



Управленческий учет на предприятии

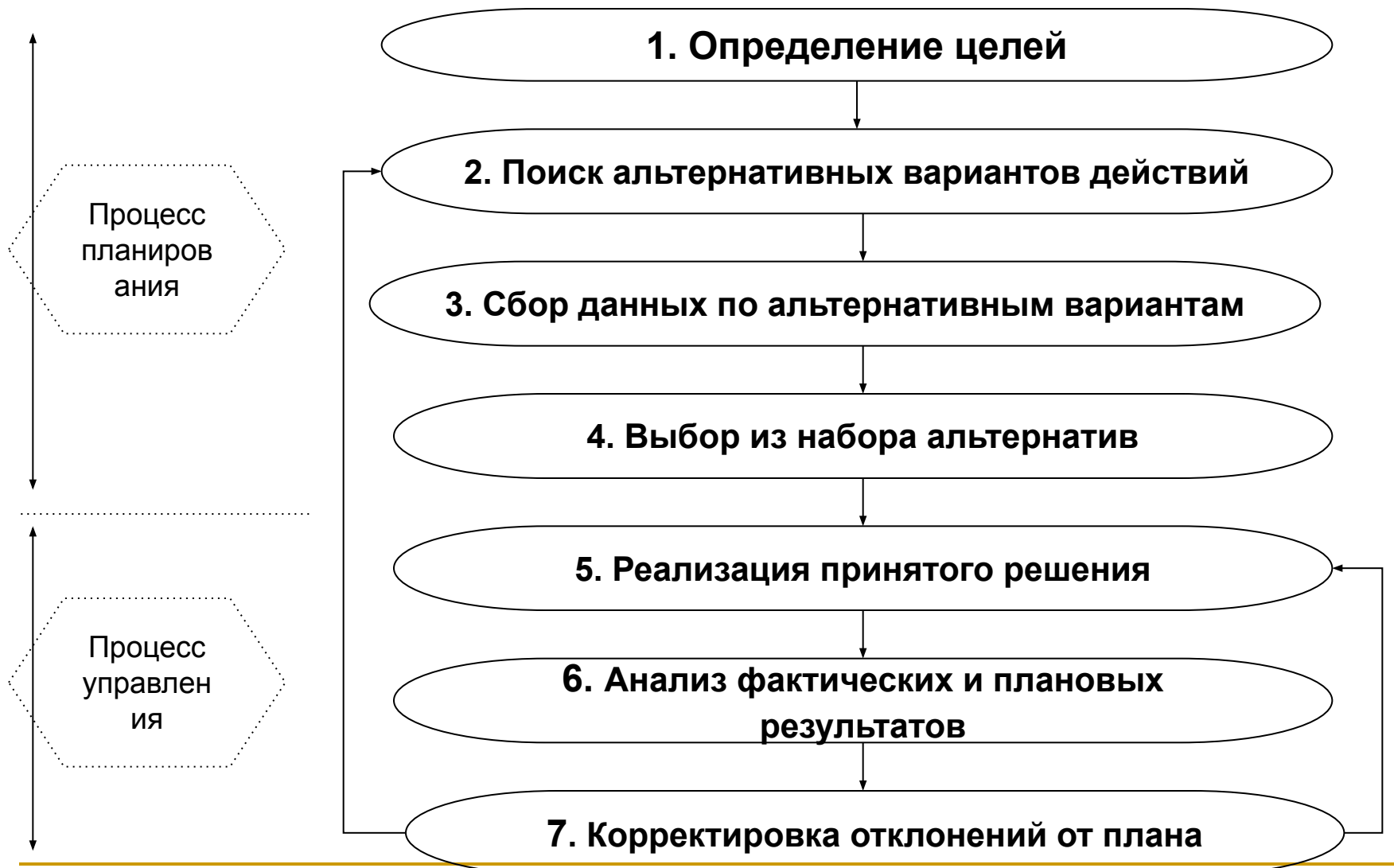
Литература

- Друри К. Управленческий учет для бизнес решений: Пер с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003, - 655 с.
- Управленческий учет /Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер и др. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005 – 878с.
- Практика управленческого учета: Опыт европейских компаний / Т. Аренс, У. Аск, А Барретта – Мн.: Новое знание, 2004. – 416 с.: ил.
- Бримсон Дж. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании: пер. с англ.– М.; СПб.: Вершина, 2007. – 336 с.: ил.
- Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов – М.: Финансы и статистика, 2004. – 443.
- Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. – 4-е изд., - М.: Дашков и К, 2005 г. – 460 с.
- Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. – М.: Дашков и К, 2005. – 484 с.
- Щиброш К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России.- М: Дело и Сервис, 2004. – 592 с,
- Хруцкий В.Е. и др.Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.

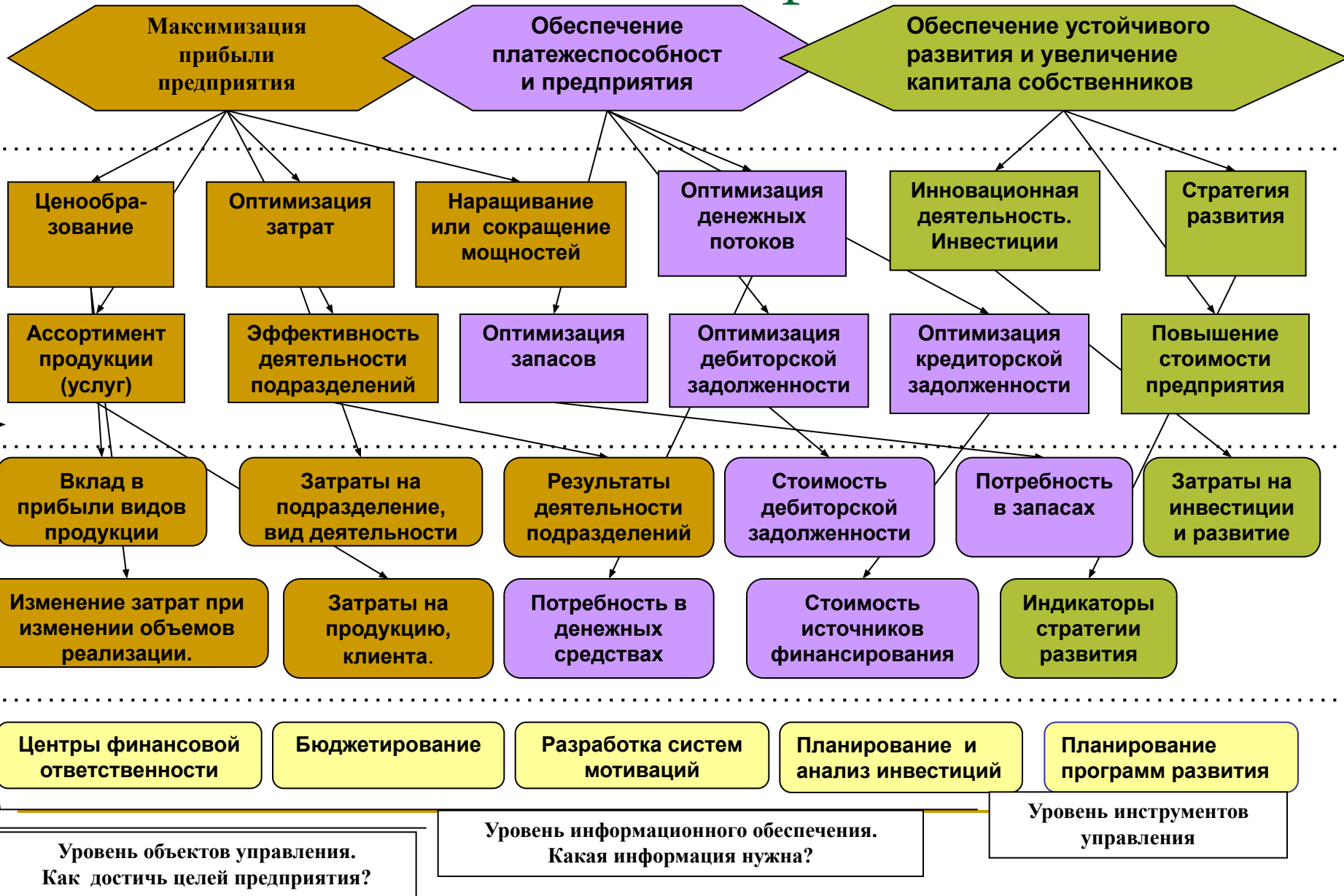
Определение

- ***Управленческий учет*** – это система внутреннего учета и обработки данных хозяйственной деятельности предприятия для руководителей различных уровней, на основе которой они принимаются более обоснованные решения, в целях повышения эффективности текущих операций.
-

