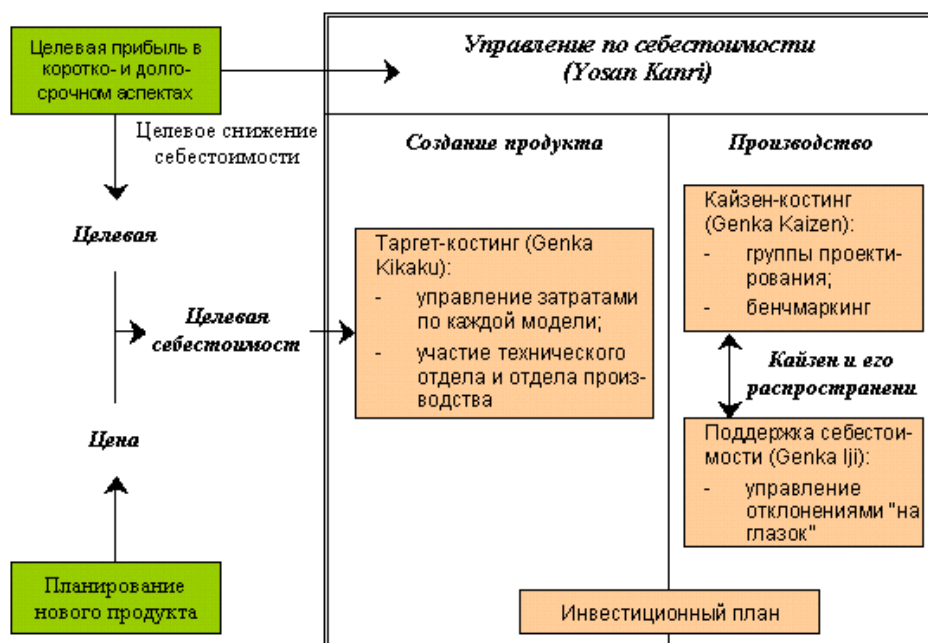


Рисунок 3 – Система управления затратами в компании *Toyota*

И таргет-костинг, и кайзен-костинг решают практически одну и ту же задачу, но на разных стадиях жизненного цикла продукта и разными методами. Обе концепции предназначены для снижения уровня отдельных статей затрат и себестоимости конечного продукта в целом до некоторого приемлемого уровня, но если мы разделим **жизненный цикл продукта на две части** – стадию планирования и разработки и стадию производства, то таргет-костинг решает данную задачу на первой стадии, а кайзен-костинг – на второй.

Вместе обе системы дают предприятию весьма ценное конкурентное преимущество, состоящее в достижении более низкого по отношению к конкурентам уровня себестоимости и возможности выбирать удобную ценовую политику для захвата / удержания соответствующих секторов рынка.

В традиционных отраслях промышленности, продукция которых характеризуется длительным жизненным циклом, основное внимание фокусируется именно на кайзен-костинг, и наоборот, в инновационных отраслях с коротким жизненным циклом производимых продуктов, на первое место выдвигается таргет-костинг.

Таким образом, идея таргет-костинг довольно проста: производить только те инновационные продукты, расчётная себестоимость которых не превышает целевую

себестоимость. Если же разрыв между этими двумя величинами сохранился, невзирая на все усилия, следует, очевидно, отказаться от проекта. Вот тут и возникает вопрос: а что делать, если расчётная себестоимость лишь ненамного выше целевой себестоимости? Начинать производство или не начинать?

Как правило, наличие небольшой разницы (в пределах 3-5%) между расчётной и целевой себестоимостью не является препятствием для принятия решения о производстве. На японских предприятиях возникшая «щель» успешно закрывается с помощью кайзен на стадии производства.

Для наглядности рассмотрим – сначала в теоретической модели – влияние систем таргет- и кайзен-костинг на кривые затрат и цен (рис. 2).

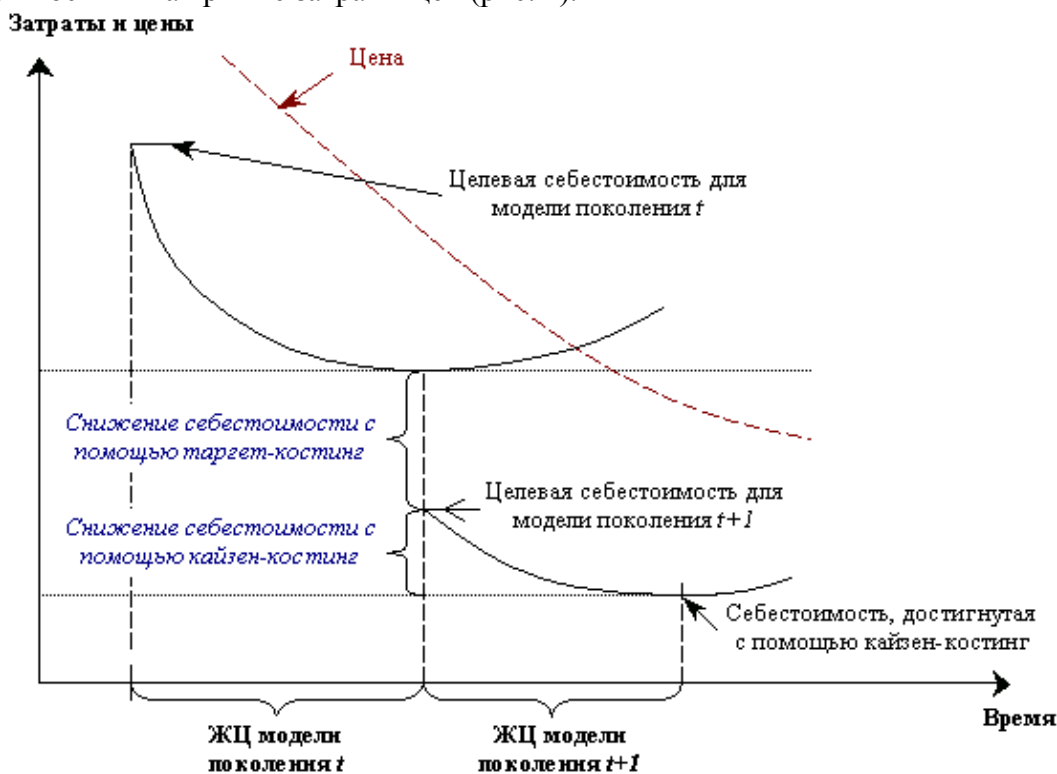


Рисунок 4 – Влияние систем таргет- и кайзен-костинг на кривые затрат и цен

Когда производство модели поколения t достигает точки наименьшей возможной себестоимости, наступает время для выведения на рынок модели нового поколения $t+1$. Целевая себестоимость новой модели будет существенно снижена с помощью системы таргет-костинг ещё на стадии проектирования и разработки, а затем – уже на стадии производства – будет постепенно, маленькими шажками, снижаться в соответствии с так называемой кайзен-задачей. Жизненный цикл (ЖЦ) модели поколения $t+1$ закончится тогда, когда будет достигнута точка минимальной себестоимости, после которой себестоимость может только повышаться. Далее весь процесс повторится, только уже для следующей модели поколения $t+2$ и т.д.

Как видим, последовательное «подключение» таргет- и кайзен-костинг к механизму снижения себестоимости позволяет получить именно тот суммарный эффект, который необходим для достижения целевой себестоимости, закрепления нормативных значений затрат и их поддержки (контроля) на стадии производства.

Когда окончательный вариант плана производства клиента согласован и утверждён, отдел продаж компании – производителя запчастей разрабатывает план производства для своей фирмы, в соответствии с которым далее каждый отдел калькулирует собственные плановые затраты. Например, если технический отдел собирается приобрести в следующем году новое оборудование, он должен оценить затраты, связанные с такой покупкой, в т.ч. затраты на амортизацию оборудования, и отобразить их в рабочей калькуляции.

Калькуляции, составленные всеми отделами компании, должны быть завершены за два-три месяца до начала следующего отчетного года, который для японских компаний обычно начинается 1-го апреля. Далее отделом управления затратами оцениваются общие плановые затраты и составляется проектированный отчет о прибылях и убытках. Показатели этого отчета сравниваются с показателем целевой прибыли в среднесрочном плане прибыли, после чего определяется разница между этими показателями, которая и становится основой кайзен-задачи на следующий год.

Значения целевого снижения затрат, которые в совокупности и составляют кайзен-задачу, определяются по целому списку статей затрат (в основном переменных), таких как прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда (почасовая оплата) и т.д. Постоянные же затраты группируются отдельно по каждому подразделению фирмы, после чего на основании показателей кайзен-задачи и бюджетов постоянных затрат составляется годовой бюджет.

Вопросы для самоконтроля:

В чем суть нормативного метода калькулирования?

Как на практике осуществляется попередельный метод калькулирования?

В чем суть позаказного калькулирования?

Как на практике осуществляется калькулирование себестоимости на «директ-костинг» (direct costing)?

Тест по теме «МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ»

1. Позаказный метод учета и калькулирования затрат используется:
 - 1) **при производстве продукции на заказ**
 - 2) при изготовлении серийного выпуска
 - 3) при производстве массовой продукции
2. Объектом учета в позаказном методе учета затрат является:
 - 1) общие затраты, сопровождающие производство продукции
 - 2) **заказ клиента на определенное количество продукции**
 - 3) первичные документы о прямых затратах
 - 4) совокупность технологических операций
 - 5) выпускаемая продукция в целом
3. В попроцессном методе учета затрат себестоимость определяется:
 - 1) **делением суммарных затрат за отчетный период на количество изделий, произведенных за этот период**
 - 2) по выпуску продукции каждого цеха (отдела, производства)
 - 3) на основе бюджетных ставок
 - 4) после изготовления заказанной продукции
4. Объектом учета в попроцессном методе учета затрат является:
 - 1) общие затраты, сопровождающие производство продукции
 - 2) заказ клиента на определенное количество продукции
 - 3) первичные документы о прямых затратах
 - 4) совокупность технологических операций
 - 5) **выпускаемая продукция в целом**

5. Метод калькуляции затрат ФИФО предполагает:
 - 1) **списание сырья и материалов в порядке их поступления на предприятие**
 - 2) списание сырья и материалов в порядке, обратном их поступлению

6. Передел в попередельном методе учета затрат – это:
 - 1) запас материальных ресурсов на начало отчетного периода
 - 2) **стадия производства, которая заканчивается получением готового полуфабриката**
 - 3) прямые затраты
 - 4) переменные затраты

7. Сводный учет предполагает:
 - 1) **калькулирование производственных затрат по статьям расходов на готовую продукцию и незавершенное производство**
 - 2) калькулирование общих затрат на базе переменных и постоянных затрат
 - 3) калькулирование затрат по видам продукции

8. Система «стандарт-кост» предполагает:
 - 1) калькулирование себестоимости продукции по переменным затратам
 - 2) **выявление отклонений каждого центра ответственности по элементам затрат или по статьям калькуляции**
 - 3) калькулирование производственных затрат по статьям расходов на готовую продукцию и незавершенное производство
 - 4) выявление отклонений плановых и фактических показателей затрат

9. Объектом управления в системе учета «стандарт-костинг» является:
 - 1) **себестоимость продукции**
 - 2) заказ клиента на определенное количество продукции
 - 3) первичные документы о прямых затратах
 - 4) совокупность технологических операций
 - 5) выпускаемая продукция в целом

10. Директ-костинг предполагает:
 - 1) **метод калькулирования себестоимости продукции по переменным затратам.**
 - 2) выявление отклонений каждого центра ответственности по элементам затрат или по статьям калькуляции
 - 3) калькулирование производственных затрат по статьям расходов на готовую продукцию и незавершенное производство
 - 4) выявление отклонений плановых и фактических показателей затрат

11. Маржинальная прибыль – это:
 - 1) разница между выручкой и себестоимостью
 - 2) **разница между выручкой и переменной частью себестоимости реализованной продукции**
 - 3) разница между выручкой и налоговыми отчислениями

12. Система таргет-костинг предусматривает:
 - 1) **расчёт себестоимости изделия, исходя из предварительно установленной цены реализации**
 - 2) расчет целевой прибыли предприятия
 - 3) расчет целевой себестоимости и поиск возможностей снижения затрат
 - 4) расчет предполагаемого объема спроса
 - 5) расчет прямых затрат

13. Система кайзен-костинг предусматривает:
 - 1) расчёт себестоимости изделия, исходя из предварительно установленной цены реализации
 - 2) расчет целевой прибыли предприятия

- 3) **расчет целевой себестоимости и поиск возможностей снижения затрат**
- 4) расчет предполагаемого объема спроса
- 5) расчет прямых затрат

14. Концепция кайзен реализуется на основе:

- 1) привлечения крупных инвестиций извне
- 2) **внутренних резервов**

15. Кайзен-задача предполагает:

- 1) **ликвидацию разницы между расчётной и целевой себестоимостями продукта**
- 2) снижение переменных затрат на единицу продукции
- 3) формирование обоснованной цены на готовый продукт
- 4) выбор оптимальных путей достижения запланированной величины прибыли

ЛЕКЦИЯ 6. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ

1. Определение и цели системы бюджетирования
2. Виды бюджетов в процессе бюджетирования
3. Методы составления бюджетов

1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ И ЦЕЛИ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

Бюджетирование – это управленческая технология, позволяющая увязать сметы затрат всех подразделений предприятия в целом и соотнести их с источниками финансирования.

