

Министерство образования и науки Российской Федерации

ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ СИСТЕМ УПРАВЛЕНИЯ
И РАДИОЭЛЕКТРОНИКИ (ТУСУР)

ФАКУЛЬТЕТ ДИСТАНЦИОННОГО ОБУЧЕНИЯ (ФДО)

Н. Б. Васильковская

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Томск
2015

УДК 658.5.012(075.8)

ББК 65.052.201.2я73

В 193

Рецензенты:

Нужина И. П., д-р. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой экономики строительства Томского государственного архитектурно-строительного университета;

Золотарева Г. А., канд. экон. наук, доцент кафедры экономики ТУСУР.

Васильковская Н. Б.

В 193 Управленческий учет / Н. Б. Васильковская. – Томск : ФДО, ТУСУР, 2015. – 116 с.

Учебное пособие рассматривает вопросы оперативного планирования, управления и контроля различных видов деятельности внутри предприятия.

Пособие разработано на кафедре экономики ТУСУР, предназначено для студентов направления подготовки 080100.62 – Экономика, профиль: Финансы и кредит.

© Васильковская Н.Б., 2015

© Оформление.

ФДО, ТУСУР, 2015

Оглавление

Введение	5
Раздел I. Базовые понятия и системы учета затрат	7
1 Основные понятия и концепции	8
1.1 ЦЕЛИ И СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА	8
1.2 КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ: РАЗНЫЕ ЗАТРАТЫ ДЛЯ РАЗНЫХ ЦЕЛЕЙ	10
1.3 ОТРАЖЕНИЕ ЗАТРАТ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ	16
2 Эволюция концепций управленческого учета	20
3 Методы учета затрат на продукт и калькулирования	33
3.1 МЕТОД ПОЗАКАЗНОГО УЧЕТА	33
3.2 МЕТОД ПОПРОЦЕССНОГО УЧЕТА ЗАТРАТ	41
4 Учет затрат по видам деятельности	44
4.1 КОНЦЕПЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	44
4.2 СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ.....	48
4.3 ТЕХНИКИ СНИЖЕНИЯ ЗАТРАТ	50
5 Распределение затрат комплексных производств и обслуживающих подразделений.....	54
5.1 КОМПЛЕКСНОЕ ПРОИЗВОДСТВО	54
5.2 РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ	55
5.2.1 Прямой метод распределения затрат	55
5.2.2 Пошаговый метод распределения затрат вспомогательных подразделений	57
Раздел II. Системы планирования и контроля затрат	61
6 Поведение затрат	62
6.1 ОЦЕНКА ЗАТРАТ	63
6.1.1 Методы оценки затрат	63
6.1.2 Типовые проблемы сбора информации	65
6.2 АНАЛИЗ ЗАВИСИМОСТИ ЗАТРАТ И ПРИБЫЛИ ОТ ОБЪЕМА ПРОДАЖ.....	67
6.2.1 Методы учета затрат и их отражение в отчета о прибыли	67
6.2.2 Методы нахождения критического объема.....	69
6.2.3 Приложения к анализу «затраты – объем – прибыль».....	71
6.3 ОПЕРАЦИОННЫЙ ЛЕВЕРИДЖ.....	76
6.3.1 Определение операционного леввериджа	76
6.3.2 Критический объем и маржа безопасности.....	77
7 Разработка бюджетов: системы планирования и контроля прибыли	81

7.1 НАЗНАЧЕНИЕ И ТИПЫ БЮДЖЕТОВ	81
7.2 ГЕНЕРАЛЬНЫЙ БЮДЖЕТ КАК ИНСТРУМЕНТ ПЛАНИРОВАНИЯ	83
7.3 МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К РАЗРАБОТКЕ БЮДЖЕТОВ.....	86
7.4 ПРИМЕР РАЗРАБОТКИ ГЕНЕРАЛЬНОГО БЮДЖЕТА	89
7.4.1 Бюджет продаж и услуг (программа сбыта)	90
7.4.2 Бюджет производства (производственная программа).....	90
7.4.3 Бюджет основных материалов.....	91
7.4.4 Бюджет прямого труда	93
7.4.5 Бюджет косвенного труда	94
7.4.6 Бюджет управленческих и коммерческих расходов	95
7.4.7 Бюджет поступления денежных средств.....	96
7.4.8 Бюджет распределения денежных средств	97
7.4.9 Бюджет денежных средств (общий).....	99
7.4.10 Проект отчета о прибылях и убытках	100
7.4.11 Проект баланса	101
Заключение	105
Литература.....	110
Глоссарий.....	111
Предметный указатель.....	115

Введение

Бухгалтерский управленческий учет – дисциплина, системно рассматривающая вопросы оперативного планирования, управления и контроля различных видов деятельности предприятия. Под предприятием понимается любая организация, производящая товары или услуги в любой сфере деятельности. Это может быть промышленное предприятие, строительная организация, вуз, театр, кафетерий, лечебное учреждение и т. д. Этот курс расширяет кругозор и позволяет увидеть знакомые проблемы экономики предприятия – внешнее и трансфертное ценообразование, взаиморасчеты подразделений и т. д. – в несколько ином аспекте. Управленческий учет имеет много общего с бухгалтерским (финансовым) учетом, но в сочетании слов «Бухгалтерский управленческий учет» внимание фокусируется на управленческих аспектах. Управленческий учет ориентирован в основном на запросы руководителей среднего звена. Типовые проблемы, которые можно решить с его помощью, – оценка деятельности подразделений; планирование, мотивация, контроль деятельности персонала; распределение затрат по подразделениям, центрам ответственности, продуктам, зонам сбыта; обоснование решений ассортиментной, ценовой, сбытовой политики. Это конфиденциальная информация, и она является коммерческой тайной. Кроме того, информация обеспечивает обратную связь работников разных уровней управления.

Пособие представляет собой вводный курс, поскольку в нем изложены базовые понятия и концепции, методы и инструменты управленческого учета.

Основная направленность курса – использование учетной информации в процессе управления организацией.

Соглашения, принятые в книге

Для улучшения восприятия материала в данной книге используются пиктограммы и специальное выделение важной информации.



.....

Эта пиктограмма означает определение или новое понятие.

.....



Эта пиктограмма означает «Внимание». Здесь выделена важная информация, требующая акцента на ней. Автор может поделиться с читателем опытом, чтобы помочь избежать некоторых ошибок.



В блоке «На заметку» автор может указать дополнительные сведения или другой взгляд на изучаемый предмет, чтобы помочь читателю лучше понять основные идеи.



Пример

Эта пиктограмма означает пример. В данном блоке автор может привести практический пример для пояснения и разбора основных моментов, отраженных в теоретическом материале.



Выводы

Эта пиктограмма означает выводы. Здесь автор подводит итоги, обобщает изложенный материал или проводит анализ.



Контрольные вопросы по главе

Раздел I. Базовые понятия и системы учета затрат

1 Основные понятия и концепции



.....

После изучения этой главы ожидается, что студент сможет:

- понимать сущность управленческого учета;
 - видеть различия между финансовым и управленческим учетом;
 - знать терминологию и приводить соответствующие примеры;
 - объяснить, что означает фраза «разные затраты для разных целей»;
 - описать поведение переменных и постоянных затрат на единицу продукции и на объем;
 - составить отчет о прибылях и убытках.
-

1.1 Цели и сравнительная характеристика управленческого учета

Управленческий учет – это раздел менеджмента, который занимается подготовкой информации для целей управления текущими затратами организации.



.....

Управленческий учет можно определить как процесс идентификации, измерения, обработки, интерпретации информации для планирования, оперативного управления, принятия решений, контроля на уровне предприятия и его подразделений.

.....

Более развернуто цели управленческого учета можно сформулировать следующим образом:

- обеспечение информацией для принятия решений, планирования, оперативного управления и контроля;
- мотивация менеджеров и других работников к достижению целей организации;
- измерение и оценка деятельности подразделений;

- оценка конкурентных позиций организации;
- участие в непосредственной работе по принятию решений, планированию, оперативному управлению затратами в подразделениях; обеспечению конкурентных преимуществ и т. д.



.....

Информация управленческого учета основывается на данных в стоимостной форме (затраты с разной степенью детализации, прибыль, цены, объемы реализации) и не стоимостной.

.....

В качестве основы для анализа используются показатели использования времени (нормо-часы прямого труда, часы работы оборудования), натуральные измерители (объемов производства, количества проверок качества...). При выборе измерителей руководствуются принципом его полезности в данной ситуации. Например, отражается количество материалов, их стоимость по каждой поставке и от каждого поставщика, количество реализованных изделий, их себестоимость и цена. Информация управленческого учета является важной, но не единственной частью информационной системы предприятия. Ее дополняют информационные системы экономического анализа и прогнозирования, маркетинга, законодательной базы, техническая информация и другие.

Сравнение управленческого учета и финансового учета

Оба предмета имеют одни и те же объекты (ресурсы), некоторые общие элементы методов (документация, инвентаризация, калькуляция, группировка объектов), принципы (оперативность, достоверность, преемственность,...)

Управленческий учет и бухучет схожи в том, что используют систему учета затрат как часть общей учетной системы организации, но используют эту систему для разных целей. Различия, сгруппированные относительно характеристик информации, представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Различия в видах учета

	Управленческий учет	Финансовый учет
Пользователи информации	Менеджеры разных уровней внутри организации	Внешние пользователи – акционеры, группы потребителей, государственные службы, финансовые аналитики, конкуренты,...

	Управленческий учет	Финансовый учет
Точность информации	Использует приблизительные оценки	Точная
Обязательность предоставления информации	Не обязательна	Обязательна
Частота подачи	Определяется решением администрации, чаще недельная, декадная, месячная	Годовая, квартальная
Источники данных	Основная учетная система + различные другие источники. Стоимостные и натуральные показатели	Почти исключительно основная учетная система, аккумулирующая финансовую информацию
Масштаб информации	Подразделения организации – цеха, участки, региональные отделения, продукты – все, что характеризует центры ответственности, зоны сбыта.	Предприятие в целом
Время, отраженное в отчетах	Комбинация данных прошедшего периода, оценок, проектов на будущий период	Прошедшее время

В организационном плане бухгалтерский и управленческий учет могут существовать либо автономно, либо интегрироваться в единую систему.

Исторически бухучет был средством не только сбора и обработки экономической информации, но и участником управления.

1.2 Классификация затрат: разные затраты для разных целей

В самом общем виде под затратами понимается величина использованных ресурсов для достижения определенного результата, однако понятие «затраты» может иметь различные значения в зависимости от контекста, в котором оно употребляется. Поэтому практически не встречается термин «затраты» как самостоятельное понятие, без уточнения – какие затраты имеются в виду – пла-

новые, фактические, удельные, затраты на продукт или период и т. д. Содержание, вкладываемое в понятие затрат, зависит от цели управления ими. Основными видами деятельности менеджера являются принятие решений, планирование, контроль, оперативное руководство. Классификации затрат в управленческом учете созданы под конкретные задачи управления. Поэтому принцип «разные затраты для разных целей» означает, что для конкретных целей управления необходимо использовать различные подходы к понятию затрат. Например, для определения уровня цен на хорошо известный массовый продукт целесообразно использовать полные затраты, при агрессивной политике ценообразования для широкого и быстрого охвата рынка – частичные затраты, для оперативного управления – затраты по видам деятельности, центрам ответственности и т. д.

Традиционная классификация затрат дана в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Классификация затрат в отечественном учете

Признак классификации	Подразделение затрат
По экономическим элементам	Экономические элементы затрат
По статьям себестоимости	Статьи калькуляции
По отношению к технологическому процессу	Основные, накладные
По составу	Одноэлементные, комплексные
По способу отнесения на себестоимость продукта	Прямые, косвенные
По роли в процессе производства	Производственные, непроизводственные
По целесообразности расходования	Производительные, непроизводительные
По возможности охвата планом	Планируемые, не планируемые
По степени зависимости от изменения объема производства	Переменные, постоянные
По периодичности возникновения	Текущие, единовременные
По отношению к готовому продукту	Затраты на НЗП, на готовый продукт

Рассмотрим некоторые из них подробнее, не останавливаясь на наиболее распространенных группировках.

Одной из наиболее важных классификаций является классификация затрат по отношению к объему производства – на переменные и постоянные затраты.



.....

***Переменные затраты** изменяются в прямой пропорции к изменению объема производства.*

***Постоянные затраты** не изменяются при изменении объема производства.*

.....

Пример постоянных затрат – амортизация зданий предприятия, размер налога на имущество, зарплата оператора электропоезда в метро. При увеличении роста производства уменьшение удельных постоянных затрат идет неравномерно. Темп уменьшения удельных постоянных расходов сокращается по мере роста объема производства.

Объем производства и продаж является распространенным, но не единственным показателем объема деятельности. Объем деятельности может измеряться различными показателями. На уровне предприятия в целом объем деятельности характеризуется выходом готовой продукции. Но сам выход может быть измерен натуральными, условно-натуральными, трудовыми, либо стоимостными показателями. На уровне подразделений и процессов объем соответствующей деятельности измеряется своими показателями.

Объем деятельности может зависеть от разных факторов. Характеристика фактора, вызывающего изменение затрат, называется носителем затрат. Например, вид деятельности – работа оборудования, носитель затрат – машино-часы; вид деятельности – процесс ручной сборки продукции, носитель затрат – часы прямого труда. Фактор, который определяет изменение затрат в каждом процессе, количественно определен, и есть носитель затрат.

Важной целью управленческого учета является помощь менеджерам в контроле затрат. Иногда контроль затрат осуществляется отнесением затрат на центр ответственности или подразделение, в которых затраты были осуществлены. Такое отнесение затрат на объект известно как учет ответственности.

.....



*Затраты, которые могут быть отнесены на конкретное подразделение, называются **прямыми** для данного подразделения.*

*Затраты, которые не могут быть прямо отнесены на конкретное подразделение, называются **непрямыми** затратами этого подразделения.*

.....

Например, зарплата автомеханика является *прямыми затратами* для отделения автосервиса. Затраты на краску являются прямыми затратами для цеха покраски машин. Зарплата управляющего является *непрямыми затратами* для каждого из основных цехов предприятия, хотя управляющий осуществляет руководство, в том числе, и выпуском продукции. Являются ли затраты прямыми или непрямыми для подразделения, часто зависит от угла рассмотрения. Затраты могут быть прямыми для одного подразделения (цеха, участка, линии), но непрямыми для других подразделений. Зарплата управляющего является *непрямыми затратами* для основных цехов, но прямыми для предприятия в целом.

Еще одна классификация затрат, полезная для контроля затрат – это классификация по степени контролируемости со стороны конкретного менеджера. Если менеджер может контролировать или влиять на уровень затрат, данные затраты являются *контролируемыми*. Затраты, на которые менеджер не может существенно повлиять, являются *неконтролируемыми данным менеджером*. Многие затраты не являются полностью контролируемыми. В данной классификации акцент ставится на возможность менеджера влиять на уровень затрат. Некоторые затраты могут быть контролируемыми в долгосрочном периоде, но неконтролируемыми в краткосрочном. Например, затраты на лизинг компьютерного томографа в кардиоцентре контролируются в период заключения договора 10-летней аренды и не контролируются до истечения срока аренды.

Затраты классифицируются по функциональному назначению на *производственные* и *непроизводственные*. Примерами функциональных областей может быть основное производство, обслуживание, сбыт, маркетинг, администрирование и разработка нового продукта. Непроизводственные затраты характеризуются тем, что в результате этих затрат не будет выпущена продукция и они имеют другой временной цикл списания. Производственные затраты классифицируются на три категории: прямые материальные затраты, прямой труд и производственные накладные расходы.



.....

Прямые материальные затраты (*основные материалы*) – это затраты на сырье и материалы, потребленные в основном производстве, изменившие первоначальную форму (их физическая форма трансформировалась в конечный продукт), и эти затраты могут быть прямо отнесены на конкретный продукт.

.....

Пример – затраты на бумагу в полиграфической промышленности, ткань в текстильной промышленности.



.....

Прямой труд – основная и дополнительная зарплата всех рабочих, занятых непосредственно в производстве продукта. Затраты прямого труда включают в себя основную заработную плату производственных рабочих по сдельной и повременной системам, страховые взносы.

Производственные НР – все остальные затраты на производство, сгруппированные в три группы: косвенные материальные затраты, косвенная заработная плата, прочие производственные расходы.

.....

Косвенные материальные затраты – это затраты на материалы, которые требуются в производственном процессе, но не являются составной частью конечного продукта. Материалы, которые являются составной частью конечного продукта, но имеют незначительную стоимость, также относятся к косвенным материалам.

Косвенная заработная плата – зарплата персонала, не занятого непосредственно в производстве продукта, но создающего необходимые условия для производства.

Прочие производственные расходы – все остальные производственные расходы. Они включают амортизацию и содержание зданий, сооружений и оборудования; налоги, взносы, включаемые в себестоимость; коммунальные платежи; услуги вспомогательных цехов; оплата непроизводительных выплат – простоев по вине администрации, сверхурочных работ, и т. д.

Производственные затраты включают прямые материальные затраты, прямые трудозатраты и производственные накладные расходы (НР). Прямые трудозатраты и НР часто называют *добавленные затраты*. Прямые материальные затраты и прямые трудозатраты называют *первичные затраты*.

Важным моментом управленческого учета является учет фактора времени, в течении которого приобретенные активы или услуги переходят в состав расходов. *Затраты на продукт* – затраты, относимые на товар до момента продажи товара. Термин используется для оценки запасов произведенных товаров или запасов в торговле до момента их продажи. В период реализации затраты

на продукт признаются как расходы и называются затраты на производство реализованной продукции. *Затраты на период* – это затраты отчетного периода, которые связаны с периодом времени, в течение которого они произведены, больше, чем с количеством произведенного товара. Признаются как расходы в течение периода времени, когда они произошли и не связаны с реализацией товара прямо. Разработка нового продукта, маркетинг, управление – все они рассматриваются как затраты на период.

Административные затраты – это все затраты, связанные с управлением организацией в целом. Зарплата высшего персонала управления, затраты на учет, юристов, связи с общественностью – примеры административных затрат.

Для целей принятия управленческих решений выделяют экономические характеристики затрат:



.....
Упущенная выгода (цена шанса). Упущенная выгода – потенциальная выгода, которая приносится в жертву, когда выбор одного действия требует отказа от альтернативного действия.

Например, производитель продукта «А» получает заказ на товар «В». В случае принятия заказа «В», мощностей на выпуск «А» не хватает. Цена шанса принятия заказа «В» – упущенная прибыль от заказа «А». Цена шанса встречается в бизнес-решениях и в частной жизни. Цена шанса обучения на дневном отделении вуза равна потенциальной зарплате, которую студенты могли бы получать, работая где-нибудь на полную ставку.



.....
Потенциальные затраты – это затраты, возникающие в случае принятия решения.

В случае принятия заказа «В» потенциальные затраты будут включать затраты на производство заказа «В» плюс возможное приобретение дополнительного оборудования.



.....
Безвозвратные расходы – затраты, которые были понесены в прошлом в результате какого-то решения.

Поскольку они уже были совершены в прошлых отчетных периодах, то они не могут влиять на будущие затраты и не могут быть сами изменены никакими текущими или будущими решениями.



***Дифференциальные затраты** – разница в стоимости двух альтернативных вариантов.*

***Маржинальные затраты** – это вариант дифференциальных затрат, дополнительные затраты на производство единицы дополнительно выпущенной продукции.*

1.3 Отражение затрат в бухгалтерской отчетности

Прямые материалы, прямой труд и производственные НР – это три типа затрат на продукт, которые несут производители. Отражение этих затрат с начала производства до момента реализации товара показано на рисунке 1.1.

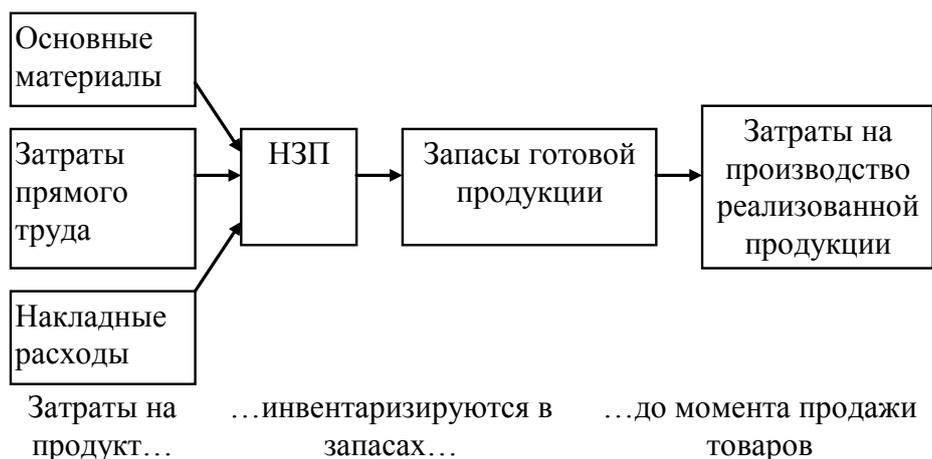


Рис. 1.1 – Движение производственных затрат

Сметы затрат на производство продукции (табл. 1.3–1.4) и отчет о финансовых результатах (табл. 1.5) отражают информацию о затратах за период.

Таблица 1.3 – Смета затрат на производство продукции на 31.12.20xx, тыс. руб.

Остатки материалов на 1.01.	10'000	
Добавить: закупки материалов	100'000	
Итого материалы, доступные к переработке	110'000	
Минус: остатки материалов на 31.12.	(5'000)	
Основные материалы, использованные		105'000
Прямая заработная плата		200'000

Производственные накладные расходы:		
Непрямые материалы	8'000	
Непрямой труд	17'000	
Амортизация производственных зданий	50'000	
Амортизация оборудования	20'000	
Прочие накладные расходы	20'000	
Итого: производственные накладные расходы:		115'000
Итого производственных затрат		420'000
Добавить: НЗП на 1.01.		<u>25'000</u>
Минус: НЗП на 31.12.		<u>(30'000)</u>
Затраты на готовую продукцию (переносится в отчет о прибылях)		<u>415'000</u>

Затраты на готовую продукцию определяются исходя из балансового уравнения:

$$\text{НЗП}_{\text{нп}} + \text{З}_{\text{отч}} = \text{З}_{\text{ТП}} + \text{НЗП}_{\text{кп}},$$

где $\text{З}_{\text{отч}}$ – затраты отчетного периода, $\text{З}_{\text{ТП}}$ – затраты на готовую продукцию.

Таблица 1.4 – Смета затрат на реализованную продукцию на 31.12.200х, тыс. руб.

Запасы готовой продукции на 01.01.	80 000
Добавить: затраты на готовую продукцию	<u>415 000</u>
Затраты на товары, готовые к реализации	495 000
Минус: запасы готовой продукции на 31.12	<u>(70 000)</u>
Затраты на реализованную продукцию (себестоимость проданной продукции)	<u>425 000</u>

Балансовое уравнение:

$$\text{ГП}_{\text{нп}} + \text{З}_{\text{ТП}} = \text{ГП}_{\text{кп}} + \text{З}_{\text{РП}}.$$

(Запасы готовой продукции на начало года) + (Затраты на готовую продукцию) – (Запасы готовой продукции на конец года) = Затраты на реализованную продукцию.

