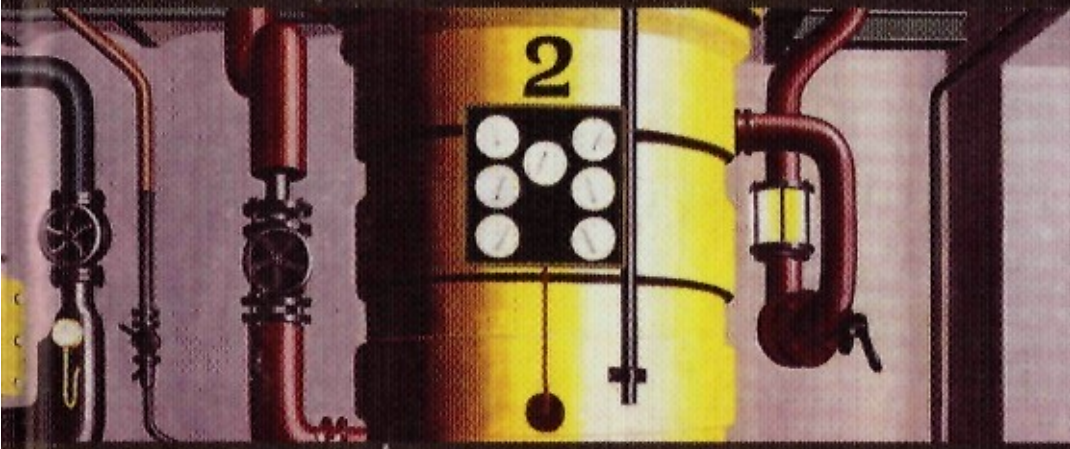
HOMO FABER

В. Б. Ивашкевич

Бухгалтерский управленческий учет



ЭКОНОМИСТЪ

Допущено Министерством образования Российской Федерации в качестве учебника для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

В. Б. *Ивашкевич*

Бухгалтерский управленческий учет

учебник

Москва

ЭКОНОМИСТЪ

2004

УДК 657(075 8)
ББК 65 052я73
И 24

Рецензенты
д р экон наук, проф *В И Петрова*
д-р экон наук, проф *В Г Гетьман*
кафедра бухгалтерского учета,
экономического анализа и аудита Н ГУ им Н И Лобачевского
(зав кафедрой д-р окон наук, проф *Е А Мизиковский*)

Ивашкевич В.Б.

И24 Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. — М.: Экономиста, 2004. — 638 с.

ISBN 5-98118-033-1 (в пер)

В учебнике рассмотрены сущность, содержание и назначение управленческого учета, его место в общем системе учета отличия от финансового и малоювого учета, необходимость и возможности использования данных для анализа и обоснования Управленческих решений на различных уровнях

Показаны особенности классификации и измерения затрат и результатов производственной деятельности в управленческом учете Рассмотрены основные модели учет и распределения затрат по видам, местам формирования и центрам ответственности, объекгам калькулирования Раскрыт содержание существующих методов учета себестоимости нормативного метода затрат, систем стандарт-коста и директ коста, особенное] и их применения на предприятиях различных отраслей Проанализированы методы управления затратами с помощью различного вида смет и систем бюджетирования

Ко всем темам приведены контрольные вопросы, задания, тесты, задачи

В учебнике содержится программа учебной дисциплины, список рекомендуемой литературы, глоссарий

Для студентов экономических вузов и факультетов, слушателей курсов по подготовке и повышению квалификации профессиональных бухгалтеров и финансовых менеджеров, для управленческого персонала предприятий

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73

В оформлении переплета использован фрагмент картины
К. Гроссберга «Der Gelbe Kessel» (1933)

ISBN 5-98118-033-1

© «Экономистъ», 2003
© В Б Ивашкевич, 200'

КРАТКОЕ ОГЛАВЛЕНИЕ

Глава 1. Содержание, принципы и назначение управленческого учета 22

Глава 2. Теоретические основы исчисления затрат и результатов деятельности хозяйственных организаций 53

Глава 3. Группировка издержек производства и реализации продукции по видам затрат 103

Глава 4. Учет расходов предприятия по местам затрат и центрам ответственности 153

Глава 5. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования 201

Глава 6. Системы управленческого учета затрат на предприятии 255

Глава 7. Измерение и контроль полных затрат на основе нормативной стоимости (стандарт-кост) 290

Глава 8. Измерение и оценка затрат предприятия на базе переменных расходов (директ-костинг) 341

Глава 9. Использование данных управленческого учета для оценки эффективности производственных инвестиций 393

Глава 10. Бюджетирование и контроль затрат по центрам ответственности и функциям производственно-финансовой деятельности 449

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение **13**

Глава 1. Содержание, принципы и назначение управленческого учета 22

1.1. Сущность учета для управления предприятием, его отличие от финансового учета 22
Роль учета в управлении 22
Принципы учета для управления 26
Различия финансового и управленческого учета 27

1.2. Назначение управленческого учета, сфера и особенности его применения 32
Назначение управленческого учета 32
Учет и контроль 34
Требования к управленческому учету 36
Стратегический учет 38

1.3. Системы и функции управленческого учета 39
Управленческий учет как система 39
Стратегический контроллинг 40
Оперативный учет и контроллинг 42
Учет и структура управления 44
Требования к информации для управленческого учета 46

Контрольные вопросы, задания, тесты 50

Глава 2. Теоретические основы исчисления затрат и результатов деятельности хозяйственных организаций 53

2.1. Понятия, виды и соотношения затрат и результатов деятельности предприятия 53
Понятия затрат и результатов деятельности предприятия 53
Виды затрат 55
Производственная функция и функция издержек 62

2.2. Постоянные и переменные расходы 65
Постоянные затраты 66
Переменные затраты 71
Влияние уровня использования производственных мощностей на величину затрат 74
Методы деления затрат на постоянные и переменные 79
2.3. Маржинальный доход и ставка покрытия 83
Понятие маржинального дохода, суммы и ставки покрытия 83
Точка нулевой прибыли 86
Производные показатели 92
Практическое использование показателей 94
Контрольные вопросы, задания, тесты 96

Глава 3. Группировка издержек производства и реализации продукции по видам затрат 103

3.1. Содержание и назначение группировки затрат по элементам издержек и статьям калькуляции 103
Критерии группировки 103
Учет по элементам затрат 107
Учет по статьям калькуляции 1 09
3.2. Измерение материальных и трудовых затрат 116
Состав материальных затрат 116
Лифо-метод 120
Фифо-метод 121
Другие методы оценки 122
Управление запасами 125
Управление материальным хозяйством 127
Учет затрат труда 128
Учет оплаты труда 131
3.3. Учет калькуляционных затрат и дискретных расходов . . . . .] 35
Понятие калькуляционных затрат 135
Амортизация активов 136
Учет процента на капитал 140
Иные виды калькуляционных затрат 142
Издержки риска 143
Учет дискретных расходов 144
Расходы на освоение новых производств 144
Учет расходов на ремонт основных средств 145
Контрольные вопросы, задания, тесты 148

Глава 4. Учет расходов предприятия по местам затрат и центрам ответственности 153

4.3. Место затрат и центр ответственности, критерии их обособления в учете 153
Понятие места и центра затрат 153
Классификации мест и центров затрат 157
Практическое значение выделения мест и центров затрат 159
Центр ответственности 163
Виды центров ответственности 164

4.2. Методы группировки издержек по местам формирования и центрам ответственности 166
Необходимость группировки мест и центров затрат 166
Виды мест и центров затрат в снабжении и сбыте 167
Виды мест и центров затрат в управлении 169
Виды мест и центров затрат в сфере производства 169
Способы учета затрат по местам и центрам 173

4.3. Распределение затрат по местам и центрам формирования 179
Способы распределения затрат 179
Внутренние трансфертные цены 183
Расчет себестоимости взаимооказываемых услуг 188

Контрольные вопросы, задания, тесты 193

Глава 5. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования 201

5.1. Сущность и назначение группировки затрат по объектам калькулирования 201
Сущность и назначение калькулирования 201
Условия калькулирования 204
Виды калькуляций 205
Распределение затрат 210
Калькуляционные единицы измерения 212
Объекты калькулирования 213

5.2. Методы калькулирования себестоимости продукции 216
Варианты калькулирования 216
Передельное калькулирование 218
Позаказное калькулирование 225

5.3. Специальные виды калькуляции 233
Эквивалентные калькуляции 233

Калькулирование сопряженных продуктов 236
Управление издержками комплексных производств 239
Калькулирование на основе себестоимости машино-часа 243
Особенности калькулирования стоимости мероприятий 244
Калькуляция цены 245

Контрольные вопросы, задания, тесты 247

Глава 6. Системы управленческого учета затрат на предприятии . . . 255

6.1. Учет себестоимости продукции на базе реальных и средних затрат 255
Учет себестоимости по реальным затратам 255
Учет себестоимости на основе средних затрат 256
Практическое применение учета на базе реальных и средних затрат 257

6.2. Измерение затрат в системе нормативного учета 260
Содержание и значение нормативного учета затрат 260
Методы учета отклонений от норм 263
Учет отклонений от норм по сырью и материалам 264
Учет отклонений расходов на оплату сырья 267
Учет расходов на обслуживание производства и управление 268

6.3. Взаимосвязь показателей и результатов деятельности предприятия в управленческом и финансовом учете 277
Связь показателей управленческого и финансового учета 277
Однокруговая система учета затрат 278
Двухкруговая система учета затрат 279

Контрольные вопросы, задания, тесты 285

Глава 7. Измерение и контроль полных затрат на основе нормативной стоимости (стандарт-кост) 290

7.1. Стандарт-кост как система учета нормативных затрат 290
Необходимость учета затрат по нормативам 290
Понятие стандарт-коста 292
История стандарт-коста 293
Отличия стандарт-коста и нормативного учета 294

7.2. Нормирование и контроль прямых одноэлементных затрат . . . 300
Нормирование и контроль затрат материалов . . . 300
Нормирование и контроль затрат труда и заработной платы . . . 308
7.3. Выявление и учет отклонений от нормативов комплексных расходов . . . 316
Особенности нормирования комплексных расходов . . . 316
Выявление отклонений . . . 319
Нормирование затрат с помощью вариаторов . . . 324
Учет комплексных затрат по элементам . . . 325
Контрольные вопросы, задания, тесты . . . 335

Глава 8. Измерение и оценка затрат предприятия на базе переменных расходов (директ-костинг) . . . 341
8.1. Понятие директ-костинга и его особенности . . . 341
Понятие директ-костинга . . . 341
Особенности директ-костинга . . . 343
Преимущества директ-костинга . . . 344
История директ-костинга . . . 346
8.2. Отражение затрат и результатов деятельности в системах простого и развитого директ-коста . . . 348
Варианты директ-коста . . . 348
Система директ-костинга и система учета полной себестоимости . . . 354
Возможности применения директ-костинга на российских предприятиях . . . 356
8.3. Использование данных учета переменных расходов для управления и в ценовой политике . . . 361
Назначение директ-костинга . . . 361
Решения в сфере снабжения . . . 365
Решения в сфере производства . . . 368
Директ-костинг и политика цен . . . 378
Контрольные вопросы, задания, тесты . . . 383

Глава 9. Использование данных управленческого учета для оценки эффективности *производственных* инвестиций . . . 393
9.1. Понятие и виды инвестиций, их отражение в учете . . . 393
Понятие инвестиций . . . 393

Задачи и цели учета . . . 395
Важность решений об инвестициях . . . 401
9.2. Оценка эффективности производственных инвестиций . . . 404
Принципы оценки . . . 404
Простые оценочные методы. Рентабельность . . . 408
Срок окупаемости . . . 410
Коэффициент эффективности инвестиций . . . 412
Коэффициент отдачи на вложенный капитал . . . 412
Метод ЧДС . . . 414
Метод внутренней процентной ставки . . . 419
9.3. Учет фактора риска при принятии решений по инвестициям . . . 424
Риски инвестирования . . . 424
Методы оценки риска . . . 425
Интеграция учета риска инвестиций . . . 432
Совершенствование методов оценки . . . 437
Учет инфляции . . . 440
Контрольные вопросы, задания, тесты . . . 443

Глава 10. Бюджетирование и контроль затрат по центрам ответственности и функциям производственно-финансовой деятельности . . . 449
10.1. Бюджетирование в системе управления затратами предприятия . . . 449
Понятие бюджета и бюджетирования . . . 449
Методы составления и виды бюджетов . . . 451
Учет в бюджетировании . . . 455
Бюджет затрат . . . 459
Финансовый бюджет . . . 461
Контроль исполнения бюджетов . . . 462
Учет отклонений в бюджетировании . . . 466
Бюджетный анализ . . . 471
10.2. Функциональный учет затрат и результатов деятельности (метод ABC) . . . 474
Сущность функционального учета затрат . . . 474
Взаимосвязь ABC и управленческого учета . . . 476
Понятие драйверов . . . 477
Преимущества ABC-метода . . . 477
Этапы внедрения ABC . . . 480
Операционные драйверы . . . 485

Оценка выгодности клиентов 487
Вариант ы реализации ABC 490
10.3. Использование данных финансового учета для управления предприятием 495
Финансовый учет и управление предприятием 495
Управление денежными потоками 496
Платежеспособность и ликвидность 497
Приток и отток денежных средств 500
Управление долгами и обязательствами 501
Ценовые скидки 503
Управление активами 505
Оборачиваемость запасов 507
Управление финансовыми результатами 507
Как использовать баланс для управления 508
Парадоксы финансовой отчетности 511
Разделение функций учета и управления 513
10.4. Основы управленческой отчетности 517
Требования к управленческой отчетности 517
Виды управленческой отчетности 522

Контрольные вопросы, задания, тесты 529

Список рекомендуемой литературы по курсу 539

Терминологический словарь 543

Приложение 1. Реальная стоимость 1 рубля, получаемого через *n* лет 552

Приложение 2. Реальная стоимость 1 рубля, получаемого ежегодно в течение *n* лет 553

Решения задач 554

Программа курса «Бухгалтерский управленческий учет» 611

Введение

Дальнейшее развитие рыночных условий хозяйствования требует существенной реорганизации всей системы экономической работы на предприятии. За долгие годы существования большинства хозяйственных организаций России ими накоплен большой опыт планирования, бухгалтерского учета я *экономического* анализа. Однако этот *опыт* формировался в условиях централизованно планируемой экономики, базирующейся на теоретической основе, существенно отличающейся *от* принципов рыночной экономики.

После приватизации и разгосударствления предприятия экономически и юридически обособились, стали самостоятельными, полностью отвечающими за результаты хозяйствования. Возросла ответственность всех звеньев управления организацией за эффективность производственно-финансовой деятельности. Некому спасать предприятия от угрозы разорения и банкротства, все проблемы приходится решать самим на основе соответствующей информации и коренной перестройки деятельности экономических служб. Внешне, с точки зрения организационных форм, все остается в основном прежним: сохраняется и даже усиливается на внутризаводском уровне значение планирования, продолжает функционировать бухгалтерский учет, по-прежнему необходим всесторонний экономический анализ производственно-финансовой деятельности. Коренные изменения происходят главным образом в методологии планирования, учета, контроля и анализа, в системе формирования и использования экономической информации для управления.

Создание нетрадиционных систем формирования информации *об* издержках производства и финансовых результатах, применение новых подходов к управлению ими, повышение ценности получаемой информации для анализа являются в настоящее время одними из наиболее актуальных проблем бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности.

Предприятия в странах с традиционной рыночной экономикой накопили большой опыт рациональной экономической работы в условиях рынка, и было бы неразумно не воспользоваться им. Одним из

достижений зарубежной теории и практики управления предприятиями является управленческий учет.

В Методических рекомендациях по организации и ведению управленческого учета, разработанных и утвержденных Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации, под управленческим учетом понимается *процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой и производственной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения.*

Это определение соответствует международным стандартам и наиболее полно характеризует сущность и назначение учета для управления предприятием. Согласно такому подходу, управленческий учет охватывает всю систему формирования и использования информации для управления бизнесом в целом, включая стратегическое управление, оценку деятельности организации, ее подразделений и функциональных блоков, планирование и контроль хозяйственной деятельности, обеспечение оптимального использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов. Система бухгалтерского учета при этом входит в управленческий учет в той части, в которой ее данные используются для внутреннего управления компанией.

Существует и другая точка зрения, согласно которой необходимо различать управленческий учет в системе бухгалтерского учета и вне этой системы. При таком подходе бухгалтерский управленческий учет ограничивается данными, необходимыми для управления финансовыми аспектами деятельности предприятия, т.е. главным образом учетом затрат и результатов, долговых требований и обязательств, контролем за состоянием запасов и соблюдением платежной дисциплины. Вопросы производства, снабжения и сбыта, оценка эффективности управленческих решений, в том числе связанных с производственными инвестициями, остаются вне сферы управленческого учета.

В предлагаемом вниманию читателей учебнике автор исходит из определения управленческого учета, данного специалистами Минэкономразвития России, не только потому, что оно отвечает требованиям международных стандартов, а само министерство, помимо основных функций, призвано разрабатывать методические рекомендации по совершенствованию управления в организациях и является головным в этом отношении. В расширительном толковании управленческий учет базируется на методиках, непосредственно связанных с функциональными процессами на предприятии. Для управления ими необходимы кроме учета факта стратегическое и оперативное планирование, учет и контроль показателей, основанных на делегировании полномочий

вышестоящих уровней управления нижестоящим. Без этого нет и не может быть управления внутри организации.

При разработке, внедрении и осуществлении управленческого учета ведущая роль принадлежит его информационной базе, основой которой является бухгалтерский учет, имеющий четко определенную систему, унифицированные правила, квалифицированный и ответственный персонал. Поэтому название «Бухгалтерский управленческий учет» вполне правомерно. Именно в такой расширительной трактовке он и рассматривается в учебнике.

Умудренного многолетним опытом работы бухгалтера это может несколько озадачить: никогда ранее бухгалтерия не занималась оперативным и стратегическим планированием, бюджетированием, подготовкой информации для управления, снабжением, производством и сбытом. Но мы живем и будем жить в другие времена. Компьютерные системы формирования экономической информации устранили существовавшие долгие годы во многом условные перегородки между планированием, прогнозированием, учетом и анализом производственно-хозяйственной деятельности. Сейчас это единый интегрированный процесс идентификации, измерения, накопления подготовки и представления экономической информации для оперативных и стратегических решений по управлению предприятием. Ведущее положение в этом процессе должен занять бухгалтерский учет, поскольку он, согласно действующему законодательству, обязателен для любой организации, имеет апробированную веками систему формирования учетных данных, в том числе и для целей управления.

Теории и практике управленческого учета и анализа в зарубежной, а в последнее время и в отечественной литературе уделено много внимания. Среди зарубежных ученых наиболее известны работы Х. Блека, А. Дайле, К. Друри, В. Кильгера, И. Клоока, Х. Плаута, П. Рибеля, П. Хорвата, Ч. Хорнгрена, Б. Штайтмайра. Из отечественных специалистов можно выделить М.А. Бахрушину, Т.П. Карпову, О.Е. Николаеву, С.А. Николаеву, В.И. Ткача, А.Д. Шеремета, ТВ. Шишкову.