Бюджетирование - это показатель качества управления в компании, соответствия уровня ее менеджмента и принимаемых управленческих решений современным требованиям.

Бюджетирование – это распределенная система согласованного управления деятельностью подразделений предприятия. Ключевыми моментами бюджетирования являются координация, адресность и оценка затрат. Бюджетирование базируется на системе бюджетов.

Бюджет – это набор взаимосвязанных планов, выраженных в финансовых и/или натуральных показателях, для Общества в целом или его подразделения (бюджетной единицы) на определенный промежуток времени.

Бюджеты разрабатываются с целью координации использования ресурсов компании, улучшения внутрифирменной коммуникации, выявления слабостей организационной структуры и распределения должностных обязанностей.

Бюджетная единица - совокупность структурных единиц (филиалов, производств, отделов) Общества, объединенных по принципам:

- Географическому (филиалы, объединенные узлы, аппарат управления)
- Замкнутости производственного и финансово-хозяйственного цикла и обеспечение сведения доходов и расходов по производству соответствующих услуг, товаров;
- Возможность сбора фактической информации по бюджетному плану счетов;
- Выделение отдельных видов услуг, товаров;

Субъектами системы бюджетирования считаются все участники процесса бюджетирования, то есть все те структурные единицы, которые так или иначе задействованы хотя бы в одном из этапов или процедур системы бюджетирования.

Основной целью системы бюджетирования является эффективная организация процесса управления деятельностью Общества и его структурных подразделений (бюджетных

единиц) посредством планирования, контроля статьей доходов и расходов и анализа финансово-экономических показателей.

Задачи системы бюджетирования:

- **Планирование** - С помощью определенных, заранее утвержденных процедур, система бюджетирования позволяет планировать деятельность, как самого Общества, так и его структурных подразделений (бюджетных единиц) в рамках горизонта бюджетирования.
- **Координация** - Система бюджетирования консолидирует бюджеты структурных единиц (бюджетных единиц) в бюджет Общества, и координирует оперативную деятельность Общества и его структурных единиц (бюджетных единиц).
- **Авторизация** - Система бюджетирования наделяет руководителей структурных единиц (бюджетных единиц), подразделений и руководителей аппарата управления Общества, а так же определенных руководителей правами и обязанностями, которые позволяют им осуществлять руководство процессом составления и утверждения бюджетов Общества и ее структурных единиц
- **Оценка деятельности** - Система бюджетирования, на основании результатов выполнения бюджета, определяет базу для оценки эффективности деятельности руководителей Общества и его структурных единиц (бюджетных единиц).
- **Мотивация** - Система бюджетирования, посредством вовлечения большего количества сотрудников Общества и его структурных единиц (бюджетных единиц) в процесс планирования и контроля, позволяет повысить их заинтересованность в результатах своего труда и результатах финансово-хозяйственной деятельности Общества.
- **Анализ исполнения и контроль** - анализ исполнения в рамках системы бюджетирования осуществляется посредством сравнения планируемых и фактических показателей, а также путем нормирования показателей.

Контроль предполагает комплекс процедур, обеспечивающих четкое и эффективное оперативное выполнение бюджета.

ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ:

1. **Принцип планирования трех форм отчетности** предполагает, что система бюджетирования Общества основана на планировании и контроле трех бюджетных форм:
 - Отчет о прибылях и убытках
 - Отчет о движении денежных средств (прямой метод)
 - Баланс

Планирование трех форм бюджетной отчетности осуществляется на основе (консолидации) планов, которые готовятся на уровне бюджетных единиц Общества. На уровне Общества результатом планирования являются три формы бюджетной отчетности как итог консолидации бюджетных форм отчетности структурных единиц (Бюджетных единиц) Общества.

2. **Макро планирование по принципу «сверху вниз»**, целью которого является обеспечение взаимосвязи между стратегией развития отрасли, стратегией развития Общества и бюджетом. Данный принцип подразумевает начало процесса ежегодного планирования с централизованного утверждения основных показателей деятельности Общества, которые будут являться исходными данными для бюджетирования.
3. **Принцип распределения ответственности** предполагает, что в целях повышения эффективности планирования и ответственности руководителей различных уровней система бюджетирования предполагает матричную структуру распределения ответственности. Матричная структура распределения ответственности предполагает

планирование и контроль бюджетов на уровне структурных единиц Общества (горизонтальная система планирования и контроля), так и планирование, и контроль консолидированных статей доходов, расходов (производственных и непроизводственных) и движения денежных средств в рамках всего Общества, в том числе и в разрезе бюджетных единиц (вертикальная система планирования и контроля).

4. Принцип консолидации

5. Принцип учета и перераспределения расходов и доходов

6. Принцип нормирования. Нормирование производится исходя из целесообразности, обоснованности доходов или расходов и текущих финансовых возможностей Общества. Разработка, расчет, инициирование и пересмотр нормативов по вверенной статье осуществляется руководителями Аналитического центра. Координация их работы и общая ответственность в рамках вверенных статей осуществляется руководителями Центров ответственности

7. Принцип зачетов взаимных требований с потребителями и поставщиками

8. Принцип финансирования

9. Принцип разделения расходов на ремонт на операционную и инвестиционную составляющие

10. Принцип безубыточности бюджетных единиц

ПАРАМЕТРЫ БЮДЖЕТА (СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ)

Система бюджетирования предполагает две группы параметров:

- Внешние (по отношению к Обществу) параметры
- Внутренние (по отношению к Обществу) параметры (параметры, определяемые Бюджетно-инвестиционным комитетом Общества).

Внешние параметры включают в себя:

- Горизонт бюджетирования - составляет один год;
- Минимальный интервал бюджетирования и контроля (интервал бюджетной отчетности) - составляет один квартал;
- Бюджетный план счетов
- Базовая валюта планирования - рубль Российской Федерации
- Прогноз динамики обменного курса базовой валюты по отношению к доллару США - определяется соответствующим структурным подразделением для следующего горизонта бюджетирования горизонта в виде среднего обменного курса за каждый месяц.
- Стандартные бюджетные (аналитические и отчетные) формы - определяют три основные формы планирования, которые включают:
 1. Отчет о прибылях и убытках;
 2. Отчет о движении денежных средств
 3. Баланс

Помимо данных основных форм, с целью анализа и контроля бюджетных показателей, система бюджетирования предполагает создание бюджетных аналитических форм следующих групп пользователей:

- Руководство Общества
- Руководители Центров ответственности и Аналитических центров

Внутренние параметры включают в себя:

- Интервал бюджетирования (возможно меньший, но кратный минимальному интервалу бюджетирования)
- Дополнительный список нормативов (дополнительный к базовому списку) и Фактические значения всех нормативов
- Дополнительные бюджетные формы

Важные моменты при постановке бюджетирования:

- определение взаимосвязи показателей во всех формах отчетности;
- анализ взаимодействия подразделений (центров ответственности) при планировании;
- организация документооборота в процессе планирования;
- оценка плановых форм и процедур с точки зрения полноты охвата всех аспектов деятельности предприятия, сроков и периодичности составления бюджетов.

ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ ПОСТАНОВКИ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

1. определение видов бюджетов, необходимых для целей планирования;
2. распределение бюджетов по подразделениям (центрам ответственности);
3. назначение ответственных за составление бюджетов;
4. определение форм первичной документации (акты, сводки, отчеты и т. д.) для составления бюджетов;
5. определение регламента формирования бюджетов;
6. определение форм контроля за исполнением бюджетов;
7. сравнение фактических показателей с плановыми и анализ отклонений.

2. ВИДЫ БЮДЖЕТОВ В ПРОЦЕССЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

Бюджет (*смета доходов и расходов*) – финансовый план на конкретный период, согласованный с производственной деятельностью предприятия, цели которого выражены в показателях отчетности в денежном выражении во взаимосвязи с обязательствами, т.е. ответственностью каждого подразделения за достижение этих целей.

Смета (или бюджет) представляет собой финансовый документ, созданный до выполнения предполагаемых действий, его также называют прогнозом будущих финансовых операций.

Согласно определению Института дипломированных бухгалтеров по управленческому учету США, **бюджет** – это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода времени, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели.

Бюджет текущей (операционной) деятельности – подробный план структуры доходов и расходов по центрам ответственности. Бюджеты разрабатываются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности, процесс разработки идет снизу вверх.

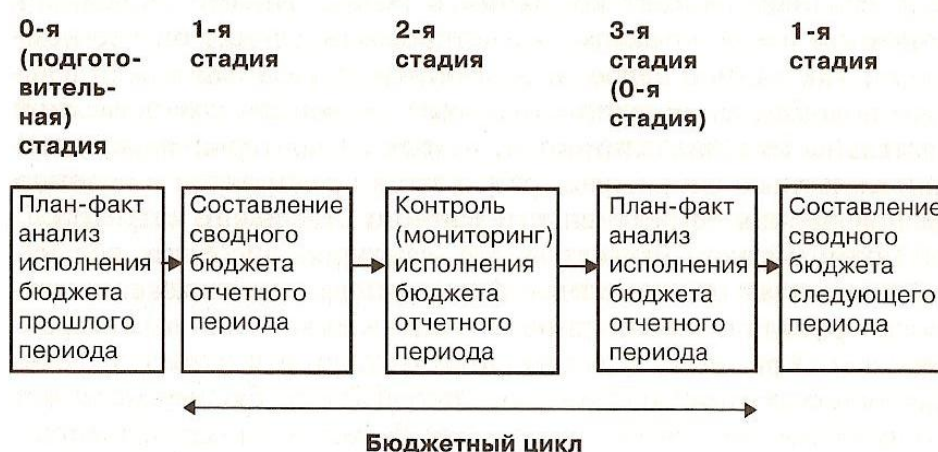
Использование бюджета создает следующие преимущества для организации:

- помогает контролировать производственную ситуацию;
- создает объективную основу оценки результатов деятельности организации в целом и ее подразделений;
- координирует деятельность руководителей различных подразделений организации;
- создает основу для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей.

Процесс составления организацией бюджета называется **бюджетным циклом**, который состоит из следующих этапов:

1. Планирование, с участием руководителей всех центров ответственности, деятельности организации в целом, а также ее структурных подразделений;
2. Определение основных показателей эффективности деятельности организации;
3. Подготовка проектов отдельных бюджетов;
4. Подготовка проекта общего бюджета;
5. Внесение корректировок и согласование бюджетов;
6. Утверждение бюджета;
7. Исполнение бюджета и корректировка бюджета с учетом меняющихся условий (осуществление обратных связей).

Схема 1. Стадии бюджетного процесса



В отличие от финансовой отчетности, **форма бюджета не стандартизирована**. Его структура зависит от объекта планирования, размера организации и степени квалификации разработчиков. Информация, содержащаяся в бюджете, должна быть предельно точной — определенной и значащей для ее пользователей.