Таблица 1.5 – Отчет о прибылях и убытках на 31.12.200х, тыс. руб.

Выручка от продаж	700 000
Минус: себестоимость проданной продукции	<u>(425 000)</u>
Валовая прибыль	275 000
Минус: коммерческие и управленческие расходы	<u>(175 000)</u>

Прибыль до налогообложения	100 000
Налог на прибыль	<u>(20 000)</u>
Прибыль чистая	<u>80 000</u>



Выводы

Информация – необходимый элемент принятия решений, планирования, оперативного управления и контроля. Управленческий учет – это процесс идентификации, измерения, анализа, интерпретации, и обобщения информации для достижения целей организации. Это интегральная часть процесса управления предприятием, и элемент информационной системы предприятия. Цели управленческого учета: обеспечение информацией для принятия решений, планирования, оперативного управления и контроля; мотивация менеджеров и других работников к достижению целей организации; измерение и оценка деятельности подразделений; оценка конкурентных позиций организации; участие в непосредственной работе по принятию решений, планированию, оперативному управлению затратами в подразделениях; обеспечению конкурентных преимуществ и т. д. Управленческий учет отличается от бухгалтерского по назначению информации, оперативности, обязательности, степени достоверности, регулярности. Управленческий учет развивается в соответствии с изменением технологического окружения, конкуренции.

Термин «затраты» имеет различное содержание в зависимости от контекста. В рамках управленческого учета используются различные группировки затрат.

Важным моментом является учет фактора. В зависимости от времени, в течение которого приобретенные активы или услуги переходят в состав расходов, выделяют затраты на продукт, затраты на период и расходы. В дополнение к учетной классификации затрат, управленческий учет использует экономические концепции для классификаций. Цена шанса; затраты, возникающие в случае принятия решения; безвозвратные расходы; дифференциальные затраты; маргинальные и средние затраты – примеры группировок по экономическим параметрам. Понимание терминов, концепций, группировок затрат является основой изучения управленческого учета.



.....
Контрольные вопросы по главе 1
.....

1. Какие типы задач можно решать с помощью управленческого учета?
2. Различаются ли назначение финансового и управленческого учета?
3. Что означает фраза «разные затраты для разных целей»?
4. Что произойдет с общей суммой постоянных затрат при увеличении объема выпуска продукции на 5%?
5. Что произойдет с переменными затратами на единицу продукции при снижении объема выпуска продукции на 20%?
6. Какие затраты относят к производственным накладным расходам?
7. К какой группе затрат нужно отнести страховые взносы во внебюджетные фонды?
8. К какой группе затрат (на продукт или на период) – относят управленческие расходы? затраты на разработку нового продукта? основную заработную плату основных производственных рабочих?
9. Какие затраты являются непроизводственными?
10. Почему продукция массового производства дешевле, чем мелкосерийного или единичного?

2 Эволюция концепций управленческого учета



.....
После изучения этой главы ожидается, что студент сможет:

- *понимать подходы управленческого учета в их развитии;*
 - *знать основные этапы развития управленческого учета;*
 - *знать методы, принципы управленческого учета;*
 - *иметь представление об авторах, сделавших заметный вклад в развитие управленческого учета.*
-

В РФ развитие управленческого учета находится в стадии накопления опыта. Многие организации с разной степенью успешности используют различные его инструменты, часть из которых давно и хорошо известна, а часть является новыми для отечественной теории и/или практики. Концепции информационного обеспечения принятия управленческих решений реализованы в бухгалтерских, административных информационных системах, автоматизированных системах управления производством, системах поддержки решений. Каждая из систем ориентирована на свой круг задач. Проектирование систем учета прямо зависит от различий в подходах и концепциях управленческого учета.

Управленческий учет имеет относительно недолгий период развития, в течение которого точки зрения на предмет, объект, цели, методы исследования существенно менялись. К настоящему моменту времени управленческий учет не существует как последовательное, законченное теоретическое построение.

Особенностями управленческого учета являются: ориентация на внутренние нужды организации, отсутствие универсальных правил и моделей, непрерывное развитие. Поскольку организации имеют различные цели, универсальных регламентированных законодательством правил нет. Управленческий учет может быть адаптирован к целям каждой организации. С изменением целей и условий деятельности организации могут меняться системы учета. Кроме того, процесс управленческого учета тесно связан с характеристиками организации, которые постоянно изменяются, поэтому понимание управленческого учета не-

возможно без понимания процессов в организации и факторов, воздействующих на них.

Таким образом, изменение стратегии, состояния, окружения организации неизбежно приводит к смене представлений о целях и возможностях использования управленческого учета в управлении организацией.

Различие целей, приоритетов, используемых инструментов, концентрация внимания на разных объектах формирует различие концепций управленческого учета.

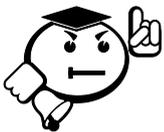


.....

Концептуальные подходы к целям и задачам управленческого учета, в соответствии с Ч. Хорнгреном, классифицируются следующим образом:

- Информационный подход,
 - Подход, ориентированный на принятие решений,
 - Информационно-экономический подход,
 - Подход расширения функций.
-

Концепции учета затрат впервые получили развитие с целью урегулирования отношений между фирмой и внешними организациями (собственниками, кредиторами, налоговой инспекцией и пр.). Эти системы учета были ориентированы на нужды финансовых отчетов. Для внешних пользователей важна высокая степень объективности, достоверности учетных данных, отражающих финансовые потоки предприятия. В основе управленческого учета лежит система производственного учета, которая первоначально была ориентирована на формирование данных для финансовой отчетности.



.....

До начала 30-х годов остатки готовой продукции оценивались по полной себестоимости. Оценка запасов нерезализованной продукции по полным затратам искажала финансовый результат. Необходимость повышения достоверности внешней отчетности вызвала задачу распределения общепроизводственных затрат между затратами на реализованную продукцию и запасами готовой продукции (1930–1950 гг.).

.....

Идея подхода нашла выражение в концепции учета переменных затрат. При определении полных затрат на единицу продукции акцент ставился на объективное и точное распределение всех затрат. Основная тема дискуссий того времени – оценка методов распределения затрат с точки зрения их «правильности» и точности. Этот период развития учета затрат получил название поиска «правдивых затрат», а сам подход – подходом «абсолютной истины».

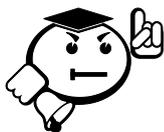
Созданный под внешние цели, этот подход оказался пригоден для решения разнообразных внутренних задач. Затраты на продукт в течение длительного времени использовались как уникальный инструмент. На них основывались решения об уровне цен, прибыльности продуктов, структуре выпуска продукции, контроле затрат.



К середине 1950-х–1960-х гг. произошло смещение акцентов внимания на внутреннее использование учетной информации для принятия решений – это собственно начало управленческого учета. Функции специалистов по управленческому учету расширились за счет участия в таких областях экономической работы, как внутри-производственное планирование и контроль, администрирование, анализ и принятие решений. Также произошло расширение видов деятельности во всех областях. Начали разрабатываться самостоятельные системы управленческого учета для внутренних решений и контроля. Полные затраты использовались для финансовых и налоговых целей, а директ-кост – для внутренних решений.

Поиск процедур учета затрат, соответствующих конкретным управленческим задачам, привел к пониманию, что уникального метода распределения затрат, одинаково релевантного для всех решений, не существует; способы агрегирования и распределения затрат зависят от поставленных задач. Ч. Хорнгрен в 1975 г. назвал этот подход, ориентированный на пользователя и задачу, условно-истинным подходом, так как истина зависела от задачи. К этому периоду относится распространение принципа «разные затраты для разных целей». Содержание, вкладываемое в понятие затрат, зависит от цели управления ими. Классификации затрат в управленческом учете созданы под конкретные задачи управления. Поэтому для конкретных целей управления необходимо использовать различные подходы к понятию затрат.

Разнообразие задач привело к разнообразию используемых инструментов управления затратами.



.....

В самом общем виде этот перечень включает: методы учета затрат (директ-кост, учет полных затрат, затрат по видам деятельности); методы управления затратами по сферам деятельности (производственный учет, обоснование решений логистических задач, управление маркетингом и т. д.); по видам ресурсов, по функциям управления; управление качеством, учет ответственности, методы бюджетирования и управления по отклонениям затрат; инструменты финансового планирования, анализа и контроля.

.....

В конце 1960-х – начале 1970-х получило развитие третье направление управленческого учета, объединившее первые два. Информационно-экономический подход рассматривал системы управленческого учета как часть информационной системы предприятия. Инициаторами и разработчиками этого подхода были Демски и Фелтхэм.



.....

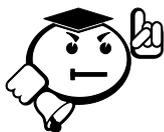
Возникновение и быстрое развитие подхода было связано с ростом автоматизации производственных процессов, появлением новых информационных и коммуникационных технологий, усилением конкуренции по фактору времени. Одним из конкурентных преимуществ, особенно в сфере обслуживания, стало сокращение времени на сбор, обработку, интерпретацию информации и рост уровня автоматизации по всем функциям управления. В настоящее время развитые ИС позволяют отслеживать информацию одновременно с ее поступлением и оперативно реагировать на изменения.

.....

В названии подхода – информационно-экономический – отразилось широко распространившееся в 1970-е гг. понимание того факта, что информация является общественным товаром с возможностью пользования различными потребителями одновременно, многократностью использования.

Развитие автоматизации сопровождается ростом затрат на ее обеспечение. Разработчики подхода ставили задачу оценки спроса на информацию с

учетом ее полезности и затрат, включая затраты на достоверность, точность и своевременность.



.....

Информационно-экономический подход реализуется в проектировании, оценке стоимости, эффективном использовании информационных систем применительно к задачам организации, благодаря чему он позволяет выделить любую экономическую систему в специальный случай. На начальном этапе приоритетной целью управленческого учета была разработка специализированной ИС частного типа, позднее разработка связанных специализированных систем и интегрированной системы управления организацией. Концептуально этот подход корректен, но соотношение «затраты – результаты» не всегда стимулирует создание новых учетных систем.

.....

Деятельность практиков усложнилась, поскольку в каждой из рассматриваемых ранее областей появились новые виды деятельности. Например, в традиционной области общего учета добавился такой вид деятельности, как участие в развитии и поддержке учетных информационных систем, работа с программным обеспечением; в области производственного учета – участие в проектировании, развитии и использовании таких систем учета затрат, как стандарт-костинг, учет по видам деятельности, учет проектов, систем учета ответственности, систем измерения прибыльности продуктов.

Этот подход был классифицирован Ч. Хорнгреном как «затратно-истинный», хотя концепция истины в нем не обсуждалась и Р. Каплан считает такое название ошибочным.

С середины 70-х годов по настоящее время управленческий учет развивается в направлении расширения его функций.

Широкую известность получило направление этого подхода, связанное с контрактной деятельностью между экономическими агентами. Агентская модель из теории взаимодействия руководителя и агентов рассматривает организацию как набор контрактов между заинтересованными агентами – собственниками и наемными управляющими; нанимателями и линейным, функциональным персоналом.



.....

Базовой посылкой служило положение, о том, что система управленческого учета – это система учета ответственности. Ресурсы любого типа вверяются менеджеру, и система отслеживает все операции с этими ресурсами и их последствия. В контракте по найму управленца любого уровня отражаются не только перечень подконтрольных ресурсов, ожидаемые результаты и полномочия, но и система оценки деятельности агента. Система оценки деятельности должна стимулировать деятельность агента и роль информации здесь трудно переоценить. Цель систем управленческого учета в этом случае – обеспечить эффективность контрактов между агентами с учетом того, как люди реагируют на предложенные модели контроля их поведения.

.....

На практике это направление реализовано посредством обоснования положений контракта между нанимателем и линейным, функциональным персоналом. В этом направлении выдвигается задача разработки новых методов оценки и мотивации персонала, которые могли бы лечь в основу контракта.

При этом представляют интерес две области исследований на стыке социологии, психологии и учета, относительно новые для отечественной теории и практики. Одна из них связана с изучением воздействия планово-контрольных систем на поведение исполнителя, вторая – с исследованием поведения менеджеров в процессе разработки планов. По утверждениям исследователей, в обоих случаях, как правило, возникает стремление к манипулированию информацией, ее искажению и утаиванию. Это объективно существующая реальность, и она должна учитываться при разработке контракта. Критерии деятельности работников должны основываться на переменных, доступных обоим агентам, и они должны быть свободны от манипуляций со стороны нанятого. Различие должностных задач определяет различие в контрактах по характеру полномочий, ответственности, инициатив, способах вознаграждения, различным уровням эффективности. Таким образом, системы управленческого учета могут воздействовать на деятельность менеджеров.

Другой аспект – расширение границ управленческого учета за счет использования его идей в стратегическом менеджменте. Направленность планово-контрольных систем, выбор методов будут различны при изменении стратегии

деятельности организации. В качестве примера можно привести сравнение значимости различных методов и инструментов учета затрат для стратегий дифференциации и лидерства по затратам. Важность затрат на продукт как основы ценовых решений высока для организации со стратегией лидерства по затратам, но незначительна при стратегии дифференциации. Использование гибких бюджетов для контроля производственных затрат имеет очень высокую значимость при стратегии лидерства по затратам, но значимость снижается при стратегии дифференциации. Анализ маржинальной прибыли почти не играет роли в стратегическом управлении затратами, так как последний оперирует долгосрочными перспективами.

Сочетание идей управленческого учета и стратегического планирования открывает новые возможности развития предприятия в подвижной конкурентной среде.

В сжатой форме вся эта информация приведена в таблице 2.1.

Из таблицы видно, что каждая следующая концепция управленческого учета развивала предыдущую и расширяла сферы ее применения.

Подводя итог, следует определить современное видение предмета и объекта управленческого учета.



.....
Предметом управленческого учета является совокупность его объектов.

Быстрое развитие концепций и систем управленческого учета не позволяет дать более точное и однозначное определение предмета.



.....
Объектами управленческого учета являются ресурсы организации; бизнес-процессы, происходящие внутри организации; результаты процессов.

Перечень объектов является открытым, так как управленческий учет быстро развивается в нескольких направлениях. Например, разработка и использование учетных систем в стратегическом менеджменте добавляет в состав объектов процессы, происходящие за пределами организации.



.....

***Метод управленческого учета** – это совокупность приемов и способов, посредством которых отражаются объекты учета. Основными элементами метода являются документация, инвентаризация, группировка объектов, контрольные счета, нормирование, планирование, анализ, прогнозирование, контроль.*

.....

Постановка управленческого учета осуществляется в соответствии с принципами: единого подхода к выбору целей и задач; использования единых для планирования и учета единиц измерения; преемственности и многократного использования первичной и промежуточной информации в целях управления; формирования показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями управления; применения бюджетного метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью; аналитичности информации; периодичности осуществления.

Таким образом, развитие концепций управленческого учета осуществляется под влиянием внешних сил и изменений в структуре управления организаций. Основными внешними причинами, на наш взгляд, являются технико-технологические изменения и глобализация конкуренции. Цели, задачи, методы управленческого учета применительно к организационной структуре управления изменяются по мере развития систем деления ответственности; систем измерения объемов и качества деятельности; стимулирования персонала. Развитие управленческого учета носит непрерывный творческий характер.

Таблица 2.1 – Эволюция представлений о целях, задачах, инструментах управленческого учета в США

Концептуальные подходы	Приоритетное направление	Задачи в рамках направления	Ведущие авторы	Инструменты	Содержание дискуссий	Характер практической работы
Информационный	Оценка запасов и затрат на реализованную продукцию для финансовой отчетности.	Разделение затрат на реализованную продукцию и запасы. Оценка удельных затрат.	Anthony R., Brummet R.	Директ-кост; методы распределения накладных расходов (при учете полных затрат).	Выбор метода точного распределения всех затрат.	Составление финансовой отчетности, ведение производственного учета. Оценка прибыльности продукции
Подход, ориентированный на принятие решений	Информационное обеспечение управления всеми сферами деятельности предприятия.	Определение затрат для множественных объектов затрат. Обеспечение информацией об эффективности процессов.	Kaplan R., Horngren C., Hilton R., Stratton W.	Методы учета затрат (директ-кост, учет полных затрат, затрат по видам деятельности), методы управления затратами по сферам деятельности, по видам ресурсов, по функ-	Поиск методов распределения затрат, адекватного конкретной задаче.	Оценка деятельности организации. Участие в проектировании и применении систем измерения деятельности и оценки затрат

Концептуальные подходы	Приоритетное направление	Задачи в рамках направления	Ведущие авторы	Инструменты	Содержание дискуссий	Характер практической работы
				циям управления; TQM, учет ответственности, методы бюджетирования; инструменты финансового анализа.		Учет затрат по проектам
Информационно-экономический	Разработка учетной системы как элемента ИС.	Проектирование отдельных специализированных ИС; связанных специализированные ИС; интегрированных систем финансовой отчетности, систем измерения	Demski, Feltham Cooper R., Kaplan R.	Учет по видам деятельности, методы распределения затрат, реинжиниринг бизнес-процессов.	Применение методов математического моделирования, оценка эффективности ИС, архитектура ИС.	Участие в проектировании, использовании, развитии ИС. Участие в идентификации и совершенствовании бизнес-процессов

Концептуальные подходы	Приоритетное направление	Задачи в рамках направления	Ведущие авторы	Инструменты	Содержание дискуссий	Характер практической работы
		текущей и стратегической деятельности, управления процессами				
Подход расширения функций	Регулирование отношений между нанимателем и персоналом.	1. Исследование влияния бюджетов на поведение персонала в процессе выполнения плановых заданий. 2. Исследование поведения менеджеров в процессе разработки бюджетов.	Demski, Feltham, Ijiri Y, Argyris C., Otley D., Hopwood A.	Бюджетирование, отклонения затрат, методы распределения затрат	Новые методы оценки и мотивации персонала как основы контракта. Способы выравнивания дисфункционального поведения.	Содействие разработке критериев планирования, контроля, оценки деятельности работников и менеджеров. Участие в разработке показателей стимулирования персонала

Концептуальные подходы	Приоритетное направление	Задачи в рамках направления	Ведущие авторы	Инструменты	Содержание дискуссий	Характер практической работы
	Информационное обеспечение стратегических задач.	Задачи зависят от стратегии.	Shank, J. Young, S., Norton D., Kaplan R.	Карты сбалансированных показателей.		Участие в переводе стратегических целей в набор плановых показателей и доведении их до исполнителей разных уровней



.....
Контрольные вопросы по главе 2
.....

1. Какие факторы внешней среды наиболее сильно повлияли на представления о функциях управленческого учета?
2. Сравните среду бизнеса в последние 5 лет по таким параметрам, как конкуренция, производственный процесс, требования к квалификации работников, требования к качеству, характер продукции, рынки, типы информации.
3. Охарактеризуйте особенности информационного подхода к учету.
4. Каковы особенности информационно-экономического подхода?
5. Охарактеризуйте актуальные на современный момент проблемы в управлении затратами. Какой подход к управленческому учету, с вашей точки зрения, преобладает в настоящий момент в РФ?
6. Какие факторы повлияли на развитие системы «Директ-костинг»?
7. Что понимается под цепочкой создания ценностей?
8. В чем заключается идея реинжиниринга бизнес-процессов?
9. Что такое дисфункциональное поведение и как управленческий учет может быть полезен в этой области?
10. Что понимается под стратегией организации и может ли управленческий учет быть полезен в стратегическом планировании?

3 Методы учета затрат на продукт и калькулирования



После изучения этой главы ожидается, что студент сможет:

- описать различие между позаказным и попроцессным методами учета затрат;
- обсуждать виды ставок распределения накладных расходов и сферы их применения;
- рассчитать затраты на продукт для различных методов калькулирования.

3.1 Метод позаказного учета

Существуют два основных метода учета затрат в зависимости от типа производства – метод позаказного и попроцессного (попередельного) учета.



Метод позаказного учета используется для предприятий, в которых затраты на прямые материалы, прямую зарплату и НР легко соотнести с выпуском конкретной продукции (услуг). Очевидно, что в организационном плане это должно быть предприятие с относительно небольшим объемом выпуска различной продукции (индивидуальное и мелкосерийное производство); продукция в основном сложная, различается по технологическому процессу, трудоемкости, материалоемкости и выполняется по специальному заказу; требует большого числа подготовительных работ.

Поскольку заказ формируется на изделие или группу изделий, возможно получение информации об индивидуальной себестоимости заказа и средней себестоимости единицы продукции. Учетной единицей является заказ. Затраты на заказ и средняя себестоимость единицы продукции определяются после выполнения заказа. До окончания заказа затраты представляют собой незавершенное производство.

В процессе учета затрат выделяют два основных процесса – сбор информации о затратах и распределение затрат по заказам. Основным документом является *Отчет о затратах на заказ*, в котором обобщается информация о прямых и косвенных затратах на заказ, проводится перерасчет на единицу продукции и учитывается движение товара в натуре и по стоимости. Часть отчета, содержащая информацию о фактических материальных затратах на заказ, составляется на основе разных документов в зависимости от сложности производства. Основными являются материальные требования и лимитные ведомости. Лимитные ведомости представляют собой нормативную потребность в материалах для выполнения недельной (месячной) программы. Материальные требования составляются на основе норм расхода и лимитов использования материалов с учетом степени комплектности, потерь, планируемого задела НЗП и являются основанием для выдачи материальных ценностей со склада. Обобщение фактических затрат на рабочую силу производят на основании заказ-нарядов и карт учета времени по видам работ. *Карта учета времени рабочего* отражает начало и окончание работ по каждому заказу. Информация карты учета времени является основанием и для начисления зарплаты. Все документы служат источниками информации для учета фактических затрат, контроля и ответственности, и анализа отклонений от нормативных значений.

При расчете удельных затрат на продукт при позаказном методе прямые материалы и прямой труд легко соотносятся с конкретными заказами, а НР нуждаются в распределении на основании принятой ставки. Ставка распределения НР определяется по формуле 3.1.

$$R = \frac{\text{НР}}{\text{БР}}, \quad (3.1)$$

где R – ставка распределения НР; НР – накладные расходы; БР – база распределения.

В традиционных продуктовых системах учета обычно используются количественные базы распределения. Выбор базы распределения зависит от преобладающего вида деятельности, который определяет выход продукта (прямой труд, механическая обработка) и его измерителя (человеко-часы; норма-часы; машино-часы на программу; основная зарплата производственных рабочих; натуральный объем продукции, и т. д.).

Алгоритм расчета затрат на единицу продукции позаказным методом:

1. Собрать плановую общую сумму производственных НР по I подразделениям (по сметам):

$$НР_0 = \Sigma НР_i . \quad (3.2)$$

2. Выбрать общую для всех подразделений базу распределения, более других связанную с затратами: например, для трудоемкого производства – плановое количество человеко-часов прямого труда на объем производства по i подразделениям и j продуктам:

$$БР = \sum_i^j Q \times БР_{ij} , \quad (3.3)$$

где Q_{ij} – выпуск j продукта в i подразделении (шт.); $БР_{ij}$ – ведущая характеристика объема деятельности при производстве j продукта в i подразделении.

