

**Современный
Гуманитарный
Университет**

Дистанционное образование

Рабочий учебник

Фамилия, имя, отчество _____

Факультет _____

Номер контракта _____

КОНТРОЛЛИНГ

**СИСТЕМА УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ И
РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

МОСКВА 1998

Разработано Т.Н. Ажажа

Рекомендовано Министерством общего
и профессионального образования
Российской Федерации в качестве
учебного пособия для студентов высших
учебных заведений

КУРС: КОНТРОЛЛИНГ

В предлагаемом пособии раскрывается понятие затрат, их классификация. Освещаются такие важные темы, как маржинальная прибыль, операционный рычаг и его эффект; основные методы учета затрат.

Для студентов Современного Гуманитарного Университета

Юнита соответствует образовательно-профессиональной программе № 2

ОГЛАВЛЕНИЕ

ДИДАКТИЧЕСКИЙ ПЛАН	4
ЛИТЕРАТУРА	5
ПЕРЕЧЕНЬ УМЕНИЙ	6
ТЕМАТИЧЕСКИЙ ОБЗОР	7
Введение	7
1. Затраты	8
1.1. Понятие затрат	8
1.2. Классификация затрат	8
2. Центры ответственности как объект управленческого контроля затрат ..	10
3. Аналитический инструментальный управления затратами: модель “затраты – объем – прибыль”	14
4. Основные методы учета затрат	20
5. Теоретические основы системы “директ-костинг”	30
6. Адаптация управленческого учета к российской учетной теории и прак- тике	34
7. “Директ-костинг” и политика цен	42
Заключение	46
ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ	48
ТРЕНИНГ УМЕНИЙ	50
ГЛОССАРИЙ*	

* Глоссарий расположен в середине учебного пособия и предназначен для самостоятельного заучивания новых понятий.

ДИДАКТИЧЕСКИЙ ПЛАН

Понятие контроллинга. Затраты. Классификация затрат. Центры ответственности как объект управленческого контроля затрат. Модель функционирования центра прибыли. Классификация центров ответственности. Аналитический инструментарий управления затратами: модель “затраты – объем – прибыль”. График безубыточности. Маржинальная прибыль. Операционный рычаг и его эффект. Основные методы учета затрат: учет по фактической, нормативной, полной себестоимости.

Учет по усеченной себестоимости. Учет по видам затрат и центрам ответственности. Теоретические основы системы “директ-костинг”. Стандарт-костинг.

Адаптация управленческого учета к российской учетной теории и практике. Директ-костинг и политика цен.

ЛИТЕРАТУРА

Базовая

- * 1. Николаева С.А. Особенности учета в условиях рынка: система “директ-костинг”. Теория и практика – М., 1993. С. 87 – 120.
- 2. Р. Манн, Э. Майер. Контроллинг для начинающих. М., 1994. С. 26-51, 58-147.

Дополнительная

- 3. Николаева С.А. “Принципы формирования и калькулирования себестоимости”. М., 1997. С. 128-142.
- 4. Скоун Т. “Управленческий учет” пер. с англ. / Под ред. Н.Д. Эриашвили. М., 1997 с. 26-80.
- 5. Миддлтон Д. “Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений” Пер. с англ. / Под ред. И.И. Елисеевой. М., 1997 с. 176-221.
- 6. Управленческий учет / Под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. М., 1997 г. – С. 115-240.
- 7. Балабанов И.Т. Финансовый менеджмент. М., 1994.
- 8. Основы контроллинговых исследований. уч. пособие / Под ред. Э.С. Минаева. М., 1994.

Примечание. Знаком (*) отмечены работы, выдержками из которых сформирован тематический обзор.
Современный Гуманитарный Университет