Модель процесса принятия решения



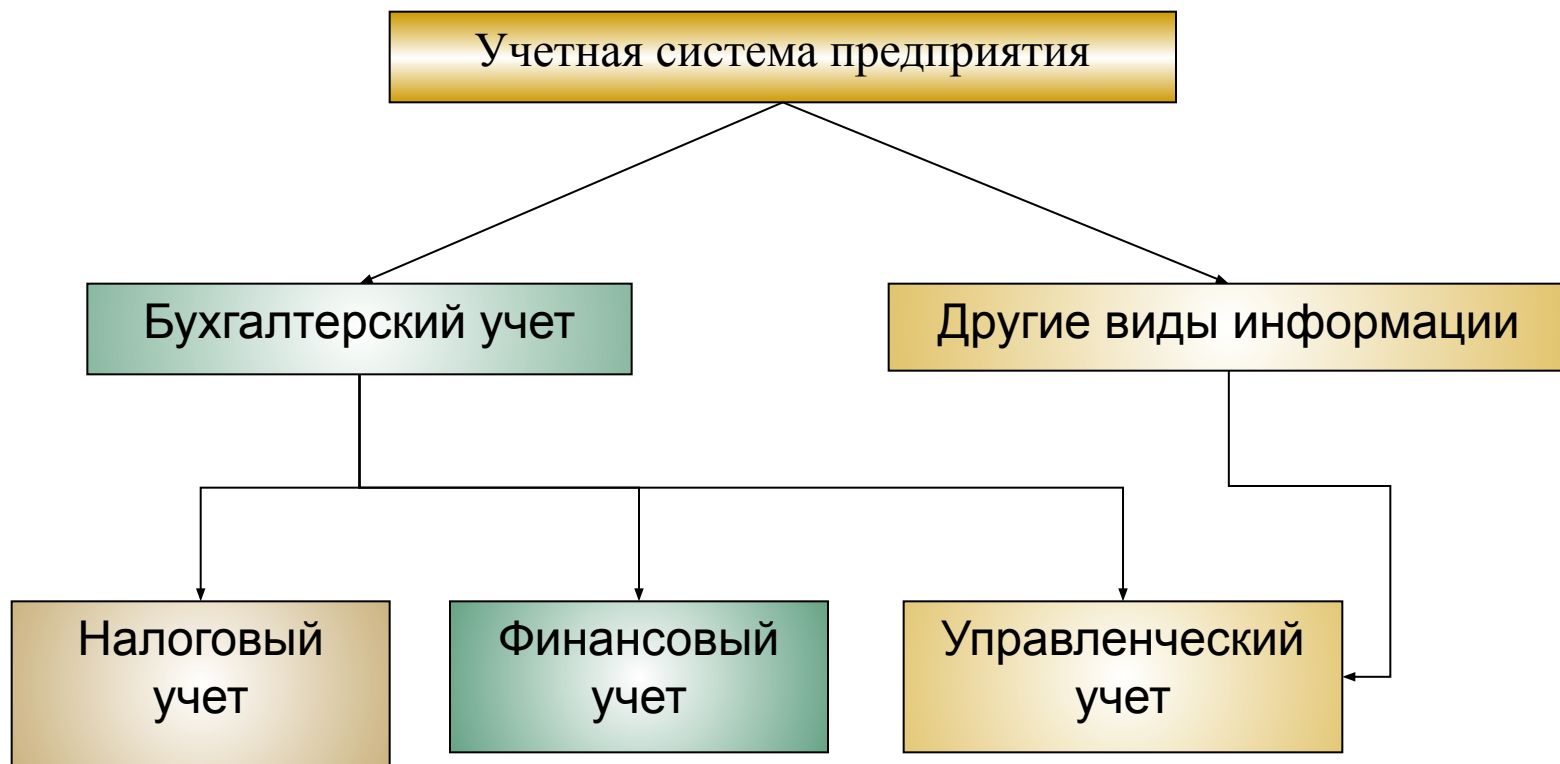
Цели менеджмента и их реализация



Почему недостаточно финансового (бухгалтерского) учета для решения задач менеджмента ?

| Пользователи | Что хотят знать ? | Основное требование к информации | Вид учета |
|---|---------------------------------|---|------------------|
| Внешние пользователи: акционеры, кредиторы, др. | Финансовое состояние | Стандартные формы, соответствие принятым нормам учета. | Финансовый |
| Налоговые органы | Налоговые обязательства | Соответствие требованиям налогового законодательства. | Налоговый |
| Менеджмент | Информация для принятия решений | Оперативность. Финансовое обоснование принимаемого решения. | Управленческий |

Учетная система предприятия



Определения

- **Финансовый учет** – это система учета по строго регламентированным правилам, предназначенная в первую очередь для предоставления информации внешним пользователям. Финансовый учет ведется в соответствии с требованиями ПБУ РФ.
- **Налоговый учет** - это система учета, направленная на определение налоговой базы и налоговых обязательств по соответствующему налогу. Налоговый учет ведется в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ.

Сравнительная характеристика видов учета

| Финансовый учет | Налоговый учет | Управленческий учет |
|--|---|--|
| <i>Требования к ведению</i> | | |
| Ведение обязательно. | Ведение обязательно. | Ведение необязательно. |
| <i>Основная цель</i> | | |
| Обеспечение информацией о финансовом состоянии предприятия: платежеспособности, финансовой устойчивости, способности получать прибыль. | Определение налоговых обязательств предприятия, контроль за своевременностью и полнотой их исполнения . | Обеспечение информацией менеджеров в целях повышения эффективности деятельности предприятия. |

Сравнительная характеристика видов учета (продолжение)

| Финансовый учет | Налоговый учет | Управленческий учет |
|--|--|--|
| <i>Правила ведения учета</i> | | |
| Осуществляется в соответствии с принятыми и узаконенными нормами (Россия – ПБУ). | Осуществляется в соответствии с нормами налогового законодательства (Налоговый кодекс РФ). | Осуществляется по внутренним правилам, установленным организацией в соответствии с целями и задачами управления. |

Сравнительная характеристика видов учета (продолжение)

| Финансовый учет | Налоговый учет | Управленческий учет |
|---|--|---|
| <i>Объект учета</i> | | |
| Предприятие в целом. | Предприятие в целом. | Подразделения предприятия, продукты, виды деятельности. |
| <i>Частота составления отчетом</i> | | |
| Основной отчет - ежегодный. Менее детализированные (промежуточные) отчеты - ежеквартальные. | Составляются в сроки установленные для предоставления декларации по соответствующему налогу. | Составляются в сроки установленные руководством (еженедельно, ежедневно, ежемесячно). |
| | | |

Цели управленческого учета

- ❑ Обеспечение менеджмента информацией для принятия решений, планирования, оперативного управления, контроля;
 - ❑ Измерение и оценка деятельности предприятия в разрезе продуктов, подразделений, видов деятельности;
 - ❑ Мотивация менеджеров структурных подразделений;
 - ❑ Повышение эффективности деятельности предприятия и обеспечение конкурентных преимуществ.
-

Объект управленческого учета

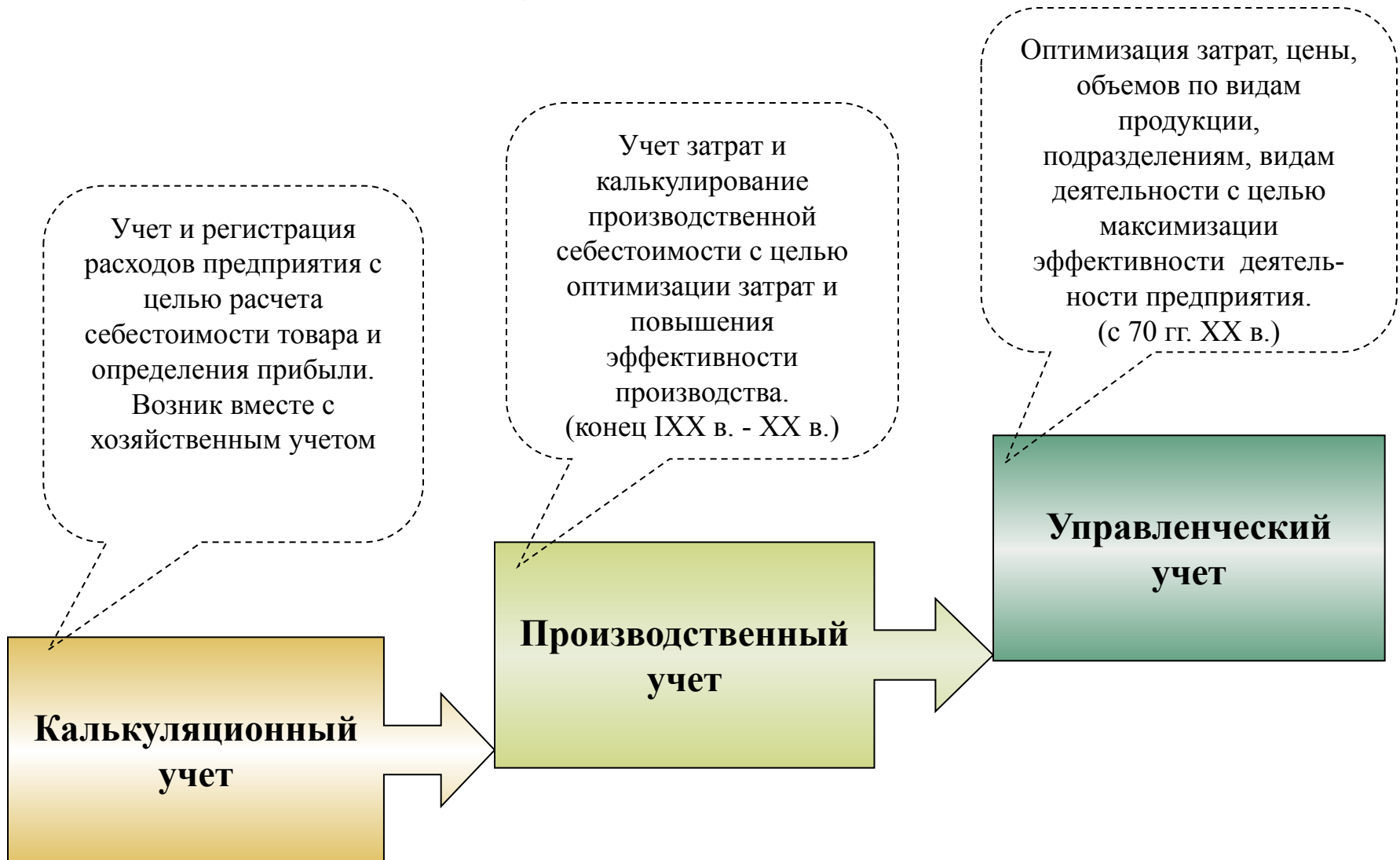
Объекты управленческого учета:

- затраты предприятия;
 - себестоимость продукции;
 - результаты деятельности;
 - процессы предприятия;
 - подразделения предприятия и эффективность их деятельности;
 - трансфертная цена.
-

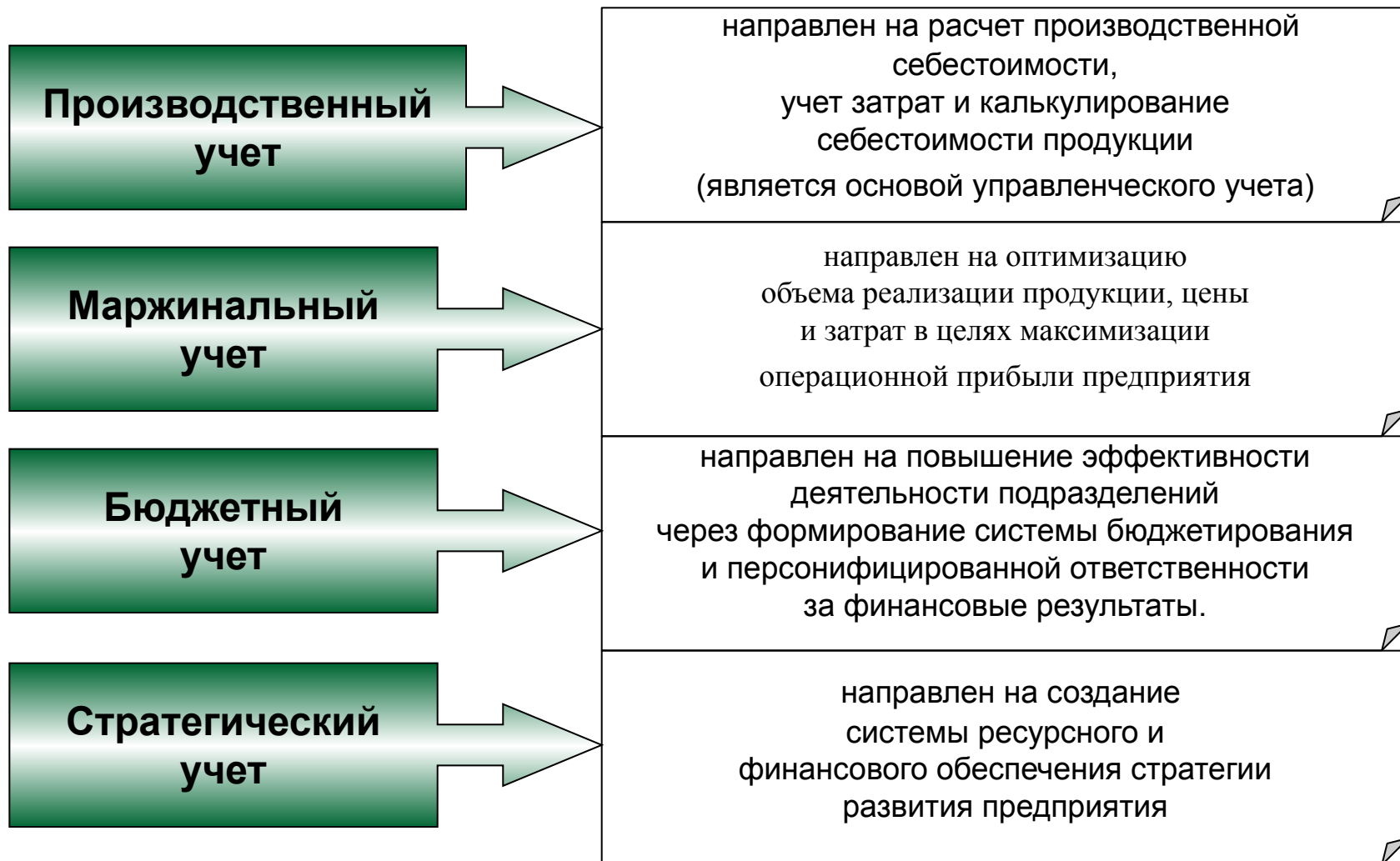
Основное правило управленческого учета !

- *Информация, предоставляемая управленческим учетом, должна быть полезной для принятия решений.*
 - *Выгоды от использования информации должны быть выше, чем затраты на ее получение.*
-

Эволюция управленческого учета



Направления (виды) управленческого учета



Направления (виды) управленческого учета

| Задачи управления | Вид управленческого учета | Проблема | Основные методы |
|--|------------------------------|--|--|
| Управление себестоимостью продукции. | <u>Производственный учет</u> | Соответствие реально затраченным ресурсам для производства продукции | <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Нормирование затрат и анализ отклонений;<input type="checkbox"/> Функциональные методы распределения затрат;<input type="checkbox"/> Калькулирование по видам деятельности.<input type="checkbox"/> Управление изменениями затрат; |
| Технологии управленческого учета: Standard-costing, ФСА, ABC-costing, Target costing, Just -in-Time, ТОС, др. | | | |

Направления (виды) управленческого учета

| Задачи управления | Вид | Проблема | Основные методы |
|--|--------------------------|---|--|
| Планирование объемов продукции, цены и затрат в целях максимизации операционной прибыли. | <u>Маржинальный учет</u> | Определение прибыли в зависимости от изменения объемов производства и реализации. | <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Выделение переменной составляющей себестоимости и уровней релевантности.<input type="checkbox"/> Расчет операционного рычага<input type="checkbox"/> Оценка приростных показателей прибыли при принятии решений |

Технологии управленческого учета: Direct costing, CVP- анализ, операционный левверидж, релевантный подход к анализу решений, др.

Направления (виды) управленческого учета

| Задачи управления | Вид | Проблема | Основные методы |
|---|-----------------------|--|---|
| Повышение эффективности деятельности подразделений. | <u>Бюджетный учет</u> | Прозрачность финансовых результатов предприятия для менеджеров и их ответственность за результаты деятельности подразделений | <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Выделение ЦФО и сферы ответственности руководителей;<input type="checkbox"/> Разработка системы показателей эффективности деятельности подразделений<input type="checkbox"/> Разработка бюджетов и бюджетного регламента<input type="checkbox"/> Формирование трансфертной цены |
| Технологии управленческого учета: бюджетирование, АBB, КPI, EVA, трансфертное ценообразование, др. | | | |

Направления (виды) управленческого учета

| Задачи управления | Вид | Проблема | Основные методы |
|--|----------------------------|--|--|
| Обеспечение развития предприятия и повышение конкурентоспособности в долгосрочной перспективе. | <u>Стратегический учет</u> | Получение конкурентного преимущества. Ресурсное и финансовое обеспечение стратегии предприятия. Планирование и учет инвестиционной и инновационной деятельности. | <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Всесторонняя оценка возникновения затрат и сравнение с конкурентами,<input type="checkbox"/> Разработка системы показателей результативности предприятия,<input type="checkbox"/> Анализ доходности инвестиций на основе дисконтирования денежных потоков,<input type="checkbox"/> Формирование фондов развития предприятия, |

Технологии управленческого учета: Life cycle costing, Kaizen costing, TQM, ССП (BSC), KPI, ABM, реинжиниринг бизнес-процессов, бенчмаркинг, инвестиционный анализ, анализ инноваций, бюджетирование развития и др.

Производственный учет

Построение системы управления затратами

1. Классификация затрат.
2. Методика распределения затрат по подразделениям, видам деятельности и видам продукции:
 - ▣ базы распределения и принципы распределения затрат;
 - ▣ форматы первичных отчетных форм о затратах;
 - ▣ методика заполнения первичных отчетных форм;
 - ▣ методика обработки первичных отчетных форм, позволяющая распределить затраты между видами продуктов, объектами учета и видами деятельности;
 - ▣ форматы управленческих отчетов о затратах.
3. Выбор метода калькулирования себестоимости.
4. Рассмотрение возможности снижения затрат.