Управленческий учет постепенно получает признание на российских предприятиях различных отраслей материального производства. Его разработка и методологическое сопровождение стали важнейшей частью услуг, оказываемых аудиторскими, консалтинговыми и другими специализированными организациями.

В предлагаемом читателям учебнике рассмотрены сущность управленческого учета, особенности его методологии и организации, связь с контроллингом и возможность их применения на российских предприятиях. Изложение вопросов дано в последовательности программы, утвержденной учебно-методическим объединением по финансо-

вым специальностям Министерства образования Российской Федерации В учебнике приведены примеры, упражнения, тесты, решения задач управленческого учета по всем основным разделам курса

Учебник предназначен в первую очередь для студентов всех экономических специальностей вузов и колледжей, профессиональных бухгалтеров и финансовых аналитиков, повышающих свою квалификацию. Он будет полезен руководителям и другим менеджерам хозяйственных организаций, всем, кто интересуется проблемами управленческого учета и контроллинга.

Изложение вопросов программы курса начинается с определения содержания, принципов и назначения управленческого учета. При рассмотрении функций учета для управления, его отличий от финансового (бухгалтерского) учета среди специалистов существенных различий нет, хотя отдельные авторы расходятся во мнениях относительно состава и полноты охвата управленческим учетом тех или *иных* сфер деятельности предприятия и его подразделений.

Автор считает, что, чем больше областей и участков применения будут включать понятие «управленческий учет», тем лучше для менеджмента. Поэтому ничего ущербного для престижа бухгалтерского учета мы не видим в том, что его информация, традиционно используемая для управления финансовой деятельностью, тоже постепенно становится составной частью учета для управления бизнесом.

С применением электронной техники стираются грани различий между видами учета Во многом уже сейчас все виды учета и другой экономической работы служат в первую очередь целям внутреннего управления организацией. К тому же на небольших и средних предприятиях наблюдается централизация управленческих функций экономических служб. Поскольку финансовый учет обязателен для любой самостоятельной организации, экономическая работа здесь концентрируется в основном в бухгалтерии Главный бухгалтер становится финансовым менеджером, специалистом по управлению предприятием.

Судя по тенденциям, свойственным изменению статуса этой деятельности в западных фирмах, подобное должно постепенно происходить и в нашей стране Бухгалтера-учетчика вытесняет компьютер, бухгалтеру-менеджеру это не грозит.

Учет для менеджмента непосредственно связан с планированием, анализом, прогнозированием, решением тактических и стратегических задач управления предприятием. В соответствии с международной практикой основными компонентами системы управленческого учета и анализа являются учет и управление затратами, разработка и формирование оценочных и сравнительных показателей деятельности, бюджетирование затрат и результатов оперативной производственной, фи-

нансовой и инвестиционной деятельности Кроме того, в систему управленческого учета и анализа включают прогнозирование внутренних и внешних факторов, оказывающих влияние на деятельность предприятия, а также составление управленческой отчетности

Определенной новацией учебника является рассмотрение функций управленческого учета с позиций системного подхода. Любой вид учета является системой формирования, передачи и использования информации. Управленческий учет имеет здесь свою специфику, которую мы попытались рассмотреть как особенности стратегического и текущего учета для управления.

Особое внимание уделено теоретическим основам исчисления затрат и результатов деятельности хозяйственных организаций. Это вызвано тем, что управленческий учет для российских предприятий дело новое и многие его понятия и определения пришли из зарубежной теории и практики менеджмента, а потому требуют апробации в условиях российской действительности. Кроме того, если считать управленческий учет самостоятельным разделом, областью учетно-аналитической науки и практики, то у него должна быть своя теоретическая основа, свой метод познания

К числу основных понятий управленческого учета относятся «издержки производства и сбыта», «затраты и расходы организации», имеющие общие и отличительные признаки. Издержки производства и *сбыта рассматриваются* как совокупность затрат живого и овеществленного труда на производство и реализацию товаров, выраженных преимущественно в натуральной форме. Затраты отдельных предприятий представлены как выраженные в денежной форме издержки, связанные с производством и сбытом, включая расходы на социальные нужды и потребности персонала. Сюда же относятся затраты на расширение производства, его реконструкцию и технологическое совершенствование. Расходы представлены в учебнике как стоимость товаров, услуг и работ, использованных в текущем учетном периоде, или как оттоки и другие способы расходования активов либо вступления в обязательства за определенный период времени. В конечном итоге, согласно ПБУ 10/99, расходами признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств и иного имущества) организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников.

Основное внимание в учебнике уделено изучению затрат предприятия. Рассматриваются теоретические основы и методы деления затрат на постоянные и переменные, приводятся новые для российских специалистов по учету понятия маржинального дохода, суммы и ставки покрытия, производные от их величины показатели

Управленческий учет базируется на трех основных видах группировок затрат: по видам, местам формирования и объектам калькулирования. Хотя технические приемы таких группировок известны из теории и практики бухгалтерского учета, в методологическом отношении учет для внутреннего управления добавляет к ним много специфического, свойственного этому виду экономической работы. Указанная специфика является объектом рассмотрения в гл. 3, 4 и 5 предлагаемого учебника.

Хотелось бы обратить внимание на гл. 4 «Учет затрат по местам формирования и центрам ответственности». В ней во многом впервые рассмотрены критерии обособления производственных, сбытовых и управленческих подразделений предприятия для целей учета и самоконтроля деятельности, методы группировки и распределения издержек по местам и центрам их формирования, экономико-математические методы в группировке затрат по местам образования и центрам ответственности.

Возможно, бухгалтера-практика эти методы поставят в несколько затрудненное положение, но они важны для специалистов по современным информационным технологиям, программистам, системотехникам. Не должны смущать математические методы и студентов учетных специальностей вузов, хотя бы потому, что дают им возможность убедиться в том, что высшая математика, которую они изучали на младших курсах, пригодилась им для изучения специальных дисциплин и скорее всего будет полезна в их последующей деятельности.

Новым, по сравнению с другими учебниками и учебными пособиями, является описание систем управленческого учета затрат на предприятии. Здесь впервые системно рассматривается учет фактической себестоимости продукции, товаров, работ и услуг на базе реальных затрат отчетного периода, по-новому показаны варианты взаимосвязи показателей издержек и результатов производственно-хозяйственной деятельности в управленческом и финансовом учете.

Методологическая основа управленческого учета — измерение и оценка затрат на базе стандарт-коста, нормативного учета и директ-коста. Содержание и особенности применения нормативного учета расходов сравнительно хорошо известны нашим специалистам В любом учебнике по бухгалтерскому учету, практических пособиях и монографиях по учету издержек производства и калькулированию себестоимости продукции он описан достаточно подробно и обстоятельно.

Менее знаем мы систему стандарт-кост на базе полных затрат хотя бы потому, что не имеем опыта ее применения на российских предприятиях. Стандарт-кост лучше адаптирован к рыночным условиям хозяйствования. Как и каким образом осуществляется такая адапта-

ция, в чем отличается стандарт-кост от нормативного учета себестоимости, как можно использовать его данные для управления экономикой предприятия, подробно изложено в гл. 7 учебника

Сейчас считается общепризнанной ведущая роль директ-костинга в управленческом учете, причем его система находится в постоянном развитии и совершенствовании. В учебнике рассмотрены варианты отражения затрат и результатов деятельности предприятия в простом и развитом директ-косте, возможности использования его данных для управления.

Некоторые авторы в работах по управленческому учету обходят стороной использование его данных для управления инвестициями, считая это областью финансового менеджмента. Мы сочли нужным рассмотреть указанные вопросы в специальной главе. Дело в том, что в практической деятельности высшего управленческого персонала, включая главного бухгалтера и руководителя службы контроллинга, принятие и обоснование решений об инвестициях является одной из самых ответственных функций. Подготовка необходимой для этого информации требует привлечения большого числа данных финансового и управленческого учета, их предварительной системной обработки, которую вне методов учета для управления невозможно представить.

Завершает учебник глава, где излагаются вопросы бюджетирования и контроля затрат по центрам ответственности и функциям производственно-хозяйственной деятельности. Особое внимание здесь уделено функциональному учету затрат и результатов деятельности организации (метод ABC). Данный метод является новацией не только в отечественном, но и в зарубежном управленческом учете. Много в теории такого учета, в использовании его данных для управления еще дискуссионного, большинство его методик нуждается в апробации, но в том, что у ABC большое будущее, сомнений нет.

Управленческий учет в современных условиях частично включает использование информации бухгалтерского учета для оперативного управления финансовой деятельностью предприятия. В учебнике определен состав этой информации, правила пользования ею, особенности принимаемых решений по финансовому управлению и регулированию, возможности их обоснования. Особое внимание здесь уделено управлению и регулированию финансовых и денежных потоков, ликвидности предприятия, его долгам и обязательствам. Достаточно подробно изложены возможности управления имуществом и другими активами организации, формированием резервов и в конечном итоге — финансовых результатов ее деятельности. Наверняка представят интерес рекомендации автора по оперативному экспресс-анализу

бухгалтерского баланса, позволяющему оценить характер динамики экономического состояния предприятия, уровень его платежеспособности.

Автором неоднократно приводятся примеры и ссылки на зарубежную практику управленческого учета, потому что она апробирована на конкретных предприятиях различных отраслей хозяйства. Опыт зарубежных компаний во многом поучителен как в положительной части, так и в негативных моментах и, по нашему мнению, может использоваться в учебнике именно для того, чтобы изучить методику и организацию управленческого учета, не изобретая вновь того, что есть у других, и избегая их ошибок.

Каждую главу сопровождают контрольные вопросы, задания и тесты. Их цель — не только проверка или самоконтроль качества полученных в ходе изучения знаний, степени понимания излагаемого материала. По замыслу автора они должны помочь читателю лучше усвоить изложенное, побудить его к размышлению, закрепить полученные знания, приобрести навыки конкретной учетно-аналитической работы.

Практические задания в основном являются ситуационными, требующими комментариев, оценки полученных результатов. При их составлении использовались учебные пособия и сборники упражнений ряда западных университетов и учебных центров по подготовке специалистов по управленческому учету,

Ко всем задачам в конце учебника приведены развернутые решения. Так принято в международной практике издания большинства работ подобного рода. Делается это для того, чтобы те, кто изучает управленческий учет самостоятельно, могли проверить правильность своих решений, видели допущенные ошибки, не повторяли их в дальнейшем. Единственное, что не нужно в таких случаях делать: сначала смотреть, как решена та или иная задача или упражнение, а потом пытаться самому сделать то же самое

Завершает учебник краткий терминологический словарь, программа учебной дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет», утвержденная Министерством образования Российской Федерации, список рекомендуемой литературы для дополнительного изучения отдельных разделов курса, написания курсовых и дипломных работ.

Учебник предназначен в первую очередь для студентов всех форм обучения вузов, где в учебных планах предусмотрено изучение управленческого учета. Предполагается, что он будет полезен всем специалистам предприятий, которые решили самостоятельно изучить его содержание и особенности применения для использования в практической деятельности. Методически учебник рассчитан на основательную

самостоятельную работу и потому в наибольшей степени подходит для заочного и дистанционного обучения.

В теории и практике управленческого учета все взаимосвязано. Поэтому изучать его нужно постепенно, раздел за разделом, не нарушая общей последовательности. После каждой гдавы необходимо ответить на все контрольные вопросы и тесты, выполнить соответствующие расчетные задания и упражнения.

При изучении управленческого учета и применении его принципов в экономической работе предприятий следует иметь в виду, что эта наука и практика требуют творческого подхода и отношения. В теории существуют только общие принципы, еще не до конца определенные и сформированные. Нет и единой для всех одинаково приемлемой методики такого учета, правил его ведения, регистров и т.п.

Принципы управленческого учета должны применяться с учетом особенностей каждой организации, ее бизнеса, его целей и задач. Назначение предлагаемого вниманию читателя учебника главным образом в том, чтобы понятно изложить эти принципы и помочь в их творческой реализации.

В заключение хочется выразить сердечную благодарность доктору экономических наук, профессору, заслуженному деятелю науки РФ В.И. Петровой, доктору экономических наук, профессору В.Г. Гетьману и кафедре бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Нижегородского государственного университета (руководитель доктор экономических наук профессор Е.А. Мизиковский) за ценные замечания при рецензировании рукописи учебника.

Глава 1. Содержание, принципы и назначение управленческого учета

1.1. Сущность учета для управления предприятием, его отличие от финансового учета

Роль учета в управлении

Основу рыночной экономики государства составляют хозяйственные организации (предприятия, фирмы, компании) разных форм собственности, использующие экономические ресурсы для осуществления коммерческой деятельности. Она представляет собой сложный комбинационный процесс по производству и реализации товаров и услуг, в котором участвуют труд, земля и капитал. Каждый из перечисленных компонентов может быть представлен как затраты, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности. Все основные процессы производственно-хозяйственной деятельности предприятия: снабжение, производство, сбыт и координирующая их функция управления — непосредственно связаны с расходованием трудовых, материальных и финансовых ресурсов. Эти расходы могут считаться оправданными, если в результате их осуществления получены доходы, превышающие произведенные затраты. По существу, управление предприятием — это комбинирование различных производственных и непроизводственных факторов, действий и возможностей предпринимательской деятельности, конечной целью которой является получение прибыли, т.е. превышение доходов над расходами.

Управление невозможно без *информации* или совокупности сведений о состоянии управляемой системы, управляющих действиях и внешней среде. В таком понимании экономическая информация выступает как основа процессов подготовки, принятия и реализации управленческих решений.

Процесс управления реализуется в виде некоторой последовательности решений, эффективность которых можно проверить лишь на основе получения информации о промежуточных и конечных резуль-

татах, достоверно и своевременно отражающих состояние и поведение управляемых параметров.

Все стадии и этапы процесса управления связаны с переработкой информации. Без информации невозможно определить цели управления, оценить ситуацию, сформулировать проблему, принять решение и проконтролировать его выполнение.

Экономическая информация для управления хозяйственными организациями формируется в системах планирования, учета и анализа производственно-финансовой деятельности. В условиях компьютерной обработки данных происходит интеграция функций этих систем. Формирование информации возлагается на финансовый и производственный (управленческий) учет, которые выполняют функции не только измерения и фиксации фактических величин наличия, движения и использования ресурсов, но и их планирования. Экономический анализ в равной степени должен быть присущ всем видам учета, в том числе финансовому и управленческому.

В общем виде систему обеспечения предприятия экономической информацией можно представить в виде следующей схемы (рис. 1.1):

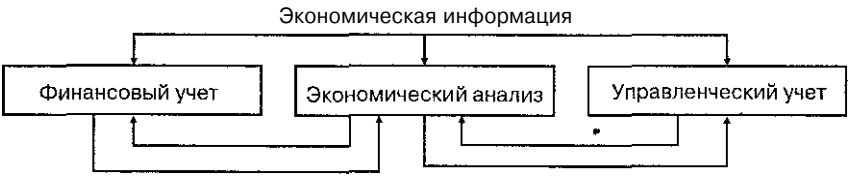


Рис 1.1. Взаимосвязь финансового и управленческого учета с экономическим анализом

Финансовый учет призван обеспечить отчетной информацией главным образом внешних пользователей: акционеров и других собственников, кредиторов, инвесторов предприятия, его персонал, поставщиков и покупателей, налоговые и статистические органы государства, общественные и профсоюзные организации.

Управленческий учет — это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта (предприятия, фирмы, банка и т.п.). Его цель заключается в том, чтобы помочь управляющим (менеджерам) в принятии экономически обоснованных решений.

Управленческий учет в основном использует те же принципы, что и финансовый, и является логическим следствием развития бухгалтерского учета, его эволюции.

Вряд ли подлежит сомнению утверждение о том, что бухгалтерский учет изначально предназначался для управления предпринимательской деятельностью Первоначально сам купец, хозяин мастерской или другой коммерсант, а затем нанятые или профессиональные бухгалтеры, делая записи о приобретениях и тратах, движимом и недвижимом имуществе, долгах кредиторам и задолженности дебиторов, делали их для себя, для собственных нужд управления бизнесом предприятия. Учет им нужен был, чтобы не забыть, чтобы, если дойдет до судебного разбирательства, в точности воспроизвести обстоятельства спорной сделки или долга Отсюда мемориальный характер многих регистров и форм бухгалтерского учета (memorium — *лат.* — память), юридическая трактовка его развития. Даже когда учет стач включать подсчет затрат и калькуляцию себестоимости, делалось это для владельцев и управляющих предприятия в целях обеспечения экономичности его деятельности, ориентации в ценообразовании, оценки выгодности производства и продаж тех или иных товаров, т.е. для управления бизнесом.

Постепенно по мере того как экономические отношения стали все более развитыми и разнообразными, с появлением хозяйственных организаций коллективной собственности, предприятий на паях, а затем акционерных обществ бухгалтерский учет стал приобретать общественное значение. Понадобилось единство в его методике, необходимость в ее законодательном регулировании, введение единой отчетности и правил ее составления. К тому же постоянно укрепляющее свою власть государство сразу оценило роль бухгалтерского учета в налогообложении, в расчетах с бюджетом и стало активно вмешиваться в установление его правил и контроль за их соблюдением, прежде всего из фискальных соображении. Бухгалтерский учет, сохраняя принципиальные возможности участия в управлении предприятием, постепенно превратился в учет для сторонних потребителей его данных: акционеров, пайщиков, государства и третьих лиц (кредитных, инвестиционных организаций, поставщиков, покупателей и т.п.).

Произошедшее в середине XX в. выделение управленческого учета из системы бухгалтерии связано с развитием техники и технологии производства, науки и практики менеджмента, появлением новых инструментов рынка, усилением конкуренции. Увеличилось количество вдриантов решения экономических проблем и ситуаций, они усложнились. Возросла и цена ошибки из-за неправильно принятого решения по управлению предприятием. К этому времени были определены теоретические основы и принципы, методология управленческого учета в виде систем стандарт-коста и директ-коста, получила развитие

теория принятия управленческих решений и наука, изучающая поведение людей.

В современном понимании управленческий учет является системой, обеспечивающей получение и поставку информации, необходимой для функционирования системы управления на предприятии. Частично эти функции выполняют производственный и бухгалтерский учет. Информация, формируемая в системах бухгалтерского, производственного и управленческого учета, призвана уменьшить степень неопределенности, свойственной рыночным условиям хозяйствования. В общем виде соотношение бухгалтерского, производственного и управленческого учета можно представить в виде следующей схемы (рис. 1.2):

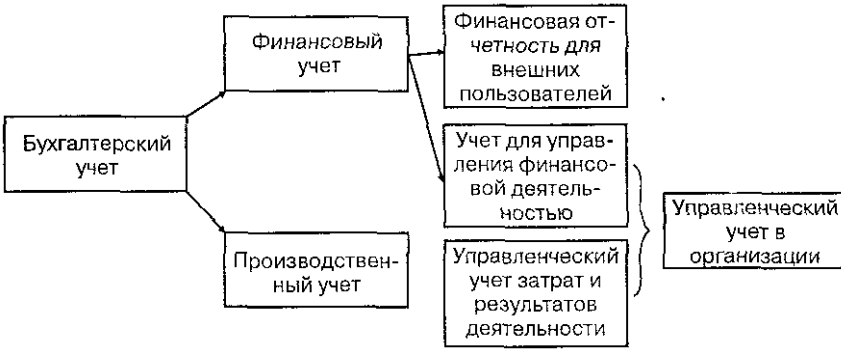


Рис. 1 2. Взаимосвязь бухгалтерского, производственного и управленческого учета

Из приведенной схемы видно, что управленческий учет состоит как бы из двух компонентов: *производственного учета,* предназначенного для внутреннего (внутризаводского, как говорили раньше) управления производством и сбытом продукции, и той части *финансового учета,* которая служит для управления финансовой деятельностью непосредственно в организации. Это не означает, что при организации управленческого учета, создании его системы нужно обязательно объединить обе эти функции. Они могут существовать и обособленно: производственная бухгалтерия ведет учет затрат и результатов производства и сбыта, а финансовая — кроме ведения бухгалтерского учета, составления баланса и других форм отчетности, участвует в управлении финансовыми операциями и потоками платежных средств и соответствующей деятельностью. В небольших организациях функции управленческой и финансовой бухгалтерии следует объединить в единой службе.