ПЕРЕЧЕНЬ УМЕНИЙ

№ п/п	Умение	Алгоритм
1	<p>Определение коэффициента выручки $K_{\text{выр}}$</p> $K_{\text{выр}} = \frac{(S - V)}{S}$	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определяем переменные расходы – V, руб. 2. Определяем себестоимость продукции – V руб./ед. = C 1 изд. X Q 3. Определяем цену реализации продукции – $\Pi_{\text{реал}}$ руб./ед. 4. Определяем количество выпущенной продукции – Q. 5. Определяем выручку – S, руб. $S = (\Pi - V) \cdot Q$, руб. 6. Определяем коэффициент выручки – $K_{\text{выр}}$.
2	<p>Определение величины эластичности спроса (при заданном уменьшении цены и сохранении прежней прибыли) X</p> $X = \frac{p}{R - p + (1 - Y) \cdot C} \cdot 100\%$	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определяем себестоимость продукции (при начальной цене) – C. 2. Определяем начальную цену – $\Pi_{\text{нач}}$ 3. Определяем прибыль, получаемую от продаж ед. продукции $R = (\Pi_{\text{нач}} - C)$ 4. Определяем сумму, на которую уменьшается цена ед. продукции – P. 5. Определяем процент, приходящийся на долю переменных затрат, при существующем объеме производства – Y. 6. Определяем величину эластичности спроса – X.
3	<p>Определение коэффициента эластичности спроса – E</p> $E = \frac{X \cdot (R + C)}{p}$	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определяем величину увеличения объема производства, при снижении цены, но сохранении той же прибыли – X. 2. Определяем себестоимость ед. изделия при начальной цене – C, руб. 3. Определяем прибыль от продажи единицы изделия – R, руб. 4. Определяем уменьшение цены – P, руб. 5. Определяем коэффициент эластичности спроса – E.

ВВЕДЕНИЕ

В условиях рыночных отношений, самостоятельности, ответственности предприятий за результаты своей деятельности возникает объективная необходимость определения тенденций финансового состояния хозяйствующих субъектов.

Одним из важнейших финансовых показателей плана и оценки хозяйственной деятельности предприятий является прибыль.

Прибыль – это денежное выражение основной части денежных накоплений, создаваемых предприятиями любой формы собственности. Это превышение доходов над расходами.

Как экономическая категория она характеризует финансовый результат предпринимательской деятельности предприятия и представляет собой разницу между общей суммой доходов и затратами на производство и реализацию продукции с учетом убытков от различных хозяйственных операций. Таким образом, рост прибыли зависит прежде всего от снижения затрат на производство продукции, а также от увеличения объема реализованной продукции.

Система регулирования, позволяющая предприятию получить максимальную для данных условий прибыль (или, иначе, управление прибылью) называется **контроллингом**.

Нельзя управлять прибылью без учета затрат, выручки и других доходов.

Отечественная система бухгалтерского учета затрат на производство отвечала требованиям централизованно управляемой экономики: она обеспечивала получение информации обо всех фактически понесенных в производственном процессе затратах; калькулирование полной фактической себестоимости продукции, работ и услуг в основном для целей государственного централизованного ценообразования.

Другое дело, что большая часть ее не востребовалась, т.к. не было стимула для снижения затрат.

Сегодня существуют две проблемы учета затрат.

Первая – переориентация отечественной теории и накопленного опыта на решение задач, стоящих перед предприятием в условиях рынка.

Вторая – создание новых, нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений.

Одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию **полной себестоимости** является подход, когда в разрезе объектов калькулирования планируется **неполная** ограниченная себестоимость.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Себестоимость продукции – все затраты, накопленные при производстве.

Себестоимость может включать в себя только **прямые** затраты, только **переменные** затраты – это затраты, зависящие от изменения объемов производства; она может калькулироваться на основе только производственных расходов, связанных с изготовлением данной продукции, выполнением работ или оказанием услуг, даже если они косвенные.

* Жирным шрифтом выделены новые понятия, которые необходимо усвоить. Знание этих понятий будет проверяться при тестировании.

Но несмотря на различную полноту включения в себестоимость объекта калькулирования различных видов расходов, общим для этого подхода является то, что другие виды затрат, которые также по своей экономической сущности составляют часть **текущих издержек**, не включаются в **калькуляцию**, а возмещаются общей суммой из выручки (валовой прибыли).

Валовая прибыль – разница между выручкой и прямыми затратами.

Финансовый учет – учет, направленный на предоставление информации бухгалтерского характера внешним пользователям.

Управленческий учет – учет деятельности, направленный на предоставление рабочей информации руководству с целью оперативного планирования и контроля в процессе управления.

1. ЗАТРАТЫ

1.1. Понятие затрат

Затраты – стоимость ресурсов, использованных в процессе деятельности предприятия по производству продукции, работ или оказанию услуг. Это то, что вы должны отдать, чтобы получить желаемое.

Очень часто - это основное средство обмена – деньги, хотя может быть также время или что-либо еще.

Для чего учитывают затраты?

1. Для измерения прибыли путем сравнения расходов с доходами.

2. Для контроля затрат путем сравнения их с установленными стандартами.

Альтернативой является использование нормативных затрат (стандарт-кост – *standard costs*) в качестве основы для прогнозирования.

Предприятие оценивает нормативные затраты на единицу продукции для того, чтобы:

1) сравнить с фактическими затратами;

2) оценить наличные запасы на конец периода;

3) иметь некоторые основания для установления продажных цен;

4) установить, по каким трансфертным ценам вести расчеты между подразделениями предприятия.