Определения

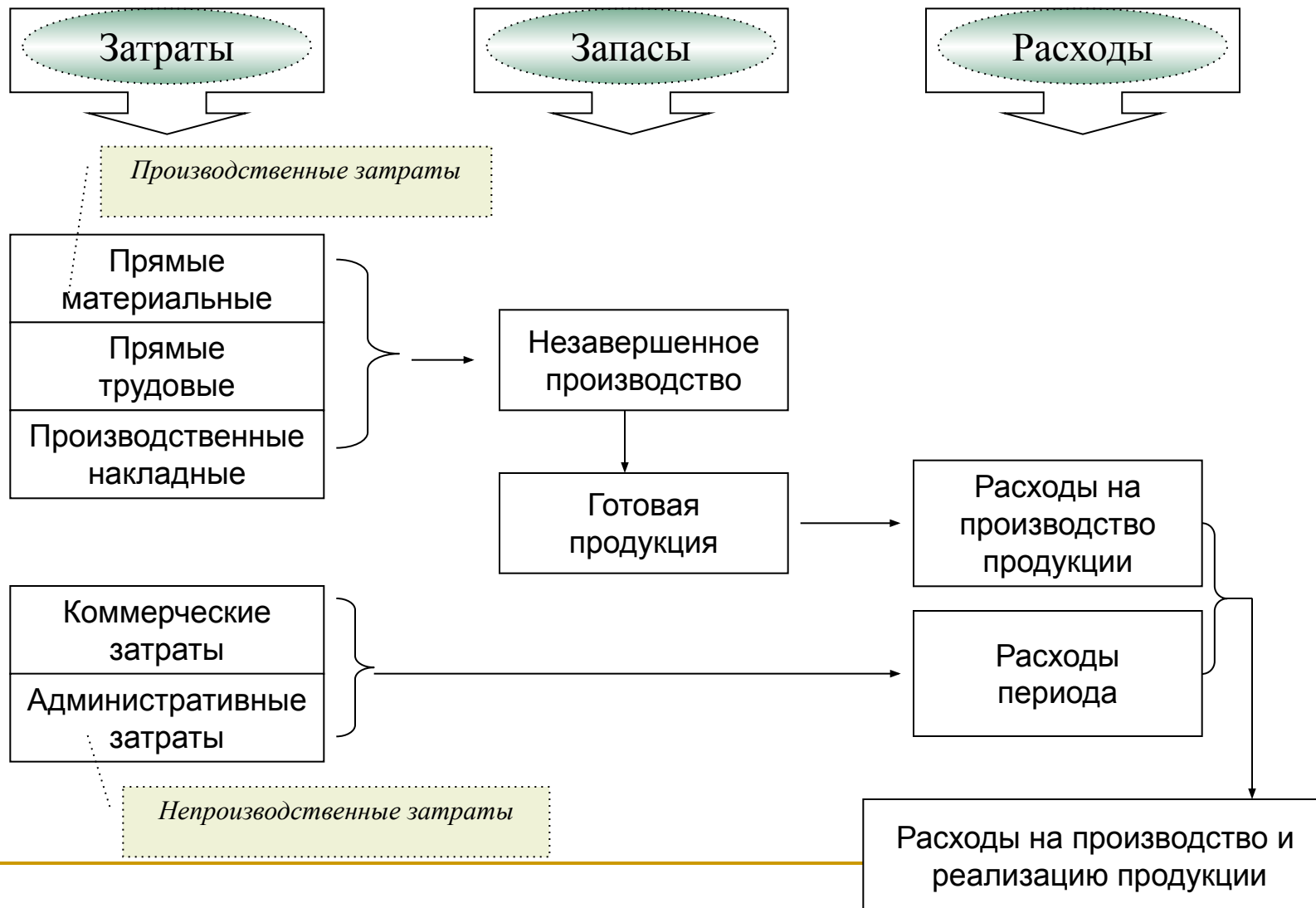
- **Затраты** – стоимость ресурсов, использованных в процессе функционирования предприятия.

Затраты всегда соотносятся с конкретными задачами, к которым относятся: производство определенного продукта, оказание услуг, выполнение работ, эффективная работа подразделения.

- **Расходы** – это уменьшение активов или увеличение обязательств, приводящее к уменьшению капитала, не связанное с расчетами с акционерами.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основе непосредственного сопоставления с доходами соответствующего периода.

Затраты и расходы предприятия



Классификация затрат

| Классификационный признак | Виды затрат |
|---|--|
| <i>Расчет себестоимости</i> | |
| Роль в процессе производства | Производственные и непроизводственные |
| Способ отнесения на себестоимость | Прямые и косвенные |
| Отношение к технологическому процессу | Основные и накладные |
| Принцип списания затрат (отражение в запасах) | Себестоимость и расходы периода |
| Периодичность возникновения | Текущие и единовременные |

Классификация затрат (продолжение)

| Классификационный признак | Виды затрат |
|--|---|
| <i>Планирование и принятие решений</i> | |
| Зависимость от объемов производства | Постоянные и переменные |
| Принятие решений | Явные и альтернативные Релевантные и нерелевантные |
| Управление затратами | Нормативные и фактические |

Затраты классифицируются с определенной целью. Направления использования информации о затратах определяют способ их расчета. Управленческий аппарат организации использует затраты для принятия решений и контроля за процессом, которым он управляет.

Классификация затрат

- ***Производственные затраты*** возникают в процессе производства продукции, формируют производственную себестоимость продукции, включают:
 - прямые материальные,
 - прямые трудовые затраты,
 - накладные производственные затраты.

- ***Непроизводственные затраты*** непосредственно несвязанные с производством продукции не учитываются при определении себестоимости единицы продукции, включают:
 - коммерческие,
 - управленческие.

Классификация затрат

- **Прямые затраты** могут быть точно и экономично отнесены на объект учета (товар, услугу, подразделение).

На себестоимость готового продукта такие затраты относятся полностью, исходя из физического объема затраченного ресурса.

- **Косвенные затраты** не могут определенным образом быть отнесены на объект учета (товар, услугу, подразделение).

Общая сумма таких затрат подлежит распределению между несколькими объектами учета.

Классификация затрат

- ❑ ***Основные затраты*** - затраты непосредственно формирующие готовый продукт: сырье, материалы, полуфабрикаты, заработная плата основных рабочих.
 - ❑ ***Накладные затраты*** - затраты, связанные с обслуживанием процесса производства. Это в основном общепроизводственные затраты.
-

Классификация затрат

- ❑ ***Затраты, относимые на себестоимость*** формируют себестоимость готового продукта, учитываются как запасы предприятия и списываются на расходы только после реализации готовой продукции.

Это производственные затраты.

- ❑ ***Расходы периода*** - затраты не участвующие в формировании запасов, признаются расходами в момент возникновения и сразу списываются на уменьшение доходов предприятия при определении финансового результата.

Это непроизводственные затраты.

Классификация затрат

- **Текущие затраты** – затраты, осуществляемые постоянно, не реже одного раза в месяц.

Рассматривается не сроки оплаты, а сроки списания на себестоимость.

- **Единовременные затраты** (разовые или периодические) - затраты, осуществляемые реже, чем раз в месяц.

Эти затраты включаются в себестоимость продукции каждого периода в размерах, предусмотренных планом. Для учета используются счет «расходы будущих периодов» или создаются соответствующие фонды.

Классификация затрат

- ***Переменные затраты*** изменяются пропорционально изменению объёма производства или продаж продукции, а рассчитанные на единицу продукции представляют собой постоянную величину.
- ***Постоянные затраты*** в сумме не изменяются при изменении уровня деловой активности (объёма производства или продаж продукции) в определенных пределах, а рассчитанные на единицу уменьшаются при увеличении объёма производства или продаж.

Классификация затрат

- **Явные затраты** основываются на прошлых платежах или обязательствах заплатить в определенное время в будущем. Такие затраты учитываются бухгалтерией и отражаются в финансовых отчетах компании.
 - **Альтернативные затраты** измеряют возможность, которая потеряна в результате выбора одного из вариантов действий, при котором от остальных вариантов приходится отказаться. Альтернативной стоимостью выбранной альтернативы является стоимость лучшей из отвергнутых.
-

Классификация затрат

- **Альтернативные затраты** (издержки) – это общеэкономический термин в управленческом учете чаще говорят об вмененных затратах.
- **Вмененные затраты** связаны с вытеснением одним товаром другого и равны недополученной прибыли, которую можно было бы получить от реализации вытесненной продукции.

Классификация затрат

- ***Релевантные затраты и поступления (значимые)*** - это будущие затраты и поступления, которые меняются в результате принятого решения, именно они анализируются при принятии управленческого решения.
- ***Нерелевантные затраты и поступления (незначимые)*** – это будущие затраты и поступления, на которые принимаемое решение не оказывает влияние.

Для отнесения затрат к релевантным должны соблюдаться два условия:

- во-первых, затраты должны относиться к будущему периоду,
 - во-вторых, должны различаться по альтернативным вариантам решений.
-

Классификация затрат

- **Нормативные затраты** - затраты, рассчитанные исходя из норм (прошлого опыта), они учитываются при составлении бюджетов, смет, расчета себестоимости и установлении цены готовой продукции.
- **Фактические** - затраты, реально понесенные для изготовления продукции (работ, услуг). Эти затраты регистрирует бухгалтерия и учитывает при определении финансового результата.