Практика осуществления управленческого учета показала, что при любых формах его организации обязательно выделение в самостоятельный раздел или вид учетной работы измерение затрат и результатов основных видов деятельности предприятия. В промышленности это расходы на изготовление или добычу продукции, выполнение работ, оказание услуг и их реализацию и соответственно объем и стоимость производства и продаж, в строительстве — расходы на строительство, монтаж оборудования и ввод в эксплуатацию объектов, их сметная договорная стоимость, в торговле — издержки обращения, объем товарооборота и валовой прибыли.

Именно соотношение затрат и результатов деятельности свидетельствует об эффективности управления, служит основанием для принятия управленческих решений, для оценки целесообразности их осуществления.

Принципы учета для управления

Основным принципом управленческого учета является его ориентация на удовлетворение информационных потребностей управления, решение задач внутрифирменного менеджмента различного уровня прав и ответственности. При этом информация должна опережать принимаемые решения. Философия управленческого учета исходит из того, что затраты и результаты деятельности следует с большей или меньшей степенью достоверности определить до их осуществления и получения. Из их различных вариантов выбирается оптимальный, именно он включается в план и бюджет, выполнение которых контролируется методами учета фактических величин. На основе выявленных отклонений от плана, нормативов, сметных ассигнований бюджета принимаются меры, чтобы затраты и результаты были обеспечены на уровне заданных величин, или корректируется сам план.

Данные управленческого учета нужны в первую очередь тем, кто распоряжается тратой ресурсов или сам осуществляет эти траты. Поэтому одним из принципов учета для управления является ориентация на группировку затрат и результатов деятельности по внутризаводским, внутрифирменным подразделениям предприятия. Руководители низовых подразделений, зная затраты и результаты своей деятельности, могут осуществлять ее с минимальными расходами, а следовательно, с максимальной эффективностью. В результате повышается ответственность за экономичность производственно-хозяйственной деятельности.

Владея информацией управленческого учета, руководители высшего уровня могут осуществлять мониторинг всей финансово-хозяй-

ственной деятельности предприятия, т.е. отслеживать протекающие процессы в режиме реального времени, оперативно контролировать результаты работы, своевременно принимать меры для устранения недостатков, ведущих к удорожанию себестоимости и снижению рентабельности производства и продаж. На основе мониторинга делаются выводы о сильных и слабых сторонах деятельности организации, динамике их изменения, о благоприятных и неблагоприятных тенденциях развития внешних условий, в которых работает предприятие.

Есть области, где затраты осуществляются только по решению вышестоящего уровня управления организацией (совета директоров, собрания акционеров и т.п.). Это главным образом решения, связанные с производственными и финансовыми инвестициями, освоением новых производств и рынков сбыта, приобретением или продажей предприятий или их составных частей. Такого рода затраты и результаты определяются в системе финансового учета, однако принятию решения об инвестициях или о продаже недвижимости должен предшествовать обстоятельный расчет с использованием методов управленческого учета.

Для управленческого учета важно не только исчисление абсолютного значения показателей, но, прежде всего, отклонений от заданных параметров исполнения, ориентация на выявление факторов, влияющих на отклонения. Их выявление лежит в основе управления по отклонениям, при котором корректирующее воздействие на управляемый объект осуществляется на основе информации об отклонениях от заранее заданных параметров состояния или поведения объекта. Этот принцип отличается:

а) экономичностью: нет необходимости иметь полную информацию об объекте управления, достаточно знать отклонения и реагировать только на их величину;

б) оперативностью: управляющее воздействие, коррекция совершается, как правило, в момент возникновения отклонений;

в) конкретностью и целенаправленностью управления; корректирующее воздействие осуществляется с точным знанием причин, места и характера возникших отношений.

Эффективность управленческих решений существенно повышается.

Различия финансового и управленческого учета

Наиболее существенные различия между финансовым и управленческим учетом сводятся к следующему.

1. Финансовый учет предназначен для составления бухгалтерской отчетности установленной формы и содержания, в основном ориен-

тированной на внешних пользователей: акционеров и других собственников имущества, государственные органы власти и управления, кредиторов и инвесторов. Цель этого учета и соответствующей отчетности — информирование собственников предприятия, государства и третьих лиц о наличии имущества и обязательств организации, ее финансовом состоянии и результатах деятельности, расчет налогооблагаемых показателей и налоговых платежей, управление дебиторской и кредиторской задолженностью, расчеты с клиентами и персоналом. Цель управленческого учета — обеспечение менеджеров организации информацией, необходимой для контроля экономичности производственно-хозяйственной деятельности, решения внутренних задач управления фирмой, поиска и обоснования управленческих решений.

2. Финансовый учет обязателен для предприятия, управленческий учет — нет. Обязанность вести финансовый учет с использованием счетов бухгалтерского учета определена федеральным законом Российской Федерации, действие которого распространяется на все организации, находящиеся на территории РФ. Вопрос о том, вести на предприятии управленческий учет или нет, решает сама организация. Сбор и обработка информации для управления считаются целесообразными, если ее ценность для управления выше затрат на получение соответствующих данных.

3. Финансовый учет охватывает все хозяйственные операции, всю деятельность предприятия, его имущество, обязательства и расчеты. Но это учет факта, прогнозные, ожидаемые величины бухгалтерский учет не включает Управленческий учет — это главным образом исчисление затрат и результатов; выявление отклонений от оптимального использования хозяйственных средств. Обе разновидности учета для управления включают расчетные, ожидаемые, прогнозные, плановые величины.

4. Финансовый учет должен осуществляться в соответствии с нормативными документами Правительства РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета. За нарушение методологии финансового учета предусмотрена ответственность по закону. Методика и организация управленческого учета государственными органами и законодательством не регламентируются. Управленческий учет ведут по правилам, установленным самой организацией, учитывающим специфику ее деятельности, особенности решения тех или иных управленческих задач. Ограничений по выбору систем управленческого учета не существует. Его методологическои основой является теория принятия решений

5. Пользователями информации финансового учета и отчетности являются в основном собственники, кредиторы, инвесторы, налоговые

органы, внебюджетные фонды, органы государственной власти, т.е. внешние потребители. Персонально их состав неизвестен предприятию, и всем представляются одни и ге же данные, содержащиеся в финансовой отчетности. Информация управленческого учета предназначена для руководителей предприятия (менеджеров) разного уровня полномочий и ответственности. Естественно, каждому из них необходим индивидуальный перечень учетных данных для управления, соответствующий их правам и обязанностям.

6. Финансовый учет ведется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета. Управленческий учет может придерживаться этого принципа полностью или частично, а может и не придерживаться. Измерение и оценка доходов, издержек, активов без использования системы специальных счетов управленческой бухгалтерии ведется статистическими методами накопления, выборки, сравнения и т.п. Если управленческий учет использует систему счетов, они должны отличаться от счетов финансового учета по форме и существу, но быть взаимосвязаны с ними в методологическом отношении.

7. Финансовый учет ведется в целом по предприятию, рассматривает его как единый хозяйственный комплекс. Затраты и результаты деятельности, расчеты с поставщиками и покупателями, налоги и другие обязательные платежи, резервы и целевые поступления учитывают в обобщенных по организации суммах, без разбивки по видам деятельности, структурным подразделениям и т.п. Управленческий учет ведется по секторам рынка, местам формирования затрат, центрам ответственности, причинам и виновникам отклонений, и лишь для высшего руководства его данные обобщаются в целом по предприятию.

8. Различны не только содержание, но и периодичность, и сроки представления отчетности. В финансовом учете отчетность может быть составлена по итогу за месяц, квартал, год, время ее представления — спустя несколько дней, недель, месяцев. В управленческом учете периодичность представления соответствующих данных ежедневная, недельная, месячная, часть отчетных данных формируется по мере потребности в них или к определенному, заранее установленному сроку. Распространенным требованием к данным учета для управления является их оперативность, формирование информации по принципу «чем быстрее, тем лучше».

9. Информация финансового учета характеризует результат свершившихся фактов и хозяйственных операций за минувший период времени, отражает их по принципу «как это было». Данные управленческого учета ориентируются на решение «как это должно быть» и контроль исполнения принятого решения. Учет фактических величин для управленческого учета тоже важен, но в основном как база для

принятия решений и анализа их эффективности Поскольку управленческий учет не отменяет финансовый, он пользуется его информацией о фактических затратах и результатах деятельности, изменениях в стоимости активов и источников их формирования, долговых обязательствах и т.п.

10. Разной может быть точность финансового и управленческого учета, исчисления их показателей Данные финансового учета должны быть довольно точными, иначе внешние пользователи отнесутся с недоверием к содержанию бухгалтерской отчетности. В управленческом учете допустимы приблизительные оценки, вероятностные расчеты, ориентировочные показатели. Здесь точность может не играть решающей роли, а первостепенное значение приобретает быстрота получения информации для управления, ее многовариантность, т.е. соответствие целям управления.

11. Финансовый и управленческий учет могут различать состав используемых показателей, единицы их измерения. Основой бухгалтерского учета является стоимостное, денежное измерение, финансовая отчетность составляется только в стоимостном выражении. На счетах бухгалтерского учета нельзя учесть то, что невозможно оценить в рублях или другой валюте. В управленческом учете широко применяют как денежные, так и натуральные единицы измерения. Весьма распространена оценка затрат труда и трудоемкости производства в рабочем времени (часах, человеко-часах, нормо-часах). В ряде случаев они объективнее оценивают эффективность затрат и результатов, чем стоимостные показатели. В управленческом учете широко используют относительные показатели, сравнительно редко применяемые в бухгалтерском учете, и неизвестные ему стоимостные показатели добавленной стоимости, маржинальных затрат и прибыли, предельных издержек и др.

12. Различна степень открытости информации бухгалтерского и управленческого учета Финансовая отчетность большинства предприятий (за исключением режимных) открыта для ознакомления. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» обязывает акционерные общества открытого типа и организации, создаваемые за счет частных, общественных и государственных средств и взносов, публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. Существует принцип публичности финансовой отчетности, согласно которому ее данные должны быть опубликованы в газетах, журналах и других доступных изданиях, представлены в специальных буклетах, брошюрах и переданы территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Информация управленческого учета закрыта для сторонних физических и юридических лиц, налоговой службы и других государственных органов. Даже внутри предприятия она является объектом коммерческой тайны. Степень конфиденциальности информации для управления различна и во многом зависит от уровня руководства, которому она представляется: на уровне младших менеджеров (мастеров, начальников служб и т.п.) она, по существу, открыта, на уровне членов совета директоров, управляющего фирмой, его заместителей и начальников отделов — практически закрыта.

В последнее время налоговым законодательством Российской Федерации введен новый вид учета — налоговый. Его отличие от управленческого учета очевидно из сопоставления названий: налоговый учет предназначен для исчисления налогов и контроля своевременности их уплаты, управленческий учет служит целям внутрихозяйственного управления, весьма далеким от налогообложения. Вместе с тем многие решения по управлению предприятием, в особенности на вышестоящем уровне, должны приниматься с учетом налоговых последствий, и в этом отношении управленческий и налоговый учет имеют определенную связь и взаимообусловленность.

В конечном счете управленческий учет в отличие от бухгалтерского не предполагает фактического учета величины имущества, затрат и доходов, состояния расчетов и обязательств и условий, влияющих на производственно-хозяйственную и финансовую деятельность организации. Его цель — дать информацию для принятия решений по управлению экономикой предприятия и проверить эффективность выполнения принятых решений.

Содержание понятия «управленческий учет» в разных странах различное. Впервые его начали использовать авторы, пишущие на английском языке. В Германии этим термином до последнего времени не пользовались вообще, предпочитая называть соответствующий учебный курс и практическое дело «Исчисление (учет) затрат и результатов». Соответственно область планирования, учета, контроля и анализа издержек ограничивается в основном выручкой от продаж и затратами текущего года. В англоязычных странах (США, Англии, Канаде) управленческий учет рассматривают шире. В его сферу входят финансовые и производственные инвестиции, результаты их использования. Во Франции предпочитают иметь дело с понятием «маржинальный учет» и ограничивают его поиском и обоснованием управленческих решений на перспективу с использованием показателей маржинальной прибыли. В России, видимо, нужно попытаться найти золотую середину с учетом традиций и опыта становления и развития бухгалтерского и управленческого учета в нашей стране

1.2. Назначение управленческого учета, сфера и особенности его применения

Назначение управленческого учета

Управленческий учет является составной частью системы управления предприятием. Он призван обеспечить формирование информации, необходимой для:

- контроля экономичности текущей деятельности организации в целом и в разрезе ее отдельных подразделений, видов деятельности, секторов рынка;
- планирования будущей стратегии и тактики осуществления коммерческой деятельности в целом и отдельных хозяйственных операций, оптимизации использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов организации;
- измерения и оценки эффективности хозяйствования в целом и в разрезе подразделений организации, выявления степени рентабельности отдельных видов продукции, работ, услуг, секторов и сегментов рынка;
- корректировки управляющих воздействий на ход производства и реализации продукции, товаров и услуг, уменьшения субъективности в процессе принятия решений на всех уровнях управления.

Исходя из этого *основными задачами* организации управленческого учета являются ориентация на достижение заранее определенной цели предпринимательства, необходимость обеспечения альтернативных вариантов решения поставленной задачи, участие в выборе оптимального варианта и в расчетах нормативных параметров его исполнения, ориентация на выявление отклонений от заданных параметров исполнения, интерпретация выявленных отклонений и их анализ. Кроме того, необходимо соблюдать общие принципы формирования информации для управления: принцип опережения данных для принятия управленческого решения и принцип ответственности за его последствия. Правильная оценка предстоящих расходов и доходов гораздо важнее, чем констатация упущенных возможностей. В то же время, если нет ответственности за результаты хозяйствования на всех уровнях управления, вести управленческий учет не имеет смысла.

Назначение управленческого учета и сфера его применения весьма существенно различаются в начальный период его обособления от бухгалтерского учета и в последующем. Вначале управленческий учет рассматривался как стоимостный, оперативно-технический, производственный, его рамки в лучшем случае ограничивались дополнительными регистрами аналитического учета.

Затем особое внимание стало уделяться оперативности учета затрат и результатов деятельности предприятий. В СССР появились варианты ежедневного учета себестоимости продукции и оперативного выявления финансовых результатов деятельности. Основанные на традиционных бухгалтерских методах формирования информации, они потерпели фиаско из-за больших условностей и погрешностей, но главным образом вследствие невостребованности этой информации системой централизованного управления экономикой предприятия.

На Западе уже в 30-е гг. в состав обязанностей производственной (управленческой) бухгалтерии включались:

а) учет расходов по местам их возникновения;

б) выявление отклонений фактических расходов от стандартных или сметных;

в) оценка остатков незавершенного производства;

г) определение себестоимости отдельных видов продукции и результатов от их реализации.

Со временем круг задач управленческого учета заметно расширился. В настоящее время кроме вышеперечисленных назначений в странах с развитой рыночной экономикой выделяют следующие *задачи* учета для управления:

- регистрация затрат и представление отчетов, в том числе классификация, обобщение, предоставление и истолкование данных о затратах для заинтересованных пользователей;
- определение и оценка величины затрат по конкретным продуктам, услугам или местам формирования издержек, центрам ответственности;
- управление стоимостью и анализ затрат, т.е. представление данных о затратах в виде информации, пригодной для управленческого планирования и контроля, для использования ее управленческим персоналом при принятии решений.

Из указанных функций производственного учета первые две функции традиционны и для нашего производственного учета, а последняя является новшеством.

Управление стоимостью и анализ затрат имеют дело с рассчитанными на будущее, или запланированными, затратами, равно как и с прошлыми затратами. Они включают бюджетирование расходов основной деятельности, их контроль и управление стоимостью для принятия решений.

Современный управленческий учет включает *функции* прогнозирования, нормирования, планирования, оперативного учета и контроля. Прогнозирование основных показателей деятельности предприятия конкретизирует его цели для данного периода времени и способствует

их достижению. Оно базируется на пространственно-временном изучении состояния рынка, его структуры и факторов, влияющих на потребности в конкретных изделиях и услугах, изучении тенденций их развития, анализе финансовых возможностей покупателей. Основой является прогноз продаж как необходимый элемент планирования производства и реализации товаров.

План представляет собой количественное выражение целей хозяйствующего субъекта на определенный период времени и разработку путей их достижения. Управленческий учет, с одной стороны, обеспечивает планирование необходимой для расчетов информацией, а с другой — использует показатели плана как основу для сравнения и контроля его выполнения.

Обычно в управленческом учете используют два основных направления сравнения: с прошлым периодом и с внутренним бюджетом затрат и результатов деятельности.

Важную роль в управленческом учете выполняет нормирование. Оно способствует своевременному выявлению и предупреждению нерационального расходования средств, определяет предельные значения затрат и результатов, упрощает технику исчисления и анализа себестоимости продукции. Управленческий учет помогает оценить степень технической и экономической обоснованности норм и нормативов, выявляет заниженные, устаревшие нормы, способствует их своевременному пересмотру.

Оперативный учет для управления является частью его общей системы. Он отражает фактические величины и показатели наличия, движения и использования ресурсов предприятия за смену, день, неделю и другие периоды в пределах отчетного бухгалтерского времени (месяц, квартал, год). Кроме того, он отличается от бухгалтерского учета ориентацией на информационные потребности руководителей предприятия и его подразделений и фиксацией главным образом отклонений, а не абсолютных значений наличия, прихода и расхода. Оперативный учет используют для ежедневного контроля и управления хозяйственными процессами, соблюдения технических и экономических параметров производства и сбыта продукции, а также других видов деятельности.

Учет и контроль

Контроль в управленческом учете существенно отличается от контрольной функции бухгалтерии. В бухгалтерском учете контролируется законность совершаемых операций, правильность оформления первичных документов и сделок и лишь при хорошей постановке учета

предотвращается возможность удорожаний и переплат в момент осуществления затрат. В управленческом учете контроль в первую очередь нацелен на перспективу. Существует контроль правильности выбора цели затрат и результатов деятельности, контроль внешних и внутренних ограничений, мешающих предприятию достичь поставленных целей, бюджетный контроль составления и исполнения сметы доходов и расходов. Текущий контроль в учете для управления включает мониторинг внешней и внутренней среды для определения ее возможного влияния на производственно-хозяйственную деятельность организации.

Лишь последующий контроль в управленческом учете несколько схож с бухгалтерским. Он осуществляется путем выявления или расчета отклонений фактических значений от плановых и анализа причин этих отклонений.