Этот документ может:

- содержать лишь данные: о доходах; о расходах; о доходах и расходах, которые могут быть не всегда сбалансированы;
- разрабатываться в любых единицах измерения — как стоимостных, так и натуральных;
- составляться как для организации в целом, так и для ее подразделений — центров ответственности, что позволяет скоординировать их действия.

Бюджеты разрабатываются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности, процесс разработки идет как снизу вверх, так и сверху вниз.

Бюджет может разрабатываться на годовой основе (с разбивкой по месяцам) и на основе непрерывного планирования (когда в течение 1 кв. пересматривается смета 2 кв. и составляется смета на 1-й кв. следующего года, т.е. бюджет все время проецируется на год вперед).

В системе управления на основе разработанных бюджетов осуществляется координация различных видов деятельности предприятия, согласование деятельности всех его подразделений, контроль и оценки эффективности.

В начале отчетного периода бюджет представляет собой план или стандарт, формализующий ожидания менеджеров относительно продаж, расходов и других финансовых операций в наступающем периоде. В конце отчетного периода бюджет играет роль измерителя, позволяющего менеджерам управлять по отклонениям: сравнивать полученные результаты с запланированными и корректировать дальнейшую деятельность

Если разработка бюджетов и прогнозов основана на одном и том же комплексе исходных данных и предположениях о поступлениях, выплатах, величине товарно-материальных запасов, уровне деловой активности, то они будут соответствовать друг другу, и образуют взаимосвязанную систему.

В управленческом учете в зависимости от поставленных задач бюджеты классифицируются по ряду признаков (табл.1).

Таблица 1 — Классификация бюджетов в управленческом учете

Признаки	Виды бюджетов
Степень обобщенности	Главный (генеральный) Общий Частные
Периодичность предоставления	Краткосрочный Среднесрочный Долгосрочный
Способ планирования	Дискретный Скользкий
Механизм использования	Статичный (жесткий) Гибкий

Составление бюджета является постоянным, динамичным процессом и не заканчивается с принятием годового бюджета. Например, квартальный бюджет в течение года может быть пересмотрен в результате появления новой информации. На основе сравнения фактических результатов осуществляется более реалистичное построение бюджетов на следующий бюджетный период. Независимо от того, составляется ли бюджет на годовой период или на основе скользящего бюджета, для контроля деятельности применяются месячные бюджеты.

Рассмотрим кратко сущность некоторых бюджетов:

1. Прогнозный отчет о прибылях и убытках — рабочий план формирования и использования текущего денежного потока, получение чистой прибыли и ее использование.
2. Бюджетный баланс отражает ожидаемое суммарное влияние плановых решений на финансовое состояние предприятия.
3. Бюджет денежных средств (кассовая консолидированная смета) — план получения и расходования кассовой наличности, притока и оттока денежных средств во взаимосвязи по времени с планируемой производственной деятельностью (т.е. с операционными бюджетами), инвестиционной и финансовой деятельности.
4. Статичный (жесткий) бюджет рассчитан на конкретный уровень деловой активности предприятия, т.е. доходы и расходы в нем планируются исходя из одного уровня реализации.
5. Гибкий бюджет — бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона, т.е. включает несколько альтернативных вариантов объема производства (реализации).
6. Разработка *скользящего бюджета* состоит в добавлении бюджета на предстоящий период, как только истекает срок предыдущего периода, за счет чего обеспечивается непрерывность процесса планирования.
7. Главный (основной) бюджет — это скоординированный (по всем подразделениям или функциям) план работы для предприятия в целом. Цель основного бюджета — объединить и суммировать сметы и планы различных подразделений (ЦО) предприятия, называемые частными бюджетами.

Главный бюджет предприятия состоит из двух основных блоков:

- **Операционный бюджет** - это планы предприятия по операционной деятельности, они включают в себя все этапы производственно-коммерческого цикла от закупок материалов до продажи готового изделия и получения прибыли.

- **Финансовый бюджет** (прогнозные финансовые документы) - это финансовый план предприятия, который в себя включает план поступления и расходования денежных средств, план привлечения источников финансирования и направления инвестирования средств предприятия, а также прогнозный баланс.

В свою очередь каждый из них состоит из ряда бюджетов.

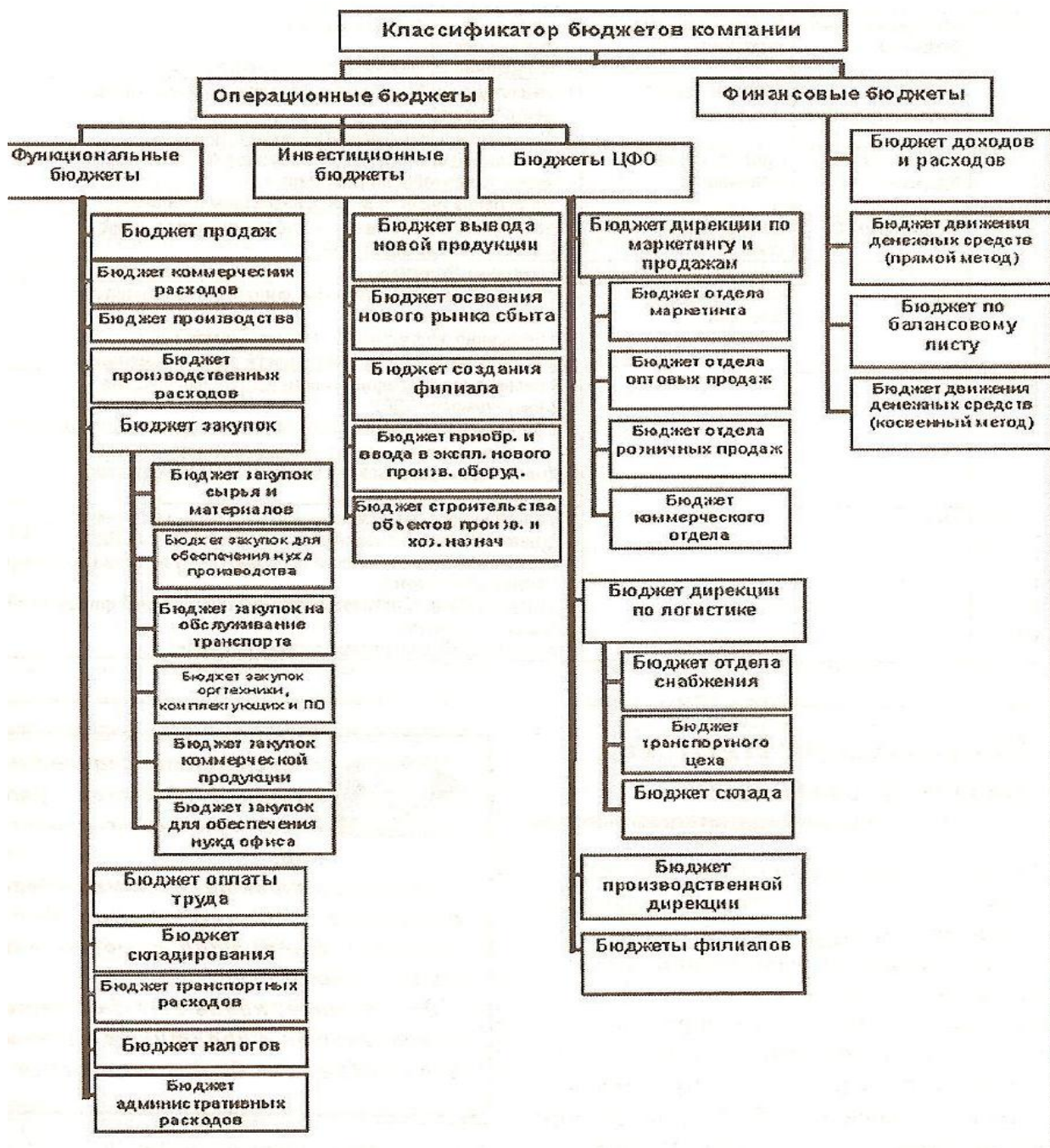
I. Операционный бюджет:

- o бюджет продаж;
- o производственный бюджет;
- o бюджет материальных затрат;
- o бюджет закупок;
- o бюджет трудовых затрат;
- o бюджет общепроизводственных расходов;
- o бюджет коммерческих расходов;
- o бюджет административных расходов;
- o бюджет доходов и расходов.

II. Финансовый бюджет:

- o бюджет капитальных затрат (инвестиционный бюджет);
- o бюджет движения денежных средств (кассовый бюджет);
- o кредитный план предприятия;
- o прогнозный баланс (бюджет по балансовому листу).

Предприятие самостоятельно разрабатывает формы и состав бюджетов.



Показатели оценки выполнения бюджета

Отчет о прибылях и убытках

- Доходы
- EBITDA (Прибыль до налогов, процентов и амортизации)
- Операционная прибыль
- Чистая прибыль

Отчет о движении денежных средств

- Чистые поступления/выплаты от операционной деятельности
- Чистые поступления/выплаты от инвестиционной деятельности
- Чистые поступления/выплаты от финансовой деятельности /i>

Баланс

- Дебиторская задолженность
- Кредиторская задолженность
- Остаток ТМЗ на складе

Показатели эффективности деятельности Бюджетной единицы

Прибыльность

Доходность за действованного капитала	=	Операционная прибыль / Задействованный капитал
Фондоотдача	=	Выручка / Активы
Операционная маржа	=	Операционная прибыль / Выручка

Управление оборотным капиталом

Оборачиваемость дебиторской задолженности	=	Дебиторская задолженность / Выручка * Количество дней в периоде
Соотношение начисленных и полученных доходов и расходов	=	ЕБИТДА / Чистые поступления от операционной деятельности

Эффективность

Доход на одного работника	=	Выручка / Количество работников
Операционная прибыль на одного работника	=	Операционная прибыль / Количество работников

3. МЕТОДЫ СОСТАВЛЕНИЯ БЮДЖЕТОВ

Существуют три основных подхода к составлению бюджетов, которые могут применяться на этапах их планирования, согласования и утверждения. Это подходы "снизу вверх", "сверху вниз", а также итеративный подход.

ПОДХОД "СНИЗУ ВВЕРХ"

При использовании подхода "снизу вверх" бюджет составляется исходя из планов деятельности подразделений и проектов, которые передаются наверх для определения по ним агрегированных результирующих показателей для всей компании.

Бюджет, составленный "снизу вверх", предусматривает сбор и фильтрацию бюджетной информации от руководителей нижнего уровня к руководству компании. Руководители, отвечающие за выполнение бюджетных показателей, составляют бюджет для тех областей деятельности, за которые они несут ответственность. Такой подход позволяет руководителям, принимая участие в подготовке своих бюджетов, применять накопленный опыт, знания существа и проблем предметной области. Тем самым увеличивается вероятность того, что они примут бюджет и будут стремиться достичь запланированных целей. Однако при таком подходе много сил и времени, как правило, уходит на согласование бюджетов отдельных структурных единиц. Кроме того, довольно часто представленные "снизу" показатели сильно изменяются руководителями в процессе утверждения бюджета, что в случае необоснованности решения или недостаточной аргументации может вызвать негативную реакцию подчиненных. В дальнейшем такая ситуация нередко ведет к снижению доверия и внимания к бюджетному процессу со стороны менеджеров нижнего уровня, что выражается в небрежно подготовленных данных или сознательном завышении цифр в первоначальных версиях бюджета. Этот вид бюджетирования широко распространен в России как из-за неопределенности рыночной ситуации, так и по причине нежелания руководства заниматься планированием.

ПОДХОД "СВЕРХУ ВНИЗ"

При подходе "сверху вниз" - бюджет составляется исходя из целевых показателей, поставленных руководством компании. Целевые показатели определяются на основе экономических прогнозов, а также стратегии компании.

Бюджет, составляемый по методу "сверху вниз", требует от руководства компании четкого понимания основных особенностей организации и способности сформировать реалистичный прогноз хотя бы на рассматриваемый период. Такой подход обеспечивает согласованность бюджетов отдельных подразделений и позволяет задавать контрольные показатели по продажам, расходам и т.п. для оценки эффективности работы центров ответственности.