Калькулирование затрат

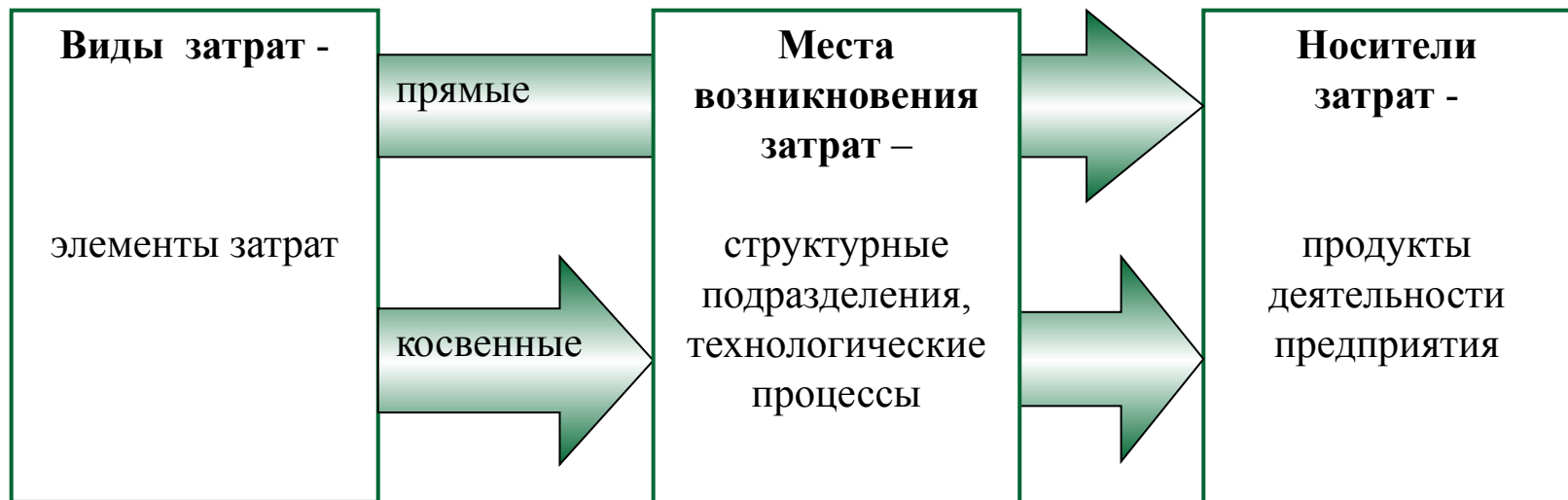
- **Калькулирование** – это расчет стоимости продукции (работ, услуг) предприятия.
 - **Объект калькулирования** – виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации.
 - Процесс калькулирования состоит из следующих этапов:
 1. учет по видам затрат;
 2. учет по местам возникновения затрат;
 3. учет по носителям затрат.
-

Процесс калькулирования

Какие
затраты
возникли?

Где
затраты
возникли?

Для чего
возникли
затраты?



Учет по видам затрат

- *Экономические элементы затрат* – это первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия не возможно разложить на составные части.

Задачи учета по видам затрат:

- комплексность - регистрация всех затрат;
 - регламентность - определение структуры затрат;
 - отнесение на ресурсы - соотнесение с соответствующими видами затраченных ресурсов.
-

Учет по видам затрат

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации»
элементы затрат следующие:

- материальные затраты;
 - затраты на оплату труда;
 - отчисления на социальные нужды;
 - амортизация;
 - прочие затраты.
-

Учет по местам возникновения затрат

- ❑ *Места возникновения затрат* определяются в соответствии с организационной структурой предприятия с учетом задач центров ответственности в общей системе управленческого учета.

Задачи учета по местам возникновения затрат:

- ❑ контроль экономичности деятельности подразделения,
 - ❑ контроль соблюдения бюджета затрат,
 - ❑ выявление затрат отдельных видов деятельности,
 - ❑ представление результатов деятельности подразделений в сопоставлении с понесенными затратами.
-

Учет по местам возникновения затрат

По отношению к процессу распределения затрат места возникновения затрат классифицируются на:

- ▣ *предварительные* места возникновения затрат;
- ▣ *конечные* места возникновения затрат.

Сумма затрат, собранная в предварительных местах возникновения затрат подлежит распределению на конечные места возникновения затрат.

Учет по местам возникновения затрат

- ▣ **Предварительные места возникновения затрат** - обслуживающие, вспомогательные и управленческие службы, которые не участвуют непосредственно в производстве и реализации продукции (работ, услуг), это подразделения деятельности которых представляет собой вспомогательные процессы предприятия.
- ▣ **Конечные места возникновения затрат** - подразделения предприятия, непосредственно участвующие в производстве продукции (работ, услуг) это подразделения деятельности которых представляет собой основные процессы предприятия.

Учет по носителям затрат

- ***Носитель затрат*** - это продукт деятельности предприятия, который приобретает потребитель.

Основная задача учета по носителям издержек состоит в стоимостном определении результата каждого вида деятельности.

Ответ на вопрос: сколько стоит данный носитель затрат, дает основание для оценки эффективности каждого продукта (работы, услуги) и деятельности предприятия в целом.

Учет по носителям затрат

В целях определения себестоимости продукта предприятия необходимо обеспечить учет прямых и косвенных затрат.

- ▣ **Прямые затраты** непосредственно связаны с данным продуктом (носителем затрат), которые можно отнести на готовый продукт на основе первичных документов.
 - ▣ **Косвенные затраты** сложно связать с конкретным носителем затрат, поэтому распределение их осуществляется через места возникновения затрат.
-

Распределение затрат

- *Распределение затрат* – это процесс отнесения части понесенных затрат на объект учета, в случае когда прямые измерения не позволяют определить количество потребовавшихся ресурсов.

Распределение затрат происходит по определенному закону (формуле), в основе которого лежит база распределения затрат.

Распределение затрат

- **База распределения** – это объемный показатель ресурса, пропорционально которому распределяют косвенные затраты.
 - **Фактор распределения** – сумма косвенных затрат приходящаяся на единицу материального показателя, выбранного за базу распределения.
-

Процесс распределения затрат



Распределение затрат

В зависимости от точности распределения косвенных затрат по объектам учета выделяют **два** типа систем распределения:

- ▣ **Традиционные системы** (с начала 20 века) используют условное распределение затрат.

Это наиболее простые системы распределения, когда используется одна или небольшое количество общезаводских баз распределения.

- ▣ **Функциональные системы** (конец 80-х г.) предусматривают использование причинно-следственных связей при распределении затрат, при этом база распределения функционально связана с произведенными затратами через потребленные ресурсы.

Функциональные системы используют большее количество баз распределения.

Методы калькулирования

ABC-костинг

- ❑ ***ABC-костинг (Activity Based Costing)*** – калькулирование по видам деятельности. Современный метод калькулирования, позволяющий наиболее точно отнести косвенные затраты на стоимость готового продукта исходя из стоимости затраченных ресурсов на деятельность, связанную с производством и реализацией данного продукта.
- ❑ ***Объектом учета затрат*** является вид деятельности (процесс) необходимый для производства и реализации готового продукта.

Методы калькулирования

АВС-костинг

Особенность АВС - костинга состоит в том, что процесс распределения косвенных затрат на продукт включает определение стоимости процесса, как набора видов деятельности необходимых для получения готового продукта.

Главное преимущество АВС - костинга перед другими методами заключается в том, что он позволяет точно отследить причины возникновения косвенных затрат, что позволяет более точно определить себестоимость единицы продукции. А так же выявить неэффективное расходование ресурсов.

Классификация методов калькулирования себестоимости продукции



Методы калькулирования

Позаказный метод

- ***Позаказный метод*** калькулирования используется при изготовлении партий продукции по заказу покупателей или при выполнении работ (услуг) для заказчика. Применяется в тех отраслях, где единица продукции хорошо идентифицируется. Это индивидуальные, мелкосерийные производства, а так же предоставление услуг и выполнение работ.

Объектом учета затрат (калькулирования) при позаказном методе калькулирования себестоимости выступает отдельный заказ, работа, единица готовой продукции, контракт.

Методы калькулирования

Позаказный метод

При позаказном методе калькулирования на каждый заказ заводится калькуляционная карточка, где учитываются:

- материалы, отгруженные со склада для выполнения этого заказа;
- заработная плата производственных рабочих;
- прочие прямые затраты;
- распределенные на данный заказ накладные затраты.

По выполнении заказа в калькуляционной карточке (карточке учета затрат) выводится общая сумма прямых затрат, после чего на основании одного из принятых методов распределяются накладные затраты.

Если в конце отчетного периода заказ не завершен, то сумма, означенная в карточке, учитывается на счете незавершенное производство (счет 20 «Основное производство»).

Методы калькулирования

Попроцессный метод

- ***Попроцессный метод*** используют предприятия, выпускающие массовую продукцию, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности все этапы производства (процессы). Применяется на предприятиях, где выпускают продукцию ограниченной номенклатуры.

Объектом учета затрат является отдельный процесс как составная часть всего процесса производства. Учет ведется на счете 20 «Основное производство». Субсчета открываются по видам процесса, по подразделениям, по видам продукции.

Методы калькулирования

Попроцессный метод

Особенности метода:

- производственные затраты группируются по отдельным подразделениям или участкам;
- затраты списываются за отчетный период (месяц), а не за время, необходимое для завершения заказа;
- косвенные издержки при позаказной калькуляции могут быть прямыми при попроцессной калькуляции (например: затраты на контроль процесса, амортизационные отчисления и др.);
- среднюю себестоимость единицы продукции определяют делением суммы всех производственных затрат за месяц на количество готовой продукции за тот же период.

Методы калькулирования

Попередельный метод

- ***Попередельный метод*** применяется в тех областях промышленности, где обрабатываемое сырье и материалы проходят несколько стадий обработки, причем на каждой стадии получается продукт готовый к продаже.

Объектом учета затрат является стадия обработки продукции (*передел*). Затраты учитываются не только по видам продукции и статьям калькулирования, но и по переделам.