Анализ фактических показателей деятельности предприятия направлен на оценку прошлого, определение сильных и слабых сторон этой деятельности. Анализ текущих показателей, в первую очередь затрат и результатов, помогает определить, что происходит в организации в настоящее время, какова динамика ее развития. Анализ будущего предназначен для оценки возможностей предприятия достичь поставленных целей, рисков, с которыми это связано, поиска путей их преодоления или снижения последствий.

Понятие «управленческий учет» многие специалисты связывают прежде всего с оперативным представлением информации. Она должна обрабатываться в том темпе, который необходим для управления, т.е. в большинстве своем день в день или по крайней мере на следующий день. Современные реалии требуют перехода от периодического учета к учету в режиме реального времени, а затем к учету, ориентированному на будущее. По данным нашего отечественного бухгалтерского учета многое уже нельзя сделать, кроме как принять и обобщить факты, в лучшем случае на основе их анализа не допустить развития негативных тенденций и развивать позитивные.

Однако оперативность не является прерогативой исключительно управленческого учета. Задача представления объективной информации в нужное место, в нужное время и в удобной форме присуща не только управленческому учету. О различиях в оперативности можно говорить только по отношению к отчетности, но не по отношению к процессу сбора информации, т.е. к учету. Оперативным должен быть процесс сбора и обработки информации и для финансового учета, например, учет кассовых операций не может быть неоперативным. То, что процесс закрытия счетов в существующей практике бухгалтерского учета растянут на длительный период, обусловлено в первую очередь

преобладанием ручной обработки документов и распространенной у нас практикой внесения исправлений задним числом.

Оперативность не всегда должна быть присуща и управленческому учету. Когда речь идет о принятии стратегических решений, например о расширении рынков сбыта по зонам страны или мира, по категориям населения, об освоении новых технологических процессов, ресурсов, или решений, связанных с привлечением новых капитальных вложений, проникновением на рынки новой продукции, логично предположить, что важнее основательность подготовки соответствующей информации для выбора и обоснования решений, чем ее оперативность.

Требования к управленческому учету

Информация, формируемая системой управленческого учета, должна отвечать следующим требованиям:

- достоверность;
- полнота;
- релевантность;
- целостность;
- понятность;
- своевременность;
- регулярность.

Аналогичные требования предъявляются к информации финансового учета. Однако их содержание и значимость могут быть различными.

Для финансового учета достоверной считается отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. В управленческом учете важнее объективность данных, их соответствие действительности. Понятие *достоверности* в учете для управления ближе к определению, используемому в аудите, где под достоверностью понимается возможность для компетентного пользователя делать на основе данных учета и отчетности правильные выводы.

Полнота управленческого учета означает достаточность информации для управления предприятием и его подразделениями, возможность обеспечить эту достаточность. Наиболее полными являются сложные системы управленческого учета, включающие использование счетов и двойной записи, обеспечивающие контроль не только за затратами и результатами текущей деятельности, но и за производственными запасами, инвестициями, эффективностью функционального управления бизнесом.

Главное требование к информации, формируемой в системе управленческого учета, — *ее релевантность,* т.е. существенность, приемлемость для вырабатываемых решений. Все остальные требования выполняют подчиненную роль. Нерелевантная, несущественная для данного решения информация, даже если она абсолютно достоверна, не может помочь в принятии правильного решения, в то время как достоверные на 90% данные могут быть основой для правильных выводов.

Релевантными с позиций принятия управленческого решения являются данные и сведения, учитывающие условия, в которых принимается решение, его целевые критерии, имеющие набор возможных альтернатив и характеризующие последствия реализации каждой из них.

Одним из требований общепринятых стандартов и положений управленческого учета является его *целостность* и *понятность* для пользователей. Это означает, что управленческий учет должен быть системным даже в тех случаях, когда он ведется без использования первичной документации, счетов и двойной записи. *Системность* в этом случае означает единство принципов отражения учетной информации, взаимосвязь регистров учета и внутренней отчетности, обеспечение в необходимых случаях сопоставимости ее данных с показателями бухгалтерского учета и отчетности.

Понятность данных и результатов управленческого учета важна потому, что его потребителями являются не только бухгалтеры и экономисты, но в основном администрация предприятия и линейные работники управления (инженеры, техники, мастера), т.е. лица, не имеющие специальной экономической подготовки. Понятность для них информации управленческого учета обеспечивается за счет отражения в учетных регистрах результатов анализа полученных показателей, представления данных в виде аналитических таблиц, графиков, динамических рядов и т.п. Понятности способствует и ориентация управленческого учета на отклонения от норм и нормативов.

Своевременность управленческого учета означает его возможность обеспечить менеджеров необходимой информацией к сроку принятия решений. В условиях автоматизированных систем обработки экономической информации это не является серьезной проблемой, но при использовании мощных современных компьютеров имеется опасность перегруженности данных при одновременной их нехватке к моменту принятия управленческого решения. Часто управляющие не знают, что нужно делать с этой информацией.

Специалисты по управленческому учету должны не только обеспечить менеджмент необходимыми данными к заданному сроку, но и

помочь в их использовании для управления. Делается это обычно на основе регламентных графиков. Одновременно необходимо позаботиться о том, чтобы текущая отчетность для руководителей подразделении была представлена так, чтобы в ней можно было разобраться без особых усилий. Важно также, чтобы внутренняя отчетность была *регулярной,* т.е. повторяемой во времени. Данные хорошо организованного управленческого учета позволяют выявить области наибольшего риска, узкие места в деятельности организации, малоэффективные или убыточные виды продукции и услуг, места и способы их реализации. Они используются для определения наиболее выгодного для данных условий ассортимента продукции и работ, цен и тарифов их продажи, пределов скидок при разных условиях сбыта и платежа, для оценки эффективности дополнительных затрат и рациональности капитальных вложений. Только по данным управленческого учета можно выбрать оптимальный вариант решения задач типа: «производить самим или покупать», «в каком количестве выгодно купить и продать», «на каком оборудовании следует разместить заказ», «в каких случаях ремонт оборудования лучше покупки новых машин» и т.д.

В текущей деятельности предприятия информация управленческого учета используется для управления по отклонениям. Это относится не только к величине затрат на производство, но и к отклонениям в нормах запаса, в ценах, в сроках платежа, исполнении обязательств, исковой давности и т.п. На основе информации об отклонениях принимаются меры по ликвидации причин, удорожающих фактические издержки, вызывающих потери прибыли и имущества.

Стратегический учет

Стратегические долгосрочные решения определяют перспективу организации, ее будущее. Для них нужна информация о возможностях предприятия и его экономической среде (рынках, конкурентах, товарах в долгосрочной перспективе). Они включают вопросы о выпуске новых товаров для сбыта на существующих рынках, выпуске новых товаров для новых рынков, создании новых товаров для существующих и вновь создаваемых рынков. Некоторые говорят в этом случае о необходимости *стратегического учета.* Однако, по существу, здесь речь идет о еще одной особенности управленческого учета, ориентированного не только на ближайшее, но и сравнительно отдаленное будущее.

По характеру применения управленческий учет универсален. Его можно внедрять на всех предприятиях и в организациях, имеющих затраты и зависящие от них финансовые результаты деятельности, т.е. практически во всех отраслях народного хозяйства. Используют дан-

ные управленческого учета в первую очередь те, кто управляет. Бухгалтерия, в том числе управленческая, выполняет в основном сервисную функцию поставщика необходимой информации и ее интерпретатора. Этические стандарты поведения бухгалтера — специалиста по управленческому учету не позволяют ему вмешиваться в процесс принятия решения или навязывать собственное мнение менеджеру. Но работник учета, в первую очередь главный бухгалтер, не должен стоять в стороне, если речь идет о финансовых аспектах деятельности, оттоках и притоках денежных средств и обязательствах организации. Эта сфера управленческого учета целиком в его ведении и компетенции. Квалифицированный совет, предостережение, профессиональное мнение по спорным вопросам и ситуациям, связанным с риском, всегда будут кстати, даже если окончательное решение принимает первое лицо, т.е. руководитель организации.

Изучение опыта организации управленческого учета на западных фирмах свидетельствует о том, что здесь нет одинакового подхода к тому, кто должен заниматься учетом для управления: бухгалтерия или специально созданная для этого служба. В крупных компаниях управленческий учет и анализ по глобальным параметрам обычно осуществляет специальное административное подразделение. Часто ее называют службой контроллинга. На небольших фирмах сбор и обработку данных управленческого учета ведет бухгалтерия, усиленная специалистами по финансовому менеджменту. В средних по величине и объему товарооборота организациях возможны оба варианта. Там, где служба контроллинга обособляется, она может подчиняться либо главному бухгалтеру, либо коммерческому директору. В любом случае вопрос о том, нужен управленческий учет современному предприятию или не нужен, у большинства зарубежных фирм решен положительно. Да, нужен, поскольку без квалифицированного управления на основе специально подготовленной информации в условиях конкурентной борьбы не выжить.

1.3. Системы и функции управленческого учета

Управленческий учет как система

Любая система представляет собой множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, которые образуют определенную целостность единства. В системе бухгалтерского учета такими элементами являются хозяйственные средства, источники их образования и поступления, хозяйственные процессы и их результаты, т.е. объекты финансового учета. К системообразующим признакам здесь

относят возможность оценки деятельности организации в едином стоимостном измерителе, соответствие модели учетных задач кругообороту хозяйственных средств, использование единого, взаимосвязанного плана счетов бухгалтерского учета, ретроспективность и юридическую полноценность его данных.

Элементами системы управленческого учета также служат его объекты и взаимосвязь между ними. В основном они те же самые, что и в бухгалтерском учете, но рассматриваются не с позиций констатации и анализа факта наличия и движения средств, источников их формирования, изменений под влиянием хозяйственных операций, а с позиций использования потребления ресурсов, соотношения затрат и полученных результатов. Кроме традиционных для финансового учета показателей объектами управленческого учета служат дополнительные показатели добавленной и дисконтированной стоимости, маржинальной прибыли, притока и оттока денежных средств, сумм и ставок покрытия и производных от них величин.

По целевому назначению системы управленческого учета можно подразделить на *стратегический учет* для высшего руководства предприятий, компаний, фирм и *текущий учет* для внутреннего менеджмента. В обоих случаях управленческий учет предназначен для того, чтобы научить менеджеров оценивать свои возможности и эффективно контролировать ресурсы, потребляемые при использовании этих возможностей.

Стратегический учет нацелен на перспективу. Ни одна хозяйственная организация не может рассчитывать на постоянный и все возрастающий в течение многих лет успех своей деятельности. Более того, если она не развивается, рано или поздно ее ожидает финансовый крах. Информация стратегического учета и использование его данных должны обеспечить принятие решений, предотвращающих это.

Стратегический контроллинг

Цель стратегического управления и соответственно учета.— обеспечение эффективного функционирования, выживаемости предприятия на сравнительно длительную перспективу. Основным ориентиром и принципом менеджмента здесь является не максимизация прибыли, а, в первую очередь, успешное элиминирование влияния рисковых ситуаций, забота о будущем организации.

Основной путь стратегического управления (контроллинга) — разработка мер и мероприятий для успешной работы предприятия в долговременной перспективе путем развития его производственного потенциала. В качестве затрат здесь рассматривают капитальные вложе-

ния (инвестиции), а результатом считается не только прогнозная величина прибыли, но и развитие, диверсификация производства, влияние его на окружающую среду, рынок товаров труда и капитала.

Стратегический учет и контроллинг органически вписываются в систему управленческого учета, во-первых, потому что предназначены для управления компанией, а во-вторых, поскольку используют единые с текущим, нестратегическим учетом для управления приемы и методы, ориентированные на приростные затраты и результаты, маржинальный доход, учет по сегментам деятельности и т.п. Вместе с тем здесь более широко используются экономико-математические модели, методы прогнозирования, дисконтирования и т.п.

Стратегический учет и контроллинг предназначены для высшего уровня управления и определения перспективы развития организации. Они предполагают:

а) интеграцию прогнозных, плановых и учетно-аналитических функций;

б) оценку результатов текущей и будущей деятельности, финансового состояния и производственного потенциала предприятия;

в) разработку нескольких вариантов стратегии развития предприятия и выбор наиболее оптимального из них;

г) учет факторов времени, капитала, доходности и риска.

На уровне стратегического руководства предприятием они включают управление развитием бизнеса, инвестициями, портфелем заказов и конкурентоспособностью.

Необходимость стратегического учета обусловлена усложнением управленческих проблем, необходимостью их комплексного решения.

Особенностями стратегического контролинга являются:

- исчисление и анализ затрат и результатов деятельности предприятия в долгосрочной перспективе;
- ориентация на систему развитогодирект-костинга;
- группировка затрат и результатов по сегментам деятельности предприятия;
- нахождение стратегических, узких мест исходя из анализа сумм и ставок покрытия по сегментам деятельности и факторам производства за ряд предшествующих лет;
- прогнозирование показателей прибыли, рентабельности, отдачи на капитал, исчисление затрат на производство принципиально новых изделий, реализацию инвестиционных проектов, охрану окружающей среды;
- анализ влияния развития предприятия на рынок товаров, труда и капитала, экологическое состояние регионов.

На эффективность стратегических мероприятий воздействует ряд факторов;

а) размер и структура инвестируемого капитала (соотношение собственного и заемного капитала, проценты за пользованием кредитом, процентные ставки на капитал, условия кредитования и т.п.);

б) период инвестирования и время окупаемости инвестиций;

в) структура текущих затрат и капиталовложений:

г) объемы производства и продаж, цены реализации;

д) риски различного рода, уровень конкурентности.

Оперативный учет и контроллинг

Назначение *оперативного управленческого учета* — обеспечить максимально эффективное достижение цели краткосрочного периода (года), т.е. в большинстве случаев получение максимальной прибыли. Оптимальный вариант должен выбираться путем сопоставления прогнозов поступления денежных средств, прироста чистых денежных поступлений, анализа соотношения доходов и расходов, выручки и затрат хозяйствующего субъекта.

Выбранные альтернативные курсы являются основой для составления сметы (бюджета) затрат и результатов. В сметах отражают поступления и оттоки денежных средств, доходы от продаж и связанные с производством и сбытом затраты.

Управленческая функция, или реакция менеджмента на данные управленческого учета, состоит в комплексе мер по реализации поставленной цели, оценке результатов деятельности различных подразделений предприятия, выработке корректирующих воздействий при отклонении от норм и нормативов затрат, объема производства и продаж.

Оперативный учет обеспечивает выявление узких мест в деятельности предприятия, в его производственных и сбытовых возможностях, формирует информацию для управления ассортиментом продукции и товаров, затратами и результатами производственно-сбытовой деятельности, помогает в определении цен предложения и участия на рынке, обеспечивает другую информацию для принятия оперативных управленческих решений.

В основе оперативного управленческого учета — исчисление издержек производства и сбыта как совокупности переменных, зависящих от объема деятельности расходов и затрат на организацию и управление предприятием, являющихся преимущественно постоянными, зависящими от продолжительности отчетного периода. Это так

называемая система учета сокращенной себестоимости или переменных затрат (директ-кост, вариабль-кост, учет предельных расходов).

Оперативный учет для управления частично выполняет функции внутреннего контроля экономичности работы предприятия и его подразделений, рентабельности производства и сбыта отдельных изделий, товаров и услуг.

Составной частью этого вида учета является *оперативная диагностика* финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Она отслеживает и анализирует финансовое состояние организаций, уровень их безубыточности, оценивает риски и вырабатывает рекомендации по управлению рисками.

Системы исчисления затрат и финансовых результатов на предприятии в краткосрочной перспективе поставляют цифровой материал для *оперативного планирования* и *управления,* в частности:

- при составлении производственных программ и программ реализации результатов производственного процесса;
- при калькулировании высших и низших ценовых границ;
- при планировании заготовления и приобретения сырья и материальных ресурсов и принятии решений о выборе между собственным производством и закупками на стороне.

Кроме того, системы исчисления затрат и финансовых результатов на предприятии в краткосрочной перспективе могут использоваться для целей управления совокупными результатами деятельности. В процессе планирования результирующих показателей определяются целевые величины для их достижения в ходе производственного процесса. При сравнении плановых показателей с фактическими проводится анализ отклонений, который поставляет исчерпывающую информацию о возможных мероприятиях по улучшению ситуации. Таким образом, контрольные меры на оперативном уровне направлены в первую очередь на корректировку уже начавших свое развитие негативных процессов.

Традиционно считается, что на базе оперативного управленческого учета предприятие проводит регулирующие мероприятия лишь в отношении различных групп затрат, т.е. старается их минимизировать. Однако не следует забывать и о том, что добиться улучшения финансовых показателей можно и путем влияния на величину выручки от реализации произведенной продукции. Управленческий учет достигает этого путем участия в регулировании цен продаж, исчислении величины предельной плановой выручки, в выявлении отклонений от запланированного объема реализации по видам товаров, секторам рынка, группам покупателей и клиентов.

Учет и структура управления

Реализация функций управленческого учета и контроля осуществляется на основе использования управляющими всех уровней специально подготовленной информации. Обычно система управленческого учета функционирует в рамках существующих организационных структур предприятия: линейно-функциональной, дивизиональной или матричной.

В рамках *линейно-функциональной структуры* управления главные подразделения предприятия осуществляют основную деятельность по выпуску товарной продукции и услуг, а специализированные функциональные службы, например отдел маркетинга, экономический отдел, служба НИОКР, отдел кадров, бухгалтерия, выполняют функции, обеспечивающие нормальную или обусловленную действующим законодательством работу, без которой невозможно функционирование всей организации.

При линейно-функциональной структуре управления управленческий учет и контроль организуется по вертикали, когда вышестоящий управляющий контролирует деятельность нижестоящего менеджера. Такая система управления существует на большинстве наших предприятий. Она характеризуется высокой степенью централизации контроля всех сторон деятельности организации и во многом унаследована от командной системы управления. Ее достоинство состоит в сравнительной обозримости результатов управленческой деятельности, в коллективной ответственности за упущения, в подотчетности нижестоящих звеньев управления вышестоящим.

В системе управленческого учета в этом случае требуется формирование информации не только о затратах и результатах собственной деятельности менеджера, но и структур и подразделений, находящихся в его подчинении. Недостаток линейно-функционального управления — в необходимости согласования важнейших решений с более высоким руководством, в сковывании инициативы управляющих низшего звена, в отсутствии их желания брать риск на себя.

В условиях *дивизиональной (штатной) структуры* менеджер внутризаводского подразделения (центра затрат, прибыли, инвестиций) осуществляет контроль текущей деятельности своего дивизиона на основе данных о величине выручки, затрат, полученной прибыли. Центральные службы управления организацией контролируют лишь конечные или независящие от данного подразделения показатели прибыли, эффективности инвестиций и других целевых источников финансирования. Централизованным остается контроль за осуществлением единой учетной и налоговой политики в рамках компаний, а также за

финансовыми вложениями и выполнением стратегических решений по перспективному развитию организации.

Управленческий учет в рамках дивизиональной структуры замыкается в основном на внутрифирменных подразделениях и подготовке специализированной информации для стратегического менеджмента. Достоинством такой системы управления является ее существенно большая демократичность и ответственность за принимаемые решения.