ИТЕРАТИВНЫЙ ПОДХОД

При итеративном подходе процедура бюджетирования включает ряд условных этапов. Информация сначала распространяется от высшего руководства к нижестоящим звеньям управления, а затем обобщается снизу вверх по иерархической структуре управления несколько раз в зависимости от ситуации.

Наиболее приемлема итерационная процедура бюджетирования, при которой, как правило, сначала сверху спускаются целевые финансовые показатели, а после формирования по направлению "снизу-вверх" всей системы бюджетов предприятия вплоть до основных заключительных бюджетов - БДР, БДС и Баланса, следует их анализ на соответствие выполнения поставленных руководством целевых показателей (оборачиваемость, рентабельность, ликвидность и т.п.). Если желаемые значения целевых показателей достигаются, бюджет представляется руководству на утверждение, после чего он из проекта становится директивным и рассылается всем менеджерам компании для выполнения и контроля. Если же по результатам анализа обнаруживается расхождение полученных целевых показателей с желаемыми, то от руководства компании следует задание на подготовку следующей версии бюджетов. Такие итерации повторяются до достижения приемлемой версии, которая принимается в качестве утвержденной.

Типовой алгоритм составления бюджета

Такое понятие, как **основной бюджет** (по-английски *master budget*) охватывает все стороны деятельности предприятия. Знание алгоритма его составления дает возможность:

- 1) получить представление о логике составления бюджета предприятия во всех его аспектах;
- 2) понять последовательность и источники информации на каждом шаге этого процесса;
- 3) иметь возможность еще раз вернуться к рассмотрению каждого бюджета более глубоко — для выявления факторов, которые следует учитывать в ходе составления бюджета, и для упрощения последующего формирования финансово-бюджетной структуры.

Главный бюджет — это финансовое, количественно определенное выражение маркетинговых и производственных планов, необходимых для достижения поставленных целей деятельности предприятия.

По оценкам специалистов, из-за того, что предприятия не формируют годовых бюджетов, они теряют за год до 20% своих доходов. Чтобы избежать этих потерь, необходимо постоянно сравнивать бюджет с фактическими данными, анализировать отклонения, усиливать благоприятные и уменьшать неблагоприятные тенденции, совершенствовать методологию планирования.

Таким образом, бюджет, охватывающий общую деятельность предприятия, называется **главным генеральным бюджетом**.

Цель генерального бюджета — объединить и суммировать сметы и планы различных подразделений предприятия, называемые *частными бюджетами*.

В результате составления генерального бюджета создаются:

- прогнозируемый баланс;
- план прибылей и убытков;

- план движения ДС.

Генеральный бюджет любой организации состоит из двух частей:

1) *оперативного бюджета* — части генерального бюджета, включающей план прибылей и убытков, который детализируется через вспомогательные (частные) сметы, отражающие статьи доходов и расходов организации;

2) *финансового бюджета* — части генерального бюджета, включающей бюджеты капитальных вложений, движения денежных средств и прогнозируемый баланс.

В **операционном (оперативный, текущий, периодический) бюджете** деятельность предприятия планируется посредством специальных технико-экономических показателей, характеризующих стадии производственной и хозяйственной деятельности предприятия. *Конечная цель* операционного бюджета — **бюджетный отчет о прибылях и убытках**, который строится на основе:

- бюджета продаж;
- бюджета производственной себестоимости продукции (с детализацией в отдельных бюджетах по всем основным элементам производственных затрат — прямые материалы, прямые трудозатраты, ОПР);
- бюджета коммерческих расходов;
- бюджета общехозяйственных расходов.

Схема составления основного бюджета

Блок1. Прогноз продаж

Блок2. Бюджет производства

Блок3. Бюджет запасов

Блок4. Бюджет коммерческих расходов

Блок5. Бюджет административных расходов

Блок6. Бюджет снабжения

Блок 7. Бюджет расходов основных материалов

Блок 8. Бюджет прямой заработной платы

Блок 9. Бюджет косвенных производственных расходов

Блок 10. бюджет себестоимости

Блок 11. Бюджет доходов и расходов

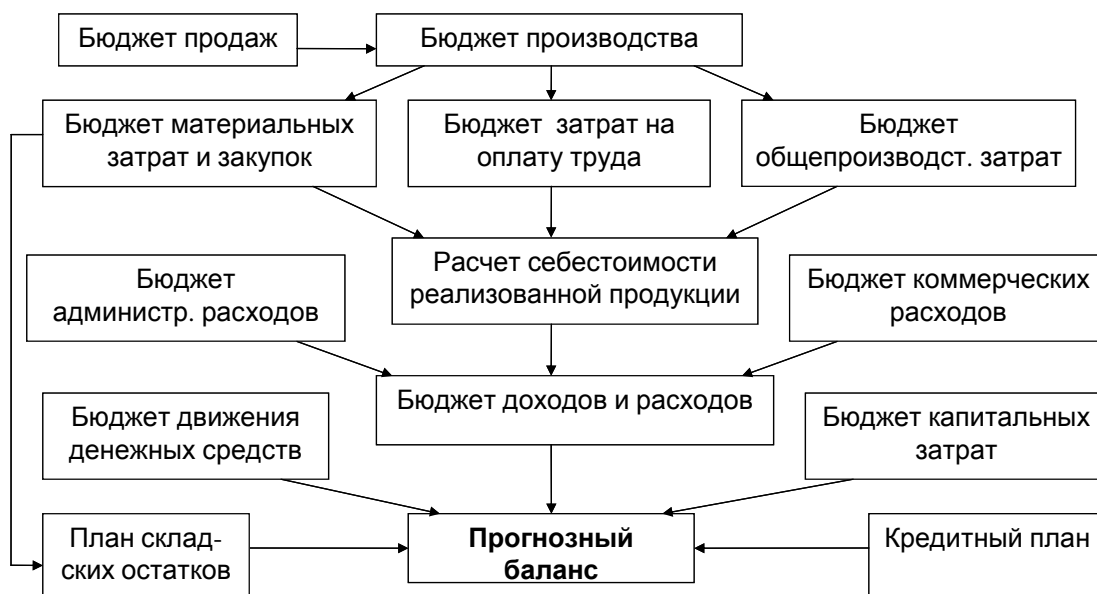
Блок 12. Прогноз выручки

Блок 13. Прогноз баланса

Блок 14. Проект инвестиций

Блок 15. Бюджет движения денежных средств

Общая схема построения сводного бюджета



Бюджет продаж — отправная точка во всем процессе составления общего бюджета и представляет собой план по товарному ассортименту и объему продаж каждой номенклатурной позиции, от которого зависят практически все экономические показатели предприятия: объем производства, выручка, себестоимость, прибыль и т.д.

На основе исследований, проведенных отделом маркетинга: о спросе на планируемую к выпуску продукцию, конкуренции на рынке, качестве и ценах, предполагаемых объемах продаж — руководство предприятия принимает решение о выпуске продукции. Готовится бюджет продаж, который может быть скорректирован как производственными мощностями, так и ограниченным спросом.

Объем продаж и его товарная структура определяют уровень и общий характер деятельности предприятия. Разработка бюджета продаж — наиболее сложный этап в процессе бюджетирования, так как объем продаж и, следовательно, выручка от них определяются не столько производственными возможностями предприятия, сколько возможностями сбыта на реальном рынке, который подвержен влиянию неконтролируемых факторов, часто с большой долей неопределенности.

Факторы, влияющие на прогноз объема продаж:

- объем продаж предшествующих периодов;
- производственная мощность;
- зависимость продаж от общеэкономических показателей, уровня занятости, цен, уровня личных доходов;
- рентабельность продукции;
- изучение рынка, рекламная кампания;
- ценовая политика, качество продукции;
- конкуренция;
- сезонные колебания.

Существует *два основных метода оценки*, лежащих в основе разработки бюджета продаж:

- статистический прогноз на основе математического анализа общеэкономических условий, конъюнктуры рынка, кривых роста;
- экспертная оценка, полученная путем сбора мнений управляющих и персонала отдела сбыта.

После того как объем продаж установлен, разрабатывается производственный бюджет. Производственный бюджет является основанием для расчета закупки сырья и материалов, необходимых для производства продукции; трудовых затрат; общепроизводственных расходов. В

соответствии с производственным бюджетом готовят бюджеты коммерческих расходов и общехозяйственных расходов.

Бюджет производства — это производственная программа, исходной информацией для ее разработки являются плановый объем продажи и величина запасов. Бюджет производства определяет объем производства для бюджета продажи и для поддержания запасов готовой продукции (ГП) на уровне, запланированном руководством. Составляется в натуральном выражении.

$$\begin{aligned} \text{Бюджет производства} &= \text{бюджет продаж} + \\ &+ \text{прогнозируемый запас ГП на конец периода} - \\ &- \text{запас ГП на начало периода} \end{aligned}$$

Для определения совокупных затрат на производство необходимо рассчитать себестоимость единицы продукции, которая складывается из затрат материалов, труда и производственных расходов. Следующий этап разработки главного бюджета — составление бюджета затрат материалов, бюджета затрат труда, бюджета производственных расходов.

Бюджет закупки/использования материалов. *Бюджет закупки* определяет сроки закупки, виды и количество сырья, материалов и полуфабрикатов, которые необходимо приобрести для удовлетворения производственных планов. Использование материалов определяется производственным бюджетом и предполагаемыми изменениями в уровне материальных запасов. Умножая количество единиц материалов на оценочные закупочные цены на эти материалы, получают бюджет закупки материалов.

Бюджет затрат на сырье и материалы представляет собой совокупные затраты по всем видам сырья и материалов, которые планируется израсходовать на производство продукции в заданном плановом периоде. Потребность в материалах принимается с учетом остатков складских запасов. Затраты планируются с вычетом стоимости возвратных материальных отходов.

Для разработки *бюджета затрат материалов и бюджета закупок материалов* исходной информацией является уровень запасов материалов на начало и конец планируемого периода:

$$\begin{aligned} &\text{Количество материалов} = \\ &= \text{материалы, необходимые для производства запланированного объема продукции} \\ &- \text{запасы материалов на начало периода.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Бюджет закупок материалов} &= (\text{Потребность в материалах для производства} + \\ &\text{Запасы материалов на конец периода} - \text{Запасы материалов на начало периода}) \times \text{Цена} \\ &\text{материалов по видам.} \end{aligned}$$

Бюджет по труду. Цель данного документа — предоставление исчерпывающей информации о расходах на основную и дополнительную заработную плату персонала, занятого в производстве. На основании установленных тарифных ставок и окладов, с учетом сложности и трудоемкости работ и квалификации работников определяются затраты труда в денежном выражении. Бюджет трудовых затрат определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения запланированного объема производства, которое рассчитывается умножением количества единиц продукции или услуг на норму затрат труда в часах на единицу.

Бюджет общепроизводственных расходов представляет собой детализированный план предполагаемых производственных затрат, отличных от прямых затрат материалов и прямых затрат труда, которые должны быть понесены для выполнения производственного плана в будущем периоде. Это расходы по содержанию и эксплуатации оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений; оплату труда работников, занятых обслуживанием производства, и др.

Бюджет общепроизводственных затрат имеет две цели:

— интегрировать все бюджеты ОПР, разработанных менеджерами по производству и его обслуживанию и

— аккумулируя эту информацию, вычислить нормативы этих расходов на предстоящий учетный период для распределения их в будущем периоде на отдельные виды продукции или другие объекты калькулирования.

Разработке *бюджета производственных расходов* предшествует классификация этих расходов на постоянные и переменные. Для этого исследуется их зависимость от объема производства продукции. База распределения производственных расходов между отдельными видами продукции выбирается относительно основного фактора затрат на производство продукции и в соответствии с учетной политикой предприятия.

Бюджет производственной себестоимости продукции рассчитывается на основании: бюджета затрат на сырье и материалы; бюджета по труду; бюджета общепроизводственных расходов.