Полуготовая продукция после прохождения переработки на каждой стадии является полуфабрикатом и ее стоимость учитывается на счете 21 (полуфабрикаты собственного производства).

Методы калькулирования

Попередельный метод

Особенности метода:

- для каждого производственного цеха открывается субсчет на счете 20 «Основное производство»;
- продукция, вышедшая из первого цеха является полуфабрикатом и передается во второй цех, где она подвергается дальнейшей обработке и так далее в зависимости от количества процессов (переделов);
- законченные обработкой единицы продукции становятся готовой продукцией;
- затраты каждого последующего цеха состоят из материалов, труда и накладных затрат, отнесенных прямо на счет этого цеха, плюс стоимость полуфабрикатов, поступивших из предыдущего цеха.

Методы калькулирования

Нормативный метод (стандарт-костинг)

- **Нормативный метод калькулирования** (стандарт-костинг) предполагает деление затрат на *нормируемые* и *ненормируемые*. В качестве нормируемых затрат, как правило, выступают прямые затраты.

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

Нормативный метод (стандарт-костинг)

Особенности метода:

- предварительное составление калькуляций нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих норм и смет;
- учет готовой продукции осуществляется по нормативной себестоимости с использованием счета 40 «Выпуск готовой продукции»;
- ведение учета фактических затрат в течение месяца и определение фактической себестоимости готовой продукции;
- установление и анализ причин отклонений от норм;
- изменение действующих норм для корректировки нормативной себестоимости.

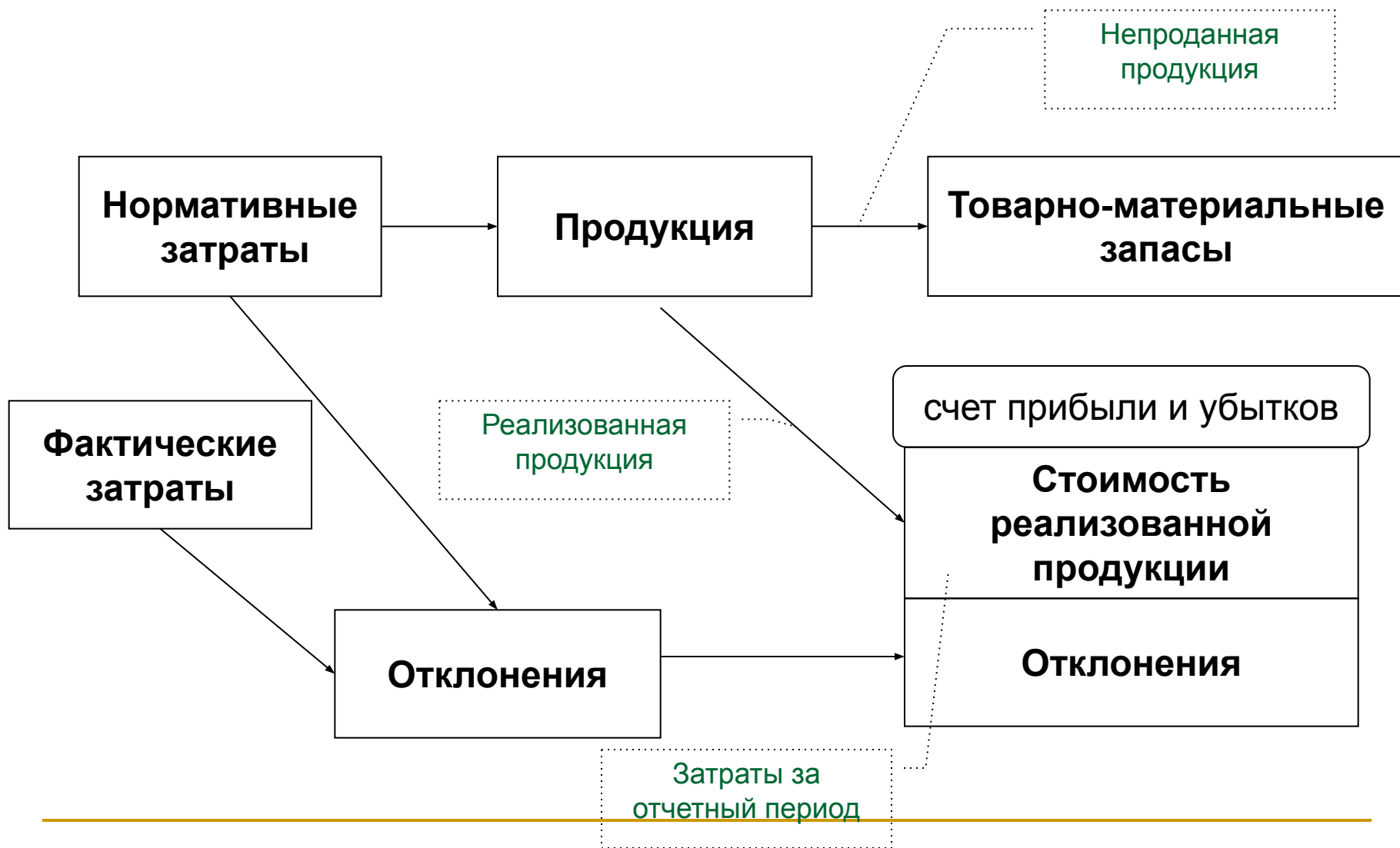
Нормативный метод (стандарт-костинг)



Нормативный метод (стандарт-костинг)

- Нормативные затраты на единицу продукции состоят из 6 элементов:
 - нормативная цена материалов;
 - нормативное количество основных материалов;
 - нормативное рабочее время;
 - нормативная ставка прямой оплаты труда;
 - нормативный коэффициент переменных общепроизводственных затрат;
 - нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных затрат.

Нормативный метод (стандарт-костинг)



Методы калькулирования

Калькулирование по полным затратам

- **Калькулирование по полным затратам** (*absorption-costing*) предполагает распределение постоянных затрат по видам продукции. Себестоимость готовой продукции учитывает все затраты, связанные с производством продукции, включая общепроизводственные накладные затраты.

Базовым финансовым результатом является **валовая прибыль** как разница между выручкой и себестоимостью реализованной продукции.

Методы калькулирования

Директ-костинг

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

Базовым финансовым результатом является **маржинальная прибыль** как разница между выручкой и переменной частью себестоимостью реализованной продукции.

Методы калькулирования

Сравнение методов калькулирования

| Директ-костинг | Калькулирование по полным затратам |
|---|---|
| В себестоимости готовой продукции учитываются только переменные затраты | Постоянные производственные затраты распределяются по видам продукции и учитываются в себестоимости |
| Затраты классифицируются на переменные, постоянные | Затраты классифицируются на прямые, косвенные |
| Запасы продукции оцениваются только по переменным затратам | Запасы продукции оцениваются по полным производственным затратам |
| Применяется для управления объемами производства, ценообразованием | Применяется для составления финансовой отчетности предприятия |

Маржинальный учет

CVP- анализ

CVP - анализ – это анализ соотношения *затраты – объем – прибыль* (*C-cost, V-value, P-profit*) проводится с целью нахождения таких значений цены, фактического объема реализации, переменных и постоянных затрат, которые обеспечили бы максимальную величину прибыли от реализации данного вида продукции.

Так же CVP – анализ используется для нахождения вклада каждого вида продукции в общую прибыль предприятия.

CVP- анализ

Классическая модель CVP – анализа может быть выражена целевой функцией максимизации операционной прибыли.

$$ОП = p * Q - v * Q - FC = M - FC \rightarrow \max$$

ОП – операционная прибыль за период, руб.,

M – маржинальный доход данного вида продукции, руб.,

p – цена реализации единицы продукции, руб./ед.,

Q – объем реализации за период в натуральных единицах, ед.,

v – удельные переменные издержки, руб./ед.,

FC – совокупная величина постоянных затрат за период, руб.,

Релевантный подход при принятии решений

Управленческий учет предполагает релевантный подход к принятию решений.

Релевантный подход целесообразен в следующих случаях:

- Принятие решения о ценах реализации на дополнительный заказ;
- Принятие решения об ассортименте продукции при ограниченных производственных мощностях;
- Принятие решения о прекращении производства продукции;
- Принятие решения о том производить самому или покупать;
- Принятие решения о замене оборудования.

Принятие решений о ценах реализации на дополнительный заказ

Рассматривается в случаях, когда предприятие должно принять решение о ценообразовании, выходящем за рамки его основного рынка. Обычно, это связано с краткосрочным изменением объемов реализации, когда заказы носят разовый характер.

Основные ограничения:

- краткосрочность операции, разовый характер сделки,
 - будущая цена реализации не зависит от разовой продажи,
 - ресурсы компании не могут быть использованы лучше,
 - постоянные затраты не изменяются.
-

Принятие решений о ценах реализации на дополнительный заказ

При анализе исходят из того, что мощности предприятия используются не полностью и кратковременное увеличение объемов производства не ведет к увеличению постоянных затрат. Стоимость товарно-материальных запасов не рассматривается, т.к. они уже произведены и не влияют на принятие решения.

Вывод: Если доходы, связанные с выполнением дополнительного заказа, превышают расходы, непосредственно связанные с его выполнением и предприятие получает дополнительную прибыль, то заказ стоит выполнить, даже если цена реализации ниже, чем полная себестоимость продукции. Анализ производится на основе расчета релевантных поступлений и расходов, калькулирование единицы продукции производится методом развитого директ-костинга.