При *матричной системе* управления функциональные подразделения наделяются максимумом прав и ответственности. Конечные производственные и сбытовые подразделения выступают в качестве центров прибыли, функциональные отделы и промежуточные производственные подразделения рассматриваются как центры затрат, а каждый проект капитальных вложений учитывается как центр инвестиций. Менеджеры соответствующих подразделений осуществляют контроль издержек и качества выполняемых работ, эффективности использования трудовых, материальных и денежных ресурсов и, кроме того, контролируют расходы на содержание собственных отделов и служб.

Менеджеры инвестиционных проектов координируют их осуществление различными исполнителями внутри и вне предприятия, контролируют сроки выполнения соответствующих работ, доходы, расходы и прибыль по каждому проекту.

Управленческий учет — один из видов информационного обслуживания хозяйственных организаций. В совокупности он включает подготовку, интерпретацию, обобщение, оформление, передачу информации для ее использования управляющим персоналом предприятия. Составной частью управленческого учета в условиях интеграции обработки экономической информации является управленческий анализ как элемент обратной связи между управляющей и управляемой системами. С его помощью учетная информация преобразуется в совокупность показателей и выходных форм для принятия конкретных управленческих решений.

Подготовка информации для управления состоит в определении необходимых для решения управленческих задач показателей, подборе данных для их формирования. Состав показателей и данных может быть неоднородным, даже для одинаковых или похожих задач управления, поскольку условия их решения, как правило, различны.

Интерпретация информации включает ее толкование, анализ возможностей применения для управления, для решения избранной задачи и достижения поставленной цели. Затем следует процесс обобщения. Он требует определенной методики группировки соответствующих данных, разработки форм регистров и программ автоматизиро-

ванной обработки информации, с помощью которых осуществляется обобщение и оформляются его результаты.

Возможны разные варианты передачи информации и ее использования управляющим персоналом. В нашей стране и за рубежом наиболее распространена практика получения менеджерами данных управленческого учета на экране дисплея или в печатном виде с помощью персонального компьютера, находящегося в их распоряжении. Информация поступает в заранее определенном составе и в сроки, установленные графиком представления. Часть данных управленческого учета может быть получена по дополнительному запросу для уточнения отдельных позиций или для решения каких-либо нетрадиционных, разовых задач. Основными потребителями информации в таких случаях являются менеджеры различных уровней управления предприятием.

При централизованной организации управленческого учета и линейно-функциональной системе управления данные учета формируются и поступают прежде всего в службу контроллинга, производственную или управленческую бухгалтерию, которые сообщают функциональным подразделениям лишь об отклонениях от нормального хода выполнения или работы по экономическим критериям, т.е. прежде всего по осуществленным затратам и полученным результатам. Специализированная служба занимается анализом информации управленческого учета, разрабатывает рекомендации и проекты решения по результатам такого анализа.

Требования к информации для управленческого учета

К информации для внутреннего управления предъявляется ряд специфических требований., отличных от требований к информации для финансового учета, к бухгалтерской информации для внешних пользователей. Она должна быть:

- оперативной, формируемой по принципу «чем быстрее, тем лучше». Минимальный срок бухгалтерской отчетности в один месяц для большинства управленческих задач неприемлем. Если есть выбор между точностью и быстротой получения данных для управления, менеджер, как правило, предпочтет второе;
- целевой, т.е. направленной на решение конкретных задач управления. Учетные данные на всякий случай неприемлемы, поскольку засоряют информационное поле для принятия решений ненужной информацией, мешают отделить зерна от плевел в сложных задачах менеджмента;
- адресной, имеющей ориентацию на конкретного потребителя — менеджера и решаемые им задачи. Адресность должна учитывать уро-

вень служебной иерархии должностных лиц в аппарате управления организацией,

• достаточной. Информация управленческого учета не должна быть излишней, но вполне достаточной для принятия соответствующих решений Ее достаточность во многом обеспечивается за счет аналитичности данных или возможностей их использования в экономическом анализе. Это позволяет при определенной ограниченности исходных показателей для управления широко использовать их производные, результаты аналитических расчетов, группировок, сопоставлений и т.п.;

• экономичной в получении и использовании. С условием достаточной информации для управления непосредственно связан принцип ее экономичности. Любая информация стоит денег и времени на формирование, передачу и потребление, поэтому данные управленческого учета должны быть ограничены возможностями их использования, степенью полезности для принятия управленческих решений;

• гибкой, приспособленной к возможностям изменений в бизнесе. Рыночную экономику отличает динамизм развития, неопределенность многих хозяйственных ситуаций, их многовариантность. Соответственно система управленческого учета в отличие от бухгалтерского не должна быть стабильной, неизменной в течение многих лет. Наоборот, ее следует подвергать постоянному обновлению, совершенствованию и развитию по форме, масштабам и содержанию.

Обычно начинают с использования простейших систем управленческого учета без применения специальных счетов и развитого директ-костинга. Хорошим началом может служить использование отдельных элементов *нормативного учета,* или стандарт-коста, а затем и всей его системы. Для этого должно быть разработано и упорядочено нормативное хозяйство, первичная документация и документооборот, программы автоматизации обработки экономической информации, определены методы выявления отклонений, порядок реагирования на их величину, характер управляющих воздействий.

После апробации элементов и методов нормативного учета следует приступить к аналитическим расчетам и группировке затрат в зависимости от степени их переменности при изменении объемов производства и продаж, исчислению вариаторов, к расчетам, основанным на величине маржинальных затрат и дохода, к определению вариантов решения на основе данных систем учета полных и переменных расходов.

Возможен вариант поэтапного внедрения управленческого учета, когда вначале затраты предприятия подразделяют на постоянные и

переменные, определяют состав конкретных форм регистров и расчетов на основе использования соответствующей информации.

Расчеты апробируют для целей планирования ассортимента производства и продаж, ценообразования и ценовой политики, управления финансовыми результатами деятельности предприятия. Составной частью этой работы является использование методов бюджетирования доходов и расходов. Затем по мере необходимости приступают к разработке и использованию методов выявления и учета отклонений между фактическими и нормативными (заданными) величинами затрат и результатов, производственной и сбытовой деятельности в разрезе подразделений организаций, центров затрат, прибыли и ответственности.

В обоих случаях высшим уровнем организации управленческого учета является вариант, при котором используют специальные счета для выявления отклонений для управления, оценки их влияния на финансовые результаты деятельности предприятий.

Системы отчетности и информации для управления выступают в роли средств коммуникации и выполняют важнейшую задачу — передачу данных из систем планирования и контроля на те уровни менеджмента, которые ответственны за принятие решений по тем или иным вопросам. На их рассмотрение должна быть представлена достоверная, ясная и четкая, полная и своевременная информация, структурированная как по уровням ответственности, так и по степени сложности принятия решений. Плановая информация в широком понимании должна содержать стратегические цели предприятия, его товарную, рыночную и функциональную стратегии, объемы и показатели годового бюджета и принятые мероприятия (программы, проекты). Для систематизации товарной и рыночной стратегий заполняется стандартизованный формуляр, в котором документируются результаты анализа рынка и конкурентов, сильных и слабых сторон продукта, возможностей и рисков, целей и стратегии, а также приводятся финансовые оценки возможных последствий.

Учетно-контрольная информация содержит описание фактической ситуации, а также фактические данные по всем показателям финансово-хозяйственной деятельности и ликвидности, предварительный прогноз реального развития событий, а также анализ отклонений с указанием на уже принятые и осуществляемые либо еще только принимаемые к рассмотрению мероприятия.

Система отчетности и информации в стратегическом учете охватывает в значительной мере предполагаемые величины, данные обработки из ежегодной перепроверки стратегии как первый шаг к составле-

нию годового плана, а также специальную документацию на основе стратегического аудита.

Система отчетности и информации для оперативного контроля базируется на таком огромном количестве исходной информации, что непременно требует привлечения ЭВМ для ее обработки. Так же как и в случае контроля, для составления отчетности требуется обширный инструментарий в виде совокупности регистров.

Система отчетности по отдельным субсистемам ежемесячно предоставляется в распоряжение менеджеров подразделений предприятия. Она включает данные статистики оборотов от продаж и производства продукции, расчет и контроль издержек производства и обращения, выверки расчетов сумм покрытий, обзоры обеспеченности персоналом и наличия запасов, расчеты движения денежных потоков и т.д.

Краткосрочный отчет о прибылях и убытках представляется на рассмотрение как менеджерам на местах, так и органам управления предприятия в целом и включает обзор результатов финансово-хозяйственной деятельности, баланс, отчет о движении денежных средств, отчеты по уровням ответственности, а также информацию об инвестициях, запасах, персонале и т.д.

Полная отчетность организации характеризует общехозяйственный результат развития всего предприятия в целом и его подразделений на основе консолидации отчетов дочерних подразделений, анализа хозяйственной деятельности предприятия по товарам, способам реализации, регионам и рынкам.

Ответственными за построение и слежение за информационными системами, за полноту и достоверность отчетов являются органы централизованного и децентрализованного управления или соответствующие службы контроллинга.

Процесс управления предприятием и его подразделениями направлен на реализацию заданных стратегических и оперативных целей и продолжается в течение всего отчетного периода (года). При этом различают первичный и вторичный уровни управления. Решающими для *первичного уровня управления* являются целевые планы, для исполнения которых принимаются программы действий, впоследствии реализуемые и контролируемые. Определяющими для *вторичного уровня управления* выступают данные анализа отклонений фактических результатов от заданных в плане величин, которые и ведут к дополнительным рекомендациям и корректирующим мероприятиям.

В ходе обоих процессов наличествует фаза принятия решений и исполнительная фаза. В процессе принятия решений взвешиваются возможные альтернативные пути, выбирается адекватный проблеме план мероприятий и принимается оптимальное решение по сущности вопро-

са. Для исполнительной фазы назначаются ответственные работники, подготавливается необходимая финансовая и материальная база, распределяется ответственность и регулируются компетенции. Реализация плана мероприятий осуществляется под постоянным контролем службы управленческого учета (контроллинга). Ответственными за проведение управленческой политики предприятия являются службы менеджмента. Органы контроллинга предлагают на этой стадии свои услуги посредством аналитической поддержки, выбора объективных критериев правильности оценок и сопровождающих мероприятий.

Контрольные вопросы, задания, тесты

1. Дайте определение следующим понятиям: управление предприятием; информация для управления; финансовый учет, управленческий учет; пользователи информации; поставщики информации; принципы управленческого учета; цели и задачи учета для управления.
2. Назовите цели и задачи учета издержек в системе.
   а) управленческого учета;
   б) финансового учета.
3. Каковы основные особенности исчисления затрат и результатов:
   а) в управленческом учете;
   б) в финансовом учете.
4. Почему управленческий учет — это прежде всего учет затрат и результатов деятельности предприятий?
5. Является ли экономический анализ составной частью управленческого учета?
6. Если считать, что управленческий учет — это учет для менеджеров предприятий, можно ли утверждать, что бухгалтерский (финансовый) учет им не нужен?
7. Когда обособился учет для управления внутри организации и почему именно в это время?
8. Какое отношение имеет управленческий учет к мониторингу финансово-хозяйственной деятельности? Что такое мониторинг?
9. Почему в управленческом учете допустимы приблизительные оценки, а в финансовом учете они должны быть точными?
10. Приведите примеры данных, которые нужны для управления, но их нет в бухгалтерском учете.
11. Какие данные управленческого учета могут составлять коммерческую тайну?
12. Для чего в управленческом учете используют методы прогнозирования затрат и результатов деятельности? Приведите примеры
13. Какую роль в учете для управления играют нормативные затраты?
14. Что такое «управление по отклонениям»[9] Приведите примеры такого управления.
15. Для чего предназначен стратегический учет? В чем его особенности?

16. В каких случаях управленческий учет организуется по вертикали системы управления, а в каких — по горизонтали?

17. Как вы представляете особенности учета в дивизиональной системе менеджмента?

18. В чем состоит подготовка информации для управления?

19. Кто должен вести управленческий учет на предприятии?

20 В каком сочетании находятся понятия «управленческий учет» и «контроллинг»?

21. Какие принципы системности видите вы в управленческом учете?

22. Почему понятие «стратегический учет» неприменимо к финансовому учету, но используется в учете для управления?

23. В чем состоит управленческая функция оперативного учета?

24. Почему в систему управленческого учета не входит учет имущества, дебиторской и кредиторской задолженности? Разве они не важны для управления бизнесом?

25. Какую роль играет управленческий учет в ценовой политике предприятия?

26. Влияет ли структура управления предприятием на организацию управленческого учета?

27. В чем требования к управленческому учету отличны от требований, Предъявляемых к финансовому учету?

28. Что считается высшим уровнем организации управленческого учета?

29. В чем отличие отчетности в управленческом учете от финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия?

30. Как используются данные отчетности в управленческом учете?

31. После окончания учебного заведения вы пришли на работу в фирму и намереваетесь предложить руководству создать отдел управленческого учета. Какую работу, по вашему мнению, должен выполнять этот отдел? Какие аргументы в обоснование этого предложения вы приведете? Каких возражений можете ожидать?

32. Какой вид учета важнее для предприятия: финансовый или управленческий? Кому, по вашему мнению, нужно платить более высокую заработную плату — руководителю финансовой или управленческой (производственной) бухгалтерии? Аргументируйте свое мнение.

33. В разных странах управленческий учет называют по-разному. Какое название вы считаете более правильным и почему?

34. Приведите примеры возможностей управления по отклонениям:

на промышленном предприятии;

в строительной организации;

в магазине системы супермаркет,

в учебном заведении.

35. К каким понятиям, указанным в таблице, вы бы отнесли следующие поступления и расходы.

а) произведена оплата за купленный во время аукционной распродажи магазин;

б) поступила арендная плата за использование этого магазина арендатором,

в) во время паводка пришла в негодность часть материалов, находящихся на складе предприятия;

г) страховое общество возместило ущерб, причиненный паводком;

д) начислена амортизация основных средств предприятия;

е) получен и оплачен материал от поставщиков;

ж) поступил платеж за реализованные изделия и услуги нашего предприятия.

Укажите данные операции в таблице.

Понятие	Операция
1. Расход средств	
1.1. Затраты, непосредственно связанные с производством продукции	
1.2 Коммерческие расходы	
1.3 Расходы, не относящиеся к процессам производства и сбыта	
2. Приход средств	
2 1 Выручка от реализации продукции	
2 2 Поступление средств от других видов деятельности	
2 3 Прочие поступления денежных средств	

К какому виду бухгалтерского учета (финансовому или управленческому) относится каждая хозяйственная операция?

36. Напишите служебную записку директору вашей фирмы с предложением и обоснованием необходимости создать в структуре управления предприятием отдел управленческого учета (контроллинга).

37. Управленческий учет:

а) обязателен для каждого предприятия,

б) не обязателен;

в) не обязателен, но желателен.

38. Управленческий учет:

а) охватывает всю деятельность предприятия;

б) предназначен для измерения затрат и результатов деятельности;

в) включает то, что считается полезным для предприятия, в том числе бухгалтерский учет.

39 Управленческий учет:

а) регламентируется государством;

б) не регламентируется государством;

в) регламентируется государством в части состава затрат предприятия, включаемых в себестоимость.

40. В управленческом учете:

а) применение счетов и двойной записи обязательно;

б) невозможно применять систему счетов и двойной записи;

в) применение счетов и двойной записи необязательно, но считается высшей формой организации учета для управления.

41. Управленческий учет:

а) ведется без допущения вариантов расчета итоговых показателей;

б) предполагает вариантность расчетов,

в) допускает сочетание того и другого подхода.

[лапа 2. Теоретические основы исчисления затрат и результатов деятельности хозяйственных организаций

2.1. Понятия, виды и соотношения затрат и результатов деятельности предприятия

Понятия затрат и результатов деятельности предприятия

Основными понятиями для характеристики и измерения затрат хозяйствующего субъекта в системе управленческого учета являются платежи, расходы, затраты, издержки производства и обращения.

Платежи представляют собой уплату в наличной или безналичной форме денег и других платежных средств. В этих случаях предприятие выступает в качестве плательщика. Поставленные товары и услуги обычно оплачиваются с некоторой задержкой платежа. Кроме непосредственной оплаты возникает *кредиторская задолженность* покупателя перед поставщиком. Совокупность этой задолженности и платежей объединяется общим понятием *расхода*. Таким образом, в отличие от финансового учета к расходам по обычным видам деятельности в управленческом учете относят платежи и кредиторскую задолженность, связанные с приобретением материально-производственных запасов и других активов. В финансовом учете согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО 1) расходы обычно принимают форму оттока, или убыли, истощения активов, в том числе денежных средств или их эквивалентов, запасов, основных средств.

Затратами в управленческом учете являются выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени. Это затраты на маркетинг, логистику, воспроизводство активов, расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки или использования материально-производственных запасов для изготовления (добычи) продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также реализации (перепродажи) товаров.

Часть затрат может быть *нейтральной* к процессу производства и включаться в их общую сумму в соответствии с налоговым законодательством, ценовым регулированием или по счетно-техническим соображениям. К нейтральным затратам относят, например, налоги и приравниваемые к ним платежи за счет себестоимости, а также так называемые калькуляционные расходы.

Соответственно затратам, представляющим собой отток средств, связанных с предпринимательской деятельностью, в управленческом учете различают *приток* денежных, имущественных и других платежных средств в результате этой деятельности. Он характеризуется понятиями прихода (поступления) платежных средств, дохода от предпринимательской деятельности, выручки от продаж, добавленной стоимости.

Под *приходом средств* понимается их поступление в наличной денежной или безналичной формах, когда предприятие выступает в качестве ремитента (получателя) платежа. Если поставленные товары или предоставленные потребителям услуги оплачиваются не сразу, возникает *дебиторская задолженность* покупателей. Совокупность поступивших в отчетном периоде платежных средств и дебиторской задолженности по отгруженной (отпущенной) продукции и потребленным услугам является *выручкой.* Как и затраты, выручка может быть *нейтральной,* не связанной с производственной деятельностью организации, например от продажи списанного оборудования.

К *доходам,* кроме выручки от продажи продукции и товаров, поступлений, связанных с выполнением работ, оказанием услуг, относят платежи за временное владение и использование своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности, от участия в уставных капиталах других организаций и т.п.

В более широком смысле *доходом организации* признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов в виде денежных средств и иного имущества, а также погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

В управленческом учете в качестве результата деятельности признается часть этих доходов, обеспечиваемая производством и продажей продукции, работ, услуг. Чтобы определить эту часть, вводится понятие *производственной выручки.*

В широком понимании в соответствии с МСФО 18 «Выручка» к ней относятся валовые поступления экономических выгод в ходе обычной деятельности компании за период, приводящие к увеличению капитала предприятия, иному, чем за счет взносов собственников.

В российской практике под выручкой понимают доходы от обычных видов деятельности. Она не включает доходы от операционной и иной финансовой деятельности, а также так называемые чрезвычайные доходы. Производственная выручка исключает внереализационные доходы, но в ней могут быть обособлены доходы от производственных инвестиций. Поступившие на счета учета денежных средств организации дивиденды, проценты, арендные и лицензионные платежи выручкой в управленческом учете не считаются.