3. Определить плановую ставку распределения $НР$:

$$R_0 = \frac{НР_0}{БР_0} . \quad (3.4)$$

4. Рассчитать $НР$, приходящиеся на заказ и на единицу продукции в заказе ($НР_j$)

$$НР_j = R_0 \times БР_{j1} , \quad (3.5)$$

где $БР_{j1}$ – фактический объем деятельности.

5. Рассчитать себестоимость единицы j продукции:

$$С_j = М_j + ЗП_j + НР_j , \quad (3.6)$$

где $М_j$ – прямые материалы на единицу изделия; $ЗП_j$ – прямой труд на единицу изделия; $НР_j$ – распределенные $НР$ на единицу изделия.

Таким образом происходит распределение $НР$ на основе плановой ставки распределения. Плановая ставка может рассчитываться на месяц, квартал, год, но чем больше длина периода, тем точнее данные, т. к. элиминируются колебания числителя и знаменателя, неизбежные в небольшом отрезке времени. Ставки, рассчитанные на длительный период (год), называют *нормализованными*. *Фактические ставки* более точны, но несвоевременны, так как могут быть рассчитаны только на конец учетного периода и бесполезны для целей планирования. Учет с использованием фактической ставки называется *учет по факту*. Он отличается от нормализованного только ставкой, все остальные элементы совпадают.

В однородных производствах $НР$ могут быть объединены в одну затратную группу и распределяться на заказы по единой для всех подразделений плановой ставке. Затраты на заказ рассчитываются по *Единой общезаводской*

ставке при выпуске относительно несложной продукции, когда НР зависят, главным образом, от одного фактора. В этом случае НР учитываются котловым методом, единой затратной группой и распределяются по заказам на основании единой базы распределения. Ставка обычно рассчитывается как плановая или нормализованная. Независимо от учета фактора времени, объем деятельности (машино-часы, человеко-часы, заработная плата основных производственных рабочих, и пр.) всегда берется по факту.

На многих предприятиях производственные процессы различаются по цехам по трудоемкости, материалоемкости, времени, характеру технологического процесса. Если продукция одного цеха машиноемкая, а другого – трудоемкая, бессмысленно использовать одну ставку распределения НР. В этом случае необходимо использовать отдельные ставки для каждого цеха. Принцип расчета ставки остается неизменным – накладные расходы делятся на базу распределения.

На практике динамика НР определяется несколькими факторами. Например, затраты в сборочном цехе зависят от количества ручного труда, в цехе мехобработки – от количества отработанных машино-часов, затраты на отопление зависят от объема помещения, куб. м, на освещение – от площади, затраты на содержание зданий – от площади, на проверку качества – от числа проверок. Возможно использование более сложных систем, дающих более точные результаты.

В основе этих систем лежит детализация объектов, на которые будут относиться НР – предприятие, цеха, виды деятельности, заказы, продукция. В большинстве систем используют двухстадийное распределение затрат. На первых этапах распределяют НР по укрупненным объектам – подразделения, основные подразделения, вспомогательные подразделения или по видам деятельности. На заключительном этапе перераспределяют НР на заказы.

Множественные ставки используют в системах различной сложности. На рисунках 3.1–3.3 приведены схемы распределения НР для различных систем. Рисунок 3.1 демонстрирует использование ставок подразделений – случай, когда НР собираются по цехам и затем распределяются на заказы.

Распределение НР идет в две стадии. Первая стадия – распределение НР на основные подразделения выполняется в два шага. Вначале НР распределяются на все подразделения. Для этого НР расчленяются по статьям. Выделяются расходы, относящиеся к конкретным подразделениям. Часть затрат, которые

невозможно отнести к конкретным подразделениям, распределяют между подразделениями на основе выбранных баз распределения. Например, затраты на отопление цехов распределяются по цехам пропорционально куб. м объема цехов, затраты на освещение – пропорционально площади. Цель этого шага – установить причинно-следственные связи между статьями НР и объектом. Результат – НР распределяются на все подразделения – как основные, так и обслуживающие. Вторым шагом затраты обслуживающих подразделений перераспределяются на основные подразделения пропорционально доле потребленных основными подразделениями услуг. Результат – все НР распределены на основные подразделения.



Рис. 3.1 – Двухстадийное распределение НР с использованием ставок подразделений

На второй стадии происходит распределение НР по заказам. Все НР, сконцентрированные теперь в основных подразделениях, распределяются на заказы, при этом каждое основное подразделение имеет свою ставку распределения (рис. 3.2).

Затраты на заказ рассчитываются по ставкам подразделений в ситуации, когда НР можно отнести на конкретные подразделения в производственной, непромышленной сферах. Они широко применяются в сфере обслуживания.

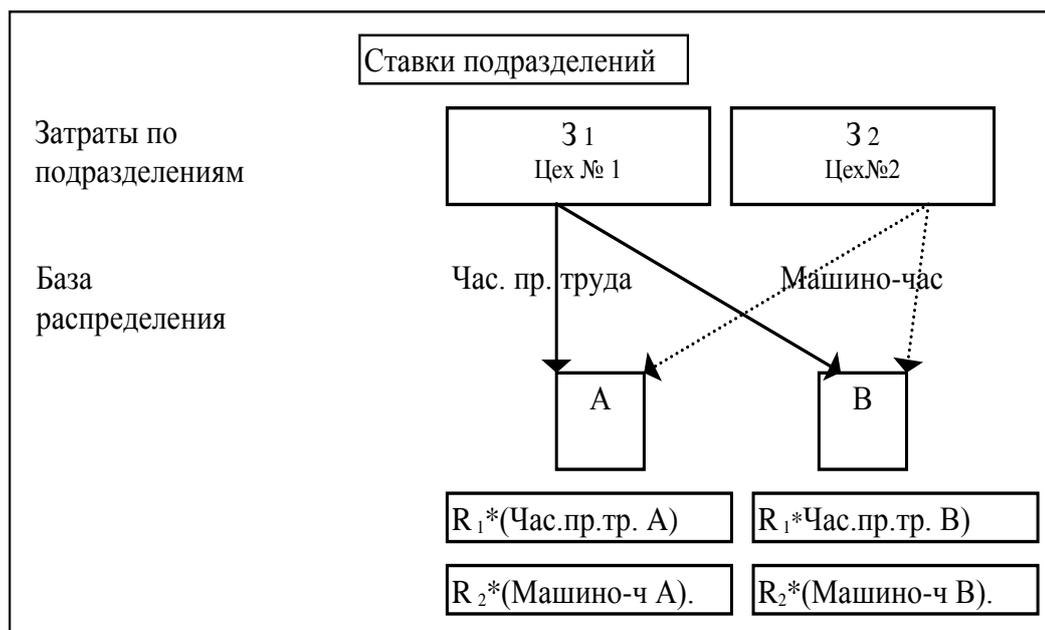


Рис. 3.2 – Распределение затрат по ставкам подразделений



Рис. 3.3 – Система учета затрат по видам деятельности

Точность определения себестоимости повышается, если в качестве объекта, на который относятся затраты, использовать виды деятельности. Рисунок 3.2 дает схему распределения НР по видам деятельности. На первом этапе статьи

НР собираются в затратные группы по важнейшим видам деятельности. На втором этапе – затраты перераспределяются с каждой затратной группы на заказы. Поскольку поток продукции проходит через различные виды деятельности, итоговые НР на заказ формируются как сумма распределенных затрат.

Алгоритм расчета себестоимости в системе учета по видам деятельности.

1. Составляется перечень существенных видов деятельности в производственном процессе. Пример видов деятельности – внутреннее перемещение изделий, механическая обработка, проверка качества, получение материалов, закупки.
2. НР собираются в затратные группы, связанные с существенными видами деятельности.
3. Для каждой затратной группы выбирается база распределения.
4. По каждому виду деятельности рассчитывается ставка распределения.
5. Рассчитываются НР распределенные на основе ставки и фактического объема деятельности.
6. Рассчитывается себестоимость заказа (изделия).

Пример определения себестоимости изделия с использованием общезаводской ставки и ставок подразделений

Предприятие производит два типа изделий. Изделие «А» является основным продуктом предприятия в течение 15 лет. Изделие «В» производится с недавних пор. Найти себестоимость изделий «А» и «В» по каждому из альтернативных методов. Исходные данные представлены в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Исходные данные для расчета затрат

Показатели	Изделие «А»	Изделие «В»
Объем производства и продаж, тыс.шт.	30	5
Основные материалы, руб./шт.	140	140
Прямая заработная плата, руб./шт.:		
Механический цех (норма времени – 1,5 нормо-час.)	30	30
Сборочный цех (норма времени – 1,5 нормо-час.)	30	30
Общие первичные затраты	200	200
Время машинной обработки в механическом цехе	1 машино-час.	3 машино-час.

Плановые НР, тыс. руб.	
Механический цех	630
Сборочный цех	315
Всего НР	945

Расчет себестоимости изделия с использованием общезаводской ставки.

Общезаводская ставка основана на одной базе распределения – в данном случае это нормо-часы живого труда. Вначале определяется общее количество нормо-часов на объем выпуска продукции А и В:

$$(30 \text{ тыс. шт. А}) \times (3 \text{ н-ч}) + (5 \text{ тыс. шт. В}) \times (3 \text{ н-ч}) = 105 \text{ тыс. нормо-час.}$$

Зная общие НР и общее количество отработанного времени, определяем единую ставку распределения:

$$R = \frac{\text{НР}}{\text{БР}} = \frac{945}{105} = 9 \text{ руб. на нормо-час.}$$

Поскольку трудоемкость изделий одинакова – по 3 часа, то НР распределены по изделиям одинаково, и себестоимость изделий совпадает (руб./шт.):

$$\text{НР}_A = 9 \times 3 = 27 \qquad C_A = 200 + 27 = 227$$

$$\text{НР}_B = 9 \times 3 = 27 \qquad C_B = 200 + 27 = 227$$

Расчет себестоимости изделия с использованием ставок подразделений.

Ставка механического цеха основана на машино-часах, ставка сборочного цеха – на нормо-часах ручного труда.

1. Общее количество машино-часов = (30 тыс. шт. «А») × (1 м-ч) + (5 тыс. шт. «В») × (3 м-ч) = 45 тыс. машино-час.

2. Ставка распределения для механического цеха:

$$R_1 = \frac{(\text{НР мехцеха})}{(\text{М-ч мехцеха})} = \frac{630}{45} = 14 \text{ руб. на м-ч.}$$

3. Общее количество нормо-часов ручного труда в сборочном цехе = (30 тыс. шт. «А») × (1.5 н-ч) + (5 тыс. шт. «В») × (1.5 н-ч) = 52,5 тыс. нормо-час.

Ставка распределения для сборочного цеха:

$$\begin{aligned} R_2 &= \frac{\text{НР сборочн.цеха}}{\text{Чел.-час}} = \frac{315}{52} = 6 \text{ руб. на нормо-час.} \\ &= R_2 = \frac{\text{НР сборочн.цеха}}{\text{Чел.-час}} = \frac{315}{52} = 6 \text{ руб. на нормо-час.} \end{aligned}$$

Распределение НР:

Распределенные НР	Изделие А	Изделие В
Мехцех	14 (1 м-ч*14 руб./м-ч)	42 (3 м-ч*14 руб./м-ч)
Сборочный цех	9 (1.5 н-ч*6 руб./м-ч)	9 (1.5 м-ч*6 руб./м-ч)
Всего	23	51

Себестоимость изделия «А» = 200 + 23 = 223.

Себестоимость изделия «В» = 200 + 51 = 251.

3.2 Метод попроцессного учета затрат



Метод попроцессного учета используется для предприятий, которые характеризуются непрерывным производственным процессом; однородной массовой (серийной) продукцией. Готовая продукция цеха №1 является полуфабрикатом для цеха №2; затраты обобщаются за период безотносительно к продукции; для учета объема используются физические и эквивалентные единицы. Затраты группируются не в традиционной форме – прямые материалы, прямой труд и НР, а только в две группы – прямые материалы и добавленные затраты.

Это связано с тем, что прямые материалы потребляются в начале производственного процесса в одном или нескольких переделах, а добавленные затраты проходят через все стадии производственного процесса.

Учет затрат выглядит следующим образом – материалы и прямой труд учитываются по первичным документам в каждом цехе, НР распределяются по плановой ставке. Затраты цеха №1 поступают на счет основного производства цеха №2, накопленные затраты поступают на счет готовой продукции по мере ее комплектации.

Расчет затрат на единицу продукции проводится в несколько шагов.

1. Анализ потока физических единиц отражает движение полуфабрикатов.

Формула учета полуфабрикатов в натуральном выражении:

(Остаток НЗП на начало периода) + (Поступило за период физических единиц) – (Выпущено из производства) = (Остаток НЗП на конец периода).

Баланс полуфабрикатов имеет вид:

$$(\text{Остаток НЗП на начало периода}) + (\text{Поступило за период и подверглось обработке физических единиц}) = (\text{Выпущено из производства}) + (\text{Остаток НЗП на конец периода}).$$

2. Расчет выпуска продукции в условных единицах (У.Е.).

Принято рассматривать физические единицы по степени их комплектации материалами и добавленными затратами.

$$\text{У.Е.} = (\text{Физические единицы в НЗП}) \times (\text{Процент готовности}).$$

Общее количество У.Е. определяется отдельно для материалов и добавленных затрат по формуле:

$$\text{Общее количество У.Е.} = (\text{У.Е. выпущенные из производства}) + (\text{У.Е. в остатках НЗП на конец периода}).$$

3. Расчет себестоимости условной единицы продукции (У.Е.).

Для того, чтобы рассчитать себестоимость У.Е. продукции, вначале необходимо подсчитать общую сумму затрат, оставшихся в НЗП на начало периода и добавить к ним затраты, **поступившие** за период и подвергшиеся обработке.

$$\text{Себестоимость У.Е. по материалам} = (\text{общие затраты НЗП по материалам}) / (\text{общее количество У.Е. по материалам}).$$

$$\text{Себестоимость У.Е. по добавленным затратам} = (\text{общие затраты НЗП по добавленным затратам}) / (\text{общее количество У.Е. по добавленным затратам}).$$

Себестоимость одной У.Е.:

$$C_I = C_{DM} + C_{CONV},$$

где C_{DM} – затраты материалов на одну У.Е., C_{CONV} – добавленные затраты на одну У.Е.

4. Анализ общих затрат.

В этом шаге определяют общие затраты на объем продукции, выпущенной из производства и в остатках НЗП на конец периода.

$$\text{Затраты общие} = (\text{затраты продукции, выпущенной из производства}) + (\text{затраты в остатках НЗП на конец периода}).$$

$$\text{Затраты на выпущенную продукцию} = (\text{количество физических единиц, выпущенных из производства}) \times (\text{себестоимость одной У.Е.}).$$

Затраты на остаток НЗП на конец периода рассчитываются отдельно для материалов и для добавленных затрат по схеме:

$$\text{Затраты} = (\text{Количество У.Е.}) \times (\text{Затраты на одну У.Е.}).$$



Выводы

Условия применения и характеристики позаказного метода учета и калькулирования: индивидуальное, мелкосерийное производство; заказы различаются по технологии, материалоемкости, трудоемкости; планово-учетной единицей является заказ; затраты на заказ и средняя себестоимость единицы продукции определяется после выполнения заказа; *Затраты на заказ* = прямые материалы + прямой труд + распределенные НР. НР распределяются на заказы по ставке распределения. Выбор ставки распределения зависит от целей; сложности продукта; преобладающего вида деятельности, который определяет динамику затрат. Позаказный метод используется также в неприбыльных организациях и сфере услуг.

Условия применения и характеристики попроцессного метода: непрерывный производственный процесс; массовое производство однородной продукции; затраты обобщаются за период безотносительно к продукции; для учета объема используются физические и эквивалентные единицы; затраты группируются не в традиционной форме, а только в две группы – прямые материалы и добавленные затраты.



Контрольные вопросы по главе 3

1. Какой метод учета затрат будет применяться на предприятии по производству полипропилена, нефтеперерабатывающем заводе, пивзаводе и почему?
2. Какой метод учета затрат будет применяться на предприятии по производству самолетов?
3. В каких ситуациях приемлема единая ставка распределения накладных расходов?
4. В каких случаях целесообразен отказ от единой ставки распределения накладных расходов?

4 Учет затрат по видам деятельности



.....
После изучения этой главы ожидается, что студент сможет:

- понимать концепцию носителей затрат и ее важность для организации;
 - обсуждать ключевые идеи учета затрат по видам деятельности (ABC);
 - рассчитать затраты на продукт в традиционной и ABC системах учета затрат;
 - объяснить, почему традиционные базы распределения накладных расходов могут искажать размер затрат на продукт;
 - описать двухстадийный процесс распределения затрат.
-

4.1 Концепция учета затрат по видам деятельности

Центральная идея учета затрат по видам деятельности заключается в том, что затраты анализируются через призму выполняемых предприятием процессов, таких как производство, сбыт, администрирование. Предприятие рассматривается как совокупность процессов, которые могут быть детализированы до видов деятельности и операций; каждый из этих процессов требует затрат ресурсов; продукт формирует спрос на конкретные процессы; затраты ресурсов аккумулируются по существенным видам деятельности и затем распределяются на продукты пропорционально доле потребления продуктом данного вида деятельности.

Переход на эту систему учета характерен для многих предприятий. По мере развития конкуренции возникает проблема более точной оценки затрат. Кроме того, в структуре затрат в последние годы произошли большие изменения – если раньше в промышленности труд был преобладающим элементом, то в настоящее время доля трудозатрат заметно ниже, в некоторых фирмах ее даже не выделяют в самостоятельную статью затрат для анализа. Сложная в произ-

водстве продукция, выпускаемая в автоматизированном производстве, не требует больших затрат прямого труда. Процесс ее производства характеризуется потреблением машинного времени; потреблением дополнительных функций, связанных с отличительными особенностями; потреблением услуг по обслуживанию и переналадке. Соответственно увеличиваются затраты по поддержке и обслуживанию этих производств. В случае распределения этих затрат на продукцию пропорционально прямой заработной платы большую часть накладных получают трудоемкие виды продукции. Соответственно, сложные виды продукции, нетрудоемкие, но потребляющие дополнительные услуги, получают меньшую часть накладных расходов. В целом данный подход может привести к систематическому занижению затрат на мелкосерийную продукцию с высоким уровнем сложности, либо новизны, а также завышению затрат на продукцию крупносерийного производства, либо на традиционную продукцию с невысоким уровнем сложности и отсутствием дополнительных функций.

Традиционные методы формирования и распределения накладных расходов отражают условия функционирования того периода времени, в который они разрабатывались. Данные системы возникли десятилетия назад, когда уровень диверсификации продукции был невысок, производство характеризовалось малотоварностью, в структуре затрат преобладали материальные затраты и заработная плата основных производственных рабочих, доля накладных расходов в себестоимости была невелика. Очевидно, что при снижении роли живого труда нужны иные критерии распределения накладных расходов, которые адекватно отражали бы реальные процессы создания продукции.

Ключевыми позициями учета затрат по видам деятельности являются понятия «вид деятельности», «носитель затрат», механизм распределения затрат.



.....

*Под **видом деятельности** понимают повторяющуюся последовательность действий, движений, работ, выполняемую в ходе функциональных процессов, которые могут быть обособлены на основе отличительных свойств.*

***Носитель затрат** – это характеристика, мера события или деятельности, в результате которого изменяются затраты.*

.....

В системе учета затрат по видам деятельности идентифицируются наиболее существенные носители. При выборе носителя затрат важно учитывать три фактора.

- Степень корреляции. Идея учета затрат по видам деятельности заключается в распределении затрат данного вида деятельности на продукцию пропорционально доле потребления продукцией данного вида деятельности. Точность распределения затрат зависит от того, насколько точно выбранный носитель затрат отражает деятельность, иными словами, насколько высока степень корреляции между видом деятельности и носителем.
- Соотношение выгод и затрат от системы. Чем больше выделено затратных групп и носителей, тем точнее результаты распределения НР. Однако, чем сложнее система, тем больших затрат по ее осуществлению она требует.
- Мотивационные возможности. Информационные системы оказывают влияние на поведение людей, принимающих решения.

Особенностью подхода является иное отношение к прямым затратам. В традиционной системе учета в качестве прямых затрат выступают только прямые материалы и прямой труд. Все остальные затраты рассматриваются как одна (или несколько) затратных групп и распределяются на продукт на основе объемной меры – например, часов прямого труда. Таким образом, все эти затраты рассматриваются как не прямые по отношению к объему продукции. По контрасту, при системе учета по видам деятельности делается попытка учесть в качестве прямых затрат как можно большее количество затрат. Любые затраты, которые могут быть отнесены на конкретную продуктовую линию, рассматриваются как прямые затраты данного продукта. Примером могут служить затраты на подготовительные работы. В традиционной системе они входят в состав НР и распределяются на продукцию на основе часов прямого труда. В системе учета затрат по видам продукции время на подготовку нормируется для каждой продуктовой линии, и эти затраты рассматриваются как прямые для каждого типа панелей.

Механизм распределения затрат по видам деятельности

Учет затрат по видам деятельности использует двухстадийное распределение накладных расходов на продукты или услуги, фокусируя внимание на видах деятельности. На первом этапе идентифицируются важнейшие виды дея-

тельности и потребляемые ими ресурсы; накладные расходы распределяются на каждый вид пропорционально потреблению ресурсов. Накладные расходы, относимые на каждый вид деятельности, образуют затратную группу данного вида деятельности. Результатом этого этапа является группировка общей суммы накладных расходов в затратные группы по основным видам деятельности. На втором этапе идентифицируются носители затрат, характерные для каждой группы. Накладные расходы перераспределяются внутри каждой затратной группы на продуктовые линии.

Этап №1. Все виды деятельности анализируются с целью определить, с чем связан данный вид деятельности в большей степени – с производством каждой единицы продукции; с партией продукции; с продуктовой линией; с общим управлением.

Уровень единицы продукции включает виды деятельности, которые связаны непосредственно с производством каждой единицы продукции. На предприятии каждая единица продукции требует машинной обработки. Поэтому в затратную группу «Машины» будут включены затраты на обслуживание оборудования, компьютерную поддержку, амортизацию, электроэнергию, калибровку.

Уровень партии изделий включает виды деятельности, имеющие отношение к партии изделий больше, чем к единичному изделию. Примерами таких видов деятельности могут быть подготовительные работы; получение материалов и НЗП и проверка их качества; внутреннее перемещение; упаковка и транспортировка; обеспечение качества готовой продукции.

Уровень продуктовой линии включает виды деятельности, поддерживающие продуктовую линию в целом, например, конструкторские работы.

Уровень общего управления обеспечивает нормальный производственный процесс. Примеры затрат этого уровня – заработная плата руководства, амортизация зданий и оборудования заводоуправления, налоги на имущество, содержание зданий заводоуправления, расходы на страхование.

Этап №2. На втором этапе идентифицируются базы распределения для каждой затратной группы и затраты каждой группы распределяются на объект затрат по выбранной базе распределения.