Бюджет коммерческих расходов представляет собой план расходов, связанных со сбытом продукции и услуг, включая упаковку, транспортировку, рекламу, заработную плату работникам отдела реализации и др. При составлении бюджета следует иметь в виду, что часть расходов на продажу является постоянными расходами, т.е. не зависящими от объемов продаж (расходы на рекламу). Расчет бюджета расходов на продажу готовит отдел продаж.

Бюджет общехозяйственных расходов — это детализированный план текущих операционных расходов, отличных от расходов, непосредственно связанных с производством и сбытом, и необходимых для поддержания деятельности в целом по предприятию в будущем периоде.

В бюджете рассчитывается плановые расходы на нужды управления, не связанные непосредственно с производственным процессом. Как правило, в данном документе могут быть представлены следующие плановые расходы: административно-управленческие; по содержанию общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, консультационных и аудиторских услуг; другие управленческие услуги. Все эти расходы считаются условно-постоянными, так как они в целом не зависят от увеличения или уменьшения объемов производства.

Используя данные бюджетов использования материалов, затрат труда и общепроизводственных расходов, разрабатывается прогноз себестоимости реализованной продукции на основе подготовленных периодических бюджетов. Информация о доходах берется из бюджета продаж. И добавив к этому информацию из бюджетов коммерческих затрат и общих и административных расходов можно подготовить *прогнозный отчет о прибылях и убытках*.

Таким образом на основании подготовленных бюджетов рассчитывается план прибылей и убытков, который является последним шагом при подготовке операционного бюджета.

Бюджетный отчет о прибылях и убытках (план прибылей и убытков) включает в себя следующие показатели:

- выручка от продажи продукции;
- себестоимость продаж;
- **валовая прибыль (убыток)** (выручка минус себестоимость);
- расходы на продажу;
- расходы на управление;
- **прибыль (убыток) от продаж** («валовая прибыль» (убыток) минус коммерческие расходы, минус общехозяйственные расходы).

Российские нормативные акты допускают другой вариант формирования прибыли предприятия, при котором общехозяйственные расходы, подобно общепроизводственным, распределяются на себестоимость реализуемой продукции. Руководство предприятия само

принимает решение о том, как формировать себестоимость продукции и, соответственно, реализационные цены и прибыль. Принятое решение фиксируется в учетной политике предприятия.

Во втором случае план прибылей и убытков будет иметь следующий вид:

- выручка от продажи продукции;
- себестоимость продаж;
- **валовая прибыль (убыток)** (выручка минус себестоимость);
- расходы на продажу;
- **прибыль (убыток) от продаж** (валовая прибыль (убыток) минус коммерческие расходы).

Второй составной частью главного бюджета является **финансовый бюджет**. В конечном итоге он представляет собой бюджетный баланс активов и пассивов предприятия. Все количественные оценки доходов и расходов, представленные в операционном бюджете, в финансовом бюджете трансформируются в денежные. *Основная цель финансового бюджета* — отражение плановых источников поступления финансовых средств и пути их использования. Финансовый бюджет состоит из:

- бюджета капитальных затрат;
- бюджета денежных средств;
- бюджетного бухгалтерского баланса.

Бюджет капитальных расходов представляет собой план по формированию источников инвестиционных ресурсов и направлениям капитальных вложений связанных с приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств, земельных участков; реконструкцией, расширением техническим перевооружением действующих предприятий и т.п.; влияет на бюджет денежных средств, затрагивая вопросы расходов на приобретение или строительство, а также выплаты процентов за кредиты, на прогнозный отчет о прибылях и убытках, на прогнозный бухгалтерский баланс, изменяя сальдо на счетах основных средств и др. долгосрочных активов. Поэтому, все решения по капитальным расходам должны планироваться и включаться в общий бюджет.

Определение необходимости данных действий и привлечение источников финансирования капитальных вложений являются ключевой задачей управленческого учета.

Инвестиции влияют на все экономические показатели результатов производства: себестоимость продукции, прибыль, налогооблагаемую базу; соответственно должны с особым вниманием рассчитываться планируемые цены реализации продукции; денежные потоки, расчеты с инвесторами за предоставленные кредиты, налог на имущество и т.д. В основу бюджета капитальных вложений при планировании привлечения инвестиций должен быть положен инвестиционный анализ предлагаемых проектов по реконструкции предприятия, внедрению новых технологий и пр. При условии привлечения дорогостоящих инвестиций и длительного периода окупаемости проекта кредиты могут оказывать значительное влияние на финансовый бюджет и, соответственно, на экономику предприятия в целом.

Бюджет Денежных Средств — один из самых важных бюджетов в процессе планирования деятельности организации. Он разрабатывается после того, когда все периодические бюджеты, бюджет капитальных затрат, прогнозный отчет о прибылях и убытках уже завершены. Этот документ представляет собой планируемые поступления денежных средств и различные платежи, которые необходимо осуществить в заданном планируемом периоде. При составлении бюджета выявляются периоды излишка финансовых ресурсов или их нехватки. Четко спланированный бюджет денежных средств обеспечивает предприятию достаточную кассовую наличность на любой момент.

Бюджет ДС представляет собой план поступления ДС и платежей и выплат на будущий период времени. Он суммирует все потоки ДС, которые будут иметь место в результате планируемых операций на всех фазах общего бюджета. Бюджет ДС преследует две цели:

- 1) показывает конечный остаток на счетах ДС в конце бюджетного периода, который необходим при составлении прогнозного бухгалтерского баланса;
- 2) выявляет периоды излишков финансовых ресурсов или их нехватки.

Первая цель показывает роль этого бюджета во всем цикле подготовки общего бюджета, вторая отражает значимость его как инструмента управления финансовыми средствами. Четко спланированный бюджет денежных средств обеспечивает предприятию достаточную кассовую наличность на любой момент.

Взаимосвязь общего бюджета и бюджета ДС.

<i>Элементы бюджета ДС</i>	<i>Источники информации</i>
<u>Поступления ДС</u>	
От реализации	Бюджет продаж (с оплатой)
От реализации в кредит	Бюджет продаж (в кредит)
От реализации своих активов	Прогнозный отчет о Прибылях и Убытках
Займы полученные	Бюджет ДС прошлого периода
<u>Выплаты ДС</u>	
За прямые материалы	Бюджет закупки/использования материалов
За прямой труд	Бюджет по труду
За ОПР	Бюджет ОПР
За коммерческие расходы	Бюджет коммерческих расходов
За общехозяйственные расходы	Бюджет общехозяйственных расходов
За капитальные затраты	Бюджет капитальных затрат
Налоговые платежи	Отчет о прибылях и убытках прошлого года и предположения
Возврат займа	Кредитные договоры и прогнозный отчет о Прибылях и Убытках в части %

Бюджетный бухгалтерский баланс представляет собой прогнозируемые остатки на бухгалтерских счетах на начало и конец планируемого периода, записанные в форме бухгалтерского баланса активов и пассивов.

Для составления этого документа используются данные всех ранее разработанных смет операционного и финансов бюджетов. При помощи бюджетного бухгалтерского баланса:

— рассчитываются все базы по налогам: на имущество, добавленную стоимость, на прибыль и др.;

— планируется дебиторская и кредиторская задолженности, в том числе просроченные;

— корректируются многие производственные и экономические показатели: себестоимость, цены продажи, управленческие расходы, расходы на продажу, выпуск продукции, реализация и др. в зависимости от поставленных задач и возможных результатов.

Рассмотрение бюджетного бухгалтерского баланса представляет собой последнюю фазу принятия или отклонения главного бюджета либо внесения необходимых изменений и корректировок.

Рассмотрение планового главного бюджета — это серьезное мероприятие как для собственников предприятия, так и для потенциальных инвесторов. Не менее важен бюджет для руководства предприятия, так как он является программой, обязательной для выполнения.

До всех служб организации на основании утвержденного бюджета доводятся ежеквартальные и ежемесячные планы доходов и расходов.

Эффективность и обоснованность бюджетирования оценивается путем сопоставления плановых показателей с фактическими. Как правило, чем точнее планирование, тем меньше отклонений по всем показателям.

Таблица 1. Технология составления сводного бюджета промышленного предприятия

№ этапа	Название этапа составления сводного бюджета	Используемые планово-аналитические инструменты и методы планирования	«Выходная» форма (отчет)
1	2	3	4
Этап 1	Определение целевого объема продаж	1) Анализ взаимосвязи «издержки-объем-прибыль» для определения: <ul style="list-style-type: none"> • физического объема продаж • уровня цен • динамики производственных и сбытовых затрат, которые обеспечивали бы максимальный уровень чистого (маржинального) дохода по продукту 2) Оптимизация структуры продаж с учетом планируемых величин маржинального дохода по отдельным продуктам и существующих ограничений по производственным мощностям	Предварительный (первичный) вариант бюджета продаж
Этап 2	Определение плана производства (товарного выпуска} и целевого (конечного) уровня запасов по номенклатуре выпуска	1) Оптимизационные модели, используемые для расчета наиболее обоснованного уровня текущих запасов готовой продукции (модель EPR EOQ и др.) - для предприятий, работающих на заказ 2) Расчет физического объема и номенклатуры выпуска - для предприятий серийного и массового производства	Предварительный (первичный) вариант плана производства (товарного выпуска)
Этап 3	Определение объема валового выпуска	Метод условных единиц (для поточного и массового производства)	Предварительный вариант плана валового выпуска
Этап 4	Определение потребности в основных материалах	1) Метод технологического нормирования материальных затрат - для крупных и средних предприятий 2) Метод сравнительного анализа счетов - для небольших предприятий	Смета расхода материалов по основному производству
Этап 5	Определение Прямых затрат труда	Метод технологического нормирования трудозатрат, тарификация (тарифная сетка стоимости трудочаса основных производственных рабочих в соответствии с разрядностью работ)	Первичный вариант бюджета прямых трудозатрат
Этап 6	Определение потребности во вспомогательных материалах. Определение общей потребности в материалах	1) Методы нормирования вспомогательных материалов в зависимости от величины прямых затрат и объема выпуска 2) Сметное планирование материальных затрат (в разрезе отдельных подразделений)	Первичный вариант бюджета закупок
Этап 7	Расчет себестоимости списания материалов в производство, калькуляция суммарных прямых затрат	Методы: <ul style="list-style-type: none"> • средневзвешенной • ФИФО • ЛИФО на основе величины начальных запасов материалов и производственной потребности	Первичные варианты бюджетов прямых материальных затрат, прямых затрат
Этап 8	Определение совокупной величины общепроизводственных расходов (ОПР)	Методы нормирования общепроизводственных расходов в зависимости от величины прямых затрат и объема выпуска (расчет плановой ставки начисления)	Первичный вариант бюджетов общепроизводственных расходов, производственных затрат

Этап 9	Расчет себестоимости выпуска	Метод условных единиц (при поточном и массовом производстве)	Калькуляция себестоимости выпуска
Этап 10	Расчет величины переменных коммерческих (сбытовых) расходов	Методы нормирования переменных коммерческих (сбытовых) расходов в зависимости от объема продаж (расчет плановой ставки начисления)	Первичный вариант бюджета переменных коммерческих (сбытовых) расходов
Этап 11	Расчет величины постоянных расходов	Методы сметного планирования в разрезе подразделений (планирование «от нулевой точки», планирование «от достигнутого уровня»)	Первичный вариант бюджета постоянных расходов
Этап 12	Калькуляция себестоимости реализации по видам продукции	Метод средневзвешенной на основе начального уровня товарных остатков (запасов) и баланса отгрузки по видам продукции (Начальные запасы + План выпуска - План отгрузки = Целевые конечные запасы)	Сметы полных переменных затрат по реализованной продукции (себестоимость реализации отдельных видов продукции)
Этап 13	Расчет конечных финансовых результатов	На основе этапов 1,11 и 12	Первичный вариант отчета о финансовых результатах (отчета о прибылях и убытках)
Этап 14	Расчет инвестиционных потребностей	1) Сметное планирование капитальных затрат 2) Составление долгосрочного «бюджета развития» (инвестиционного бюджета)	Первичный вариант инвестиционного бюджета
Этап 15	Расчет величины финансовых поступлений и расходов	Составление плановых балансовых таблиц: • движения дебиторской задолженности • движения кредиторской задолженности • прочих активных и пассивных расчетов	Первичный вариант бюджета движения денежных средств
Этап 16	Составление прогнозного баланса на конец бюджетного периода	На основе фактического баланса на начало бюджетного периода и • первичного проекта отчета о финансовых результатах (этап 12) • первичного варианта инвестиционного бюджета (этап 13) • первичного варианта бюджета движения денежных средств (этап 14)	Первичный проект целевого баланса (на конец бюджетного периода)
Этап 17	Расчет величины первичного финансового дефицита	Определение финансовых нормативов (коэффициентов)	Первичный вариант отчета об изменении финансового состояния
Этап 18	Корректировка показателей сводного бюджета	На основе финансовых нормативов (коэффициентов)	Окончательные варианты бюджетов: • операционного • инвестиционного • финансового Окончательный вариант сводного бюджета на текущий период

Бюджетирование - это технология управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, в рамках которой выполняются: планирование, учет, контроль, анализ и регулирование всех видов деятельности предприятия.