Сальдо, полученное в результате сопоставления производственной выручки от продаж (общая выручка минус нейтральные поступления) и производственных затрат (общие затраты минус нейтральные), характеризует *производственный результат* деятельности предприятия. *Внереализационный результат* получается путем вычитания из нейтральной выручки и поступлений нейтральных затрат. Он показывает, чего добилось предприятие в других сферах деятельности, кроме производственной. *Общий финансовый результат* деятельности предприятия включает производственный и финансовый результаты и должен соответствовать величине балансовой прибыли или убытка.

Сравнительно новым для отечественных предприятий является результатный показатель *добавленной стоимости.* Различают валовую и чистую добавленную стоимость. Валовая *добавленная стоимость* в масштабах народного хозяйства и предприятия представляет собой разность между выпуском товаров и услуг и их промежуточным потреблением. Если из валовой добавленной стоимости вычесть потребление основного капитала в виде сумм амортизации, получим показатель *чистой добавленной стоимости.* Он выражает вновь созданную в текущем периоде стоимость, добавленную к стоимости потребленных в процессе производства товаров и услуг.

Виды затрат

Создание предприятия и его функционирование требуют значительных затрат материальных, трудовых и денежных ресурсов. В стоимостном выражении это первоначальные инвестиции и последующие затраты капитальных вложении, текущие (в пределах года) издержки основной деятельности, внереализационные и операционные расходы.

Первоначальные затраты капитала — это расходы на приобретение, строительство или аренду основных средств и другого имущества, наем рабочей силы и ее оплату до поступления дохода, организационные расходы на получение лицензий на право деятельности, регистрацию предприятия и т.п. Источниками этого вида затрат капитала яв-

ляются собственные средства учредителей, паевые взносы участников, средства, полученные от продажи акций, инвестиционные кредиты и займы.

В дальнейшем в процессе функционирования предприятие продолжает осуществлять *капитальные вложения* на расширение производства и сбыта продукции, покупку новых машин и оборудования, освоение новых рынков и т.п. Как и первоначальные затраты капитала, они носят разовый характер, но осуществляются преимущественно за счет полученной прибыли и накопленной амортизации. Измерение и анализ величины и эффективности инвестиций — особый раздел управленческого учета, ориентированный прежде всего на выбор наиболее рационального варианта капитальных вложений и оценку влияния его реализации на основные показатели деятельности создаваемой или функционирующей организации.

Внереализационные и *операционные расходы* непосредственно от основной деятельности предприятия не зависят. Их величина и целесообразность определяются общей экономической конъюнктурой, ситуацией на рынке ценных бумаг, величиной ссудного процента, курсом рубля по отношению к ведущим валютам мира и т.п. Учет и контроль этих расходов ведется в системе финансового учета организаций.

Управленческий учет непосредственно связан с измерением затрат и результатов деятельности предприятия, анализом и оценкой их соотношения. Ни одно управленческое решение нельзя осуществить без затрат, и от его реализации всегда ожидается или обеспечивается определенный результат.

Между затратами и результатами деятельности существуют определенные количественные и качественные зависимости, которые должны быть оценены и измерены с общетеоретических позиций и, по возможности, исходя из математических соотношений. Решение этой проблемы усложняется тем, что затраты и результаты их осуществления даже для отдельно взятого предприятия весьма разнообразны. Как правило, они не совпадают во времени и подвержены влиянию многих, иногда действующих в противоположных направлениях факторов. Зависимости между расходами и результатами деятельности редко носят функциональный характер, чаще всего они стохастические, но тем не менее существуют всегда.

Для понимания и анализа соотношения затрат и результатов необходимо прежде всего исходить из их экономической сущности и содержания, определяемых многими обстоятельствами, в том числе от того, на каком этапе жизненного цикла находится то или иное предприятие, насколько его доходы и расходы связаны с основной деятельностью.

Главный объект управленческого учета — текущие затраты основной деятельности. Они отражают стоимость ресурсов, использованных в процессе изготовления (добычи) продукции, выполнения работ, оказания услуг. Эти затраты осуществляются за счет собственных оборотных средств (оборотного капитала) организации и возмещаются в выручке от продажи продукции, товаров, работ, услуг. Возникает потребность управления затратами производства и результатами продаж, сопоставления расходов и доходов основной деятельности, что составляет основу целевого назначения управленческого учета.

Состав, методы измерения и оценки затрат в управленческом учете могут существенно отличаться от финансового учета. Это проявляется уже в классификации издержек производства и сбыта. В дополнение к существующей в финансовом учете и отчетности классификации затрат в учете для внутреннего управления выделяют релевантные и нерелевантные расходы, реальные и вмененные издержки, внешние, внутренние, постоянные, переменные, валовые, приростные и предельные затраты. В западной литературе по управленческому учету иногда встречаются и другие группировки и обозначения расходов предприятия, используемые в учете для управления, например возвратные и безвозвратные, устранимые и неустранимые расходы, инкрементные, альтернативные затраты и т.п.

Важное значение в управленческом учете имеет деление затрат на зависящие от принимаемого решения (релевантные) и независящие, неизбежные при любом варианте решения (нерелевантные) расходы. Релевантность или нерелевантность тех или иных издержек производства и сбыта зависит от вида, назначения затрат и специфики принимаемого управленческого решения. *Нерелевантными* всегда являются расходы прошлых отчетных периодов, на которые уже нельзя повлиять, а также большая часть текущих затрат, зависящих от продолжительности периода, за который определяется их величина. К *полностью регулируемым* расходам обычно относят прямые затраты основной деятельности, к *частично регулируемым* (произвольным) — издержки на маркетинговые исследования, НИОКР, сервисное обслуживание. *Слабо регулируемые* затраты имеют место в административных и функциональных управленческих службах предприятия. Степень релевантности издержек зависит от специфики конкретных производств и предприятий, применяемой ими технологии, особенностей организации и структуры управления. На нее влияет длительность периода времени, за который учитываются затраты, уровень полномочий должностных лиц, принимающих решения. Единой методики учетной группировки расходов по степени релевантности нет и быть не может.

Учет релевантности издержек может существенно повлиять на принимаемые решения по управлению.

Пример 2.1 Несколько лет назад предприятие приобрело материал по цене 300 руб и использовало его для изготовления продукции с расходами на обработку, управление и сбыт в размере 200 руб на единицу Остаток материала не может быть продан и использован на другие цели, но есть предложение другого заказчика изготовить из него продукцию с немедленной или предварительной оплатой по цене 400 руб за единицу. Если исходить из бухгалтерского принципа измерения. 300 руб + 200 руб. = = 500 руб., то это предложение должно быть отклонено как не позволяющее покрыть выручкой предстоящие расходы, но если учесть только релевантные затраты — 200 руб., то заказ целесообразно принять, поскольку обеспечивается загрузка производственных мощностей и использование материалов, которые иначе пришлось бы списать в убыток. К тому же предприятие получит дополнительные денежные средства, использование которых в обороте может полностью или частично возместить потери от недовозмещения всех затрат, которых в любом случае избежать невозможно

С релевантными и нерелевантными затратами непосредственно связано понятие устранимых и неустранимых, т.е. принимаемых и не принимаемых в расчет при выборе варианта решения, расходов. *Устранимые расходы* ~ это затраты, которых можно избежать при ином варианте альтернативного решения. *Неустранимых расходов* избежать невозможно. При принятии оптимального решения принимают во внимание устранимые затраты.

В рассмотренном примере 2.1 затраты на покупку материала являются неустранимыми, они были произведены в прошлые отчетные периоды, давно списаны со счетов денежных средств и возврату по условиям примера не подлежат. Расходы на обработку и сбыт, наоборот, являются устранимыми, а следовательно, должны приниматься в расчет при принятии решений В таких случаях выбирается тот вариант решения, который обеспечивает доход, превышающий устранимые затраты. В рассмотренном примере этот доход в расчете на единицу заказа составляет: 400 руб — 200 руб. = 200 руб.

Своеобразной и специфичной для управленческого учета является необходимость различать *реальные* (бухгалтерские) затраты и *экономические расходы,* включающие кроме реальных еще и *вмененные издержки.* На любом предприятии материальные, трудовые и денежные ресурсы ограничены, ограничены и возможности их использования, поскольку производственные мощности — это тоже ресурс. Чтобы увеличить производство какого-либо товара или освоить выпуск нового изделия, приходится снижать производство других.

Вмененные затраты характеризуют издержки иной альтернативы, которая заменяется более предпочтительной. Это всегда дополнительные затраты, отнесенные на объект их учета, несмотря на отсутствие фактической операции-основания, отраженной в бухгалтерском учете. Невнимание к ним, недоучет их величины могут привести к неправильным решениям. Это особенно важно при калькулировании себе-

стоимости продукции, работ и услуг для целей ценообразования, оценки эффективности инвестиционных проектов и других предстоящих расходов. Вмененные затраты обычно включают величину упущенной прибыли, издержки риска, амортизацию по уже списанным объектам основных средств, процент на капитал и другие так называемые *калькуляционные расходы*.

В управленческом учете необходимо отличать внешние расходы от внутренних затрат организации. К *внешним* относят денежные расходы на приобретение сырья, топлива и других средств труда, оплату услуг сторонним поставщикам и подрядчикам. *Внутренние затраты* — это расход ресурсов для осуществления производственно-хозяйственной деятельности. Если предприятие в отчетном периоде произвело закупку сырья, оно осуществило денежные расходы. Они превращаются в затраты по мере потребления сырья и материалов для производства и реализации продукции, работ и услуг Внешние расходы влияют на оборот денежных средств, внутренние затраты — на результаты производственно-хозяйственной деятельности.

В теории и практике управленческого учета выделяют так называемые *инкрементные,* или дифференциальные, затраты. Они представляют собой величину разности издержек двух сопоставимых вариантов решения. В одном из вариантов они могут отсутствовать полностью или присутствовать в меньшей или большей сумме. Дифференциальные затраты и доходы чаще всего имеют место при производстве и продаже дополнительных единиц товара. Обычно такие затраты и доходы в расчете на единицу выпуска и продаж называют *маржинальными*.

Маржинальные затраты на изготовление и сбыт, как правило, различны при разных объемах производства и при увеличении продаж снижаются. Их величину находят путем деления переменных расходов на объем выпуска продукции, работ, услуг.

Особое значение в управленческом учете имеет деление затрат на *постоянные* и *переменные*. На нем базируется большинство расчетов по оптимизации соотношения «затраты—результаты», обоснованию максимальной по прибыли программы производства и сбыта, наиболее приемлемых цен и ценовой политики, систем директ-костинга, измерения приростных и предельных затрат, маржинальной себестоимости и дохода.

Основной критерий группировки затрат по степени переменности — их зависимость от изменения объема деятельности, с которой эти затраты связаны. Для организации в целом — это зависимость издержек от количества или стоимости выпущенной и реализованной продукции, товарооборота, величины оказанных услуг. Для подразде-

лений предприятия динамика затрат определяется изменением объема их деятельности, измеряемом в натуральных, условно-натуральных, стоимостных показателях, в нормо- и машино-часах и других величинах.

В краткосрочном периоде, т.е. в пределах года (до изменения производственных мощностей), затраты предприятия на основную деятельность можно подразделить на постоянные и переменные. Величина постоянных затрат определяется длительностью периода, за который их учитывают. Величина затрат не зависит от объема деятельности и не изменяется при его росте или уменьшении.

Переменные расходы в общей сумме изменяются с увеличением или уменьшением объема выпуска (реализации) продукции, степени использования производственных мощностей (более подробно о постоянных и переменных расходах см. 2.2).

Общая сумма постоянных и переменных затрат представляет собой *валовыерасходы* предприятия:

$$R_{вал} = R_{fix} + R_{var}, \qquad (2.1)$$

где $R_{вал}$ — валовые расходы; R_{fix} — постоянные, фиксированные затраты; R_{var} — общая сумма переменных расходов.

В постоянной части они существуют даже тогда, когда предприятие не выпускает продукции, и увеличиваются главным образом при росте переменных затрат.

На основе показателя валовых издержек можно рассчитать *средние затраты* на выпуск единицы продукции и *предельные маржинальные расходы,* или дополнительные затраты, связанные с изменением количества выпускаемых изделий (услуг) или добываемых полезных ископаемых. Чтобы получить средние затраты, нужно валовые издержки определенного периода разделить на количество продукции в этом периоде. Предельные расходы находят путем вычитания валовых затрат при увеличении объема продукции на единицу или прямым счетом.

Пример 2 2. Рассмотрим возможности расчета разных видов затрат в управленческом учете на условном примере.

Из данных табл. 2.1 видно, что предельные издержки ($R_{пр}$) представляют собой величину приращения переменных затрат при увеличении объема выпуска продукции на одну единицу ее измерения: 50 –0 = 50 руб ; 78 - 50 = 28 руб.; 98 — 78 = 20 руб. и т.д.

Эта величина у постоянных затрат должна быть одинаковой, но степень переменности других расходов может существенно влиять на ее изменение. Кроме того, общая сумма предельных издержек зависит от степени освоения производства продукции, изменений, вносимых в ее состав, структуру выпуска, конструкцию и технологию изготовления.

Таблица 2.1 Виды затрат в управленческом учете

Объем выпуска, ед.	Постоянные расходы, тыс руб.	Переменные издержки, тыс. руб	Валовые расходы, тыс руб	Предельные издержки, тыс руб	Средние постоянные расходы, руб	Средние переменные расходы, руб	Средние валовые расходы, руб.
V	R_{fix}	R_{var}	$R_{вал}$	$R_{пр}$	$R_{fix}:V$	$R_{var}\,V$	$R_{вал}:V$
0	50	0	50				
1	50	50	100	50	50,00	50,00	100,00
2	50	78	128	28	25,00	39,00	64,00
3	50	98	148	20	16,67	32,67	49,34
4	50	112	162	14	12,50	28,00	40,50
5	50	130	180	18	10,00	26,00	36,00
6	50	150	200	20	8,33	25,00	33,33
7	50	175	225	25	7,10	25,00	32,14
8	50	204	254	29	6,25	25,50	31,75
9	50	242	292	38	5,55	26,89	32,44
10	50	300	350	58	5,00	30,00	35,00

Более точно предельные затраты можно исчислить путем дифференцирования:

$$R_{пр} = \lim_{\Delta X \to 0} \frac{\Delta R}{\Delta X} = \left(\frac{dR}{dX}\right). \qquad \textbf{(2.2)}$$

На практике предельные расходы чаще всего определяют путем сопоставления валовых затрат при разных объемах производства или продажи и деления полученной разности на изменение этого объема:

$$\frac{\Delta R}{\Delta X} = \frac{R_{вал_2} - R_{вал_1}}{X_2 - X_1}. \qquad (2.3)$$

В условиях конкуренции изготовитель должен внимательно следить за средними переменными издержками, предельными расходами и средними валовыми затратами. Информация о средних переменных издержках нужна для решения вопроса, производить (покупать для перепродажи) данный товар или нет. Производить (покупать) товар следует тогда, когда средние переменные издержки ниже ранее имевшего место уровня или при достаточной ставке покрытия постоянных расходов.

Данные о величине предельных затрат используют при принятии решения о наилучшем, оптимальном для существующих условий объеме производства. Не всегда стремление максимально увеличить объем производства приводит к снижению себестоимости или средних валовых издержек изготовления (добычи) и сбыта продукции. В рассмотренном примере 2.2 оптимальный объем производства — 9 ед. Начиная с десятого изделия, себестоимость продукции возрастает, а следовательно, эффективность ее выпуска и реализации снижается. Основная причина этого явления — рост предельных затрат. Средние валовые издержки по изделиям, реализуемым на рынке, определяют для того, чтобы вычислить сумму прибыли или убытка по каждому их виду, т.е. определить степень рентабельности отдельных товаров.

Приростные, или дифференциальные, затраты представляют собой дополнительные расходы, возникающие в результате изготовления или продажи группы различных единиц продукции. В них может входить и часть постоянных издержек предприятия, зависящая от принимаемого решения. В принципе, они во многом аналогичны предельным затратам организации и отличаются в основном тем, что характеризуют результат увеличения объема выпуска не единицы, а группы изделий. Показатели приростных затрат используют главным образом при оценке целесообразности освоения новых секторов рынка и организации дополнительных мест сбыта продукции.

Для оценки эффективности предельных затрат вводят понятие *предельного дохода.* Он равен дополнительному доходу от продажи еще одной единицы товара. Если реализация осуществляется по неизменным ценам, предельный доход равен этой цене, Но поскольку в условиях рынка цена формируется под воздействием спроса и предложения и при увеличении количества предложения обычно снижается, предприниматель должен знать, в какой мере он может пойти на такое снижение и с какого объема продаж. Предельный доход в расчете на единицу продукции, как правило, меньше ее цены и уменьшается с ее снижением.

Производственная функция и функция издержек

В теории управленческого учета существуют понятия производственной функции и функции издержек.

Производственная функция отражает зависимость между факторами производства (количеством сырья и материалов, затратами рабочего времени и т.п. и объемом выпуска готовой продукции:

$$X = f(V_1, V_2, \ldots, V_n), \qquad (2.4)$$

где X — выпуск продукции (в шт., кг, м, кВт·ч и т.п.); V_1, V_2, ... V_n — расход ресурсов (материалов, рабочего времени, энергии и т.д),

Если общую сумму затрат на производство обозначить *Я,* то формуле 2.4 можно придать вид:

$$X = f(R). \tag{2.5}$$

Верна и обратная зависимость:

$$R = f(X), \tag{2.6}$$

т.е. производственные издержки зависят от объема деятельности.

Изменение факторов производства прежде всего влияет на объем выпуска продукции. При этом различают два варианта:

- ограниченная производственная функция — общее изменение факторов производства влияет на объем выпуска готовой продукции;
- замещаемая производственная функция — наряду с общим изменением факторов производства возможны частные вариации одного из факторов производства (например, V_1), и под их влиянием происходит трансформация объема выпуска готовой продукции (рис. 2.1).

Ограниченная и замещаемая производственные функции зависят от величины а: при изменении факторов производства в α раз общий объем выпуска продукции изменяется в λ^{α} раз. Например, если объем выпуска продукции увеличивается в два раза при удвоении факторов производства, то $\alpha = 1$, т.е. производственная функция является линейной.

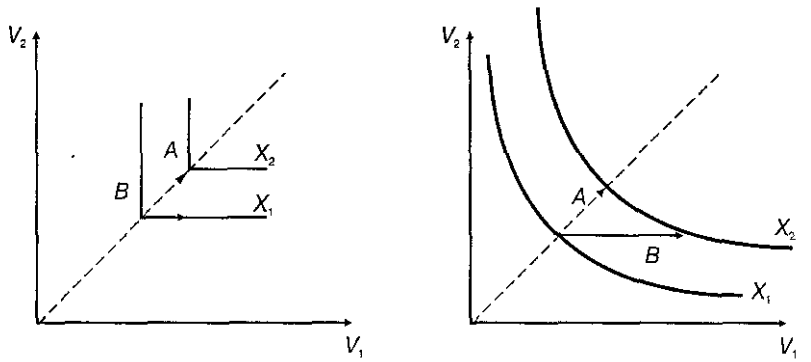


Рис. 2 1 Ограниченная и заметаемая производственные функции. *А* — полное изменение факторов, *В* — частичное замещение факторов

Примером замещаемой функции является производственная функция Кобба — Дугласа, основанная на двух из множества факторов:

$$X = C \cdot V_1^{\gamma} \cdot V_2^{1-\gamma}, \qquad (2.7)$$

где X — объем производства; V_1 — размер привлеченных средств (капитала); V_2 — затраты труда в стоимостном выражении; γ — показатель эластичности производства X по отношению к затратам капитала и труда, $0<\gamma<1$, уровень эластичности должен находиться в пределах единицы; C — const.