Пример 4.1

Например, для затратной группы «Машины» в качестве базы распределения выбраны машино-часы, так как продукт, требующий большего количества машино-часов, должен нести большую долю затрат, связанных с машинами. Ставка распределения затрат рассчитывается по схеме плановой ставки распределения накладных расходов – затраты по данной затратной группе, отнесенные к общему количеству плановых машино-часов. Затем ставка умножается на количество машино-часов, требуемых для производства каждого продукта.



Пример 4.2

Затратная группа «Общее управление». Эта группа включает такие виды затрат, как амортизация и содержание зданий общего назначения; затраты по управлению предприятием. Традиционно для этой группы в качестве базы распределения принимаются часы прямого труда.

Затраты на единицу продукции рассчитываются умножением ставки распределения на количество часов прямого труда, требуемых для каждой единицы продукции.

4.2 Системы управления затратами

Учетные системы являются основой и катализатором для разработки систем управления затратами.



Система управления затратами – это управляющая система планирования и контроля со следующими задачами:

- *измерение затрат ресурсов, потребляемых важнейшими видами деятельности;*
- *идентификация и устранение затрат, не добавляющих ценности. Это затраты тех видов деятельности, которые могут быть устранены без ущерба качеству и полезности продукта;*

- *определение эффекта и эффективности всех основных видов деятельности, представленных на предприятии;*
 - *идентификация и оценка новых видов деятельности.*
-

Системы управления затратами играют более важную роль в организации, чем отдельные учетные системы. В то время как традиционные учетные системы ориентированы на обработку исторических данных, управление затратами играет активную роль в планировании, управлении и сокращении затрат.

Непроизводительные затраты

Акцентирование внимания на видах деятельности помогает идентифицировать *непроизводительные затраты* и устранить такие виды деятельности. Производственный процесс включает в себя: время непосредственно процесса производства; время на проверки качества; время на перемещение материалов, НЗП, готовой продукции; время ожидания, в течение которого сырье или полуфабрикаты находятся в ожидании следующей операции; время складского хранения, в течение которого материалы, НЗП или готовая продукция складировываются перед дальнейшей обработкой или перемещением. *Время на перемещение материалов* может включать следующие виды деятельности: получение материалов и перемещение их в склад; перемещение материалов и компонентов к сортировочной машине; перемещение частично укомплектованных продуктов из одного участка в другой; перемещение упакованных изделий на склад готовой продукции. *Время ожидания* включает время, которое частично укомплектованные изделия проводят, ожидая следующей операции. *Время на складе* включает время, проведенное материалами, НЗП и готовой продукцией на складах.

Можно ли идентифицировать какие-либо виды деятельности как потенциально непроизводительные? Непроизводительные затраты будут различаться для каждого индивидуального случая, но потенциально, каждый из рассматриваемых видов деятельности имеет элементы, не добавляющие ценности.

Время на складе. С точки зрения идентификации непроизводительных затрат, наиболее очевидны затраты, связанные со складским хозяйством. Производители традиционно хранят запасы материалов, сырья, готовой продукции, чтобы обеспечить непрерывность производства и реализации. В последние годы, однако, эта философия меняется. Все большее число предприятий исполь-

зуют подход «точно вовремя». Большие складские помещения могут свидетельствовать о потенциально высоких складских запасах.

Время ожидания. Большие пространства, отведенные на территории каждого участка, для временного хранения НЗП, могут свидетельствовать о потенциально высоких запасах, связывающих оборотные средства и непроизводительных затратах.

Время на перемещение материалов. Планировка предприятия должна учитывать оптимальные маршруты перемещений.

Время непосредственно процесса производства. Производственный процесс, трансформирующий сырье в готовую продукцию – всегда является производительным видом деятельности. Но нельзя исключить возможность, что существуют непроизводительные процедуры и затраты, в рамках производственного процесса. Задача управления затратами – оценить эффективность каждой части производственного процесса.

4.3 Техники снижения затрат

Управление затратами на основе целевого учета и задания по снижению себестоимости

Чтобы сохранять конкурентоспособность, бизнес должен непрерывно совершенствоваться. Непрерывное совершенствование должно касаться всех видов деятельности бизнеса – от конструирования продукта до его послепродажного обслуживания.



.....

Непрерывное совершенствование может быть определено как постоянная деятельность по устранению недостатков, снижению непроизводительных затрат, упрощению конструкций и процессов и повышению качества.

.....

Одна из причин, побуждающих предприятия к непрерывному совершенствованию – это *концепция снижения цены и затрат*. Эта концепция отражает тенденцию цен к снижению по мере развития жизненного цикла изделия, каким бы современным оно ни было. Например, когда ноутбуки впервые появились, цены на них были достаточно высоки. По мере освоения производства, цены снижались, и производители вынуждены постоянно снижать затраты на производство изделий. Два подхода к непрерывному совершенствованию, впервые

появившиеся в Японии, широко распространены сейчас – целевой учет и задания по снижению себестоимости.



.....

Целевое управление и учет затрат – это проектирование продукта и технологии его производства, ориентируясь на установленный уровень затрат.

.....

На первом этапе прогнозируется рыночная цена на новый продукт и устанавливается норма прибыли в цене. Прогнозная рыночная цена изделия называется *целевой ценой*, планируемая прибыль – *целевой прибылью*, затраты на единицу продукции, рассчитанные исходя из целевой цены – *целевыми затратами*. Целевые затраты представляют собой норму затрат, которая обеспечивает поставленную перед предприятием задачу. Исходя из этой нормы, комбинируются затраты по всем статьям затрат.

При разработке продукта конструкторы руководствуются техникой работ, называемой конструирование стоимости.



.....

Конструирование стоимости – это техника сокращения затрат и совершенствования производственного процесса, которая заключается в сборе информации о продукте и технологическом процессе и отборе подходящих по сложности, затратности, качеству вариантов.

.....

Примерами конструирования затрат в сфере материальных затрат могут быть отбор дешевых видов сырья, материалов; сокращение количества деталей в частях изделия; использование стандартных компонентов вместо уникальных.

Управление затратами на основе изобретательства и заданий по снижению себестоимости. Целевой учет применяется к проектированию новых продуктов и процессов. Для существующих продуктов и процессов используется техника непрерывного совершенствования и снижения затрат в ходе производственного процесса. Идея этого метода – постоянные мелкие улучшения, рацпредложения более эффективны, чем радикальные изменения в технологии с привлечением инвестиций. Это достигается путем формирования системы ценностей и установок у работников предприятия и установления заданий по снижению себестоимости. Совершенствование – цель каждого рабочего в каж-

дом виде деятельности, ежедневно и ежечасно. Небольшие, но постоянные улучшения дают существенное снижение затрат. Организационно это выглядит следующим образом: устанавливаются годовые (месячные) задания по снижению затрат; фактические затраты сравниваются с заданием. К концу отчетного периода фактические затраты снижаются на установленный процент и становятся базой для планирования затрат на следующий период.

Сравнительная оценка и изучение передового опыта – это метод постоянного поиска наиболее эффективных методов решения задач на основе сравнения действующих в организации методов и подходов с другими организациями или с другими подразделениями той же организации.



.....

Реинжиниринг. По контрасту с концепцией непрерывных мелких усовершенствований, **реинжиниринг** – процесс радикальной перестройки, изменение путей достижения цели.

.....

Этот метод относится не только к изменению производственного процесса, но любого процесса – бухгалтерской системы, управления качеством и т. д. Этот метод несет большой риск, но и значительные доходы.

Учет затрат по жизненному циклу. Жизненный цикл включает пять стадий: планирование и концептуальное проектирование; предварительное проектирование; детальное проектирование и испытания; производство; сбыт и послепродажное обслуживание.



.....

Выводы

Технологический прогресс, конкуренция изменили производственные процессы и привели к созданию новых учетных систем. Многие предприятия переходят от традиционной системы учета затрат к более действенной *системе управления затратами*. Система управления затратами оценивает затраты всех значительных видов деятельности, идентифицирует непроизводительные затраты. Концентрация внимания на видах деятельности помогает создать высококачественный продукт при минимальных затратах на него. По мере изменения производственной среды, многие руководители убеждаются, что традиционная учетная система неточно отражает затраты на продукт; она завышает расходы массовых производств и занижает расходы мелкосерийных производств со сложной продукцией. Системы учета затрат на продукт изменяются от простых

(с одним носителем затрат, таким, как норма-часы, машино-часы, основная заработная плата производственных рабочих) к сложным, с большим количеством носителей. Такие системы дают более точную информацию для стратегических решений и помогают определить непроизводительные виды деятельности и затраты. Система учета затрат по видам деятельности широко применяется в сфере обслуживания.

.....



Контрольные вопросы по главе 4

.....

1. Поясните, как современное окружение бизнеса (экономическая среда, производственная, информационная, социальная и т. д.) влияет на управление затратами.
2. В чем заключается концепция учета затрат по видам деятельности?
3. Какие возможности предоставляет учет по видам деятельности и почему он не распространен повсеместно?
4. Что понимается под термином «носитель затрат»?
5. Почему традиционные базы распределения накладных расходов могут исказить размер затрат на продукт?
6. Какого типа искажения затрат могут вызывать традиционные базы распределения накладных расходов?
7. Какие две стадии выделяют в процессе распределения затрат?
8. Дайте определение вида деятельности и перечислите наиболее распространенные виды деятельности для вуза.
9. Кратко опишите, как определяется себестоимость единицы продукции в системе учета затрат по видам деятельности.
10. Какие затраты относят к непроизводительным и почему?

5 Распределение затрат комплексных производств и обслуживающих подразделений



.....

После изучения этой главы ожидается, что студент сможет:

- *распределять затраты комплексного производства тремя методами и объяснить, для каких целей распределяются затраты;*
 - *распределять затраты обслуживающих подразделений прямым и пошаговым методом.*
-

5.1 Комплексное производство



.....

Совместное (комплексное) производство – это производство, результатом которого являются два и более совместных продукта.

.....

Совместные продукты – продукты, которые не существуют, как самостоятельные, до точки раздела. Возможны также *побочные продукты* – продукты с очень маленькой стоимостью по сравнению с другими продуктами совместного производства. После окончания совместного производства совместные продукты могут быть идентифицированы как отдельные продукты. Эта точка в технологическом процессе называется *точкой раздела*.

Затраты совместного производства распределяются на совместные продукты для оценки запасов и определения прибыли, но не для принятия решений о совместном производстве или продуктах.

Существует три метода распределения затрат совместного производства.

1. *Метод натуральных единиц* – метод, при котором затраты совместного производства относятся на продукты пропорционально натуральным показателям (вес, объем, удельный вес отдельных веществ) в точке раздела производства.

2. *Метод рыночных цен* – при котором затраты распределяются пропорционально доле выручки от реализации продукции в точке раздела.
3. *Метод чистой реализационной стоимости* – метод, при котором затраты совместного производства распределяются на продукты пропорционально доле чистой реализационной стоимости. *Чистая реализационная стоимость* отдельного конечного продукта рассчитывается как разница выручки от реализации конечного продукта и затрат соответствующего отдельного производства после точки раздела. Рассчитывается по плановым показателям.

Результаты методов существенно различаются. Кроме оценки запасов, распределение затрат используется для определения прибыли.

5.2 Распределение затрат обслуживающих подразделений



Вспомогательные (обслуживающие) подразделения не участвуют непосредственно в производстве продукта, но обеспечивают условия для выпуска продукции, оказывая услуги основным подразделениям, и друг другу.

Для того, чтобы рассчитать стоимость конечного продукта (услуги), необходимо учесть затраты вспомогательных подразделений. В практике для распределения затрат вспомогательных подразделений используют два метода – *прямой метод* и *пошаговый*. Для полного учета взаимных услуг вспомогательных подразделений используют систему линейных уравнений.

5.2.1 Прямой метод распределения затрат

Характеристики прямого метода:

- В процессе распределения затрат вспомогательные подразделения не ранжируются, так как не имеет значения, в каком порядке их затраты будут распределяться на основные подразделения.
- Базы распределения затрат у всех вспомогательных подразделений разные, характеризующие особенности деятельности.
- Не учитываются взаимные услуги вспомогательных подразделений друг другу, все услуги списываются на затраты основных подразделений.

- Затраты распределяются пропорционально доле потребления основными подразделениями услуг вспомогательных подразделений.

Алгоритм распределения затрат прямым методом

1. Рассчитать для каждого вспомогательного подразделения доли услуг, потребляемых всеми другими подразделениями (см. рис. 5.1).
2. Вычеркнуть взаимные услуги вспомогательных подразделений.
3. Рассчитать коэффициент распределения услуг. Распределение затрат на основные подразделения осуществляется пропорционально доле потребления основными подразделениями услуг вспомогательных подразделений. Там, где были взаимные услуги, они вычеркнуты, и общая сумма услуг подразделения меньше 100% (см. рис. 5.1). Поэтому коэффициент распределения затрат рассчитывается не к 100%, а к фактическим суммам затрат, потребленных основными подразделениями. Например,

$$k_{1A} = \frac{0.3}{0.3+0.7} = 0.3, \quad k_{1B} = \frac{0.7}{1} = 0.7,$$

$$k_{2A} = \frac{0.25}{0.25+0.5} = \frac{0.25}{0.75}, \quad k_{3A} = \frac{0.35}{0.35+0.6} = \frac{0.35}{0.95}.$$

4. Распределить затраты вспомогательных подразделений на основные. Затраты, распределенные на основное подразделение = (Затраты обслуживающего подразделения) * (Коэффициент распределения).

$$Z_{ij} = Z_i \times k_{ij}.$$

5. Построить таблицу (см. табл. 5.1).

Таблица 5.1 – Распределение затрат прямым методом

Вспомогательные подр. (производители услуг)	Затраты к распределению	Потребители услуг (основные подразделения)			
		А		В	
		доли	\$	доли	\$
№ 1	Z_1	k_{1A}	$Z_1 \cdot k_{1A}$	k_{1B}	$Z_1 \cdot k_{1B}$
№ 2	Z_2	k_{2A}	$Z_2 \cdot k_{2A}$	k_{2B}	$Z_2 \cdot k_{2B}$
№ 3	Z_3	k_{3A}	$Z_3 \cdot k_{3A}$	k_{3B}	$Z_3 \cdot k_{3B}$
	$\sum Z$	–	$\sum Z_A$	–	$\sum Z_B$

Проверка: все затраты распределены на основные подразделения. Сумма затрат к распределению ($\sum Z$) равна сумме затрат по основным подразделениям $\sum Z_A + \sum Z_B$

$$\sum Z = \sum Z_A + \sum Z_B.$$

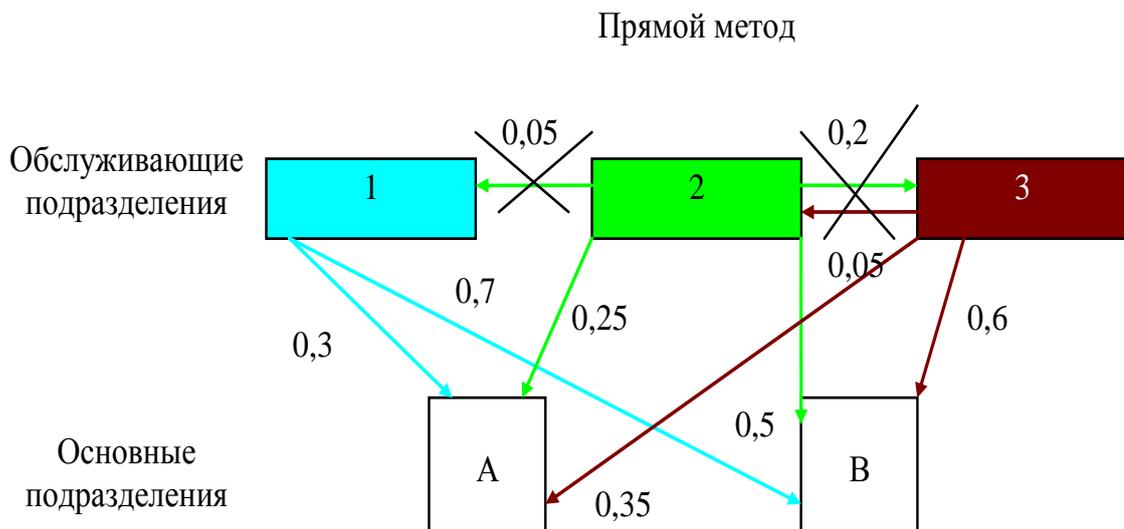


Рис. 5.1 – Прямой метод распределения затрат обслуживающих производств

5.2.2 Пошаговый метод распределения затрат вспомогательных подразделений

Прямой метод игнорирует взаимные услуги вспомогательных подразделений. Частично этот недостаток устранен в *пошаговом методе*. При этом методе услуги вспомогательных подразделений учитываются, но в одном направлении. Вначале выбирается последовательность распределения затрат по вспомогательным подразделениям. Первым становится подразделение, которое оказывает услуги возможно большему количеству вспомогательных подразделений. Остальные подразделения ранжируются по убыванию количества услуг. Учет затрат идет в одном направлении – от первого, с максимальным числом услуг – к минимальному. Услуги снизу – вверх (от подразделения с меньшим количеством связей к большему) – не учитываются. Затраты распределяются каскадом, пропорционально доле потребления услуг вышележащих подразделений.

Базы распределения затрат у всех вспомогательных подразделений по-прежнему разные – например, человеко-часы, площадь, годовая загрузка пациентами, количество работников.

Алгоритм распределения затрат пошаговым методом (см. рис. 5.2)

1. Рассчитать для каждого вспомогательного подразделения доли услуг, потребляемых всеми другими подразделениями (основными и вспомогательными).

2. Определить последовательность подразделений. Первым становится подразделение, которое оказывает услуги возможно большему количеству вспомогательных подразделений. Остальные подразделения ранжируются по убыванию количества услуг.

3. Вычеркнуть встречные услуги нижних вспомогательных подразделений – верхним.

4. Распределить затраты каскадом – услуги первого подразделения распределить на все нижележащие (основные и вспомогательные), и так далее. Поскольку встречные услуги снизу – вверх проигнорированы, то оставшаяся сумма услуг подразделения может оказаться меньше 100% (см. рис. 5.2). Поэтому коэффициент распределения затрат рассчитывается не всегда к 100%, а к фактическим суммам затрат, потребленных основными подразделениями. Например, для первого подразделения коэффициенты распределения:

$$k = \left\{ \frac{0.2}{1}; \frac{0.05}{1}; \frac{0.25}{1}; \frac{0.5}{1} \right\} \Sigma = 1.$$

Для второго подразделения коэффициенты распределения:

$$k = \left\{ \frac{0.35}{0.35 + 0.6}; \frac{0.6}{0.35 + 0.6} \right\} \Sigma = \frac{0.95}{0.95} = 1.$$

5. Распределение идет шагами, нарастающим итогом, сверху вниз. После первого шага к исходным затратам подразделения №2 (Z_2) добавляются затраты, перераспределенные на него с верхнего уровня ($Z_1 \times 0.2$). На следующее обслуживающее и два основных подразделения распределяются затраты в сумме: $Z_2 + (Z_1 \times 0.2)$. Так как второе подразделение оказывает услуги только основным, то на подразделение №3 приходится 0 затрат, и вся сумма распределяется на подразделения А и В по коэффициентам $\frac{0,35}{0,95}; \frac{0,6}{0,95}$. И т. д.

Пошаговый метод распределения затрат

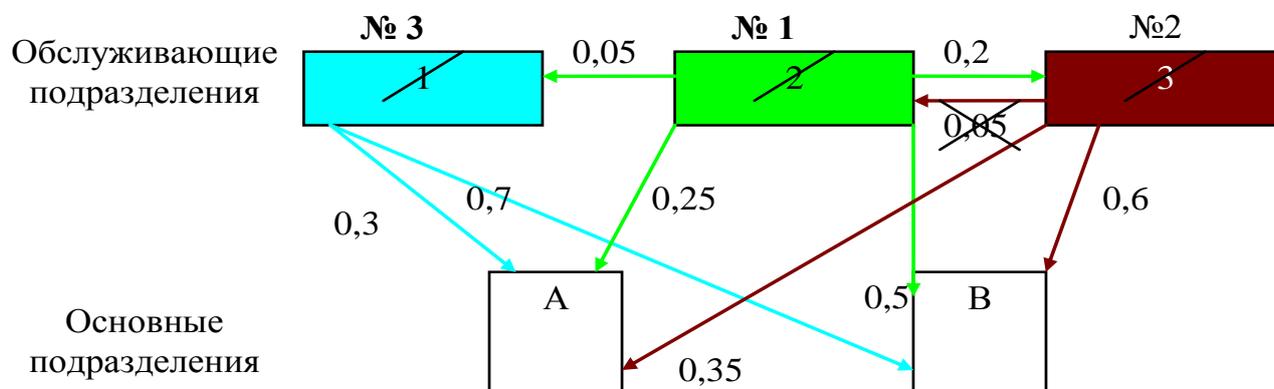


Рис. 5.2 – Пошаговый метод распределения затрат вспомогательных подразделений

Расчеты удобно оформлять в табличной форме (см. табл. 5.2).

Таблица 5.2 – Пошаговый метод распределения затрат

Показатели	Обслуживающие подразделения			Прямые подразделения А и В	
	z_1	z_2	z_3	–	–
Затраты к распределению	z_1	z_2	z_3	–	–
Шаг 1.	z_1	$0.2 \times z_1$	$0.05 \times z_1$	$0.25 \times z_1$	$0.5 \times z_1$
Шаг 2		$z_2 + 0.2 \times z_1$	–	$(z_2 + 0.2 \times z_1) \times 0.35 \times 0.95$	$(z_2 + 0.2 \times z_1) \times 0.6 \times 0.95$
Шаг 3			$z_3 + 0.05 \times z_1 + 0$	$z_3 + 0.05 \times z_1 \times 0.3$	$z_3 + 0.05 \times z_1 \times 0.7$
Итого				$z(A)$	$z(B)$
Всего				$z(A+B)$	



..... **Выводы**

Для того, чтобы определить полные затраты организации на производство конечного продукта, затраты обслуживающих производств распределяются на отделения, непосредственно участвующие в производстве продуктов (услуг). В

практике наиболее часто используют прямой и пошаговый методы распределения затрат обслуживающих подразделений на основные подразделения. Эти методы могут быть усложнены, если переменные и постоянные затраты распределять отдельно.

Совместное производство – производство двух и более продуктов, каждый из которых может быть идентифицирован как самостоятельный продукт после точки раздела. Затраты совместного производства распределяются для целей учета затрат и расчета полных затрат на производство. Используют три метода распределения затрат комплексного производства – метод натуральных единиц, рыночных цен и чистой реализационной стоимости.

.....



Контрольные вопросы по главе 5

.....