Достоинства бюджетирования:

- оказывает положительное воздействие на мотивацию и настрой коллектива;
- позволяет координировать работу предприятия в целом;
- анализ бюджетов позволяет своевременно вносить корректирующие изменения;
- позволяет учиться на опыте составления бюджетов прошлых
- способствует процессам коммуникаций;
- помогает менеджерам низового звена понять свою роль в организации;
- служит инструментом сравнения достигнутых и желаемых результатов.

Недостатки бюджетирования:

- различное восприятие бюджетов у разных людей (не все менеджеры обладают достаточной подготовкой для анализа финансовой информации);
- сложность и высокая стоимость системы бюджетирования;
- если бюджеты не доведены до сведения каждого сотрудника, то они не оказывают практически никакого влияния на мотивацию и результаты работы, а вместо этого воспринимаются исключительно как средство для оценки деятельности работников и отслеживания ошибок;
- бюджеты требуют от сотрудников высокой производительности труда (сотрудники, как правило, противодействуют этому, стараясь минимизировать свою нагрузку);
- сложность системы мотивации: противоречие между достижимостью целей и их стимулирующим эффектом.

Вопросы для самопроверки:

1. Что такое бюджетирование?
2. Что включает в себя процесс бюджетирования?
3. Какие преимущества дает применение механизма бюджетирования для промышленного предприятия?
4. Что такое бюджет?
5. Что является целью разработки финансового бюджета?
6. Что является целью создания системы бюджетирования?
7. Какие существуют этапы постановки системы бюджетирования?
8. Что такое центры финансовой ответственности?

Тест

1. Субъектами системы бюджетирования считаются:
 1. структурные единицы предприятия, участвующие в формировании финансовой отчетности предприятия в целом
 2. производственные подразделения
 3. административно-управленческое подразделение предприятия
 4. структурные единицы предприятия, максимально влияющие на финансовый результат деятельности всего предприятия
2. Бюджет – это:

1. набор взаимосвязанных планов для предприятия в целом или его подразделения на определенный промежуток времени, учитывающий текущие и планируемые показатели
2. финансовый документ, отображающий все расходы предприятия за определенный период
3. форма финансовой отчетности, где отображены все достигнутые показатели деятельности предприятия

4. Является ли форма бюджета стандартизированной:
 - a. да
 - b. нет

5. Принцип распределения ответственности предполагает, что
 - a. Обоснование доходов или расходов и текущих финансовых возможностей предприятия
 - b. планирование и контроль бюджетов происходит на уровне структурных единиц предприятия
 - c. в процессе составления генерального бюджета участвуют различные подразделения предприятия

6. Зависит ли качество бюджетирования от системы взаимодействия подразделений (центров ответственности):
 - a. да
 - b. нет

7. Бюджетный цикл – это:
 - a. 1 год
 - b. Процесс составления организацией бюджета
 - c. Период планирования бюджета

8. Бюджет денежных средств — это:
 - a. план получения и расходования кассовой наличности, притока и оттока денежных средств во взаимосвязи по времени с планируемой производственной деятельностью, инвестиционной и финансовой деятельностью
 - b. план формирования и использования текущего денежного потока, получение чистой прибыли и ее использование
 - c. скоординированный (по всем подразделениям или функциям) план работы для предприятия в целом

9. При итеративном подходе процедуры бюджетирования:
 - a. бюджет составляется исходя из целевых показателей, поставленных руководством компании
 - b. информация сначала распространяется от высшего руководства к нижестоящим звеньям управления, а затем обобщается снизу вверх
 - c. бюджет составляется исходя из планов деятельности подразделений и проектов, которые передаются наверх для определения по ним агрегированных результирующих показателей для всей компании

10. Цель генерального бюджета:
 - a. Объединение и суммирование смет и планов различных подразделений предприятия
 - b. Выявление отклонений в планируемых и текущих показателя деятельности предприятияДостижение планируемого уровня прибыли и рентабельности

ЛЕКЦИЯ 7. АНАЛИЗ И ПРИНЯТИЕ РЕШЕНИЙ В ОБЛАСТИ ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

1. Ценовая политика фирмы. Система цен и их классификация
2. Постановка целей ценообразования
3. Определение стратегии ценообразования
4. Выбор метода ценообразования
5. Трансфертное ценообразование

1. ЦЕНОВАЯ ПОЛИТИКА ФИРМЫ. СИСТЕМА ЦЕН И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Цена формируется не только под воздействием рассчитанной нормы прибыли или уровня издержек, но и ситуации на рынке – цен конкурентов, восприятия потребителей, сезонности, доли рынка и т.д. В маркетинге **цена рассматривается как составная часть общей маркетинговой политики** фирмы в рамках 4-х элементов маркетинг-микс.

Таким образом, **ценовая политика фирмы** – это установление определенных цен и способов маневрирования ими в зависимости от положения на рынке, генеральных целей фирмы, которое позволяет овладеть заданной долей рынка, получить расчетную прибыль, а также решить другие стратегические и оперативные задачи.

Действующие в экономике **цены взаимосвязаны и образуют систему**. Эта система состоит из отдельных взаимозависимых блоков цен, таких как оптовые цены, тарифы транспорта и связи и др. Блоки цен, в свою очередь, состоят из более мелких блоков или подблоков. Так, блок тарифов транспорта и связи состоит из нескольких подблоков: тарифы железнодорожного транспорта, тарифы морского транспорта, тарифы автотранспорта и т.д.

Взаимосвязь и взаимозависимость цен, входящих в единую систему, определяется двумя важнейшими условиями:

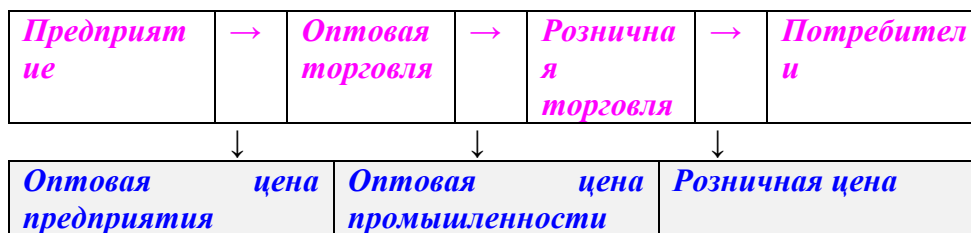
- во-первых, все цены формируются на единой методологической основе – на законах стоимости, предложения и спроса;
- во-вторых, все предприятия, производства и отрасли, хозяйственная деятельность которых обслуживается ценами, взаимосвязаны.

Товар обычно проходит три стадии:

- 1) предприятие – оптовая торговля;
- 2) оптовая торговля – розничная торговля;
- 3) розничная торговля – конечный потребитель.

На каждой стадии формируются соответствующие виды цен:

В общем виде систему цен можно представить следующим образом:



Каждый последующий вид цены включает в себя в качестве составной части предыдущий, что наглядно иллюстрирует структура цены (табл.).

Структура цены

Себестоимость	Прибыль	Снабженческо-сбытовая скидка		Торговая наценка	
100		20	Издержки	Прибыль	Издержки
		10	5	10	5
Оптовая цена предприятия	Оптовая цена промышленности				
120					
135					
Розничная цена					150

По ряду экономических признаков все цены разделяются на виды и подвиды:

I. **В зависимости от этапа товародвижения** цены классифицируются следующим образом:

- оптовые цены;
- розничные цены

Оптовые цены – как уже было сказано, подразделяются на два подвида: оптовые цены предприятия и оптовые (отпускные) цены промышленности.

- **Оптовые цены предприятия** – цены изготовителей продукции, по которым они реализуют произведенную продукцию потребителям – другим предприятиям и организациям, а также сбытовым и оптовым органам. Реализуя свою продукцию, предприятия должны возместить издержки производства и реализации и получить нормальную прибыль.

Себестоимость продукции (сумма издержек)	Прибыль	Различные надбавки (скидки) к цене	НДС
Оптовая цена предприятия			

Таким образом, оптовая цена предприятия обращена к производству, тесно связана с ним.

Разновидностью оптовой цены предприятия является **трансфертная цена**. Она применяется при совершении коммерческих операций между подразделениями одного и того же предприятия и может использоваться как в отношении готовых изделий, полуфабрикатов, сырья, так и применительно к услугам, в том числе к управленческим платежам и процентам за кредит.

- **Оптовые (отпускные) цены промышленности** – цены, по которым предприятия и организации-потребители оплачивают продукцию сбытовым (оптовым) организациям. Эти цены применяются во многих отраслях экономики. Если оптовые цены предприятия более тяготеют к производству, то оптовые цены промышленности теснее связаны с оптовой торговлей.

Оптовая цена предприятия	Издержки снабженческо-сбытовой или оптовой организации	Прибыль снабженческо-сбытовой или оптовой организации	Акциз	НДС
	Оптово-сбытовая скидка (наценка)			
Оптовая (отпускная) цена промышленности				

Разновидностью оптовой цены промышленности является **цена биржевого товара** (или биржевых сделок). Она формируется на базе биржевой котировки и надбавок или скидок, с нее в зависимости от качества товаров, расстояния от места поставки, предусмотренного биржевым контрактом.

Розничная цена – цена, по которой товары реализуются в розничной торговой сети конечным потребителям. Розничная цена завершает процесс ценообразования и включает торговую наценку. Розничная наценка – это цена услуги розничной торговли, которая должна обеспечить возмещение затрат торговли и дать прибыль.

Оптовая (отпускная) цена промышленности	Издержки обращения торгового предприятия	Прибыль торгового предприятия	Акциз	НДС
	Торговая скидка (наценка)			
Розничная цена				

Разновидностью розничной цены является **аукционная цена**. Аукционная цена – цена товара, проданного на аукционе. Она может существенно отличаться от рыночной цены (быть многократно выше или ниже ее) и в значительной степени зависит от мастерства лица, проводящего аукцион.

II. В зависимости от территории действия:

- Единые цены по стране** могут устанавливаться только на базовые виды продукции и услуги, при этом цены регулируются (фиксируются) государственными органами (энергоносители, электроэнергия, квартплата и др.).
- Региональные (зональные, местные) цены** могут быть оптовыми, закупочными, розничными. Они устанавливаются предприятиями-изготовителями, органами ценообразования региональных органов власти и управления. Эти цены ориентируются на издержки производства и реализации, складывающиеся в данном регионе. Региональными являются также цены и тарифы на подавляющее число жилищно-коммунальных бытовых услуг, оказываемых населению.

III. В зависимости от порядка установления цены делятся на:

- Свободные** - устанавливаются по согласию сторон на основе спроса и предложения.
- Регулируемые цены**. Регулирование цен осуществляется на основе экономических и административных методов.

Экономическое регулирование цен осуществляется через финансовую, налоговую, кредитную, таможенную и бюджетную политику.

Административное регулирование цен проводится на основе следующих методов:

- установление фиксированных цен и тарифов;
- установление предельных цен и тарифов;
- установление предельных коэффициентов изменения цен;
- установление предельного уровня рентабельности.