Принятие решений об ассортименте при ограниченных производственных мощностях

В случае, если спрос превышает текущую производственную мощность, оценивается вклад каждого вида продукции в общую прибыль и принимается решение об оптимизации производственной программы.

Ограничивающие факторы:

- наличие материалов,
 - наличие оборудования,
 - наличие помещений,
 - квалификация рабочих.
-

Принятие решений об ассортименте при ограниченных производственных мощностях

Вывод: Критерием максимизации прибыли в условиях ограниченности какого-либо ресурса является наибольшая маржинальная прибыль на единицу этого ресурса.

Если действует не один, а несколько лимитирующих факторов, то задача максимизации прибыли решается с помощью линейного программирования.

Принятие решений о прекращении производства продукции

В условиях неполной загрузки производственных мощностей решение о снятии с производства изделия, убыточного в результате расчетов полной себестоимости, не всегда оказывается верным.

Вывод: Если изделие приносит положительный маржинальный доход, то снятие его с производства лишь ухудшит финансовое положение предприятия. Решение этого вопроса на основе калькулирования полной себестоимости приводит к негативным последствиям. Необходимо произвести анализ на основе калькулирования методом развитого директ-костинга.

Принятие решений о том производить самому или покупать

Соглашение с внешними организациями на выполнение некоторых функций предприятия (аутсорсинг) – это процесс получения товаров и услуг от внешних поставщиков вместо производства их в самой организации. К таким услугам могут относиться: закупки через специализированные брокерские конторы, поддержание технического состояния оборудования, оказание транспортных услуг, сборочные работы и т.д.

Основная задача - это определение всех элементов затрат и доходов, релевантных к такому решению, а так же анализ альтернативного использования высвободившихся мощностей.

Принятие решений о том производить самому или покупать

Анализируются следующие показатели

| Производить | Купить |
|--|---|
| Потребность в оборудовании | Цена комплектующих, услуг |
| Переменные затраты на производство | Доходы от альтернативного использования мощностей |
| Затраты на ремонт и тех. обслуживание оборудования | Стоимость ликвидации свободных мощностей |

Вариантами решения могут быть:

- передача функции на аутсорсинг и сохранение производственных мощностей свободными;
- переход на закупку комплектующих и сдача неиспользуемых средств в аренду;
- закупка комплектующих и перевод свободных мощностей на производство другой продукции.

Принятие решений о замене оборудования

Решение о замене оборудования – это решение о долгосрочных капиталовложениях, принятие которого требует анализа дисконтированных потоков. Для рассмотрения релевантных издержек при замене старого оборудования, вводится допущение о эквивалентности поступающих платежей в разные года.

Анализируются релевантные затраты и поступления, связанные использованием старого и нового оборудования.

Вывод: затраты на покупку оборудования, которое планируется заменить, являются нерелевантными и не должны рассматриваться при принятии решения.

Бюджетный учет. Бюджетирование

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

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

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

Бюджетирование

Основные этапы постановки бюджетирования

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

Бюджетирование.

Важные моменты при постановке бюджетирования:

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

Бюджетирование

Управления по центрам ответственности в системе бюджетирования

- **Центр ответственности** - это организационная единица предприятия, возглавляемая руководителем, который несет ответственность за установленные финансовые показатели деятельности подразделения.

Особенности управления по центрам ответственности

- фактическим центром ответственности признается место возникновения затрат;
- каждый центр ответственности является объектом планирования доходов, расходов, прибыли с организацией последующего контроля;
- центры ответственности могут функционировать в виде центров доходов, центром затрат, центров прибыли или центров капитальных вложений;
- каждый центр ответственности имеет свой бюджет, который является частью общей системы бюджетирования, что позволяет связать воедино все центры ответственности, обеспечив взаимосвязь между подразделениями предприятия

Бюджетирование

Управления по центрам ответственности в системе бюджетирования

- **Центр доходов** - подразделение, результаты деятельности которого определяются через доход. Менеджеры несут ответственность только за суммы поступившей выручки без определения финансового результата, т.к. они лишены возможности влиять на затраты.
 - **Центр затрат** - подразделение, результаты деятельности которого определяются затратами. Менеджеры несут ответственность за соответствие затрат планам и изыскивают возможности для снижения затрат (бюджеты затрат на производство, расходов на зарплату, маркетинг, бюджет закупок, бюджет вложений в исследования).
-

Бюджетирование

Управления по центрам ответственности в системе бюджетирования

- **Центр прибыли (бизнес-единицы)** – подразделение, результаты деятельности которого определяются через прибыль. Менеджер планирует и несет ответственность за доходы и расходы подразделения.
- **Центр капитальных вложений (инвестиций)** – подразделение, результаты деятельности которого определяются доходами от вложений в актив. Составляются бюджеты капитальных вложений, в которых определяются суммы на приобретение долгосрочных активов и средства финансирования этих приобретений. Так же рассчитываются возврат вложений и доходность инвестиций.

Бюджетирование

Бюджетный цикл включает в себя следующие этапы:

- определение основных показателей эффективности;
 - подготовка проектов отдельных бюджетов;
 - подготовка проекта общего бюджета;
 - внесение корректировок и согласование бюджетов;
 - утверждение бюджета;
 - исполнение бюджета и корректировка бюджета с учетом меняющихся условий (осуществление обратных связей).
-

Бюджетирование

Виды бюджетов в процессе бюджетирования

Бюджет предприятия состоит из двух основных блоков:

- **Операционный бюджет** - это планы предприятия по операционной деятельности, они включают в себя все этапы производственно-коммерческого цикла от закупок материалов до продажи готового изделия и получения прибыли.
 - **Финансовый бюджет** - это финансовый план предприятия, который в себя включает план поступления и расходования денежных средств, план привлечения источников финансирования и направления инвестирования средств предприятия, а также прогнозный баланс .
-

Бюджетирование

Виды бюджетов в процессе бюджетирования

В свою очередь каждый из них состоит из ряда бюджетов.

I. Операционный бюджет:

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

Бюджетирование

Виды бюджетов в процессе бюджетирования

II. Финансовый бюджет:

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

Предприятие самостоятельно разрабатывает формы и состав бюджетов.

Бюджетирование

Общая схема построения сводного бюджета



Трансфертное ценообразование

Одной из важнейших задач управленческого учета является определение внутренних трансфертных цен для оценки эффективности деятельности в разрезе центра ответственности.

- ***Трансфертная цена*** – это условная расчетная цена на продукцию (услугу) одного центра ответственности, передаваемую другому центру того же предприятия (или в системе инкорпорированных предприятий между предприятиями).
-

Трансфертное ценообразование

Цели трансфертного ценообразования

- представление информации для принятия обоснованных решений (принимаемые менеджерами подразделений действия для увеличения прибыли подразделения должны приводить к увеличению прибыли предприятия в целом);
- предоставление информации для оценки управленческих и экономических показателей деятельности подразделений;
- целенаправленное перемещение части прибыли между подразделениями предприятия;
- обеспечение автономности действий подразделений.

Трансфертное ценообразование

Концепции трансфертного ценообразования

- ***Цена на базе предельных издержек*** – предельные издержки рассматриваются в краткосрочном плане как переменные затраты и включают в себя прямые и накладные переменные затраты. Трансфертная цена устанавливается равной переменным затратам на производство продукции, т.к. считается, что именно дополнительные затраты на доработку промежуточного продукта и составляют цену переработки для принимающего подразделения.

Установление трансфертной цены на базе предельных затрат не отвечает принципу определения эффективности работы подразделения, т.к. не содержит прибыль и не стимулирует инвестиции, а так же не содержит информацию для оценки деятельности подразделений.

Трансфертное ценообразование

Концепции трансфертного ценообразования

- ***Цена на базе полных издержек*** – трансфертная цена рассчитывается как полная себестоимость продукции, включающая переменные и постоянные затраты. Этот тип ценообразования дает более точные данные для определения приростных данных о затратах на дополнительную переработку товара в подразделении, т.к. учитывает не только переменные затраты, но и постоянные в частности износ оборудования.

Однако, этот метод имеет свои недостатки:

- во-первых в сложности определения полных затрат из-за сложности в распределении постоянных затрат (для точного распределения применяются функциональные методы, что усложняет процесс определения стоимости переработки),
- во-вторых отсутствует прибыль, как мера эффективности работы.

Трансфертное ценообразование

Концепции трансфертного ценообразования

- ***Цена на основе рыночных цен*** – трансфертная цена устанавливается на основе цен, по которым подразделение продает продукцию внешним заказчикам или цены, которую предлагает конкурент. Это предполагает возможность реализации промежуточного продукта и наличие конкурентного рынка.

Однако, следует учитывать тот факт, что для реализации товара на внешнем рынке, предприятие несет дополнительные реализационные издержки, следовательно, при установлении трансфертной цены на базе рыночных цен, следует уменьшить рыночную цену на уровень реализационных издержек.

Трансфертное ценообразование

Концепции трансфертного ценообразования

- **Цена «затраты – плюс»** – трансфертная цена устанавливается из расчета полной себестоимости плюс надбавка. Надбавка рассчитывается предприятием исходя из конечной рентабельности продаж готовой продукции, устанавливается в виде процента к полным издержкам на переработку продукции. Такой подход позволяет оценить эффективность работы подразделений и отвечает принципу материальной заинтересованности.
- **Договорная цена** – трансфертная цена устанавливается в ходе переговоров между менеджерами передающих и принимающих продукцию подразделений. В качестве базы в таких переговорах используют рыночную цену, предельные, полные затраты.