1. Что понимается под точкой раздела в совместном производстве?
2. С какими целями распределяются затраты совместного производства?
3. В каких ситуациях для распределения затрат комплексных производств применяется метод чистой реализационной стоимости, в каких – метод рыночных цен?
4. Почему затраты вспомогательных и обслуживающих производств не могут быть распределены на продукты непосредственно?
5. Как распределить затраты при наличии услуг между обслуживающими подразделениями?
6. При пошаговом методе распределения затрат обслуживающих подразделений затраты каких подразделений распределяются в первую очередь?
7. Каким образом учитываются затраты обслуживающих подразделений друг другу при пошаговом методе распределения?
8. Охарактеризуйте достоинства и недостатки прямого и пошагового методов распределения затрат обслуживающих и вспомогательных производств.
9. Каким образом затраты основных отделений переносят на продукты?
10. Какие затраты рассматриваются при распределении как релевантные?

**Раздел II. Системы планирования
и контроля затрат**

6 Поведение затрат



.....

После изучения этой главы ожидается, что студент сможет продемонстрировать навыки:

- использования различных методов анализа поведения затрат;
 - методов расчета критического объема продаж в натуральном и стоимостном выражении;
 - составления маржинальной формы отчета о прибылях и убытках;
 - обсуждения роли структуры затрат и операционного левериджа для зависимости «Затраты-объем-прибыль»;
 - обсуждения размера влияния на прибыль изменений в постоянных, переменных затратах, ценах.
-

Руководитель любой организации нуждается в информации о том, каким образом изменятся затраты при изменении объемов деятельности. Взаимосвязь между затратами и объемом деятельности, называемая поведением затрат, используется для планирования, контроля, принятия решений. Для оценки поведения затрат используется группировка затрат на постоянные и переменные. По мере развития производства структура затрат изменяется. Доля и значение постоянных расходов в структуре затрат увеличиваются. Это связано с двумя факторами. Первый – рост автоматизации производства, сокращающий затраты живого труда средней и низкой квалификации и увеличивающий долю амортизации и содержания оборудования. Второй – увеличивающаяся стабильность заработной платы, что связано со стремлением фирм удержать высококвалифицированных работников, особенно в отраслях с компьютеризованными производствами. Поэтому большая часть затрат по оплате труда, которая традиционно рассматривалась как переменные затраты, переходит в состав постоянных затрат.

6.1 Оценка затрат

6.1.1 Методы оценки затрат

Под оценкой затрат понимают процесс определения поведения конкретных статей затрат. Индивидуальные случаи требуют различных подходов и конкретных методов оценки затрат. Существует пять типовых методов для оценки зависимости «затраты – объем». Методы различаются по степени сложности и точности, часто они используются параллельно или комбинируются.

Метод бухгалтерской классификации. Основан на тщательном исследовании счетов с целью классифицировать каждую статью затрат как переменную, постоянную или смешанную. Точность классификации зависит от опыта аналитика, от его знания специфики предприятия, специфики поведения затрат, от тщательности анализа первичных документов. Анализ данных прошлых лет комбинируется со знанием факторов, влияющих на затраты.

Для смешанных затрат могут быть использованы более системные методы анализа данных прошлых периодов, самый простой из которых – визуальный метод.

Визуальный метод. На график наносят точечные затраты, наблюдаемые при различных значениях объема за определенный промежуток времени. На полученной диаграмме рассеивания видно отношение затрат и объема (или другого носителя затрат) и степень корреляции между ними. Если корреляция существует, ее можно выразить через линейную функцию. Через поле рассеивания проводят прямую затрат таким образом, чтобы равное количество наблюдений располагалось выше и ниже линии. Точки затрат, лежащие вне общего поля данных, не являются представительными, так как связаны с ошибками в расчетах или в исходных данных, или с изменением условий деятельности, поэтому они не принимаются в расчет. По графику определяют значение переменных v , F для уравнения затрат типа

$$C = v \cdot Q + F, \quad (6.1)$$

где C – оцениваемые смешанные затраты (зависимая переменная); v – коэффициент прямых затрат; Q – независимая переменная, в данном случае объем производства (в общем виде количественно определенный фактор изменения затрат); F – уровень постоянных затрат.

Оценки, полученные этим методом, имеют смысл в пределах релевантной области. Главный недостаток этого метода – отсутствие объективности: Обыч-

но это не является серьезной проблемой, так как метод комбинируется с другими, более объективными.

Метод «mini-max» – метод оценки смешанных или нелинейных затрат с использованием двух крайних значений объема производства – минимального и максимального. Из массива данных выбираются максимальное и минимальное значения объема и соответствующие им значения затрат. По абсолютным отклонениям рассчитывают коэффициент переменных затрат:

$$v = \frac{C_{\max Q} - C_{\min Q}}{Q_{\max} - Q_{\min}}. \quad (6.2)$$

Из уравнения затрат $C = F + v \cdot Q$ с одной переменной Q рассчитывается уровень постоянных затрат F . Значение F может быть определено из уравнения затрат при любом значении объема:

$$F = C_{\max Q} - v \cdot Q_{\max} = C_{\min Q} - v \cdot Q_{\min}. \quad (6.3)$$

Общее уравнение анализируемых смешанных затрат имеет вид:

$$C = F + v \cdot Q,$$

где C – оцениваемые смешанные затраты (зависимая переменная); v – расчетный коэффициент прямых затрат; Q – независимая переменная (объем производства); F – расчетный уровень постоянных затрат.

Этот метод более объективен, поскольку он не оставляет места для домыслов, но его недостаток в том, что для оценки поведения используются только две точки, все остальные данные игнорируются.

Метод наименьших квадратов (регрессионный анализ) – самый распространенный из статистических методов. Для его понимания необходимо вернуться к диаграмме рассеивания. Точки затрат не выстраиваются в совершенно прямую линию, какое-то их количество будет отклоняться от любой прямой, проведенной через них.

Задача сводится к проведению прямой таким образом, чтобы отклонение точек от нее было минимальным. Поскольку разброс точек большой, прямая проводится так, чтобы минимизировать сумму квадратов отклонений между прямой и точками разброса. Отклонения графически измеряются не перпендикулярно линии, а по вертикали. Полученная прямая называется регрессионной линией (или прямой наименьших квадратов) и выражается тем же уравнением:

$$C = F + v \cdot Q,$$

где C – оцениваемые смешанные затраты (зависимая переменная); v – расчетный коэффициент прямых затрат; Q – независимая переменная (объем производства); F – расчетный уровень постоянных затрат.

Например, $C = 1920 + 0,448Q$ в релевантной области.

Уравнение (6.1) использует только одну независимую переменную. На практике часто поведение конкретной статьи затрат зависит от нескольких носителей затрат. В этом случае решается уравнение множественной регрессии.

Технологическое нормирование как метод оценки затрат. Все рассмотренные методы основывались на информации прошлых периодов. Между тем, в быстроразвивающихся отраслях такие исторические данные отсутствуют или нерелевантны. В этом случае оценка поведения затрат может строиться на изучении технологического процесса и нормировании всех связанных с ним процессов и затрат. Этот метод трудоемок и дорог, но обеспечивает высокую точность. Используется в электронике, приборостроении, машиностроении, производствах со сложными продуктовыми потоками.

6.1.2 Типовые проблемы сбора информации

Независимо от метода оценки затрат, результат определяется достоверностью и представительностью данных.

Сбор данных – сложный и ответственный момент, требующий опыта и мастерства. Наиболее часто при сборе информации встречается шесть проблем:

1. Отсутствие данных в результате утраты первичной документации или ошибок в ней.
2. Нерелевантность данных. Грамотно выполненный анализ может быть построен на неправильной выборке данных, включающей случайные, ошибочные или чрезвычайные отклонения от нормы.
3. Различная продолжительность периодов времени. Зависимые и независимые переменные могут иметь различную периодичность сбора и отчетности. Например, натуральный объем учитывается ежедневно, затраты на его производство – ежемесячно.
4. Проблема выбора продолжительности анализируемого периода и несогласованности данных по периодам времени. Часто бывает, что данные, показанные в текущем периоде, являются следствием операций предшествующих периодов. Существует два подхода к выбору длины периода:

- 4.1. Периоды времени короткие (неделя, месяц), набор данных очень большой. Чем короче период, тем точнее отражены все колебания объемов и затрат внутри него. Длина временного отрезка определяется возможностью соотнести затраты на период с объемом выпуска.
- 4.2. Периоды времени продолжительные (год, несколько лет). Это увеличивает массив данных, но снижает возможности его использования, так как велик риск изменений в технологии, организации производства и труда, ценах.
5. Отнесение затрат к классификационной группе. Постоянные расходы часто распределяются на единицу носителя затрат. Например, амортизация распределяется на единицу продукции, поэтому в отчетах они могут отражаться как переменные. Затраты на рекламу могут быть постоянными, если они планируются в абсолютной сумме. Если же в плане затраты на рекламу заложены как процент выручки от реализации, то они становятся переменными. Требуется большая осторожность в оценках таких затрат и предварительное изучение их динамики.
6. Инфляция.

Допуски в использовании методов оценки затрат

При рассмотрении различных методов оценки затрат предполагается, что более сложные методы дают более точные результаты. Однако все эти методы несовершенны, поскольку используют ряд допущений и условностей.

1. За исключением множественной регрессии, все методы оперируют одной переменной. Даже множественная регрессия использует ограниченное число независимых переменных. На практике на затраты влияет большое количество факторов, начиная от качества сырья и заканчивая погодой.
2. Предполагается, что линейная функция в рамках релевантной области адекватно выражает поведение затрат.

6.2 Анализ зависимости затрат и прибыли от объема продаж



Анализ «затраты – объем – прибыль» отражает влияние изменений объема на затраты, выручку от реализации и прибыль.

Этот анализ может быть расширенным, охватывая влияние на прибыль изменений в ценах, тарифах на услуги, ставках налогообложения, структуре реализации и всех видов краткосрочных финансовых изменений. Этот анализ используется и в неприбыльных организациях (библиотека, университет, муниципальное управление).

6.2.1 Методы учета затрат и их отражение в отчетах о прибыли

В традиционном отчете о прибылях и убытках (табл. 6.2) не используется группировка затрат на постоянные и переменные, что не позволяет увидеть влияние объемов деятельности на затраты и прибыль. Для выявления зависимости «затраты – объем – прибыль» необходима группировка затрат на постоянные и переменные, без деления их на производственные и непроизводственные затраты. Исходные данные заносятся в отчет о финансовых результатах, оформленный в *маржинальной форме*. Для сравнения рассмотрим две формы отчета по одной организации. В традиционной форме отчета (табл. 6.1) себестоимость проданной продукции включает производственные затраты (переменные и постоянные).

Таблица 6.1 – Отчет о прибылях и убытках предприятия А.С.
за 20xx г., тыс. руб. (традиционная форма)

Выручка от продажи продукции	500
Себестоимость проданной продукции	380
Валовая прибыль	120
Коммерческие расходы	(35)
Управленческие расходы	(35)
Прибыль до налогообложения	50

Коммерческие и управленческие расходы также учитываются в общей сумме, без деления на постоянную и переменную компоненты.

Таблица 6.2 – Отчет о прибылях и убытках предприятия А.С.
за 20xx г., тыс. руб. (маржинальная форма)

Выручка от продажи продукции	500
Переменные расходы:	
• производственные;	280
• коммерческие;	15
• управленческие	5
Маржинальный доход	200
Постоянные расходы:	
• производственные;	100
• коммерческие;	20
• управленческие	30
Прибыль до налогообложения	50

Для анализа используется маржинальная форма с разделенными переменными и постоянными расходами. В переменной части объединены производственные переменные затраты, относимые на себестоимость, и непроизводственные переменные расходы, не включаемые в себестоимость. В постоянной – объединены постоянная часть производственных НР и коммерческие, управленческие расходы. Такая форма отчета позволяет определять влияние на прибыль изменений объема и показывает структуру затрат. Основным критерием является маржинальный доход. Он может быть представлен показателями общего и удельного маржинального дохода, а также как уровень – в процентах к выручке.



.....

Маржинальный доход¹ (СМ) – это размер выручки, остающийся после возмещения всех переменных затрат для покрытия постоянных расходов.

.....

Рассчитывается как выручка от продаж за вычетом общих переменных расходов. Удельный маржинальный доход обозначается (*см*) и рассчитывается как разница цены и удельных переменных расходов:

¹Синонимами маржинального дохода являются маржинальная прибыль, контрибуционный доход, сумма покрытия.

$$\begin{aligned}
 CM &= R - V, \\
 cm_i &= p_i - v_i, \\
 CM &= Q \cdot cv_i,
 \end{aligned}
 \tag{6.4}$$

где R – выручка от продаж.

Маржинальный доход = (Маржинальный удельный доход) ×
× (Объем производства).

6.2.2 Методы нахождения критического объема

Первым шагом анализа является расчет объема продаж, обеспечивающего нулевую или целевую прибыль.



.....
*Объем, при котором выручка эквивалентна затратам, носит название **критического объема продаж (Q)**.*

Он может быть найден несколькими методами.

1. Метод маржинального дохода.

Критический объем продаж (шт.):

$$Q = \frac{F}{cm_i} = \frac{F}{p_i - v_i},
 \tag{6.5}$$

где F – постоянные расходы (включают постоянные НР и постоянные коммерческие, управленческие расходы); cm_i – удельный маржинальный доход; p_i – цена единицы продукции; v_i – переменные расходы, включают прямые переменные производственные затраты, переменные НР, переменные коммерческие, управленческие расходы.

Критический объем (шт.) = Постоянные расходы /
/ Удельный маржинальный доход.

2. Метод уровня маржинального дохода.



.....
Уровень маржинального дохода (cmr) – это отношение маржинального дохода к выручке от продаж.

Уровень маржинального дохода одинаков для удельных и объемных показателей:

$$CMR = \frac{CM}{R},$$

$$cmr = \frac{cm_i}{p_i}, \quad (6.6)$$

$$CMR = cmr.$$

Критический объем, рассчитанный с помощью уровня маржинального дохода, показывает стоимостной объем производства:

$$BER = \frac{F}{cm_i / p_i} = \frac{F}{(p_i - v_i) / p_i}, \quad (6.7)$$

где cm_i / p_i – уровень маржинального дохода.

Критический объем в стоимостном выражении =
= Постоянные расходы / Уровень маржинальной прибыли.

3. *Метод уравнения.* Критический объем может быть найден из преобразования уравнения прибыли, с учетом того, что прибыль равна нулю в точке критического объема:

$$p_i \cdot Q - v_i \cdot Q - F = \frac{a.t.I}{1 - tax}, \quad (6.8)$$

где Q – объем продаж в натуральном выражении; $a.t.I$ – прибыль после налогообложения; tax – ставка налога на прибыль, доли.

В этом случае Q рассчитывается:

$$Q = \frac{F}{cm_i} = \frac{F}{p_i - v_i}.$$

Уравнение прибыли может быть решено для любого заданного значения целевой прибыли. Расчет объема продаж, требуемого для получения целевой прибыли Q_{req} :

$$Q_{req} = \frac{F + i / (1 - tax)}{cm_i}, \quad (6.9)$$

где i – целевая прибыль после налогообложения.

Объем продаж, требуемый для получения целевой прибыли:

$Q_{req} = (\text{Постоянные расходы} + \text{Целевая прибыль после налогообложения} - \text{Пожертвования полученные}) / (\text{Удельный маржинальный доход}).$

4. *Графический метод.* При наложении графиков затрат и выручки точка их пересечения дает критический объем (рис. 6.3).

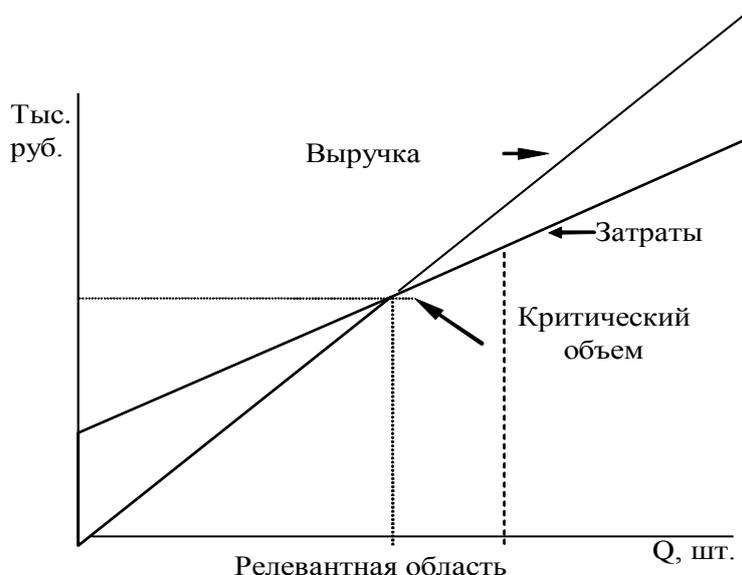


Рис. 6.3 – График анализа поведения затрат

6.2.3 Приложения к анализу «затраты – объем – прибыль»

1. Оценка объема продаж с точки зрения безопасности, удаленности от зоны убытков.



.....

Маржа безопасности (порог рентабельности) – разница между планируемой выручкой от реализации и реализованной продукцией в точке критического объема (безразличия).

.....

2. Она показывает, насколько близко предприятие к уровню реализации с нулевой прибылью.
3. Влияние изменений в постоянных расходах на критический объем. Критический объем изменяется пропорционально изменению постоянных расходов. При росте постоянных расходов на 25% критический объем увеличивается на 25%. Пожертвования, которые получают неприбыльные организации, эквивалентны снижению постоянных расходов.
4. Влияние изменений маржинального дохода на критический объем. По определению, маржинальная прибыль рассчитывается как разница цены и переменных расходов.

При росте цены маржинальный доход увеличивается, критический объем уменьшается, но не пропорционально росту цены. Например (см. табл. 6.3).

Таблица 6.3 – Влияние изменений цены на критический объем

Показатель	Базовый вариант	Новое решение
Цена единицы изделия, руб.	16	18
Удельные переменные затраты, руб.	10	10
Постоянные расходы, тыс. руб.	48	48
Критический объем, тыс. шт.	8	6

При увеличении цены на 12,5% (2 руб.) критический объем упал на 25% (2 тыс. шт.). Но повышение цены на 12,5% неизбежно ведет к падению спроса – это непопулярное мероприятие.



При увеличении переменных затрат критический объем растет, но непропорционально росту переменных расходов.

Например (см. табл. 6.4):

Таблица 6.4 – Влияние изменений переменных затрат на критический объем

Показатель	Базовый вариант	Новое решение
Цена единицы изделия, руб.	16	16
Удельные переменные затраты, руб.	10	11
Постоянные расходы, тыс. руб.	48	48
Критический объем, тыс. шт.	8	9,6

Рост переменных расходов на 10% (1 руб.) вызвал увеличение критического объема на 20% (1,6 тыс. шт.).

4. Анализ для мультипродуктового производства.

Большинство предприятий выпускают несколько видов продукции. В этом случае практический интерес представляют индивидуальные критические объемы для каждого вида продукции. Общий критический объем рассчитывается по средневзвешанному маргинальному доходу. Средневзвешанный маргинальный доход для многопродуктовых производств взвешивается по удельному весу продаж.

$$\overline{cm} = cm_1 \cdot \frac{Q_1}{Q_\Sigma} + cm_2 \cdot \frac{Q_2}{Q_\Sigma} + \dots + cm_n \cdot \frac{Q_n}{Q_\Sigma}. \quad (6.10)$$

Критический объем для многопродуктовых производств (общий):

$$Q = \frac{F}{cm}. \quad (6.11)$$

Критический объем для многопродуктовых производств общий =
= (Постоянные расходы) / (Средневзвешанный маржинальный доход).

Критический объем для конкретного n -го вида продукции:

$$Q_n = BEQ \cdot \frac{Q_n}{Q_\Sigma}. \quad (6.12)$$

Критический объем для n -го вида продукции в многопродуктовом производстве = (Критический объем общий) \times (Доля данного продукта в общем объеме продаж).

Допуски в анализе «затраты – объем – прибыль»:

1. Поведение выручки носит линейный характер в релевантной области, то есть цены не меняются с изменением объема.
2. Поведение общих расходов носит линейный характер в релевантной области, то есть общие постоянные и удельные переменные расходы не меняются с изменением объема; производительность оборудования и рабочих остаются постоянными.
3. В мультипродуктовых предприятиях продуктовая структура реализации остается неизменной.
4. В промышленных предприятиях запасы готовой продукции в натуральном выражении на начало и конец периода остаются неизменными, то есть натуральный объем произведенной продукции равен объему реализованной продукции.

Структура затрат и ее влияние на изменение реализованной продукции и прибыли

Структура затрат (удельный вес переменных и постоянных затрат), которая хорошо видна в маржинальной форме отчета, оказывает влияние на изменение выручки. Например, предположим, что на 20 (x+1) год выручка возрастет на 20% по сравнению с 20xx годом (см. исходные данные в таблице 6.2). Допуски типовые – п.п. 1.4. Изменения в затратах и прибыли будут выглядеть следующим образом (см. табл. 6.5). Прирост прибыли равен приросту маржи-

нального дохода, поскольку постоянные расходы неизменны (допуск №2). Более того, прирост маржинального дохода (20%) совпадает с приростом выручки (20%).

Таблица 6.5 – Расчет прибыли, тыс. руб.

Показатели	200х г.	Прирост	200(х+1) г.
Выручка	500	100 (20%*500)	600
Общие переменные расходы	300	60 (20%*300)	360
Маржинальный доход	200	40 (20%*200)	240
Общие постоянные расходы	150	0	150
Прибыль	50	40,000	90

Это позволяет сделать вывод, что прирост прибыли ΔNI равен приросту реализации ΔR , умноженному на уровень маржинального дохода CMR :

$$\Delta NI = \frac{CM}{R} \cdot \Delta R = CMR \cdot \Delta R. \quad (6.13)$$

$$100 \cdot \frac{200}{500} = 40.$$

Такой анализ нельзя сделать по традиционному отчету.

Структура затрат оказывает существенное влияние на чувствительность прибыли к изменениям объема. Например, рассмотрим три предприятия с одинаковыми значениями выручки от реализации и прибыли, но с разной структурой затрат (см. табл. 6.6).

Таблица 6.6 – Сравнение структуры затрат

Показатели	Предприятие «А»		Предприятие «В»		Предприятие «С»	
	тыс. р.	%	тыс. р.	%	тыс. р.	%
Выручка	500	100	500	100	500	100
Переменные расходы	300	60	400	80	50	10
Маржинальный доход	200	40	100	20	450	90
Постоянные расходы	150	30	50	10	400	80
Прибыль	50	10	50	10	50	10

На предприятии «В» производство трудоемкое, доля переменных расходов 80% и, соответственно, уровень маржинального дохода 20%. На предприятии «С» производственный процесс автоматизирован, и в структуре затрат преобладают постоянные расходы (80%), а уровень маржинального дохода 90%. Предприятие «А» рассматривалось в предыдущих таблицах, его данные находятся между двумя крайними позициями В и С, и уровень маржинального дохода 40%. Предположим, что выручка от реализации увеличится на 10%, или на 50 тыс. руб. в каждом предприятии. Расчет прироста прибыли каждого предприятия показан в таблице 6.7. Предприятие «В» с высокой долей переменных расходов и низким уровнем маржинального дохода имеет относительно низкий процентный прирост прибыли.