Несмотря на многообразие типов цен, процесс установления любой цены состоит из одних и тех же четко определенных этапов. Связано это с тем, что все цены формируются на единой методологической основе – на законах стоимости, предложения и спроса.

Поэтапно установление цены можно определить следующим образом:

№	Этап анализа	Содержание этапа
1.	Постановка задачи	Выживаемость фирмы Максимизация прибыли Стабилизация или увеличение доли рынка Завоевание престижа
2.	Определение спроса	Верхняя граница цены
3.	Расчет издержек производства	Нижняя граница цены
4.	Анализ товара и цен конкурента	Товары и цены конкурентов
5.	Выбор стратегии ценообразования	
6.	Выбор метода ценообразования	
7.	Установление варианта окончательной цены	Первоначальная цена предложения
8.	Установление окончательной цены	Окончательная продажная базовая цена
9.	Корректировка цены товара	Корректировка цены товара в зависимости от стадии ЖЦТ и др. факторов

2. Методика определения исходной цены на товар

Факторы, влияющие на установление цены

Формирование ценовых стратегий требует от предприятия всестороннего анализа всех факторов, которые могут влиять на цены. На величину цены оказывают воздействие внутренние и внешние факторы (рис.). В большинстве своем это внешние факторы по отношению к предприятию и не контролируются им.

Поэтому предприятию важно определить свои возможности в установлении цены.

К **внутренним факторам** относятся издержки предприятия, организация ценообразования, цели предприятия, организация маркетинга и другие.

К **внешним факторам** относятся потребители, конкуренты, государство, участники каналов сбыта.

Коммерческий успех деятельности предприятия зависит от множества факторов, предугадать действия которых весьма сложно. Поэтому конечный экономический результат может быть как положительным (прибыль), так и отрицательным (убыток).

Внутренние (внутрифирменные) факторы

- Рыночная стратегия и тактика фирмы
- Специфика производимых продуктов
- Специфика ЖЦТ
- Новизна товара
- Комбинация цены и качества продукта
- Особенности производственного процесса
- Особенности системы продвижения товаров на рынок
- Организация сервиса
- Ценовая эластичность спроса,
- Состав и структура издержек,
- Имидж товаропроизводителя
- Степень совершенства управленческой системы

Внешние факторы

- Политическая стабильность страны
- Экономическое состояние
- Конъюнктура рынка, его динамика, тип и структура

- Покупательское поведение потребителя
- Тип конкуренции
- Конкуренты
- Степень доступа на рынок
- Состояние ценовой конкуренции
- Государственное регулирование цен
- Особенности работы с поставщиками и посредниками
- Этика и культура поведения на рынке

Постановка целей ценообразования

Цели ценообразования весьма разнообразны. Задача ценовой политики состоит в нахождении оптимального соотношения возможно большего числа целей. При этом необходимо учитывать, что каждое предприятие должно экономически обеспечить свое существование, то есть цена должна **покрывать затраты**, связанные с его деятельностью.

Цена устанавливается в зависимости от факторов, влияющих на цену, и целей, которые ставит перед собой предприятие и которые являются основой для определения **задач ценообразования**. Цели ценообразования основываются на анализе положения предприятия на рынке и общих целях предприятия (рис.).

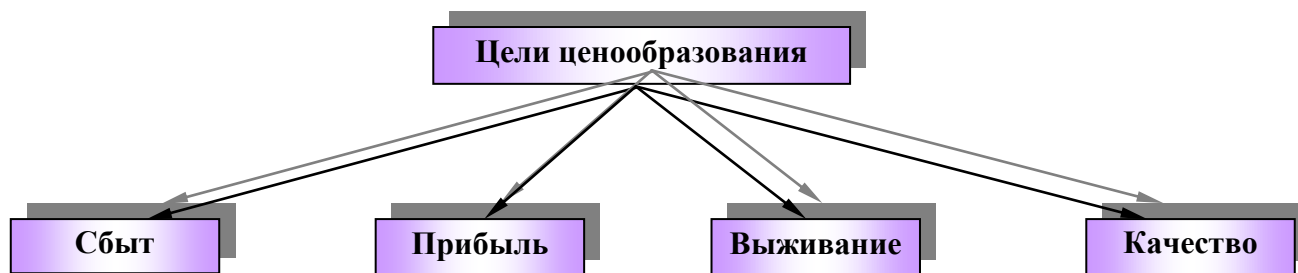


Рисунок - Цели ценообразования

Ф.Котлер предлагает следующую классификацию целей фирмы:

№	Цели ценообразования	Причины	Интересы	Как достигается	Стратегия	Метод (какая цена)
1.	Завоевание лидерства по показателям доли рынка	Контроль над рынком, получение высокой прибыли.	Увеличение сбыта, оборачиваемости, выход на другие рынки сбыта, привлечение дополнительных сегментов рынка, стремление занять доминирующее положение на рынке; выдавливание более слабых конкурентов с рынка; увеличение прибыли	Выход на новые рынки, постоянное обновление и увеличение ассортимента, завоевание новых целевых сегментов, выход на международный рынок	"Исключающее" ценообразование, когда цена на продукцию устанавливается настолько низкой, что приводит к уходу с рынка части конкурентов. Непременным условием для этого является хорошая эластичность потребительского спроса по цене и большой рынок потребления. После завоевания большой доли рынка можно со временем и несколько поднять цены.	Любая в зависимости от рыночной ситуации и маркетинговой стратегии

2.	Максимизация текущей прибыли	Получение высокой массы прибыли в течение продолжительного периода	Увеличение прибыли, сохранение лидерства в ценах	необходимо проверять и контролировать цену, которую готовы принять отдельные сегменты рынка.	«Снятие сливок» на новую продукцию, н-р, в рамках диверсификации; «Прочное проникновение»	Высокая или низкая с учетом большого объема производства
3.	Обеспечение выживаемости, создание денежного запаса	Значительное сокращение объема продаж, снижение оборачиваемости	Покрытие издержек обращения. Возврат капитала. Избежать неблагоприятные правительственные действия, минимизировать влияние конкурентов и противодействовать появлению новых, сохранить связи с участниками каналов товародвижения, уменьшать запросы поставщиков, стабилизировать цены.	предприятиям необходимо принимать мер адекватного реагирования на внешние факторы с целью сохранения стабильности и благоприятного климата.	Нормативное ценообразование	Низкая, на уровне себестоимости
4.	Завоевание лидерства по показателям качества и завоевание престижа		Создание более высокого имиджа, чем у конкурентов; Повышение имиджа товаров, фирмы; Привлечение внимания и интереса покупателя;	Необходимо точно и постоянно отслеживать соблюдение стандартов качества на этапе производства и потребительские требования	«Снятия сливок»	Высокая

Особыми целями ценообразования могут руководствоваться не получающие прибыль предприятия или общественные организации. Например, университеты могут покрыть хотя бы часть издержек, а общественные организации устанавливают чисто символические цены.

3. Методы ценообразования

Современные экономические исследования показывают, что выбранная политика ценообразования может привести как к экономическому росту и процветанию организации, так и к ее упадку. Одним из факторов, оказывающих влияние на ценообразование, является размер затрат, понесенных при производстве и продаже продукции. Следовательно, себестоимость продукции — это основа для формирования цены.

Среди наиболее распространенных в рыночной экономике методов ценообразования следует выделить:

1. «прайсинговые» методы;
2. методы поэлементного расчета цены;
3. методы определения цены, основанные на компенсации издержек производства;
4. методы, основанные на установлении фиксированной цены;
5. поощрительные методы определения цены.

«Прайсинговые» методы

Основаны на различных способах расчета составляющих цены — затраты и прибыли.

Среди них выделяют:

метод полных затрат,

метод усредненных затрат,
метод предельных затрат,
метод стандартных (нормативных) издержек производства,
метод целевой прибыли.

Метод полных затрат при расчете цены основывается на полных издержках производства и реализации продукции и прибыли, которая определяется исходя из средней по отрасли нормы за ряд последних лет, ссудного процента, средней скорости оборота капитала и уровня концентрации в отрасли.

Метод усредненных затрат отличается от предыдущего метода расчетом издержек как составляющие цены. При этом методе средние затраты на производство продукции определяются путем деления совокупных затрат на количество произведенных товаров. Затраты при этом подразделяются на постоянные и переменные.

Метод предельных затрат применяются при предполагаемом расширении производства и сбыта. При данном методе в расчете цены используются предельные затраты, под которыми понимается изменение суммы общих затрат, возникшие в результате увеличения объема производства. на единицу продукции, т.е. предельные затраты представляются собой издержки, связанные с производством дополнительной единицы продукции.

Метод стандартных (нормативных) издержек производства при расчете цены основывается на нормативной калькуляции себестоимости продукции.

Метод целевой прибыли при расчете цены предполагает использование заранее определенного размера прибыли (целевой прибыли).

Метод повременной оплаты основывается на фактических издержках, которые несет предприятие в результате выполнения работ. В основе использования этого метода ценообразования лежит расчет трех основных групп затрат: расходы на заработную плату и другие денежные выплаты персоналу; накладные расходы на функционирование центрального аппарата предприятия (фирмы); прямые расходы, связанные с выполнением конкретных работ. При этом цена работ определяется как сумма фактической величины затрат заработную плату, умноженной на коэффициент накладных расходов, прямых расходов и прибыли.

Метод расчета стоимости проектных работ в процентах от стоимости реализации проекта используется в строительной индустрии. при этом величина стоимости проектных работ рассчитывается исходя из общей стоимости строительства с учетом сложности строительного объекта. Соответственно используются повышающие коэффициенты, величина которых находится в зависимости от сложности работ.

2. Методы, основанные на установлении фиксированной цены.

К ним относятся:

метод твердой фиксированной цены.

метод фиксированной цены с возможностью ее последующего пересмотра,

метод скорректированной фиксированной цены по скользящей шкале.

Метод твердой фиксированной цены предполагает ее неизменность вне зависимости от фактических издержек продавца при исполнении контракта.

Метод фиксированной цены с возможностью ее последующего пересмотра предусматривает установление фиксированной цены на ограниченном промежутке времени, по истечении которого цена может быть пересмотрена.

Метод скорректированной фиксированной цены по скользящей шкале (метод ступенчатых цен) предполагает соответствующую фиксацию цен по периодам времени. К этим методам также можно отнести установление в контрактах (договорах) так называемых «скользящих» цен, которые предполагают сложения цены из двух частей: неизменной фиксированной базовой части и переменной скользящей надбавки к цене.

3. Поощрительные методы определения цены

Предполагают особый учет в цене вознаграждения для исполнителя работ. среди этих методов следует отметить: метод фиксированной цены с поощрением. метод издержек

производства с поощрительным вознаграждением, метод возмещения издержек с премиальным вознаграждением.

Метод фиксированной цены с поощрения предусматривает поощрение в цене, устанавливаемое в зависимости от снижения уровня фактических издержек производства по сравнению с плановыми. Поощрения, как правило, устанавливается в пределах 7,5 — 15 % уровня издержек.

При **методе издержек производства с поощрением вознаграждения** размер максимального вознаграждения ограничен (обычно 7,5 % издержек), отклонения фактических издержек от плановых разрешается в пределах 25 %. Кроме того, при этом методе размер вознаграждения также поставлен в зависимость от соблюдения сроков и качества выполнения работ.

Метод возмещения издержек с премиальным вознаграждением используется главным образом в проектировании и предусматривает определения цены проекта исходя из минимального уровня издержек и премии за качество работы.

Установление окончательной (договорной, контрактной) цены товара производится с учетом большого количества факторов, примерная классификация которых приведена выше.

В настоящее время в условиях российской экономики существуют три вида рыночных цен: оптовая цена предприятия (или отпускная цена) оптовая цена промышленности (цены, по которым предприятия и организации-потребители оплачивают продукцию снабженческо-сбытовым (оптовым) организациям); розничная цена — цена, по которой товар реализуется в розничной торговой сети населению, предприятиям, т.е. розничная цена является конечной.

4. ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ. МЕТОДЫ ИСЧИСЛЕНИЯ ТРАНСФЕРТНЫХ ЦЕН

Рассмотрим систему **внутреннего ценообразования**. При передаче продукции (услуги) одного центра ответственности (сегмента предприятия) другому внутри предприятия возникает необходимость определения **трансфертной цены**. Трансфертную цену устанавливают внутри подразделений исходя из внутренних цен. Эта цена отличается от стоимости, по которой перемещение продукции (услуг) отражается в бухгалтерском учете. Основным отличием является наличие в трансфертной цене компонента прибыли. В отечественной практике трансфертное ценообразование не нашло широкого применения.

История **вопроса о трансфертном ценообразовании** связана с 50-60-ми годами прошлого столетия, когда в промышленности в связи с процессами концентрации производства стали формироваться крупные монопольные транснациональные корпорации. Концентрация производства, сопровождаемая развитием его специализации, предполагала передачу продукции, изготовленной на одном предприятии корпорации, другому предприятию той же корпорации. Вследствие этого возникли проблемы с методами оценки такой продукции и принципами формирования цены передачи, названной впоследствии трансфертной ценой.

В современной рыночной экономике проблемы трансфертного ценообразования актуальны не только для крупных транснациональных корпораций, но и для более скромных по своим размерам производств, разделенных структурно на отдельные центры ответственности.

Трансфертное ценообразование в рыночной экономике характерно для децентрализованной структуры управления предприятием, когда отдельным структурным подразделениям организации (центрам ответственности) делегированы определенная хозяйственная и финансовая самостоятельность. Администрация компании решает, подразделениям какого уровня предоставить свободу внутреннего и внешнего ценообразования (т.е. дать возможность зарабатывать прибыль), а также право выбора поставщика и потребителя. При этом менеджер такого центра прибыли отвечает лишь за контролируемые им расходы и доходы.

Таким образом, **трансфертная цена (ТЦ)** — это цена, по которой один центр ответственности передает свою продукцию или услугу другому центру ответственности. Иначе

говоря, трансфертное ценообразование — это *процесс установления внутренних расчетных цен между сегментами одной организации.*

- **Трансфертная цена** – это условная расчетная цена на продукцию (услугу) одного центра ответственности, передаваемую другому центру того же предприятия (или в системе инкорпорированных предприятий между предприятиями).

Трансфертное ценообразование предполагает четкое фиксирование факта приемки-передачи между центрами ответственности изделия (услуги), что невозможно без организованной системы сегментарного учета и отчетности. В его основе лежит принцип, согласно которому *оптимальными* являются те *трансфертные цены*, которые обеспечивают организации *максимально возможный маржинальный доход*. По трансфертным ценам составляется сегментарная отчетность организации. Поэтому установленная ТЦ будет справедливой в том случае, если обеспечит возможность объективной оценки эффективности функционирования каждого центра ответственности организации.

Эти задачи могут быть реализованы при соблюдении двух условий:

- совпадении целей менеджеров различных уровней управления и организации в целом;
- предоставлении руководителям центров ответственности необходимой финансовой и хозяйственной самостоятельности.

Существуют три основных метода определения внутренних цен.

- 1) на основе рыночных цен;
- 2) на основе себестоимости (переменной или полной), по принципу «себестоимость плюс»;
- 3) на основе договорных ТЦ, сформированных под воздействием рыночной конъюнктуры и затрат на производство продукции (оказание услуги).

1. Особую популярность в странах с рыночной экономикой получил первый метод — **НА РЫНОЧНОЙ ОСНОВЕ** (устанавливается исходя из рыночных цен). В основу трансфертной цены закладывается действующая рыночная цена на продукцию (полуфабрикат), если таковая существует. Данный метод применяется в тех подразделениях, которые имеют как внутренних, так и внешних заказчиков. Достоинство метода в том, что рыночная цена не зависит от взаимоотношений менеджеров покупающих и продающих центров, поэтому носит наиболее объективный характер. Этот метод применяется в условиях высокой степени децентрализации организации, когда центры ответственности (прибыли или инвестиций) свободны в выборе внутренних или внешних покупателей и продавцов; когда полуфабрикат, наряду с его передачей в следующий передел, может реализовываться на сторону. Но такое ценообразование имеет следующие ограничения:

- наличие развитого рынка реализуемых продукции и услуг (полуфабрикатов), производимых центром ответственности;
- существование устойчивых рыночных цен;
- высокая степень децентрализации управления организацией;
- необходимость сбора информации об уровне рыночных цен на них, что приводит к увеличению затрат.

В трансфертном ценообразовании всегда участвуют две стороны: центр ответственности, передающий свою продукцию (услугу), и центр ответственности, принимающий эту продукцию (услугу) для ее последующей переработки и потребления. При формировании ТЦ на основе рыночных цен обеим сторонам предоставлено право взаимодействия с внешними продавцами и покупателями, между ними должны соблюдаться следующие условия:

- 1) центр ответственности, приобретающий продукцию (услугу), покупает ее внутри фирмы до тех пор, пока продающий центр ответственности не начинает завышать существующие рыночные цены и желает продавать продукцию внутри фирмы;
- 2) если продающее подразделение завышает существующие рыночные цены, то покупающий продукцию (услугу) центр ответственности может обрести ее на стороне.

2. В том случае, если какое-либо из условий установления рыночных ТЦ невыполнимо, то применяется второй метод — **НА ОСНОВЕ СЕБЕСТОИМОСТИ** (устанавливается исходя из затрат). Данный метод ценообразования предполагает, что в основу расчета трансфертной цены закладываются затраты. При этом используются различные показатели: переменные затраты, полные затраты; расчет по формуле «себестоимость плюс». В последнем случае в трансфертную цену на продукцию закладывается применяемый показатель себестоимости и фиксируется в виде процента размер прибыли центра ответственности. Этот метод используется чаще всего, но проблема в том, что такая цена не отражает конкуренции, присущей рыночным отношениям, а процент прибыли может быть необоснованным.

Таким образом, в зависимости от применяемого показателя себестоимости выделяют следующие варианты расчета трансфертной цены:

- на основе полной фактической себестоимости;
- на основе нормативной себестоимости;
- на основе переменной себестоимости.

В любом случае ТЦ рассчитывается по формуле «себестоимость плюс», т.е. в ТЦ на продукцию передающего подразделения закладывается выбранный показатель себестоимости и фиксированный в виде процента размер прибыли этого центра ответственности. Например; ТЦ может рассчитываться по формуле «110% от полной себестоимости» или «150% от переменной стоимости» единицы изделия передающего центра ответственности.

Если цену рассчитывают на основе **полной фактической себестоимости**, то этот расчет наиболее объективный и ясный, цена приближена к рыночной, создаются все условия для принятия грамотных управленческих решений.

Однако здесь имеются и свои недостатки.

Величина косвенных производственных затрат базируется на приблизительных расчетах затрат, которые могут и не отражать реального положения дел, непроизводственные накладные расходы — призрачная величина; и сложно правильно рассчитать процентную надбавку. Таким образом:

- во-первых, передающий центр ответственности не заинтересован в снижении своих фактических затрат, так как заранее уверен, что ТЦ их не только покроет, но и превысит на сумму установленной наценки, т.е. они полностью будут заложены в цену
- Во-вторых, по ТЦ, рассчитанной на базе полной себестоимости, нельзя судить о степени эффективности работы передающего центра ответственности, а, следовательно, контролировать ее. Постоянные расходы затушевывают реальную картину.
- В-третьих, известно, что система трансфертного ценообразования эффективна лишь в том случае, когда цели менеджеров различных уровней совпадают с задачами фирмы в целом. Однако с позиций организации приобретение изделия подразделением внутри предприятия по трансфертной цене, рассчитанной на основе полной себестоимости, выгоднее, чем по рыночной цене. С точки зрения получающего центра ответственности использование рыночной цены в качестве трансфертной дает большую прибыль, чем цены, определенной на базе полных затрат.

Отмеченные недостатки устраняются расчетом ТЦ по *второму варианту* — **на базе нормативных затрат**. По существу в этом случае рассчитывается нормативная трансфертная цена, которая также имеет свои особенности. Если фактическая себестоимость превышает нормативную, то уровень работы центра ответственности низкий (свидетельствует об убыточности работы центра ответственности), а если фактическая себестоимость ниже нормативной, то работа центра признается эффективной.

Однако нормирование издержек приемлемо не для всех производств и не во всяких экономических условиях. Например, при высоком уровне инфляции этот процесс вообще оказывается бессмысленным. Нецелесообразно заниматься нормированием в условиях индивидуального и мелкосерийного производства.

В этих случаях может быть использован *третий вариант расчета ТЦ* — **на основе переменной себестоимости**, информация о которой аккумулируется в системе «директ-

костинг». Постоянные издержки центров ответственности будут покрываться при этом из выручки организации. Этот вариант позволяет разрабатывать ценовую политику, оптимальную не только для фирмы в целом, но и для ее структурных подразделений, а также находить благоприятное сочетание объемов производства и продажных цен. Кроме того, такой вариант расчета ТЦ позволяет анализировать и контролировать деятельность центров ответственности.

В этом случае, однако, ТЦ не возмещает постоянные издержки и не позволяет рассчитать прибыль, зарабатываемую центром ответственности. Следовательно, оценка уровня эффективности работы руководителя такого подразделения не может быть осуществлена с использованием показателей прибыли и дохода. Это в свою очередь означает, что у менеджера снижаются стимулы к сокращению издержек.

3. ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ НА ОСНОВЕ ДОГОВОРНОЙ ЦЕНЫ.

Применяется в организациях, подразделения которых обладают достаточной степенью свободы в своей хозяйственной деятельности.

Расчет проводится в несколько этапов, на которых определяются:

- 1) удельный маржинальный доход от предполагаемых внешних продаж;
- 2) объем внешних продаж, от которого вынужден отказаться центр ответственности в связи с необходимостью выполнения внутреннего заказа (т.е. тот объем внешнего заказа, который не будет выполнен);
- 3) размер маржинального дохода, упущенного в связи с отказом от внешних продаж (1х2);
- 4) удельный маржинальный доход от внутренних продаж, который утрачен продающим подразделением в результате отказа от внешних продаж (3 / объем внутренних продаж);
- 5) трансфертная цена по формуле:

В странах с рыночной экономикой предприятия умело сочетают все рассмотренные методы трансфертного ценообразования. Выбор того или иного метода определяется рядом факторов:

- характером решаемых в результате трансфертного ценообразования задач (для принятия управленческого решения может быть использована одна ТЦ, для оценки работы центра ответственности — другая);
- степенью децентрализации организационной структуры предприятия;
- состоянием рынка продуктов и услуг, на которые устанавливаются рыночные цены.

Вопросы для самопроверки:

1. Дайте определение ценовой политики?
2. Что следует учитывать при определении цены продукции?
3. Какие методы используют при определении цен на производимую продукцию?
4. Что включает в себя понятие: активная ценовая политика?
5. Перечислите основные типовые стратегии?
6. Что необходимо оценить с помощью маркетинговых исследований?
7. Что включает в себя понятие: стратегия премиального ценообразования и когда она применяется?
8. Что включает в себя понятие: нейтральное ценообразование и когда она применяется?
9. Что включает в себя понятие: стратегия установления относительно пониженной цены продукции и когда она применяется?
10. Что включает в себя понятие: стратегия установления цены на продукцию примерно на уровне цен конкурентов и когда она применяется?
11. Что необходимо определить при разработке ценовой политики и стратегии предприятия?
12. Как происходит процесс разработки ценовой политики и стратегии предприятия?
13. Какие мероприятия необходимо выполнить при разработки ценовой политики и стратегии предприятия?
14. Схематично представьте основные элементы и этапы разработки ценовой политики и стратегии.

15. Какие существуют наиболее распространенные в рыночной экономике методы ценообразования?
16. Опишите следующие методы ценообразования: твердой фиксированной цены, фиксированной цены с возможностью ее последующего пересмотра, скорректированной фиксированной цены по скользящей шкале?
17. Опишите следующие методы ценообразования: поощрительные методы определения цены, фиксированной цены с поощрением, издержек производства с поощрением вознаграждения, возмещения издержек с премиальным вознаграждением?