Экономическая добавленная стоимость

- *EVA (economic value added)* – экономическая добавленная стоимость оценивает эффективность бизнеса и определяется добавленной ценой на инвестированный капитал по сравнению с требованиями инвесторов.

$$EVA = IC * (ROIC - WACC),$$

IC (*invested capital*) – инвестированный капитал, руб.

ROIC (*rate of invested capital*) – доходность инвестированного капитала, доли %

WACC (*weighted average cost of capital*) – средневзвешенная стоимость капитала, доли %

Экономическая добавленная стоимость

$$ROIC = \frac{NOPAT}{IC}$$

NOPAT (*net operation profit after taxes*) – чистая операционная прибыль после налогообложения

WACC – отражает требования инвесторов

$$WACC = r_{СК} * \frac{СК}{IC} + r_{ЗК} * \frac{ЗК}{IC} (1 - T)$$

$r_{СК}$ - стоимость собственного капитала, доли %,

$r_{ЗК}$ - стоимость заемного капитала, доли %,

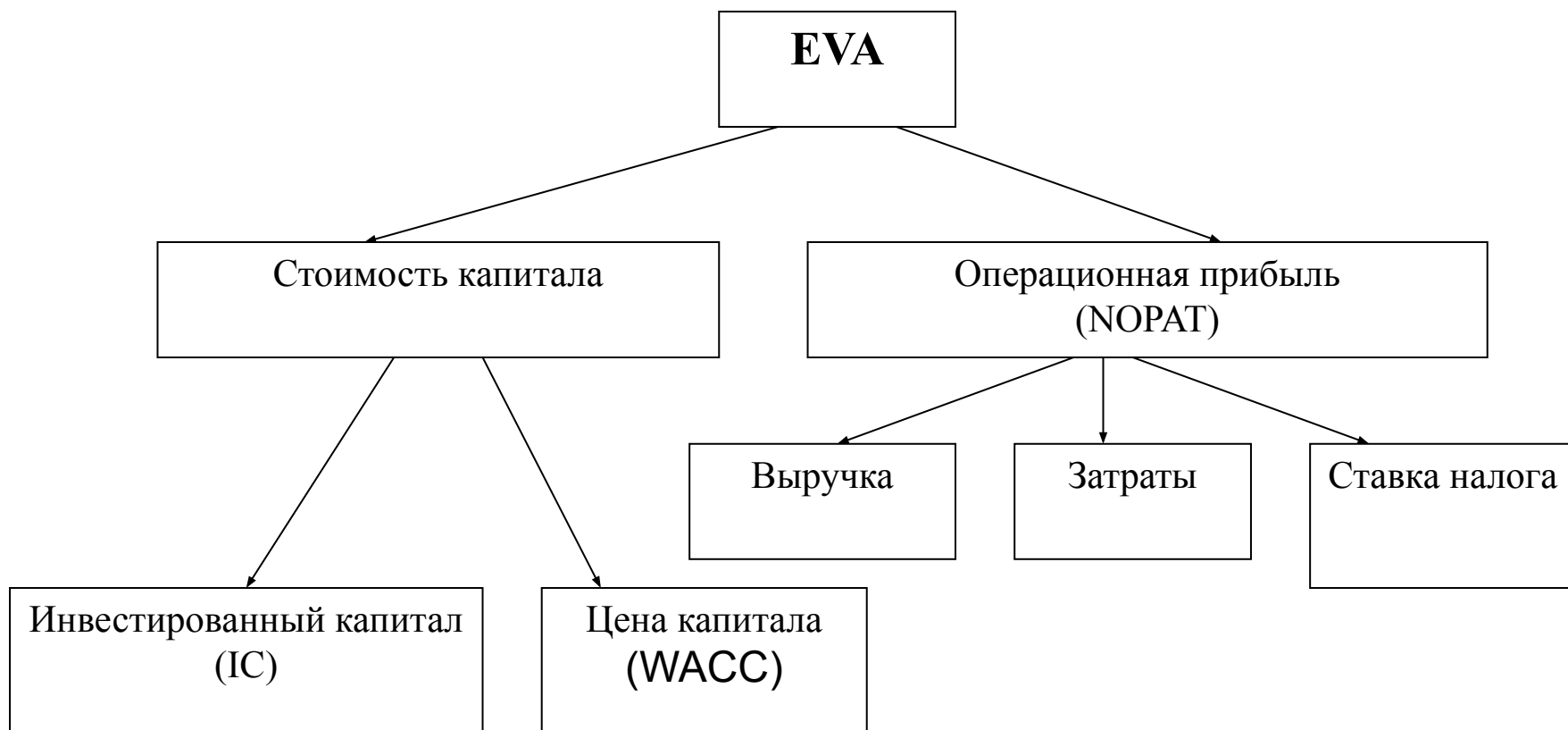
СК – среднегодовая стоимость собственного капитала, руб.

ЗК - среднегодовая стоимость заемного капитала, руб.

T - ставка налога на прибыль, доли %,

Экономическая добавленная стоимость

Влияние экономических показателей на EVA



Экономическая добавленная стоимость

Интерпретация полученных расчетных данных по EVA

- ❑ **Положительное** значение **EVA** характеризует эффективное использование капитала.

Предприятие обеспечило потребности инвесторов и имеет внутренний резерв развития.

- ❑ **EVA равное нулю** характеризует успешное развитие предприятия.

Предприятие получило достаточную прибыль, чтобы иметь возможность пользоваться доверием на рынке инвестиций и может рассчитывать на приток новых инвестиций. Однако, внутренних резервов у предприятия нет и стоит задуматься об укреплении финансового положения.

- ❑ **Отрицательное** значение **EVA** характеризует неэффективное использование капитала.

Следует рассмотреть способы улучшения эффективности либо за счет увеличения прибыли, либо за счет снижения стоимости капитала.

Учетные технологии, применяемые в управленческом учете

- Standard costing
 - Direct costing
 - ABC (activity based costing)
 - ФСА – функционально-стоимостной анализ
 - Target costing
 - Kaizen costing
 - Life cycle costing
 - др.
-

ФСА – функционально-стоимостной анализ

Суть **ФСА** заключается в оценке затрат на создание (стоимости) определенных потребительских качеств продукции. Это прежде всего стоимостной анализ инженерных решений.

ФСА используется в двух вариантах:

1. для анализа себестоимости производимой продукции,
2. анализа себестоимости проектируемой продукции.

ФСА применяется как средство предотвращения возникновения неэффективных решений уже на стадии проектирования производства.

ФСА – функционально-стоимостной анализ

При проведении функционально-стоимостного анализа анализируются в сравнении значимость определенной функции (потребительского качества) для потребителя и затрат на ее реализацию в продукции.

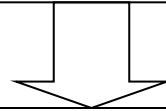
Незначимые функции с точки зрения потребителя и требующие существенных затрат признаются неэффективными и устраняются из продукции.

ФСА был разработан для повышения эффективности производства в General Electric в 1947 г. группой инженеров под руководством Лоуренса Майлса, существует российский вариант ФСА.

Target costing

Target costing («целевое калькулирование») – концепция превентивного контроля затрат на производство продукции в соответствии с рыночными реалиями. В основу концепции положено определение себестоимости продукции как функции от цены.

$$\text{Цена} = \text{Себестоимость} + \text{Прибыль}$$



$$\text{Себестоимость} = \text{Цена} - \text{Прибыль}$$

Традиционная формула ценообразования, как функция цены, была изменена в функцию себестоимости.

Target costing

Концепция **таргет-костинг** предусматривает расчёт себестоимости продукции, исходя из предварительно установленной цены реализации. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований и является ожидаемой рыночной ценой.

Для определения целевой себестоимости продукции из ожидаемой рыночной цены вычитается величина прибыли, которую хочет получить фирма.

Далее все участники производственного процесса трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, соответствующее целевой себестоимости.

Впервые применена в корпорации Toyota в 1965 г. Термин был введен в управленческий учет Тоширо Хиромото в 1988 г.

Kaizen costing

«Kaizen» (пер. с японского) – улучшение, совершенствование маленькими шагами.

Kaizen costing – это подход к снижению себестоимости производимой продукции на каждой стадии производства. Основанный на активном вовлечении работающего персонала в повышение эффективности своей деятельности, что приводит к снижению затрат на производство продукции в целом по предприятию.

Понятие введено в управленческий учет Ясухиро Монден в 1990 г.

Life cycle costing

Life cycle costing – учет затрат жизненного цикла продукции.

Этот подход был введен в США и Великобритании в рамках государственных проектов в области обороны (1980-е гг.)

Имеет 2 направления:

- 1) Расчет стоимости продукта для потребителя от покупки до окончания эксплуатации. Этот показатель важен для оценки потребительской привлекательности товаров длительного потребления.
 - 2) Оценка стоимости полного жизненного цикла изделия от проектирования до снятия с производства и мероприятий по закрытию и консервации производства. Этот показатель важен для оценки совокупной величины финансирования программы и применяется как инвестиционный показатель для оценки эффективности инвестиций
-

Заключение

На основе стандартных моделей разрабатывается система управленческого учета под конкретное предприятие.

Менеджеры, пользуясь данными управленческого учета, могут принимать обоснованные решения в целях реализации повышения эффективности деятельности предприятия, повышения конкурентоспособности и стратегии развития предприятия.