Таблица 6.7 – Влияние на прибыль прироста выручки от продаж

Предприятие	Прирост выручки, тыс. р.	Уровень маржинального дохода, %	Прирост прибыли, тыс. р. (п.1*п.2)	Прирост прибыли, % (п.3 : п.1)
	1	2	3	4
«А»	50	40	20	40
«В» (высокие переменные расходы)	50	20	10	20
«С» (высокие постоянные расходы)	50	90	45	90

Предприятие с высоким уровнем маржинального дохода и высоким уровнем автоматизации (С) показывает относительно высокое процентное увеличение прибыли. Предприятие «А» находится между двумя крайними позициями.

Чем больше доля постоянных расходов в общей сумме расходов, тем чувствительнее прибыль к изменениям объема, то есть тем больше влияние на прибыль процентных изменений в выручке.

6.3 Операционный леверидж

6.3.1 Определение операционного левериджа

Операционный леверидж – степень, в которой организация может использовать постоянные расходы в структуре расходов. Операционный леверидж выше в предприятиях с высокой долей постоянных расходов и высоким уровнем маржинального дохода. Предприятие «В» имеет низкий операционный леверидж, «С» – высокий, «А» – средний операционный леверидж. В физике леверидж означает «рычаг» – способность малой силой приводить в движение большой вес.



.....

В управленческом учете операционный леверидж отражает способность предприятия генерировать процентный прирост прибыли большим или меньшим процентным увеличением выручки.

.....

Измерение операционного левериджа при конкретном объеме продаж осуществляется при помощи показателя *фактор операционного левериджа (OLF)*:

$$OLF = \frac{CM}{NI}. \quad (6.14)$$

Фактор операционного левериджа = Маржинальный доход /
/ Прибыль до налогообложения.

По данным предыдущих таблиц, фактор операционного левериджа для трех предприятий дан в таблице 6.8.



.....

Фактор операционного левериджа – это мера процентного влияния на прибыль запланированного процентного изменения выручки для конкретного заданного объема.

.....

Умножая процентное изменение выручки на фактор операционного левериджа, получаем процентное изменение прибыли:

$$\% \Delta NI = OLF \cdot \% \Delta R. \quad (6.15)$$

Таблица 6.8 – Расчет фактора операционного лeverиджа

Предприятие	Маржинальный доход, тыс. р.	Прибыль, тыс. р.	Фактор операционного лeverиджа
«А»	200 ÷	50 =	4
«В» (высокие переменные расходы)	100 ÷	50 =	2
«С» (высокие постоянные расходы)	450 ÷	50 =	9

Таблица 6.9 – Расчет процентного изменения прибыли

Предприятие	% прироста выручки	Фактор операционного лeverиджа	% прироста прибыли
«А»	10 *	4 =	40
«В» (высокие переменные расходы)	10 *	2 =	20
«С» (высокие постоянные расходы)	10 *	9 =	90

Это процентное изменение прибыли совпадает с процентным изменением прибыли, полученным другим способом (см. табл. 6.9).

6.3.2 Критический объем и маржа безопасности

Размер операционного лeverиджа влияет на критический объем. Поскольку предприятие с относительно высоким операционным лeverиджем имеет пропорционально высокие постоянные расходы, то его критический объем будет относительно высоким. Этот факт иллюстрируется данными таблицы 6.10.

Таблица 6.10 – Расчет критического объема

Предприятие	Постоянные расходы F , тыс. р.	Уровень маржинального дохода, % CMR	Критический объем BEP, тыс. р.
«А»	150 ÷	40 =	375
«В» (высокие переменные расходы)	50 ÷	20 =	250

Предприятие	Постоянные расходы F , тыс. р.	Уровень маржинального дохода, % CMR	Критический объем BEP, тыс. р.
«С» (высокие постоянные расходы)	400 ÷	90 =	444

Маржа безопасности также определяется операционным леввериджем. Предположим, планируемый объем выручки от реализации по каждому предприятию 500,000 тыс. р. Маржа безопасности, определяемая как разница плановой выручки и выручки в точке критического объема, дана в таблице 6.11. Таким образом, предприятие «С» с высокими постоянными расходами имеет большой критический размер и низкую маржу безопасности.

Таблица 6.11 – Расчет маржи безопасности, тыс. руб.

Предприятие	Плановая выручка	Критическая выручка BEP	Маржа безопасности
«А»	500 -	375 =	125
«В» (высокие переменные расходы)	500 -	250 =	250
«С» (высокие постоянные расходы)	500 -	444,4 =	55,5

Предприятие «В» имеет противоположные характеристики, и предприятие «А» находится между ними. По мере повышения уровня автоматизации производства на предприятии повышается доля постоянных расходов, увеличивается критический объем, снижается маржа безопасности и повышается операционный левверидж.



Высокотехнологичные производственные системы дают большой выход продукции и потенциально большую прибыльность, но параллельно с ростом потенциальной прибыльности возрастает риск.

В условиях экономического спада высокоавтоматизированное предприятие с большой долей постоянных расходов менее способно адаптироваться к

падению потребительского спроса, чем предприятие с трудоемкими производствами.



Выводы

Понимание поведения затрат позволяет оценивать изменения в затратах при изменении объема продаж или любого иного носителя затрат. Прогнозирование затрат используется при планировании, принятии решений, контроле деятельности предприятия. Все прогнозы корректны в релевантной области, которая представляет собой интервал ожидаемых объемов продаж. Для целей принятия решений и контроля используются группировки затрат на переменные затраты, шаговые (ступенчатые) переменные затраты, постоянные затраты, шагово-постоянные затраты (ступенчатые постоянные затраты), смешанные затраты. Существует пять типовых методов для оценки зависимости «затраты – объем». Анализ «затраты – объем – прибыль» обеспечивает оценку влияний на прибыль всех изменений – в объеме продаж, затратах, структуре реализации, ценах. Расчет объема продаж, необходимого для получения нулевой или целевой прибыли, полезен для планирования и принятия решений. Анализ «затраты – объем – прибыль» настолько важен для оперативного управления, что многие предприятия готовят маржинальную форму отчета параллельно с традиционной.

В маржинальном отчете постоянные и переменные расходы указываются раздельно, что позволяет рассчитать влияние на прибыль изменений объема реализации. В этой форме отчета наглядно прослеживается структура затрат, которая определяет операционный левверидж. Операционный левверидж определяет силу влияния на прибыль изменений в объеме реализации.

Результат высокого леввериджа заключается в том, что предприятие может генерировать большое процентное увеличение прибыли относительно небольшим увеличением объема продаж. С другой стороны, предприятие с высоким леввериджем имеет относительно высокий критический объем продаж, что создает риск. Оптимальная структура затрат для каждого предприятия подбирается тщательным взвешиванием положительных и отрицательных сторон высокого леввериджа.



Контрольные вопросы по главе 6

1. Что понимается под маржинальным доходом и для каких целей используют этот показатель?
2. Как соотносятся значения маржинального дохода и прибыли от продаж?
3. Что понимается под критическим объемом производства и продаж?
4. Какой из факторов (рост цены, снижение переменных или постоянных затрат, рост объема выпуска) сильнее всего повлияет на увеличение маржинального дохода на единицу продукции при изменении факторов на одну и ту же величину?
5. В какой ситуации прибыль до налогообложения, рассчитанная по полным затратам, будет ниже, чем прибыль, рассчитанная по переменным затратам?
6. Что означает понятие «операционный левверидж»?
7. Как связаны между собой показатели прироста прибыли и выручки?
8. Каким образом структура затрат предприятия влияет на операционный левверидж?
9. Чем отличается маржинальная форма отчета о прибыли от традиционной формы?
10. Приведите пример переменных коммерческих затрат.

7 Разработка бюджетов: системы планирования и контроля прибыли



.....
После изучения этой главы ожидается, что студент сможет:

- *объяснить пять целей бюджетирования;*
 - *подготовить каждый из следующих бюджетов: бюджет продаж, операционные бюджеты и проекты финансовой отчетности.*
-

7.1 Назначение и типы бюджетов

Любая организация планирует свою деятельность. Цели этих организаций различны – одно коммерческое предприятие стремится максимизировать текущую прибыль, другое – повысить капитализацию; неправительственный благотворительный фонд содействует помощи детям; Пенсионный фонд РФ занимается назначением и выплатой пенсий и управляет средствами пенсионной системы.

В ряде организаций прослеживается прямая зависимость доходов от расходов. Например, при производстве офисной мебели объем производства будет зависеть от того, сколько средств было выделено на приобретение основных материалов и другие производственные нужды. В некоммерческих организациях доходы и расходы обособлены друг от друга.

Все эти структуры, независимо от цели деятельности, формы собственности, организационно-правовой формы, нуждаются в развернутых финансовых планах, чтобы осуществлять свою текущую деятельность, знать главные расходы, принимать финансовые решения. Руководству организации необходимо знать, какие ресурсы, в каком количестве и в какой период времени необходимы для получения желаемого результата, либо как максимизировать результат при имеющихся ресурсах.

Сделать это помогают бюджеты.



.....

Бюджет – это англоязычный термин, означающий детальный план, количественно выражающий, какие ресурсы должны быть получены и по каким направлениям использованы в течение определенного периода времени.

.....

Процесс разработки бюджета называется бюджетированием.

При планировании деятельности организации необходимо учитывать множество факторов внешней и внутренней среды, прогнозировать спрос, поведение конкурентов, объемы ресурсов. Прогнозы и планы, разработанные на различные периоды времени, затем детализируются в бюджетах. Бюджеты отражают направления и скорость развития организации.

Планирование является основным, но не единственным назначением бюджетов. Возможности применения бюджетов в управлении выходят за рамки планирования. Бюджеты позволяют решать такие задачи, как коммуникация, координирование деятельности подразделений, распределение ресурсов, контроль прибыли и деятельности, мотивация персонала.

Руководители различных подразделений должны знать общие планы организации и смежных подразделений. Координирование деятельности всех служб и отделов организации необходимо для достижения целей организации, так как цели подразделений могут не совпадать с общими целями.

Любая организация работает в условиях ограниченности ресурсов, и бюджеты обеспечивают их распределение.

План является эталоном, с которым сравниваются фактические результаты и определяется эффективность работы подразделений и организации в целом. Данные об исполнении бюджета более достоверны при оценке результатов деятельности, чем информация периодов, так как за сравниваемый период могли произойти изменения в технологии, составе рабочей силы, структуре производства.

Сравнение фактических результатов с бюджетом позволяет оценить и мотивировать деятельность руководителей подразделений.

Аналитические возможности бюджета позволяют повысить гибкость управления организацией, так как становится возможным многовариантное планирование с учетом возможных изменений параметров плана. В зависимо-

сти от целей организации, бюджеты могут служить повышению оперативности управления, либо быть инструментом реализации стратегических целей.

Разнообразие возможностей применения бюджетов приводит к тому, что бюджетирование часто рассматривают как самостоятельную управленческую технологию. Бюджеты являются ядром многих управленческих моделей и систем управленческого учета.

Поскольку миссия, цели, стратегии, условия деятельности у организаций различаются, то бюджеты не только могут иметь разные форматы, но и решать специфические для данной организации задачи.

Для различных целей разрабатываются различные типы бюджетов.



Генеральный бюджет (который часто называют мастер-бюджетом, или сводным бюджетом организации) – это группа взаимосвязанных частных бюджетов, охватывающих все виды деятельности организации за определенный период.

Он объединяет сферы снабжения, производства, сбыта, финансирования. Все типы бюджетов условно делят на три группы: бюджет продаж, операционные бюджеты и проекты финансовой отчетности.

По периодичности планирования бюджеты классифицируются на: краткосрочные (от одного месяца до года), долгосрочные (более одного года), скользящие (непрерывные). Годовой бюджет разбивается по кварталам, а ближайший квартал – по месяцам. В течение года данные обновляются и корректируются многократно. Непрерывные бюджеты постоянно продлеваются путем добавления нового периода планирования (месяц, квартал) по окончании предыдущего месяца (квартала). Этим достигается непрерывное двенадцатимесячное планирование.

7.2 Генеральный бюджет как инструмент планирования

Генеральный бюджет – совокупность планов, которая отражает все результаты и затраты организации. Он является своего рода системой координат для бизнеса, определяя направление и скорость его развития. Генеральный бюджет разрабатывается, исходя из долгосрочных и краткосрочных целей организации, с учетом существующих подходов к управлению запасами сырья, незавершенно-

го производства, готовой продукции, и включает различные самостоятельные и взаимосвязанные бюджеты.

На рисунке 7.1 видно, что для планирования финансовых результатов необходима информация о видах деятельности, выручке и затратах с возможной детализацией по каждому направлению бизнеса, центру ответственности, продукту, управленческих расходах и многое другое, поэтому группе финансовых бюджетов предшествуют бюджеты доходов и затрат.

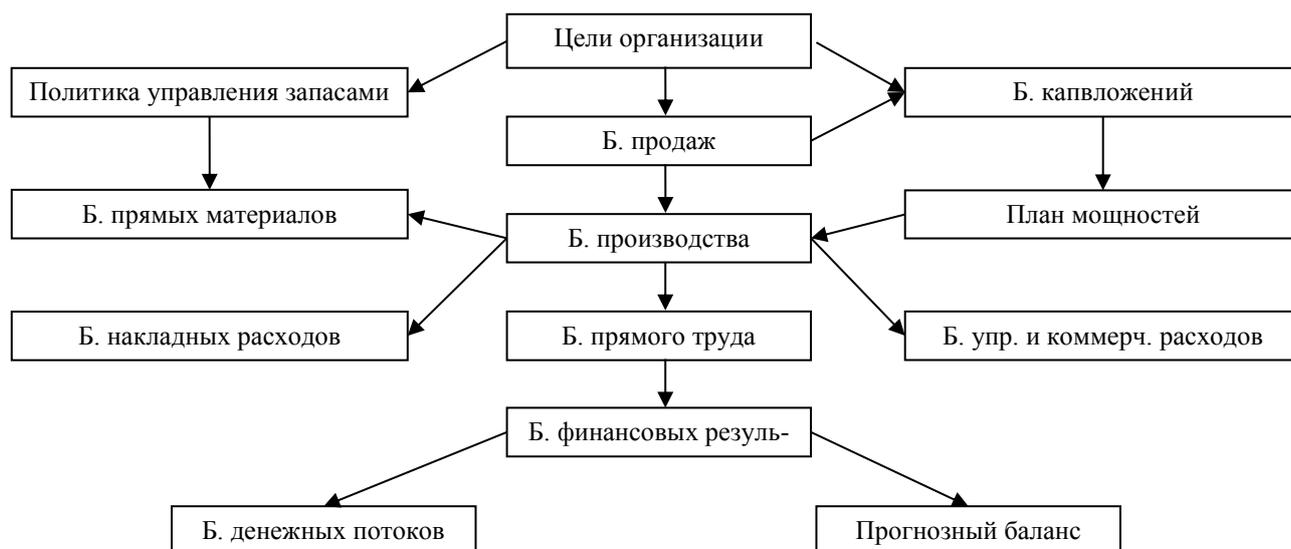


Рис. 7.1 – Генеральный бюджет предприятия

Начальным этапом бюджетирования является разработка программы сбыта (бюджета продаж), основанного на прогнозе продаж товаров и услуг. Для прогноза продаж используют различные процедуры и в окончательном варианте проекта продаж обычно комбинируется информация из различных источников. При его разработке учитывается мнение каждого руководителя отдела, имеющего отношение к производству и продажам. При разработке прогноза продаж анализируются следующие факторы:

- уровень продаж прошлых периодов и тенденции на ближайший год для данного предприятия и для отрасли в целом;
- тенденции развития экономики страны (фаза экономического развития, ожидаемые направление и скорость развития);
- экономические тенденции в смежных отраслях;
- политическая, законодательная, экономическая стабильность;
- ценовая стратегия и политика на предприятии;

- планируемая реклама и продвижение товара;
- ожидаемые действия конкурентов;
- новые продукты, разрабатываемые в данной области, которые могут повлиять на спрос в краткосрочной и долгосрочной перспективе (например, товары-заменители).

По результатам утвержденного прогноза разрабатывается план продаж на год, который ложится в основу генерального бюджета. Ошибки в планировании продаж, допущенные на первой стадии бюджетирования, сводят к нулю всю последующую работу.



.....

***Операционные бюджеты** – это группа бюджетов, отражающих экономические процессы и процедуры, связанные с производством продукта. К ним относятся: бюджет производства; бюджет запасов готовой продукции на конец года; бюджеты основных материалов, прямого труда, накладных производственных расходов; управленческих и коммерческих расходов; бюджет денежных средств. Операционные бюджеты несколько различаются для различных отраслей, но все они представляют собой детализированный план использования основных факторов производства.*

.....

Производственные предприятия разрабатывают *бюджет производства (производственную программу)* – план производства продукции в натуральном выражении и план остатков НЗП и готовой продукции на конец периода. На основании информации производственной программы разрабатываются остальные операционные бюджеты.

Торговые предприятия вместо бюджета производства составляют бюджет закупок. В торговых фирмах отсутствует бюджет прямых материалов, поскольку закупки не подлежат переработке, но все остальные бюджеты имеют такой же вид, как для промышленного предприятия.

Предприятия сферы обслуживания разрабатывают аналогичные группы бюджетов, показывающих объемы деятельности. Например, аэролинии составляют следующие операционные бюджеты: бюджет километров полета; материальные бюджеты по видам материальных затрат (бюджет топлива, пищи, запасных частей); трудовые бюджеты для экипажа и обслуживающего персонала; бюджет накладных расходов. Медицинские учреждения составляют бюджеты

затрат на оплату труда персонала; питание; медикаменты; медицинские материалы; бюджет накладных расходов. Страховые компании составляют по каждому виду страхования бюджеты поступления страховой премии, комиссионного вознаграждения, страховых выплат, перестрахования, страховых резервов; по подразделениям – расходов на ведение дела и управленческих расходов.



.....
Финансовые бюджеты включают бюджет финансовых результатов, бюджет денежных средств, прогнозный баланс.

Они показывают планируемые финансовые последствия от тех видов деятельности, которые отражены в операционных бюджетах и в отличие от операционных бюджетов, имеют стандартные формы.

Бюджет финансовых результатов обычно подразумевает план прибылей и убытков, построенных на основе выручки-нетто. Бюджет денежных средств показывает плановые поступления денежных средств по всем видам деятельности и направления распределения средств. Это один из наиболее важных бюджетов, так как предприятие, даже при наличии прибыли, может оказаться банкротом, если поступления и выплаты средств будут несбалансированны во времени. К вспомогательным финансовым бюджетам относят календарные графики расчетов по налогам и сборам, расчетов с дебиторами и кредиторами. Прогнозный баланс не только отражает изменение имущества и источников его финансирования под влиянием плановых хозяйственных операций, но и позволяет предвидеть, как изменится финансовая устойчивость, ликвидность, платежеспособность предприятия. Если по результатам анализа прогнозного баланса финансовое состояние ухудшается, то планы деятельности корректируются.

7.3 Методологические подходы к разработке бюджетов

Бюджеты основаны на множестве предположений и прогнозных оценок, например, бюджет продаж построен на прогнозе сезонных колебаний спроса; бюджет материалов – на нормах расхода материалов на единицу продукции и ожидаемых ценах на материалы; бюджет прямого труда – на нормах времени и тарифах. Это только немногие из предположений и прогнозов, используемых при составлении бюджетов. Прогнозы и предположения имеют различную степень точности – от высокой (технологические нормы) до средней (уровень цен на материалы, коммунальные услуги, тарифов оплаты труда, процентов).

Основными методами бюджетирования в организации являются разработка бюджетов с нуля, базовое бюджетирование, разработка бюджетов по стратегическим целям.

Бюджетирование с нулевой точки часто используется в производственных и обслуживающих организациях.



.....
При бюджетировании с нулевой базы предполагают, что никакой предыдущей базы для расчетов не существует.

Исходное предположение: бюджет предприятия на следующий год равен нулю, и каждый вид расходов, старых или новых, должен быть объяснен на основе анализа затрат и результатов. Для каждого вида деятельности также бюджет первоначально приравнивается к нулю, и, чтобы получить фонды в процессе планирования, на каждый вид деятельности представляется технико-экономическое обоснование. Этот подход вынуждает менеджеров пересматривать каждую операцию, искать альтернативные варианты ее осуществления, рационализировать процессы и решения. Вместе с тем, нулевое бюджетирование нецелесообразно использовать для ежегодного планирования, так как в этом случае достоинства (жесткость постановки задачи, альтернативность вариантов, активное вовлечение менеджеров в бюджетный процесс, эффективное распределение ресурсов) могут быть перекрыты недостатками подхода (высокая трудоемкость, затратность подхода). Обычно он используется для долгосрочного планирования и определения приоритетных направлений деятельности.



.....
Базовое бюджетирование – это разработка бюджета подразделения на основе минимально допустимого.

Базовый бюджет включает минимальные ресурсы, необходимые подразделению для существования на абсолютно минимальном уровне. Ниже этого уровня финансирования опуститься невозможно, так как подразделение перестанет функционировать. Для каждого подразделения подготавливается пакет решений (программ), в котором предлагаются варианты достижения целей. Обязательным условием является альтернативность вариантов. Каждая программа предлагает дополнительные объемы или виды деятельности и дает де-

тальное обоснование ресурсов и ожидаемых результатов. Любое увеличение ресурсов выше базового уровня является результатом решения профинансировать конкретную программу. Решение о принятии приростной бюджетной программы принимается после детального обсуждения и анализа затрат и доходов. Некоторые организации используют этот подход, не доводя его до крайнего уровня – нулевого бюджета.



Разработка бюджетов по стратегическим целям (или ключевым показателям деятельности) представляет собой способ реализации стратегии, который устанавливает связь между стратегическими, долгосрочными и оперативными планами.



Выводы

Стратегия разрабатывается на основе представления о будущем компании, и исходными данными для бюджетов доходов и расходов, инвестиций, прибыли, денежных средств становятся целевые показатели. В основе концепции стратегически ориентированного бюджетирования лежит Сбалансированная Система Показателей (BSC – Balanced ScoreCard), разработанная Р. Капланом и Д. Нортоном.

В системе бюджетирования выделяются объекты и субъекты. Объекты бюджетирования зависят от целей, и могут включать направления бизнеса, территориальные рынки, предприятие, корпорацию, цепочку создания ценностей.

К субъектам бюджетирования относят бюджетный комитет, отделы, службы и подразделения, участвующие в разработке бюджетов и отвечающие за их составление.