Для отраслей материального производства типичными являются ограниченные функции, примером которых могут служить производственные функции Вальраса — Леонтьева, Э. Гутенберга и др.

Производственная функция Вальраса — Леонтьева выражает соотношение необходимых ресурсов — факторов производства *(X)* для определенного объема выпуска продукции *(V)* через постоянные производственные параметры $a_1, a_2, \ldots a_n$:

$$\begin{aligned} V_1 &= a_1 \cdot X; \\ V_2 &= a_2 \cdot X; \\ &\ldots\ldots\ldots\ldots \\ V_n &= a_n \cdot X. \end{aligned} \qquad (2.8)$$

В производственной функции Гутенберга, наоборот, производственные параметры не являются постоянными, но зависят от того, с какой интенсивностью *(X/t)* используются станки, машины и другое оборудование:

$$V_i = a_i \cdot \left(\frac{X}{t}\right), \qquad (2.9)$$

где $i = 1, 2 \ldots n$; t — единица времени (например, ч).

Ограниченные и замещаемые производственные функции можно выразить через функцию издержек, тогда производственная функция Гутенберга примет вид:

$$V_i = a_i \cdot \left(\frac{X}{t}\right) \cdot X, \quad \text{или} \quad p_i \cdot V_i = p_i \cdot a_i \cdot \left(\frac{X}{t}\right) \cdot X, \qquad (2.10)$$

где p_i — цена i-го фактора.

Затраты в стоимостном выражении (R) являются произведением количества расходуемых ресурсов в физических единицах измерения *(q)* на стоимостное выражение затрат или функцию издержек:

$$R = q_i \cdot V_i \quad \text{и} \quad p_i \cdot a_i \cdot \left(\frac{X}{t}\right) = n_i,$$

тогда $R_i = n_i \cdot X$,
или

$$R = \sum_i R_i = X \sum_i n_i = n \cdot X. \qquad (2.11)$$

Из производственной функции Гутенберга следует линейная функция издержек: $R_i = n_i \cdot X$, где n зависит от цен и интенсивности использования производственного оборудования:

$$R = m + n \cdot X,$$

или

$$\frac{R}{X} = \frac{m}{X} + n. \qquad (2.12)$$

Если $X \to \infty$, то $\frac{R}{X} \to n$.

При этом влияние отдельных факторов на объем и эффективность производства определяется более полно.

В общем виде затраты производственной деятельности рассчитываются по формуле:

$$R_{вал} = q_1 p_1 + q_2 p_2 + ... + q_n p_n , \qquad (2.13)$$

где $q_1, q_2, ..., q_n$ — количество затрат в физическом измерении; $p_1, p_2, ..., p_n$ — ценовые факторы издержек.

Уровень издержек в существенной степени зависит от технологического оснащения производства, вида и стоимости используемого сырья и материалов, квалификации персонала, качества организации производства и т.д. Эти факторы подвержены изменениям: скачкообразным, например, в результате перехода к новым технологиям и увеличения производственных мощностей; или постоянным, например, при повышении квалификации работников, изменении цен на материально-производственные ресурсы.

Процессы приспособления предприятия к изменяющимся условиям происходят в виде замещения относительно дорогих факторов производства более дешевыми и путем инноваций, т.е. разработки и внедрения новых технологий, видов продукции, услуг и т.п.

2.2. Постоянные и переменные расходы

Критерием выделения постоянных и переменных затрат является их зависимость от изменения объема производства. Объем производства и продаж зависит от степени использования производственно-сбытовых возможностей предприятия., Каждая хозяйственная организация располагает ограниченным потенциалом выпуска готовой про-

дукции или оказания услуг, который обозначается понятием *производственная мощность* Обычно она выражается в физических единицах измерения количества продукции или в уровне загрузки оборудования во времени. Фактическое использование производственных мощностей всегда меньше 100%, поскольку часть времени предусматривается на профилактический ремонт, резервируется на время замены станков и машин Часть оборудования не загружается полностью из-за нестыковки мощностей, снижения продаж, отсутствия квалифицированного персонала и т.п

Часть валовых издержек предприятия для определенного производственного периода остается неизменной независимо от величины уровня загрузки оборудования и других элементов производственной мощности. Для оптимизации соотношения «затраты—выпуск» необходимо знать, для какого периода времени производится подобное сопоставление. В краткосрочном периоде (в пределах года, т.е. до изменения производственной мощности) возможно выделение постоянных затрат. Для периода в несколько лет все затраты предприятия являются переменными и степень их зависимости от объема выпуска и продаж и уровня использования оборудования нельзя выразить строго функционально.

Влияет на поведение затрат и изменение спроса на продукцию, товары и услуги. Устойчивое снижение продаж, как правило, вызывает необходимость сокращения всех видов расходов, но в первую очередь стремятся к снижению издержек на содержание аппарата управления, аренду, избавляются от ставшего ненужным оборудования, продают даже часть производственных зданий и сооружений, т.е. обеспечивают снижение постоянных затрат. С другой стороны, существенное увеличение спроса ведет к расширению масштабов деятельности и, в конечном итоге, приводит к росту всех категорий затрат Но в этом случае увеличиваются главным образом переменные расходы. Растут и постоянные затраты за счет амортизации вновь приобретенных станков и машин, увеличения части затрат на управление и сбыт, но этот рост отстает от темпов роста переменных издержек. В итоге себестоимость единицы продукции снижается, а прибыли растут.

Постоянные затраты

Понятие постоянных затрат означает, что они не изменяются автоматически с изменением объемов производства или, что в данном случае означает одно и то же, — с изменением уровня загрузки производственных мощностей. Поэтому понятие постоянных затрат в большей степени применимо для периодов внутри года, когда состав и уровень

использования производственных возможностей предприятия и его подразделений существенно не изменяются Вместе с тем решение об увеличении этих мощностей всегда связано с необходимостью дополнительных капитальных вложений, а следовательно — постоянных затрат Менеджер должен знать экономически оправданные пределы их роста для того, чтобы инвестиции были эффективными. Кроме того, решения о капитальных вложениях имеют долгосрочные последствия, выходящие за пределы года и влияющие на расходы и результаты деятельности будущих периодов.

Постоянные затраты на единицу продукции, работ, услуг — это средняя величина, получаемая в результате деления общей суммы постоянных расходов данного периода времени на число единиц измерения объема производства или продаж в этом же периоде.

Характер поведения удельных постоянных затрат существенно иной, чем их абсолютной суммы. Если постоянные затраты обозначить R_{fix}, их функцию можно представить как $y = R_{fix}$, то относительная, удельная величина будет:

$$y' = \frac{R_{fix}}{X}, \qquad (2.14)$$

где X — объем производства или продаж в физических единицах измерения.

Постоянные затраты на единицу продукции представляют собой переменную величину, существенно влияющую на себестоимость единицы изделий, товаров, услуг. Если постоянные расходы отчетного периода 60 000 руб., а переменные затраты на единицу 20 руб., то себестоимость одного выпущенного изделия будет равна 60 020 руб. Если выпустить 1000 изделий, себестоимость составит 80 руб. [(60 000 + 20 • • 1000) ; 1000], а при изготовлении 10 000 единиц — всего 26 руб. [(60 000 + 20 · 10 000): 10 000].

В системе декартовых координат график абсолютной суммы постоянных расходов представляет собой прямую, параллельную оси абсцисс, а кривая постоянных затрат в расчете на единицу объема производства — гиперболу (рис 2.2).

Номенклатура постоянных затрат не может быть единой для всех отраслей промышленности и должна уточняться с учетом специфики предприятия, состава затрат на производство и порядка их отнесения на себестоимость продукции. Примерный перечень таких затрат в течение месяца, исходя из действующей на многих предприятиях номенклатуры статей калькуляции, приведен в табл 2.2.

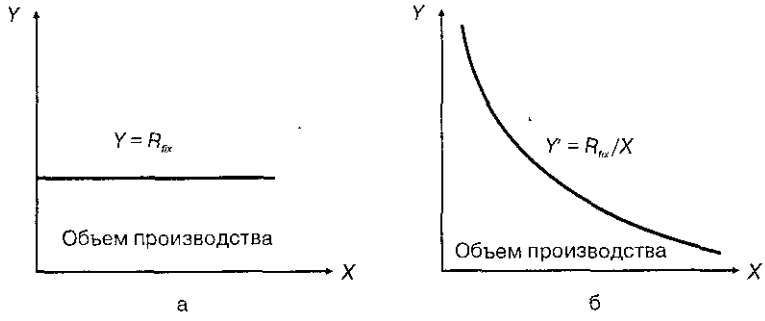


Рис. 2.2, Постоянные расходы: а — абсолютная величина; б— относительная величина

Таблица 2.2. Состав постоянных расходов в себестоимости промышленной продукции

Статьи калькуляции	Условно-постоянные расходы
1	2
I. Сырье и материалы	1. Расходы на содержание специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных в местах заготовок
	2. Расходы на командировки, связанные с заготовкой материалов
II. Топливо и энергия на технологические цели	Топливо и энергия на разогрев печей и другого технологического оборудования
III. Основная заработная плата производственных рабочих	1. Заработная плата основных производственных рабочих с повременной оплатой труда "в пределах нормальной продолжительности смен
	2. Повременная заработная плата вспомогательных рабочих основных производств за установленное время
IV. Дополнительная заработная плата производственных рабочих	Доплаты и выплаты рабочим-сдельщикам и повременщикам:
	а) оплата льготных часов подросткам;
	б) оплата перерывов в работе кормящих матерей;
	в) оплата времени выполнения государственных и общественных обязанностей
V. Отчисления на все виды социального обеспечения	Отчисления на страхование и социальное обеспечение по установленным нормам от суммы основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих, относящейся к постоянным расходам
VI. Расходы на подготовку и освоение производства	

Продолжение табл. 2.2

1	2
VII. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	1. Амортизация оборудования и транспортных средств
	2. Текущий ремонт и содержание оборудования и транспортных средств
VIII. Общецеховые расходы	1. Содержание аппарата управления цехом и прочего цехового персонала (кроме премиальных выплат)
	2. Амортизация зданий, сооружений и инвентаря
	3. Содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря
	4. Расходы на испытания, опыты и исследования, рационализацию и изобретательство
	5. Расходы по охране труда
IX. Общезаводские расходы	1. Заработная плата с отчислениями па социальное страхование аппарата управления предприятием и общезаводского персонала
	2. Расходы на командировки и перемещения
	3. Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны
	4. Отчисления на содержание вышестоящих организаций
	5. Амортизация, содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения
	6. Расходы на испытания, опыты и исследования, рационализацию и изобретательство общезаводского характера
	7. Расходы на охрану труда
	8. Расходы на организованный набор рабочей силы и подготовку кадров
	9. Налоги, сборы и другие обязательные отчисления и расходы
	10. Прочие административно-управленческие и общехозяйственные расходы
X. Прочие производственные расходы	1. Отчисления или расходы на научно-исследовательские и опытные работы
	2. Содержание персонала, обеспечивающего обслуживание и ремонт продукции в пределах установленного гарантийного срока
	3. Затраты на стандартизацию и сертификацию продукции

Многие экономисты считают условным отнесение перечисленных затрат к постоянным. Здесь есть своя доля истины, поскольку некоторые из этих расходов, кроме постоянной части, содержат и слабо пере-

менную (например, доплаты за рост объемов производства при повременной оплате труда, расходы на текущий ремонт сооружений и инвентаря). Кроме того, отдельные виды издержек в различных условиях выступают и как постоянные, и как переменные (основная и дополнительная заработная плата обслуживающего персонала цехов, расходы на рекламу и др.).

Однако для суждения о характере взаимосвязи затрат с объемом производства нет необходимости в идеальной точности деления расходов на постоянную и переменную части. Вполне допустимы определенные погрешности в разграничении расходов по степени их зависимости от объема производства.

Одна из причин условности существующей практики деления затрат на постоянную и переменную части при выборочных обследованиях и расчетах состоит в ориентации планирования и учета на годовую отчетность, при которой влияние степени переменности издержек на экономические результаты производства не ощущается так остро, как за более короткие промежутки времени. При сравнении постоянных расходов за ряд отчетных периодов их продолжительность должна устанавливаться в пределах одного месяца. Если рассматривать постоянные затраты за более длительные промежутки времени, то большинство издержек становятся переменными. Так, например, величины амортизационных отчислений при возрастании стоимости основных производственных фондов будут выглядеть следующим образом (рис. 2.3).

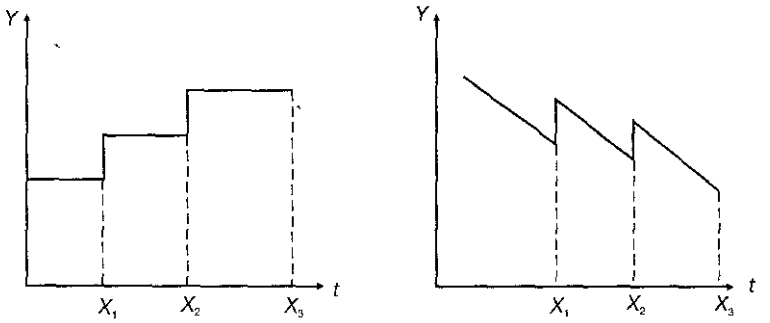


Рис 2,3. Динамика абсолютной и относительной величины постоянных затрат

Увеличение постоянных затрат, как правило, связано с ростом производственных мощностей и происходит за счет капитальных вложений и дополнительного привлечения оборотных средств Уменьшения

абсолютной величины постоянных расходов достигают путем рационализации производства, сокращения расходов по управлению, реализации излишних основных средств.

Переменные затраты

Переменные расходы возрастают или уменьшаются в абсолютной сумме в зависимости от изменения объема производства и делятся на пропорциональную и непропорциональную части.

К *пропорциональным расходам* относят затраты на сырье, основные материалы, полуфабрикаты, заработную плату основных производственных рабочих при сдельной оплате труда, преобладающую часть затрат топлива и энергии на технологические цели, расходы на тару и упаковку изделий. Они изменяются прямо пропорционально увеличению или уменьшению количества изготовленной (реализованной) продукции.

Абсолютной сумме пропорциональных расходов соответствует выражение

$$y = r_v \cdot X, \tag{2.15}$$

а при расчете на единицу продукции

$$y' = r_v . \tag{2.16}$$

На графике (рис. 2.4) прямая общей суммы пропорциональных затрат проходит через начало декартовых координат. Тангенс угла ее наклона к оси абсцисс равен величине пропорциональных расходов на единицу объема производства. Поскольку относительная величина пропорциональных расходов постоянна, на графике она представляет собой прямую, параллельную оси *X*. Для заданной величины затрат по видам она изменяется при пересмотре нормы расхода.

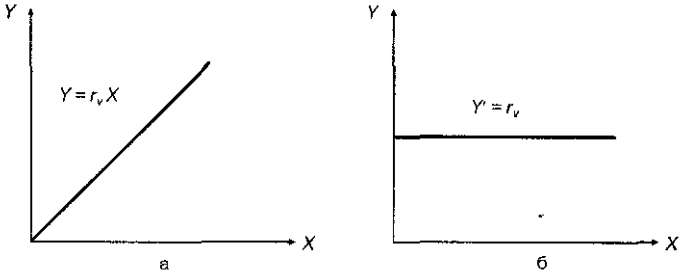


Рис 2 4 Пропорциональные расходы
а — абсолютная величина; б — относительная величина

Непропорциональные затраты, в свою очередь, могут быть *прогрессирующими,* т.е. возрастающими быстрее, чем объем производства, и *дегрессирующими*, если величина прироста их суммы меньше, чем изменение количества продукции.

Абсолютная сумма прогрессирующих расходов в течение избранного периода возрастает более высокими темпами, чем количество продукции. Увеличение объема производства достигается при этом за счет дополнительных против обычных (т.е. пропорциональных) затрат. К прогрессирующим расходам относятся, например, доплаты по прогрессивным сдельным расценкам, за сверхурочную работу, работу в ночные часы и дни праздников, оплата за время вынужденных простоев. Из приведенного перечня видно, что в большинстве случаев подобные расходы вызываются нарушением планомерности и ритмичности производства и нетипичны для нормально работающего предприятия.

На графике соотношения затрат и объема производства абсолютная сумма прогрессирующих расходов может быть изображена в виде кривой, проходящей через начало координат (рис. 2.5). Изменения относительной величины прогрессирующих затрат в зависимости от степени прогрессивности возрастания расходов графически представляют собой выпуклую или вогнутую кривую.

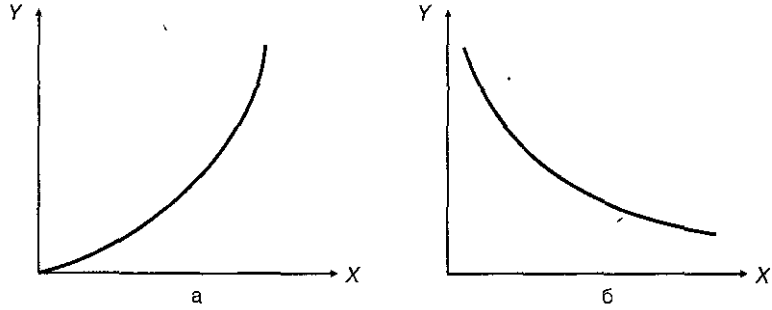


Рис. 2.5. Прогрессирующие расходы:
а — абсолютная величина; б — относительная величина

Дегрессирующие затраты увеличиваются в абсолютной величине медленнее, чем объем производства. К ним, например, относятся расходы на текущий ремонт производственного оборудования, ценных инструментов и транспортных средств, стоимость смазочных, обтирочных материалов, эмульсии для охлаждения и прочих вспомогательных материалов, необходимых для ухода за оборудованием и содержа-

нием его в рабочем состоянии; затраты топлива, электроэнергии, воды, пара, сжатого воздуха и других видов энергии на приведение в движение производственных механизмов; расходы на внутризаводское перемещение грузов; премиальные выплаты за выполнение плана по выпуску продукции. С ростом объема производства эти расходы увеличиваются, но не пропорционально количеству выпущенной продукции, а с некоторым замедлением, отставанием в темпах, а следовательно, и в абсолютной сумме прироста издержек. Объясняется это тем., что дегрессирующие затраты связаны не только с выпуском продукции, но и с обслуживанием производства и по степени зависимости от объема производства занимают промежуточное положение между постоянными и пропорциональными расходами.

Степень дегрессии может быть различной. При линейной зависимости численное значение координат точки пересечения графика абсолютной величины дегрессивных затрат с осью ординат всегда больше нуля. Нелинейная зависимость на графике характеризуется выпуклой кривой (рис. 2.6).