Влияние поведенческих аспектов на разработку и выполнение бюджетов

Нет области в управленческом учете, где бы поведение людей имело такое большое значение, как в бюджетном процессе. Бюджет оказывает воздействие на каждого в организации и сильнее всего на: менеджеров, занимающихся его подготовкой; менеджеров, принимающих решения на его основе; менеджеров, оценивающих выполнение бюджета. В свою очередь, реакция работников в бюджетном процессе оказывает большое влияние на эффективность дея-

тельности организации. Обычно при разработке бюджетов сознательно допускается завышение расходов и занижение результатов. Это происходит в основном по трем причинам: во-первых, оценка исполнителей часто базируется на выполнении плана, что провоцирует разработчиков формировать ненапряженный план; во-вторых, неопределенность условий производства и сбыта вынуждает закладывать в бюджет допуски на непредвиденные обстоятельства; в-третьих, запрошенное подразделением финансирование часто урезается, поэтому в план закладывается допуск на вероятное сокращение ресурсов. Для решения первой проблемы нужно стремиться избегать использования бюджета для прямой оценки исполнителей. Если руководитель подразделения знает, что за превышение затрат даже по независимым от него причинам он будет наказан материально и морально, ничто не остановит его от завышения затрат. Имея же разрешение превысить затраты на какой-то процент при необходимости, он не будет стремиться завышать их постоянно. Зависимость поощрения и продвижения по службе от выполнения плана приводит к тому же результату – сознательному занижению плановой прибыли. Разработчики бюджета могут занижать прибыль по собственной инициативе, стремясь получить вознаграждение, или под давлением менеджеров, которые заинтересованы в продвижении по службе. Это серьезная этическая проблема, не решенная на настоящий момент. Чтобы устранить это влияние, менеджеры могут стимулироваться не только за выполнение бюджета, но и за формирование точного бюджета. Следующий способ улучшения выполнения бюджета – привлечение работников к его обсуждению. Большинство людей психологически более готовы выполнять план, в разработке которого они участвовали, так как это «их план», а не план, который им навязали. Привлечение работников к обсуждению бюджета может быть очень эффективным, но может иметь и недостатки: затягивание сроков, распыление ответственности, лоббирование интересов отдельных групп.

7.4 Пример разработки генерального бюджета

Последовательность разработки генерального бюджета дана на примере частной практики спортивной медицины. Практика ориентирована на спортсменов, специализирующихся на беге и прыжках. Амбулатория имеет отделение физиотерапии (тренажеры, физиопроцедуры, массаж, ванны) и производит ортопедические приспособления (крепления на травмированные конечности). В 20x0 г. выручка от реализации приспособлений составила 10% от общей вы-

ручки и ожидается увеличение доли ортопедических услуг в следующем году. Амбулатория планирует штаты, исходя из объема и структуры спроса на услуги. Генеральный бюджет фирмы включает следующие формы бюджетов (см. рис. 7.1).

7.4.1 Бюджет продаж и услуг (программа сбыта)

В бюджете (табл. 7.1) отдельно планируются реализация услуг и товаров (приспособлений) в натуральном и стоимостном выражении и рассчитывается общая выручка за год с разбивкой по кварталам. При планировании объема реализации учитывается сезонный характер спроса на товары и услуги. Выручка от реализации ортопедических приспособлений по плану составляет 13% от общей выручки ($\$54,000 / \$405,000 = 13,333\%$).

Таблица 7.1 – Бюджет продаж на 31.12.20x1

Показатели	1-й кв.	2-й кв.	3-й кв.	4-й кв.	Год
Оказание услуг:					
Число посещений, тыс.ед.	1,94	2,00	1,92	1,94	7,80
Тариф, \$	45	45	45	45	45
Выручка от оказания услуг, тыс. \$	<u>87,30</u>	<u>90,00</u>	<u>86,40</u>	<u>87,30</u>	<u>351,00</u>
Реализация продукции:					
Кол-во, шт.	150	180	120	150	600
Цена, \$	90	90	90	90	90
Выручка от реализации, тыс. \$	<u>13,50</u>	<u>16,20</u>	<u>10,80</u>	<u>13,50</u>	<u>54,00</u>
Выручка, всего, тыс. \$	100,80	106,20	97,20	100,80	405,00

7.4.2 Бюджет производства (производственная программа)

Бюджет производства: изготовление ортопедических приспособлений (табл. 7.2). Изготовление ортопедических приспособлений – трудоемкий процесс, но поскольку он дает 10% вклад в выручку, фирма считает необходимым заниматься всем комплексом услуг.

Таблица 7.2 – Бюджет производства на 31.12.20x1 (в ед. продукции)

Показатели	1-й кв.	2-й кв.	3-й кв.	4-й кв.	Год
Реализация продукции, шт.	150	180	120	150	600
Плановые запасы НЗП на конец периода, шт.	50	10	10	20	20
Общая потребность, шт.	<u>200</u>	<u>190</u>	<u>130</u>	<u>170</u>	<u>620</u>
Остатки НЗП на начало периода, шт.	(20)	(50)	(10)	(10)	(20)
Производственная программа, шт.	180	140	120	160	600

Производство носит позаказный характер, поэтому все приспособления продаются в том же квартале, что и производятся; запасов готовой продукции нет. В принципе, производственная программа должна иметь запасы готовой продукции постоянно на случай повышения спроса. Спрос на приспособления максимален во втором квартале, но на этот же квартал приходится пик посещений. Чтобы удовлетворить максимальный спрос второго квартала, персонал решил делать заготовки для приспособлений заранее, в период небольшого спроса. Каждое приспособление требует двух часов прямого труда в несколько этапов:

1 этап (1/2 часа). Вырезать заготовки из листа специального материала; сложить два слоя вместе; прогладить, чтобы они склеились.

2 этап (1 час). Снять мерки с ноги клиента, сделать центровку.

3 этап (1/2 часа). Подогнать заготовку под индивидуальные особенности ноги. Примерить приспособление, обеспечить коррекцию походки.

Первый этап стандартный и может быть выполнен заранее. Расчет производственной программы (табл. 7.2) осуществляется по формуле:

$$\text{Продукция произведенная и реализованная} + \text{Запасы НЗП на конец года} = \\ = \text{Общая потребность.}$$

$$\text{Общая потребность} - \text{Остатки НЗП на начало года} = \\ = \text{Производственная программа.}$$

7.4.3 Бюджет основных материалов

Планирование материальных и трудовых затрат осуществляется на основе бюджета производства (производственной программы). Бюджет материалов (табл. 7.3) показывает общую потребность в материалах для производства при-

способлений на год. Норма расхода материала на единицу продукции – 0,1 кг; часть материала уйдет в отходы при обработке, чистый вес материала в изделии – около 60 грамм.

Таблица 7.3 – Бюджет материалов на 31.12.20x1

Показатели	1-й кв.	2-й кв.	3-й кв.	4-й кв.	Год
Производственная программа, шт.	180	140	120	160	600
Норма расхода материала на ед. продукции, кг	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Потребность в материале на производственную программу, кг	18	14	12	16	60
Плановые остатки на конец периода, кг	2,8	2,4	3,2	3,6	3,6
Общая потребность в материале, кг	<u>20,8</u>	<u>16,4</u>	<u>15,2</u>	<u>19,6</u>	<u>63,6</u>
Остатки материалов на начало периода, кг	(3,6)	(2,8)	(2,4)	(3,2)	(3,6)
Плановые закупки, кг	<u>17,2</u>	<u>13,6</u>	<u>12,8</u>	<u>16,4</u>	<u>60,0</u>
Цена материала, \$ /кг	100	100	100	100	100
Плановые затраты на приобретение, тыс.\$	1,72	1,36	1,28	1,64	6,00

Расчет плановых закупок в натуральном выражении проводится по формуле:

Потребность в материале на производственную программу + Плановые остатки на конец периода = Общая потребность в материале.

Общая потребность в материале – Остатки материалов на начало периода = Плановые закупки.

Плановые остатки материалов на конец каждого квартала для данного производства закладываются в размере 20% от потребности в материале на производственную программу следующего квартала. Например, остатки материалов на конец второго квартала (2,4 кг) получаются из расчета 20% от потребности третьего квартала (20% * 12 кг = 2,4 кг). Смысл такого подхода: размер запасов на конец предыдущего периода должен быть достаточным, чтобы обеспечить задел производства для следующего квартала. При увеличении объ-

ема производства плановые остатки на конец предыдущего периода увеличиваются, при снижении производства – снижаются.

7.4.4 Бюджет прямого труда

Поскольку предприятие имеет два отделения, то прямой труд учитывается по отделениям – затраты труда в отделении физиотерапии и в ортопедическом отделении.

Число посещений берется из бюджета продаж и услуг (табл. 7.1).

Объем производства и реализации продукции (шт.) и остатки НЗП на конец и начало периода берутся из бюджета производства (табл. 7.2).

Тарифы по оплате прямого труда заданы одинаковыми для обоих подразделений – \$20 в час. Этот тариф получается из расчета: средний в отрасли оклад физиотерапевта – \$40,000 при годовой нагрузке 2,000 часов (табл. 7.4).

Таблица 7.4 – Бюджет прямого труда для отделения физиотерапии на 31.12.20x1

Показатели	1-й кв	2-й кв	3-й кв	4-й кв	Год
Число посещений, тыс. ед.	1,94	2,00	1,92	1,94	7,80
Норма времени на одного человека, час.	1	1	1	1	1
Затраты прямого труда по отделению 1, тыс. час.	<u>1,94</u>	<u>2,00</u>	<u>1,92</u>	<u>1,94</u>	<u>7,80</u>
Реализация приспособлений, шт.	150	180	120	150	600
Норма времени на единицу, час.	2	2	2	2	2
Итого трудозатрат, час.	<u>300</u>	<u>360</u>	<u>240</u>	<u>300</u>	<u>1200</u>
Плюс затраты труда по первоначальной обработке остатков НЗП _{к.п.} , час (0,5 час. * НЗП _{к.п.})	25	5	5	10	10
Итого трудозатрат с учетом первоначальной обработки НЗП	<u>325</u>	<u>365</u>	<u>245</u>	<u>310</u>	<u>1210</u>
Минус затраты труда по обработке остатков НЗП _{н.п.} , час (0,5 час. * НЗП _{н.п.})	(10)	(25)	(5)	(5)	(10)
Итого затрат прямого труда на производство приспособлений (по	<u>315</u>	<u>340</u>	<u>240</u>	<u>305</u>	<u>1200</u>

Показатели	1-й кв	2-й кв	3-й кв	4-й кв	Год
отделению 2), час.					
Общие затраты прямого труда, тыс. час.	<u>2,255</u>	<u>2,34</u>	<u>2,16</u>	<u>2,245</u>	<u>9,00</u>
Общие затраты прямого труда, тыс. \$ (\$20 * (час. прямого труда))	45,10	46,80	43,20	44,90	180,00

7.4.5 Бюджет косвенного труда

При регистрации предприятие получает лицензию на право деятельности, в которой определен верхний предел занятости в часах. Для данного предприятия это десять тысяч часов, из расчета пять человек, работающих по две тысячи часов в год. В соответствии с бюджетом прямого труда, предполагается, что затраты прямого труда по предприятию составят за год 9000 часов. Оставшееся время отводится на косвенный труд (табл. 7.5). Оно необходимо для таких видов деятельности, как подготовка оборудования, чтение профессиональных журналов, проведение образовательных семинаров. Кроме того, запланированы трудозатраты двух студентов-интернов, работающих неполный рабочий день помощниками физиотерапевтов.

Таблица 7.5 – Бюджет косвенного труда на 31.12. 20x1

Показатели	1-й кв.	2-й кв.	3-й кв.	4-й кв.	Год
Общие лицензированные затраты труда, тыс. час.	2,50	2,50	2,50	2,50	10,00
Затраты прямого труда (табл. 7.4), час.	(2,255)	(2,34)	(2,16)	(2,245)	(9,00)
Затраты косвенного труда основного персонала, час.	<u>245</u>	<u>160</u>	<u>340</u>	<u>255</u>	<u>1000</u>
Стоимость косвенного труда основного персонала, тыс.\$ (\$20 * (час. косвенного труда))	4,90	3,20	6,80	5,10	20,00
Оплата труда студентов, тыс. \$	3,00	10,00	3,00	3,00	19,00
Общая стоимость непрямого труда, тыс. \$	7,90	13,20	9,80	8,10	39,00

Бюджет накладных производственных расходов

Бюджет производственных накладных расходов (табл. 7.6) отражает затраты непрямого профессионального труда (из табл. 7.5), затраты труда по организации и управлению: 50% времени администратор тратит на работу регистратора и бухгалтера, и эта часть зарплаты относится на накладные расходы. Вторая половина заработной платы администратора связана с выполнением функций общего управления и снабжения и относится на административные расходы. Здесь же учитывается основная доля расходов на коммунальные услуги и аренду помещения, страховые расходы, расходы, связанные с повышением квалификации (подписка на профессиональные газеты и журналы, командировочные расходы и прочие).

Таблица 7.6 – Бюджет накладных расходов, на 31.12. 20x1, тыс. \$

Показатели	1-й кв.	2-й кв.	3-й кв.	4-й кв.	Год
Общая стоимость непрямого труда, (табл. 6.5)	7,90	13,20	9,80	8,10	39,00
Заработная плата администратора	2,125	2,125	2,125	2,125	8,50
Отчисления на социальные нужды для администратора	0,80	0,80	0,80	0,80	3,20
Вспомогательные материалы	1,10	1,40	1,10	1,10	4,70
Услуги прачечной	0,90	1,10	0,90	0,90	3,80
Коммунальные платежи	2,00	2,20	2,00	2,00	8,20
Повышение квалификации	1,90	0,90	1,90	1,90	6,60
Аренда помещения	7,55	7,55	7,55	7,55	30,20
Страховые взносы	2,65	2,65	2,65	2,65	10,60
Амортизация оборудования	1,00	1,00	1,00	1,00	4,00
Всего накладных расходов	27,925	32,925	29,825	28,125	118,80

7.4.6 Бюджет управленческих и коммерческих расходов

Бюджет (табл. 7.7) включает расходы, связанные с управлением предприятием в целом. Здесь же учитываются расходы по неоплаченным услугам в размере 5% от квартальной выручки.

Таблица 7.7 – Бюджет управленческих и коммерческих расходов, на 31.12.20x1, тыс. \$

Показатели	1-й кв.	2-й кв.	3-й кв.	4-й кв.	Год
Заработная плата администратора	2,125	2,125	2,125	2,125	8,50
Отчисления на соц. нужды	0,80	0,80	0,80	0,80	3,20
Коммунальные платежи	0,20	0,20	0,20	0,20	0,80
Почтовые расходы	0,40	0,40	0,40	0,40	1,60
Расходы на рекламу	0,25	0,25	0,25	0,25	1,00
Содержание офиса	0,18	0,14	0,12	0,16	0,60
Аренда помещения	0,40	0,40	0,40	0,40	1,60
Процентные расходы	1,00	1,00	1,00	1,00	4,00
Расходы по неоплаченным услугам	5,04	5,31	4,86	5,04	20,25
Амортизация оборудования	0,20	0,20	0,20	0,20	0,80
Всего упр. и комм. расходов	10,595	10,825	10,355	10,575	42,35

7.4.7 Бюджет поступления денежных средств

Бюджет денежных средств состоит из двух частей – бюджета поступлений (табл. 7.8) и бюджета распределения денежных средств. Поскольку оплата услуг в день приема не практикуется, оплата осуществляется через страховые компании, поступление средств растягивается на длительное время. Типичное распределение поступлений средств по времени: 80% выручки поступает в том же квартале, когда была оказана услуга; по 15% – в следующем квартале; 5% выручки не собирается – это ситуации, когда страховые компании отказываются оплачивать расходы, а клиенты не имеют возможности оплатить их.

Таблица 7.8 – Бюджет поступления денежных средств по предприятию, на 31 декабря 20x1, тыс. \$

Показатели	1-й кв.	2-й кв.	3-й кв.	4-й кв.	Год
Выручка, всего (табл. 7.1)	100,80	106,20	97,20	100,80	405,00
Поступления в квартале оказания услуги (80% выручки)	80,64	84,96	77,76	80,64	324,00
Поступления в квартале, следую-	12,00 ²	15,12	15,93	14,58	57,63

²15% от выручки четвертого квартала предыдущего, 20x0 года.

щем после оказания услуги (15% выручки)					
Общие поступления денежных средств	92,64	100,08	93,69	95,22	381,63
Неоплаченные счета (5% выручки)	5,04	5,31	4,86	5,04	20,25

7.4.8 Бюджет распределения денежных средств

В бюджете распределения денежных средств (табл. 7.9) указаны суммы по расчетам с поставщиками материалов и услуг, оплаты труда персонала, прочие расходы, связанные с деятельностью предприятия. Расчеты с поставщиками осуществляются по той же временной схеме, что и поступления: 80% платежей проходит в том квартале, когда была приобретена услуга (закупки); 15% – в следующем квартале.

Таблица 7.9 – Бюджет распределения денежных средств по предприятию, на 31.12.20x1, тыс. \$

Показатели	1-й кв.	2-й кв.	3-й кв.	4-й кв.	Год
Закупки материалов и услуг по счетам:					
Прямые материалы (табл. 7.3)	1,72	1,36	1,28	1,64	6,00
Вспомогательные материалы (табл. 7.6)	1,10	1,40	1,10	1,10	4,70
Услуги прачечной (табл. 7.6)	0,90	1,10	0,90	0,90	3,80
Коммунальные платежи (табл. 7.6)	2,00	2,20	2,00	2,00	8,20
Коммунальные платежи (табл. 7.7)	0,20	0,20	0,20	0,20	0,80
Содержание офиса (табл. 7.7)	0,18	0,14	0,12	0,16	0,60
Итого закупок по счетам	6,10	6,40	5,60	6,00	24,10
Расчеты с поставщиками:					
Платежи в квартале осуществления закупок (80% закупок)	4,88	5,12	4,48	4,80	19,28

Показатели	1-й кв.	2-й кв.	3-й кв.	4-й кв.	Год
Платежи в квартале, следующем после осуществления закупок (20% закупок)	1,10 ³	1,22	1,28	1,12	4,72
Итого платежи по расчетам с заказчиками	5,98	6,34	5,76	5,92	24,00
Прочие денежные расходы:					
Общие затраты прямого труда (табл. 7.4)	45,10	46,80	43,20	44,90	180,00
Стоимость косвенного труда основного персонала (табл. 7.5)	4,90	3,20	6,80	5,10	20,00
Оплата труда студентов (табл. 7.5)	3,00	10,00	3,00	3,00	19,00
Зарботная плата администратора (табл. 7.6)	2,125	2,125	2,125	2,125	8,50
Зарботная плата администратора (табл. 7.7)	2,125	2,125	2,125	2,125	8,50
Отчисления на социальные нужды администратора (табл. 7.6, 7.7)	1,60	1,60	1,60	1,60	6,40
Повышение квалификации (табл. 7.6)	1,90	0,90	1,90	1,90	6,60
Аренда помещения (табл. 7.6)	7,55	7,55	7,55	7,55	30,20
Аренда помещения (табл. 7.6)	0,40	0,40	0,40	0,40	1,60
Страховые взносы (табл. 7.6)	2,65	2,65	2,65	2,65	10,60
Почтовые расходы (табл. 7.7)	0,40	0,40	0,40	0,40	1,60
Расходы на рекламу (табл. 7.7)	0,25	0,25	0,25	0,25	1,00
Оплата процентов в банке (табл. 7.7)	1,00	1,00	1,00	1,00	4,00
Налог на прибыль ⁴	6,75	6,75	6,75	6,75	27,00
Итого прочих денежных расходов	79,75	85,75	79,75	79,75	325,00
Итого платежей по расчетам с заказчиками	5,98	6,34	5,76	5,92	24,00
Итого прочих денежных расходов	79,75	85,75	79,75	79,75	325,00

³1,100 – 20% от стоимости закупок четвертого квартала предыдущего, 20x0 года.

⁴Из отчета о финансовых результатах.

Показатели	1-й кв.	2-й кв.	3-й кв.	4-й кв.	Год
Всего распределено денежных средств	85,73	92,09	85,51	85,67	349,00

Например, во втором квартале общая сумма закупок по счетам составила \$6,400. Оплата затрат во втором квартале состоит из двух компонентов. Расчеты за предыдущий квартал: 20% от суммы закупок первого квартала ($20\% * 6,100 = 1,220$). Расчеты за второй квартал: 80% от суммы закупок второго квартала ($80\% * 6,400 = 5,120$). Итого: $1,220 + 5,120 = \$6,340$.

Оплата прочих расходов (зарплата, арендная плата и так далее) проводится в квартал их осуществления в соответствии с исходными данными бюджетов прямого и косвенного труда, накладных и административных расходов.

7.4.9 Бюджет денежных средств (общий)

Бюджет денежных средств (табл. 7.10) отражает поступление и распределение денежных средств в течение планового периода.

Таблица 7.10 – Бюджет денежных средств
по предприятию, на 31 декабря 20x1, тыс. \$

Показатели	1-й кв.	2-й кв.	3-й кв.	4-й кв.	Год
Общие поступления денежных средств (табл. 7.8)	92,60	100,08	93,69	95,22	381,63
Всего распределено денежных средств (табл. 7.9)	(85,73)	(92,09)	(85,51)	(85,67)	(349,00)
Превышение поступлений над расходами	<u>6,91</u>	<u>7,99</u>	<u>8,18</u>	<u>9,55</u>	<u>32,63</u>
Получение кредита 02.01.20x1	35,00				35,00
Расходы на приобретение оборудования 02.01.20x1	(35,00)				(35,00)
Возврат основного капитала				(35,00)	(35,00)
Изменения в балансе денежных средств в течение 20x1 года					(2,37)
Баланс денежных средств на 01.01.20x1					15,00

Показатели	1-й кв.	2-й кв.	3-й кв.	4-й кв.	Год
Баланс денежных средств на 31.12.20x1					12,63

Плановые поступления средств по кварталам превышают плановые направления распределения, общее превышение за год составит, по расчетам, \$32,630. У предприятия появится возможность взять кредит на приобретение оборудования в размере \$35,000 на год. По расчетам, кредит будет получен 2.01.20x1 и все расчеты по возврату долга закончатся к 31.12.20x1 года. (Для упрощения расчетов в примере абстрагировались от обслуживания долга.) Для возврата долга будут использоваться собственные средства предприятия.

7.4.10 Проект отчета о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках (табл. 7.11) строится по методу полных затрат, но упрощенно – из общей выручки вычитаются затраты на производство продукции и услуг. Затраты на производство продукции и услуг выбираются из бюджетов. Это прямые затраты, относящиеся к производству протезов (на первом этапе), услуг (на втором) и накладные расходы (на третьем).

Таблица 7.11 – Проект отчета о прибылях и убытках
по предприятию, на 31 декабря 20x1, тыс. \$

Выручка, всего (из табл. 7.1)	405,00
Прямые затраты на производство протезов (табл. 7.3, 7.4, фрагмент 2)	30,00
Валовая прибыль	375,00
Операционные расходы:	
Прямой труд по услугам (((7,800 час-табл. 7.4, фрагмент 1) * (20 руб. за час))	156,00
Накладные расходы (табл. 7.6)	118,80
Административные и коммерческие расходы (табл. 7.7)	42,35
Итого операционные расходы	317,15
Прибыль до налогообложения	57,85
Налог на прибыль	(27,00)
Прибыль после налогообложения	30,85

7.4.11 Проект баланса

При составлении проекта баланса на конец года (табл. 7.13) за основу берется баланс на начало года (табл. 7.12), который корректируется в соответствии с ожидаемыми в течение года изменениями. Информация практически обо всех изменениях отражена в бюджетах. Расшифровки к балансу приведены в таблице 7.14.

Таблица 7.12 – Баланс предприятия, на 31 декабря 20x0, тыс. \$

Активы		
Текущие активы:		
Денежные средства		15,000
Счета к получению (за вычетом неоплаченных счетов)		12,000
Запасы:		
Сырье и материалы	360	
НЗП (приспособления)	400	
Содержание	1,940	
Содержание офиса	300	
Итого запасов		3,000
Итого текущих активов		30,000
Фиксированные активы:		
Оборудование	35,000	
Минус накопленная амортизация	9,600	
Оборудование без амортизации		25,400
Всего активов		<u>55,400</u>
Обязательства и акционерный капитал		
Текущие обязательства:		
Счета к оплате		1,100
Итого текущие обязательства		1,100
Долгосрочные обязательства:		
Обслуживание долга (до 31 дек. 20x4)		5,000
Всего обязательства		6,100
Акционерный капитал:		
Обыкновенные акции	41,000	

Нераспределенная прибыль	8,300	
Итого акционерный капитал		49,300
Всего обязательств и акционерного капитала		<u>55,400</u>

Таблица 7.13 – Проект баланса предприятия, на 31 декабря 20x1, тыс. \$

Активы		
Текущие активы:		
Денежные средства		12,630 (а)
Счета к получению (за вычетом неоплаченных счетов)		15,120 (б)
Запасы:		
Сырье и материалы	360 (в)	
НЗП (приспособления)	400 (г)	
Содержание	1,940 (д)	
Содержание офиса	300 (д)	
Итого запасов		3,000
Итого текущих активов		30,750
Фиксированные активы:		
Оборудование	70,000 (е)	
Минус накопленная амортизация	14,400 (ж)	
Оборудование без амортизации		55,600
Всего активов		<u>86,350</u>
Обязательства и акционерный капитал		
Текущие обязательства:		
Счета к оплате		1,200 (з)
Итого текущие обязательства		1,200 (и)
Долгосрочные обязательства:		
Обслуживание долга (до 31 дек. 20x4)		5,000 (к)
Всего обязательства		6,200
Акционерный капитал:		

Обыкновенные акции	41,000(л)	
Нераспределенная прибыль	39,150(м)	
Итого акционерный капитал		80,150
Всего обязательств и акционерного капитала		86,350

Таблица 7.14 – Приложение (расшифровки к балансу)

(а) Баланс наличности на 31.12.x0	15,000
Минус уменьшение наличности в течение 20x1 (табл. 7.10)	(2,370)
Баланс наличности на 31.12.x1	<u>12,630</u>
(б) Счета к получению (за вычетом неоплаченных счетов) на 31.12.x0	12,000
Выручка за 20x1 (табл. 7.1)	405,000
Минус общие поступления денежных средств за 20x1 (табл. 7.8)	(381,630)
Минус ожидаемые неоплаченные счета за 20x1 (табл. 7.8)	(20,250)
Счета к получению (за вычетом неоплаченных счетов) на 31.12.x1	<u>15,120</u>
(в) Сырье и материалы (табл. 7.3)	360
(г) План НЗП (табл. 7.2)	20
*Затраты на единицу НЗП (10 \$. материалы; 1/2 часа прямого труда по 20 \$ за час)	*20
НЗП на 31.12.x1	<u>400</u>
(д) Все закупки 20x1 будут использованы в течение года. Следовательно, баланс запасов останется неизменным на 31.12.x1	
(е) \$35000 из баланса на 31.12.x0 плюс \$35000 приобретенного	70,000
(ж) Накопленная амортизация на 31.12.x0	9,600
Плюс амортизация за 20x1 (табл. 7.6, 7.7)	4,800
Накопленная амортизация на 31.12.x1	<u>14,400</u>
(з) Счета к оплате на 31.12.x0	1,100
Плюс итог закупок по счетам в 20x1 (табл. 7.9)	24,100
Минус итог платежей по расчетам с заказчиками в 20x1 (табл. 7.9)	(24,000)
Счета к оплате на 31.12.x1	<u>1,200</u>
(и) Кредит банка \$35000 будет возвращен до конца года, поэтому на 31.12.x1 в текущих обязательствах он не показан	
(к) Из баланса на 31.12.x0	
(л) Из баланса на 31.12.x0	

(м) Нераспределенная прибыль на 31.12.x0	8,300
Плюс прибыль после налогообложения за 20x1 (табл. 7.11)	30,850
Нераспределенная прибыль на 31.12.x1	<u>39,150</u>

Информация, содержащаяся в генеральном бюджете, используется разными отделами для разных целей. Например, план выручки является основанием для расчета затрат на рекламу. Предприятие планирует минимальные затраты на рекламу, поскольку клиентура увеличивается достаточными темпами. На основании бюджета прямого труда разрабатываются календарные планы производства, отпусков, повышения квалификации. Бюджет денежных средств дает информацию о возможности приобретения оборудования и возврата кредита.



Выводы

Бюджет – это ключевой инструмент планирования, контроля, принятия решений в каждой организации. Бюджетные системы используются для вынужденного планирования, коммуникации и координирования, распределения ресурсов, контроля прибыли и деятельности, оценки отчетов и исполнительности менеджеров. Группа бюджетов, которая охватывает все стороны деятельности организации, называется генеральным бюджетом. Первый этап в подготовке генерального бюджета – это прогнозирование объемов продаж товаров и услуг. Основываясь на бюджете продаж, операционные бюджеты формируют производственную программу, сметы расхода основных материалов, прямого труда, производственных накладных расходов и сметы использования других ресурсов. Заключительный этап – разработка проформы финансовой отчетности, показывающей результаты деятельности организации.



Контрольные вопросы по главе 7

1. Охарактеризуйте основные цели бюджетирования.
2. Какие бюджеты относят к операционным?
3. Какие бюджеты входят в состав финансовых бюджетов?
4. Какие факторы необходимо учитывать при разработке прогнозов сбыта?
5. Охарактеризуйте три основных метода бюджетирования.

Заключение

Управленческий учет как самостоятельное понятие используется в РФ относительно недавно. Если появление этого термина в период 1975–1985 гг. сопровождалось сомнениями в необходимости его существования, то на настоящий момент вопрос о правомерности выделения управленческого учета в отдельный вид учетной деятельности можно считать решенным – такая возможность предусмотрена планом счетов; в учебные планы экономических вузов включен курс «Управленческий учет»; в публикациях акцент сместился на обсуждение конкретных проблем управленческого учета; новые для РФ элементы управленческого учета используются в практике предприятий.

Управленческий учет – это процесс идентификации, измерения, анализа, интерпретации и обобщения информации для достижения целей организации. Это интегральная часть процесса управления предприятием и элемент информационной системы предприятия. Цели управленческого учета многообразны: обеспечение информацией для принятия решений, планирования, оперативного управления и контроля; мотивация менеджеров и других работников к достижению целей организации; измерение и оценка деятельности подразделений; участие в непосредственной работе по принятию решений, планированию, оперативному управлению затратами в подразделениях; обеспечению конкурентных преимуществ. Управленческий учет помогает решать проблемы трансфертного и внешнего ценообразования, деления ответственности подразделений, прогнозирования и анализа поведения затрат и бюджетов различных уровней. Управленческий учет используется не только коммерческими производственными организациями, но и организациями в сфере услуг, некоммерческими организациями.

Даже по перечисленным целям видно, что это междисциплинарный курс, он использует концепции и понятия менеджмента, бухгалтерского учета, планирования, анализа хозяйственной деятельности, социологии и психологии.

Управленческий учет находится в постоянном развитии, эволюция его систем происходит на наших глазах. С изменением условий внешней и внутренней среды, изменением целей организации изменяется содержание, вкладываемое в модели управленческого учета. Если для ранних этапов развития основная цель управленческого учета состояла в оценке удельных затрат и разде-

лении затрат на запасы и реализованную продукцию, то для более поздних этапов свойственна ориентация на расширение функций. Современным в мировой практике направлением развития управленческого учета является использование информации учетных систем в управлении персоналом для моделирования поведения работников в мультиперсональной организации и регулирования контрактных отношений между нанимателем и персоналом. Другим перспективным направлением является совмещение задач и методологических подходов управленческого учета и стратегического менеджмента.

Не все из этих направлений одинаково актуальны для организаций РФ сегодня, поскольку уровень технологического развития, острота конкуренции различаются по отраслям в широких пределах. Массовое использование методов управленческого учета в США относится к середине 80-х годов, когда уровень техники и технологии в рамках отрасли стал сопоставимым для различных предприятий, конкуренция приобрела глобальный характер, компьютеризация производства и управления сделала доступным программное обеспечение для любого уровня бизнеса.

Для большей части предприятий РФ актуальными являются проблемы планирования, оперативного управления затратами, оценки конкурентных позиций организации, измерения и оценки деятельности подразделений.

Одним из ключевых вопросов управленческого учета является учет и калькулирование затрат. В РФ состав затрат на производство и реализацию продукции регламентируется нормативными актами, а вопросы составления калькуляции, ее форма являются прерогативой предприятия. Планом счетов бухгалтерского учета, а также другими действующими нормативными документами предусмотрены варианты учета полных и прямых затрат по системе «директ-кост». При традиционном варианте исчисляют полную производственную себестоимость продукции (работ, услуг). В качестве базы распределения в учётной политике организация может выбрать один из вариантов – пропорционально: нормативным величинам косвенных расходов; основной заработной плате производственных работников; материальным затратам; сумме всех основных затрат; сумме всех прямых затрат за минусом стоимости сырья и материалов; дифференцированным способом с использованием коэффициентов и др. Особенность использования того или иного варианта распределения косвенных расходов зависит от видов производства, их отраслевого характера, материалоемкости и трудоемкости производства и др. Выбор способа распределе-

ния остается за предприятием. Обычно предприятия руководствуются соответствующими отраслевыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг). В учетной политике организации предусматривается выбор варианта организации аналитического учета издержек производства по центрам ответственности или в местах их возникновения.

Используя частично методы, принципы, классификации бухгалтерского учета, управленческий учет создает новые возможности управления затратами. Эти возможности базируются на собственных классификациях затрат для целей управления и контроля, расширении подходов к измерению объемов деятельности, установлении взаимосвязей объемов деятельности, затрат и объектов затрат. Позаказный и попроцессный методы учета и калькулирования дополняются учетом и калькулированием затрат по видам деятельности. Система оценки затрат по видам деятельности позволяет определять причины возникновения данного вида затрат, а также порядок их отнесения на готовую продукцию. Она основана на предположении, что иногда более существенное влияние на затраты оказывают факторы, не связанные с объемом выпуска, например, сложность и комплексность производства, ассортимент выпускаемой продукции. Купер, Каплан, чье влияние на развитие системы знаний об учете по видам деятельности трудно переоценить, одними из первых описали искажения затрат в традиционных продуктовых системах учета в трех организациях (1987). Их опыт был развит многими исследователями практически по всем отраслям народного хозяйства, и до настоящего момента эта тема является достаточно распространенной в тематике специализированных журналов. Причины искажения затрат состоят в том, что по мере технико-технологического развития, усложнения продукции на предприятии возникают функции, относящиеся не к единице продукции, а к более высокому уровню – уровню партии изделий, модели, общему управлению. Соответственно, затраты на эти функции (виды деятельности) растут. Но распределяются они на продукт пропорционально основной заработной плате основных рабочих. Возникает парадокс – с одной стороны, внешняя и внутренняя среды предприятия изменились таким образом, что удельный вес прямой заработной платы в калькуляции снижается. С другой стороны, прямая заработная плата остается критерием распределения косвенных расходов. Это может вызывать занижение затрат на мелкосерийную продукцию с высоким уровнем сложности и завышение затрат на продукцию крупносерийного произ-

водства, либо на традиционную продукцию с невысоким уровнем сложности и отсутствием дополнительных функций. Поскольку наблюдается мировая тенденция к уменьшению размера партий и усложнению производства, то масштабы искажения затрат растут. Это явление повлияло на решение многих предприятий РФ отказаться от составления калькуляций в первую половину 1990-х гг. и обращению внимания практиков на учет прямых переменных затрат. Поскольку директ-кост игнорирует косвенные расходы, то для рассматриваемой группы предприятий он может быть полезен в ситуации, когда косвенные расходы составляют незначительную величину, либо, когда их отклонения по периодам незначительны.

Таким образом, принципы, методы, модели управленческого учета не являются в полной мере новыми для отечественной практики. РФ имеет большой опыт учета затрат по нормативной себестоимости, планированию затрат и результатов на основе отклонений, гибких бюджетов, использования механизмов управления затратами на основе заданий по снижению себестоимости, изучению передового опыта, хозрасчетных механизмов. Часть этого опыта изучается и используется в мировой практике.

Проблемы в постановке управленческого учета в организациях могут быть сгруппированы следующим образом:

1. Методологические и методические проблемы. Отсутствие однозначных рекомендаций приводит к тому, что предприятия вынуждены полностью самостоятельно разрабатывать собственные системы планирования, формирования, распределения затрат в соответствии с поставленными целями. При этом результат зависит от уровня квалификации, опыта начальников производственных и управленческих служб. Высока вероятность, что затраты времени и средств на разработку системы окажутся выше полученной экономии.
2. Наличие и доступность программного обеспечения. На рынке преобладают переводные программы, слабо адаптированные к отечественной действительности и не всегда привязанные к специфике деятельности предприятия.
3. Отсутствие стимулов. Уровень конкуренции во многих отраслях не настолько велик, чтобы вынуждать предприятия заниматься разработкой систем, позволяющих снизить себестоимость иногда только на 3–5%.

4. Нестабильность законодательства не стимулирует организации заниматься долгосрочными программами.

В организациях РФ имеются опыт и предпосылки для дальнейшего развития систем управления затратами, которое носит непрерывный характер.

В этой связи имеет значение изучение, осмысление, адаптация мирового опыта по управлению затратами. Данное пособие может рассматриваться как вводный курс, в нем изложены базовые понятия и концепции, что позволяет ознакомиться с методологическими и методическими подходами к управлению затратами в рамках управленческого учета.

Литература

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. пособие для вузов: Пер. с англ. / Под ред. Н. Д. Эриашвили; Предисловие проф. П. С. Безруких. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
2. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 798 с.
3. Щиборщ К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. – М. : Изд-во «Дело и сервис», 2001. – 544 с.
4. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
5. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран: Пер. с польск. С. Н. Рогозиной, Г. И. Лебедевой / Под ред. Я. В. Соколовой. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 237 с.
6. Cooper R. and Kaplan R. S. Measure Costs Right: Make the Right Decisions // Harvard Business Review, September / October 1988.
7. Hansen, Don R., Mowen, Maryanne M. Cost management: accounting and control, 2-th edition, South-west College Publishing, 1997. – 789 p.
8. Hilton, Ronald W. Managerial accounting. 4-th edition, Mc Graw-Hill Companies, 1999. – 816 p.
9. Horngren, Charles T., Foster, George, Datar Sricant M. Cost accounting: managerial emphasis. 9-th edition, Prentice Hall, 1997. – 525 p.
10. Kaplan R. S. One Cost System isn't Enough // Harvard Business Review. – January/February – 1988.
11. Krajewski, Lee J. Operations management: strategy and analysis. 5-th edition, Addison-Wesley Publishing Company, Inc, 1999. – 880 p.
12. Management Accounting / Atkinson A. A. – Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1995. – 633 p.
13. Management accounting, A. A. Atkinson, R. D. Banker, R. S. Kaplan, S. M. Young. – The Robert s.Kaplan series in management, –Prentice Hall, Inc. – 1997. – 750 p.
14. Shank J. K., Govindarajan V. Strategic cost management: the new tool for competitive advantage. – The free press, New York, 1993. – 270 p.

Глоссарий

Базовое бюджетирование – это разработка бюджета подразделения на основе минимально допустимого.

Безвозвратные расходы – затраты, которые были понесены в прошлом в результате какого-то решения.

Бюджет – это англоязычный термин, означающий детальный план, количественно выражающий, какие ресурсы должны быть получены и по каким направлениям использованы в течение определенного периода времени.

Бюджетированию с нулевой базы предполагает, что никакой предыдущей базы для расчетов не существует.

Вид деятельности – повторяющаяся последовательность действий, движений, работ, выполняемая в ходе функциональных процессов, которые могут быть обособлены на основе отличительных свойств.

Вспомогательные (обслуживающие) подразделения не участвуют непосредственно в производстве продукта, но обеспечивают условия для выпуска продукции, оказывая услуги основным подразделениям, и друг другу.

Дифференциальные затраты – разница в стоимости двух альтернативных вариантов.

Конструирование стоимости – это техника сокращения затрат и совершенствования производственного процесса, которая заключается в сборе информации о продукте и технологическом процессе и отборе подходящих по сложности, затратности, качеству вариантов.

Критического объема продаж (Q) – объем, при котором выручка эквивалентна затратам.

Маржа безопасности (порог рентабельности) – разница между планируемой выручкой от реализации и реализованной продукцией в точке критического объема (безразличия).

Маржинальные затраты – это вариант дифференциальных затрат, дополнительные затраты на производство единицы дополнительно выпущенной продукции.

Маржинальный доход (СМ) – это размер выручки, остающийся после возмещения всех переменных затрат для покрытия постоянных расходов.

Метод управленческого учета – это совокупность приемов и способов, посредством которых отражаются объекты учета. Основными элементами метода являются документация, инвентаризация, группировка объектов, контрольные счета, нормирование, планирование, анализ, прогнозирование, контроль.

Непрерывное совершенствование может быть определено как постоянная деятельность по устранению недостатков, снижению непроизводительных затрат, упрощению конструкций и процессов и повышению качества.

Непрямыми затратами подразделения – затраты, которые не могут быть прямо отнесены на конкретное подразделение.

Носитель затрат – это характеристика, мера события или деятельности, в результате которого изменяются затраты.

Объектами управленческого учета являются ресурсы организации; бизнес-процессы, происходящие внутри организации; результаты процессов.

Операционные бюджеты – это группа бюджетов, отражающих экономические процессы и процедуры, связанные с производством продукта. К ним относятся: бюджет производства; бюджет запасов готовой продукции на конец года; бюджеты основных материалов, прямого труда, накладных производственных расходов; управленческих и коммерческих расходов; бюджет денежных средств. Операционные бюджеты несколько различаются для различных отраслей, но все они представляют собой детализированный план использования основных факторов производства.

Операционный леверидж в управленческом учете отражает способность предприятия генерировать процентный прирост прибыли большим или меньшим процентным увеличением выручки.

Переменные затраты изменяются в прямой пропорции к изменению объема производства.

Постоянные затраты не изменяются при изменении объема производства.

Потенциальные затраты – это затраты, возникающие в случае принятия решения.

Предметом управленческого учета является совокупность его объектов.

Производственные НР – все остальные затраты на производство, сгруппированные в три группы: косвенные материальные затраты, косвенная заработная плата, прочие производственные расходы.

Прямой труд – основная и дополнительная зарплата всех рабочих, занятых непосредственно в производстве продукта. Затраты прямого труда включают в себя основную заработную плату производственных рабочих по сдельной и повременной системам, страховые взносы.

Прямые материальные затраты (основные материалы) – это затраты на сырье и материалы, потребленные в основном производстве, изменившие первоначальную форму (их физическая форма трансформировалась в конечный продукт), и эти затраты могут быть прямо отнесены на конкретный продукт.

Прямыми для данного подразделения – затраты, которые могут быть отнесены на конкретное подразделение.

Разработка бюджетов по стратегическим целям (или ключевым показателям деятельности) представляет собой способ реализации стратегии, который устанавливает связь между стратегическими, долгосрочными и оперативными планами.

Реинжиниринг. По контрасту с концепцией непрерывных мелких усовершенствований, *реинжиниринг* – процесс радикальной перестройки, изменение путей достижения цели.

Система управления затратами – это управляющая система планирования и контроля со следующими задачами:

- измерение затрат ресурсов, потребляемых важнейшими видами деятельности;
 - идентификация и устранение затрат, не добавляющих ценности.
- Это затраты тех видов деятельности, которые могут быть устранены без ущерба качеству и полезности продукта;

- определение эффекта и эффективности всех основных видов деятельности, представленных на предприятии;
- идентификация и оценка новых видов деятельности.

Совместное (комплексное) производство – это производство, результатом которого являются два и более совместных продукта.

Управленческий учет можно определить как процесс идентификации, измерения, обработки, интерпретации информации для планирования, оперативного управления, принятия решений, контроля на уровне предприятия и его подразделений.

Упущенная выгода – потенциальная выгода, которая приносится в жертву, когда выбор одного действия требует отказа от альтернативного действия.

Уровень маржинального дохода (cmr) – это отношение маржинального дохода к выручке от продаж.

Фактор операционного левириджа – это мера процентного влияния на прибыль запланированного процентного изменения выручки для конкретного заданного объема.

Целевое управление и учет затрат – это проектирование продукта и технологии его производства, ориентируясь на установленный уровень затрат.

Предметный указатель

- Безвозвратные расходы, 17
Визуальный метод, 69
Время на перемещение материалов, 52
Время на складе, 52
Время ожидания, 52
Вспомогательные (обслуживающие) подразделения, 60
Добавленные затраты, 16
Затратная, 51
Затраты, 11
Затраты на период, 16
Затраты на продукт, 16
Затраты на реализованную продукцию, 19
Конструирование стоимости, 54
контрибуционной форме, 73
Контролируемые, 14
Концепция снижения цены и затрат, 53
критического объема продаж, (BEQ), 75
маржа безопасности, 84
маржинальной прибылью (cm), 75
Маржинальные, 17
Маржинальный доход (CM), 74
Метод mini-maxi-, 70
Метод бухгалтерской классификации, 69
Метод наименьших квадратов, 70
Метод натуральных единиц, 59
Метод рыночных цен, 59
Метод чистой реализационной стоимости, 59
Неконтролируемые затраты, 14
Непрерывное совершенствование, 53
Непроизводительные затраты, 52
Непроизводственные затраты, 14
Непрямая зарплата, 15
Непрямые затраты, 13
Непрямые материальные затраты, 15
Операционный левверидж, 82
Первичные затраты, 16
Переменные затраты, 12
Побочные продукты, 59
Постоянные затраты, 13
Потенциальные затраты, 17
Пошаговый метод, 63
Производственные затраты, 14
Производственные НР, 15
Прочие производственные расходы, 15
Прямой метод, 61
Прямой труд, 15
Прямые затраты, 14
Прямые материальные затраты, 14
Разные затраты для разных целей, 11
Реинжиниринг, 55
Система управления затратами, 51
Совместное (комплексное) производство, 59
Совместные продукты, 59
Сравнительная оценка и изучение передового опыта, 55
Технологическое нормирование, 71

- Точка раздела, 59
- Управление затратами на основе изобретательства и заданий по снижению себестоимости, 55
- Управленческий учет, 9
- Уровень единицы продукции, 50
- Уровень маржинального дохода (cmr), 75
- Уровень общего управления, 50
- Уровень партии изделий, 50
- Уровень продуктовой линии, 50
- Учет затрат по жизненному циклу изделия, 55
- фактор операционного леввериджа, 82
- Целевая прибыль, 54
- Целевая цена, 54
- Целевое управление и учет затрат, 54
- Целевые затраты, 54
- Цели управленческого учета, 9