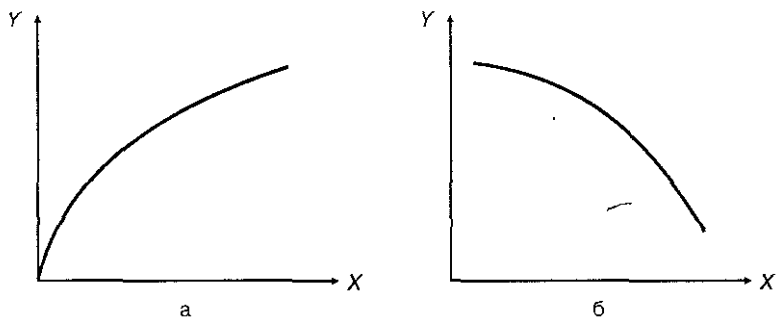


Рис. 2 6 Дегрессирующие расходы:
а — абсолютная величина; б — относительная величина

Поскольку на величину затрат влияют различные факторы, степень дегрессии в соотношении между расходами и объемом производства на практике определить бывает трудно. Существует мнение, что для упрощения сильно дегрессирующие расходы следует считать постоянными, а слабо дегрессирующие — пропорциональными. Однако такое допущение условно и может привести к большим неточностям в расчетах. Более правильным представляется предложение использовать при планировании и анализе динамики расходов так называемые *вариаторы,* или относительные показатели, характеризующие степень зависимости издержек от объема производства или использования

производственных мощностей. Они устанавливаются для каждой статьи затрат, не находящейся в пропорциональной зависимости от количества продукции. Обычно численные значения вариаторов систематизируют в 10-разрядной шкале. Например, если прямо пропорциональны объему производства 30% затрат, то по данной статье вариатор будет равен 3; при вариаторе 7 — пропорциональны 70% издержек. Это значит, что при возрастании объема производства на 10% соответствующие расходы должны увеличиться на 7%.

В теории управленческого учета обособляют и так называемые *регрессивные расходы,* которые с ростом объемов занятости, загрузки производственных мощностей и площадей уменьшаются как в абсолютной, так и в относительной величине. К таким затратам относят, например, расходы на отопление кинотеатров, спортивных сооружений и выставочных комплексов в зимнее время, оплату электроэнергии с учетом коэффициента загрузки мощностей потребления. Они сравнительно редки и существенной роли в затратах организаций не играют. Соотношение постоянных и переменных расходов в разных производствах и даже у предприятий одной и той же отрасли может быть различным. Оно в числе других факторов определяется особенностями технологии, организации труда, степенью развития вспомогательных цехов, служб и т.п. Удельный вес постоянных расходов выше в фондоемких отраслях (на предприятиях добывающей, тяжелой промышленности, на электростанциях и т.п.). На предприятиях обрабатывающей промышленности преобладают, как правило, переменные расходы. Зависимость затрат от объема производства может быть функциональной для однородных, сопоставимых издержек и нефункциональной, если в течение времени, за которое она анализируется, изменились нормы расхода сырья, материалов и рабочего времени, цены и тарифы на материальные ресурсы, услуги и оплату труда.

Влияние уровня использования производственных мощностей на величину затрат

Динамику изменения общей величины валовых расходов проиллюстрируем на совмещенном графике (рис. 2.7).

На оси ординат графика представлена общая сумма валовых расходов, а на оси абсцисс — объем продукции или другие показатели, характеризующие использование производственных мощностей. Поскольку формула валовых затрат представляет собой двучлен первого порядка, на графике в системе прямоугольных координат это будет прямая, начало которой на оси затрат отстоит от нуля на величину постоянных расходов R_{fix}.

Иным будет поведение затрат в расчете на единицу продукции (рис. 2.8).

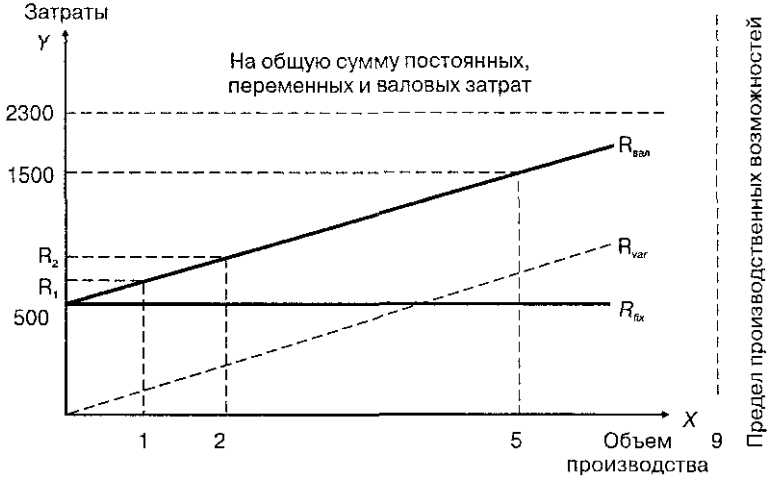


Рис. 2 7. Влияние использования производственных мощностей на затраты при линейной зависимости

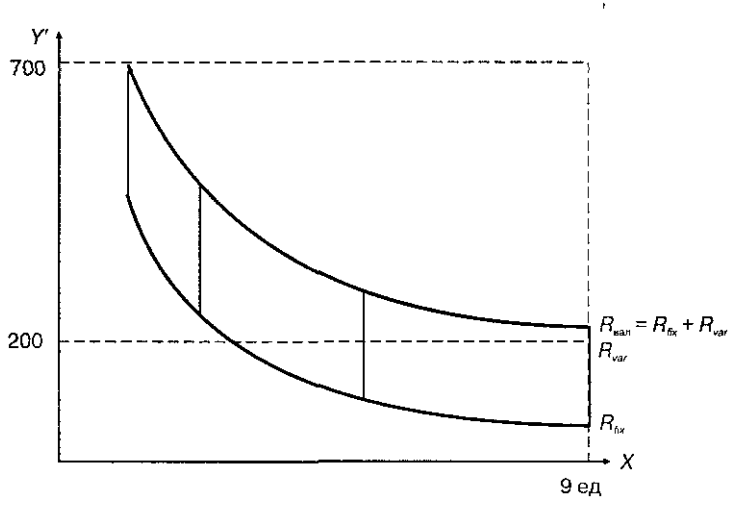


Рис 2 8 Уровень затрат в расчете на единицу использования мощности (продукции, времени, загрузки и т п)

Координаты кривых валовых и постоянных затрат на единицу продукции рассчитывают исходя из зависимостей $\frac{R_{fix} + R_{var}}{X}$ и $\frac{R_{fix}}{X}$, и на графике кривые представлены гиперболами, асимптотически приближающимися в первом случае к оси абсцисс, а во втором — к линии постоянных затрат.

Закономерности поведения переменных расходов определяются пропорциональностью их зависимости от объемов производства. При отступлении от пропорциональности необходимо учитывать степень прогрессивного или дегрессивного нарастания затрат по отдельным *их* видам. Например, при внедрении новой техники и осуществлении других организационно-технических мероприятий отдельные расходы (амортизация, техническое обслуживание) могут расти в темпах, опережающих увеличение объема производства, в то время как другие сопутствующие издержки будут дегрессивными или их не будет вообще, так что общая сумма расходов снизится.

Во всех случаях затраты на единицу выпуска продукции или другого показателя производительности при повышении уровня загрузки производственных мощностей и неизменности прочих условий деятельности снижаются.

Минимальными они будут тогда, когда производственные мощности используются полностью. Но производственные мощности или возможности предприятия — не однородная, а гомогенная величина, состоящая из производственных мощностей отдельных подразделений (цехов, участков) предприятия. В силу разных, в том числе объективных, причин эти мощности не полностью сопряжены друг с другом, например, из-за разной производительности станков, машин и другого оборудования. Отсюда ясно, что затраты материальных и трудовых ресурсов должны учитываться исходя из определенного уровня использования производственных мощностей, как правило, меньшего, чем 100%.

Недоиспользованные мощности означают неиспользованные возможности увеличения производства и снижения себестоимости продукции. В этом легко убедиться на простом примере.

Пример 2.3. Содержание станка ежегодно обходится предприятию в 40 000 руб. Максимально он может использоваться 6000 ч, фактически загружен только в течение 4000 ч. При полной загрузке оборудования стоимость одного машино-часа его работы составляет: 40 000 : 6000 = 6,67 руб., при фактическом использовании: 40 000 : 4000 = = 10 руб. Недоиспользованные возможности снижения затрат составляют:

(10,00 - 6,67) • 4000 = 13 320 руб.

Поскольку недоиспользование производственных мощностей имеет место в большинстве случаев, постоянные расходы R_{fix} следует

подразделить на две части: величину, обусловленную фактической загрузкой $R_н$, и величину, приходящуюся на незагруженные мощности $R_р$. Тогда в общем виде:

$$R_{fix} = R_н + R_р\ ;\ R_н = X_t \cdot \frac{R_{fix}}{X_m}\ ;\ R_{fix} = X_m \cdot \frac{R_{fix}}{X_m}, \qquad (2.17)$$

где X_t, X_m — фактическая и максимально возможная загрузка производственных мощностей, единицы продукции.

Величина резерва снижения себестоимости или выпадающая непроизводительная часть постоянных расходов будет соответственно равна:

$$R_р = R_{fix} - R_н = (X_m - X_t) \cdot \frac{R_{fix}}{X_m}. \qquad (2.18)$$

Выделение непроизводительной части постоянных расходов весьма важно для управления техническим развитием предприятия, обеспечения сбалансированности в составе машин и оборудования. Для этого недостаточно общих данных о производственных возможностях хозяйственной организации. Нужна информация о затратах на эксплуатацию отдельных видов основных средств, групп и обособленных объектов технологического оборудования. Она позволит определить наиболее рациональный состав машин и станков с учетом не только их производительности, но и времени загрузки в данном производстве. Одновременно будет видно, где в первую очередь необходимо заменять оборудование на более производительное, где проводить рационализацию, чтобы увеличить конечную производительность предприятия, какое оборудование без ущерба для основной деятельности можно продать.

При изменении степени загрузки производственных мощностей необходима количественная адаптация затрат к объемам выпуска продукции или полуфабрикатов. Изменение издержек при этом можно представить графически (рис. 2.9).

Из приведенного графика видно, что при повышении загрузки производственных мощностей и увеличении объема выпуска продукции возникают дополнительные постоянные расходы, а их общая величина становится оправданной, если себестоимость единицы продукции снижается.

Обычно количественная адаптация осуществляется путем увеличения или снижения выпуска продукции, поскольку регулирование постоянных затрат — более трудная, а иногда и невыполнимая задача. Вместе с тем предприятие может осуществить попытку снизить часть постоянных расходов, например отказаться от проведения в данном

отчетном периоде ремонта, научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, перейти на неполную рабочую неделю для персонала, оплачиваемого повременно. При перспективе долгосрочного снижения загрузки производственных мощностей ставится вопрос о продаже в первую очередь устаревшего оборудования. Это ведет к уменьшению постоянных затрат предприятия без ущерба для его производственной деятельности.

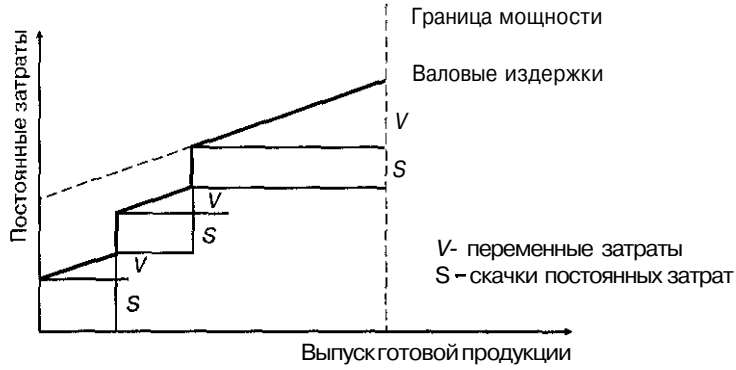


Рис 2.9 Динамика затрат при изменении загрузки производственных мощностей и объема выпуска

Кроме количественной адаптации существует адаптация к условиям интенсификации производства и адаптация к изменениям времени. Они существенно влияют на динамику валовых издержек предприятия.

Основой адаптации к повышению интенсификации является функция средних издержек, которая показывает, какое влияние оказывает объем выпуска продукции в течение анализируемого периода на издержки потребления ресурсов на единицу выпуска. Если предприятие использует свои станки и машины с оптимальной для данных условий интенсивностью, возникают издержки потребления сырья и материалов в размере $R_в$ (рис. 2.10), соответствующие величине объема выпуска. Если предприятие увеличивает или снижает эту интенсивность, изменяются издержки на изделие и валовые расходы.

Издержки потребления ресурсов относятся к переменным расходам. Оборудование понижает переменные издержки, если оно работает в режиме оптимальной интенсивности Адаптацию умеренной интенсивности путем сокращения или увеличения интенсивности использования производственных мощностей можно представить графически (см рис 2.10).

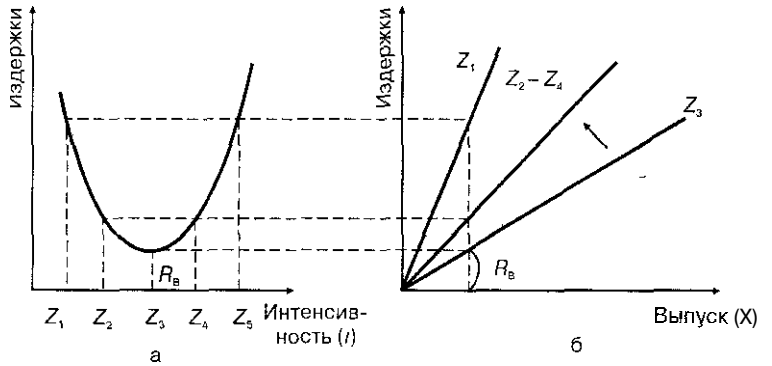


Рис 2 10 Изменение издержек при адаптации к умеренной интенсивности загрузки оборудования а — издержки потребления ресурсов на единицу выпуска, б — валовые издержки потребления ресурсов

Кроме того, динамика изменения переменных издержек зависит и от времени загрузки оборудования. При снижении или увеличении времени его работы выпуск продукции уменьшается или растет. Предел разумной загрузки мощностей может быть повышен за счет сверхурочной работы, но в этом случае переменные расходы возрастут за счет дополнительных выплат за сверхурочные часы.

Из приведенной схемы видно, что кривая функции валовых издержек потребления ресурсов при увеличении интенсивности использования оборудования движется против часовой стрелки, т.е. в обратном направлении

Методы деления затрат на постоянные и переменные

В действующей практике деление затрат на постоянные и переменные осуществляется двумя основными методами: аналитическим и статистическим. При *аналитическом методе* все затраты предприятия, исходя из опыта прошлых лет, вначале постатейно подразделяют на постоянные, полностью переменные (пропорциональные) и частично переменные (полупеременные). Затем на основе анализа соотношения затрат и результатов предыдущих отчетных периодов по каждой статье частично переменных расходов исчисляется удельный вес переменной части (вариатор затрат). Таким образом, постоянные расходы имеют вариатор 0, пропорциональные — 1 (или 10 при десятичном масштабе измерения), а переменные — значения вариаторов в интервале от 0 до I (10). Постоянная и переменная части полупеременных расходов при-

бавляются к первоначально исчисленной сумме постоянных и пропорциональных затрат

В итоге общая сумма затрат основной деятельности предприятия подразделяется на две совокупности: постоянные и переменные затраты в зависимости от их поведения по отношению к объему производства или продаж в прошлые отчетные периоды.

Пример 2.4 В сентябре в цехе № 18 при объеме производства 2000 ед (штук, тонн, нормо-часов и т п) имели место следующие затраты (табл 2.3)

Таблица 2.3. Группировка издержек с учетом вариатора

Виды затрат	Сумма затрат, руб	Вариатор затрат
Сырье и материалы	55 000	0,8
Топливо и материалы	30 000	0,7
Заработная плата рабочих с отчислениями	77 000	1,0
Заработная плата административно-управленческого персонала с отчислениями	18000	0,0
Амортизация	25 000	0,2
Расходы на содержание оборудования	15000	0,6
Арендная плата	30 000	0,0
Итого	250000	

Необходимо выразить общую функцию валовых затрат цеха и найти их прогнозируемую величину в октябре, когда объем выпуска составит 2200 ед.

Вначале определяем функцию поведения каждого вида частично переменных расходов. В рассматриваемом примере — это затраты сырья и материалов, топлива и энергии, амортизации средств труда и расходы на содержание оборудования. По сырью и материалам переменная часть расходов составляет 80%, т е. 55 000 • 0,8 = 44 000 руб., или 44 000 : 2000 = 22 руб на единицу. На постоянную часть этих расходов приходится 20%, или 55 000 0,2 = 11 000 руб. Общая сумма материальных затрат может быть представлена формулой $R_1 = 11\ 000 + 22x$.

Аналогично определяем функции поведения и других частично переменных расходов. В итоге получается следующая зависимость общей суммы валовых издержек производства от величины постоянных и переменных расходов:

Сырье и материалы $R_1 = 11\ 000 + 22x$
Топливо и энергия $R_2 = 9000 + 10{,}5x$
Заработная плата рабочих $R_3 = 38{,}5x$
Заработная плата персонала $R_4 = 18\ 000$
Амортизация $R_5 = 20\ 000 + 2{,}5x$
Содержание оборудования $R_6 = 6000 + 4{,}5x$
Аренда $R_7 = 30\ 000$
$R_{вал} = 94\ 000 + 78x$.
В октябре $R_{вал} = 94\ 000 + 78 \quad 2200 = 265\ 600$ (руб.)

Аналитический метод группировки и систематизации издержек в зависимости от изменения объема производства позволяет уловить

лишь общую тенденцию поведения затрат и допускает возможность погрешностей за счет условности расчета вариаторов. Более точные результаты следует ожидать от применения для такого рода расчетов методов математической статистики (крайних точек, графика вания, корреляционного и регрессионного анализа и Эти методы достаточно подробно описаны в специальной литературе, но редко применяются на практике ввиду сравнительной трудоемкости.

Основными *статистическими методами* дифференциации общей суммы затрат на постоянные и переменные расходы являются:

- метод минимальной и максимальной точки (метод мини-макси);
- графический (статистический) метод;
- метод наименьших квадратов.

При методе мини-макси из всей совокупности данных выбирают два периода с наименьшим и наибольшим объемом производства. Затем определяется ставка переменных затрат, или средние ные издержки, в себестоимости единицы продукции. Общая сумма постоянных расходов исчисляется как разность между общей суммой затрат отчетного периода и произведением их переменной части на соответствующий объем производства.

2.5 За семь месяцев предприятие имело следующие объемы производства и затраты на электроэнергию (табл. 2.4)

Таблица 2 **4. Динамика объемов производства и затрат на электроэнергию**

Месяц	Объем производства,	Расходы на э РУб
I		7400
II	16	7100
III	22	8000
IV	24	9000
V	25	10000
VI	20	7500
VII	15	7000
Итого	140	56000
В среднем в месяц	20	8000

Требуется определить расходы на единицу объема, величину постоянных затрат и составить уравнение валовых издержек.

$$r_v = \frac{10\,000 - 7000}{25 - 15} = \frac{3000}{10} = 300 \text{ (руб)}$$

$$R_{\text{пост}} = 7000 - 15 \cdot 300 = 7000 - 4500 = 2500 \text{ (руб)}$$

$$R_{\text{вал}} = 2500 + 300X$$