Большинство видов затрат может быть только оценено, и эти оценки зависят от принятых предположений.

1.2. Классификация затрат

Рассмотрим, как на базе основных документов финансового учета – баланса и отчета о прибылях и убытках затраты делятся на группы по различным признакам.

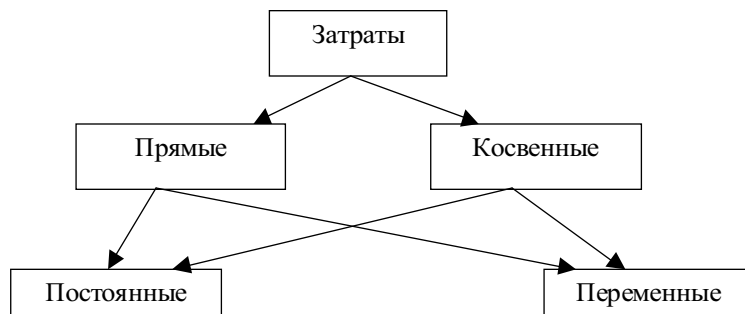


Рис. 1. Классификация затрат

Современный Гуманитарный Университет

Если затраты можно напрямую отнести на некоторый продукт – это **прямые** затраты для данного продукта.

Косвенные – затраты, которые нельзя непосредственно связать с данным продуктом или подразделением.

Затраты, которые непосредственно связаны с подразделением предприятия, – прямые затраты этого подразделения.

Затраты могут быть прямыми для подразделения, но при этом косвенными для продукта.

Затраты на заработную плату начальника ремонтно-механического цеха являются прямыми для цеха, но косвенными для большого количества видов продукции, изготавливаемой в этом цехе.

Затраты, которые меняются в зависимости от изменения объема деятельности, называются переменными.

Затраты, уровень которых не зависит от объема деятельности называются **постоянными**. *Примеры переменных затрат:*

- материалы;
- сдельная зарплата основных производственных рабочих;
- оплата электроэнергии на технологические нужды;
- комиссионные;
- транспортные расходы;
- заготовительные расходы.

Примеры постоянных затрат:

- аренда;
- коммунальные платежи;
- плата за освещение и отопление;
- заработная плата специалистов и служащих;
- амортизация;
- проценты по кредиту;
- страхование.

В большинстве случаев прямые затраты бывают переменными, в то время как косвенные – постоянными.

Прямые затраты находятся под контролем руководителей (менеджеров), тогда как над косвенными затратами у них нет полного контроля.

В связи с этим рассмотрим еще такие понятия, как:

подконтрольные затраты – это затраты, на которые можно повлиять и которые изменяются в результате действий руководителя в течение заданного периода;

неподконтрольные затраты – затраты, на которые менеджер в течение заданного периода времени повлиять не может.

Примеры подконтрольных затрат:

- материалы;
- заработная плата основных производственных рабочих;
- электроэнергия на технологические нужды;
- сверхурочные;
- оплата услуг телефонного узла.

Примеры неподконтрольных затрат:

- аренда;
- коммунальные платежи;
- проценты по кредиту;
- амортизация.

Однако, затраты не всегда можно точно отнести к той или иной категории.

Те затраты, которые являются постоянными для одного производства, могут быть переменными для другого.

Расходы на рекламу конкретного продукта будут прямыми затратами для данного продукта, в то время как расходы на рекламу компании – это косвенные

затраты для различных продуктов этой компании.

Пример:

Переменные затраты предприятия (на бензин и эксплуатацию) составляют 5 руб. за км, в то время как постоянные затраты (плата за лицензию, страховка, амортизация, аренда гаража) составляют 2460 руб. в год независимо от того, сколько км проехал автомобиль.

Пробег автомобиля - 12000 км в год.

	прямые	+	косвенные	=	общие
<i>Переменные затраты</i>					
бензин - 5 руб. за км	600				
эксплуатационные расходы - 2 руб. за км	240				
<i>Постоянные затраты</i>					
страховка	*			}	2460
лицензия	*				
амортизация	*				
аренда гаража	-		*		

Общая стоимость

3300

Заканчивая эту главу, считаем необходимым дать ряд определений, относящихся к данной теме:

Рентабельность – показатель экономической эффективности производства, характеризующий соотношение дохода (прибыли) и затрат за определенный период.

Финансовая устойчивость – показатель надежности предприятия с точки зрения платежеспособности.

Платежеспособность – способность предприятия отвечать по своим долговым обязательствам, используя собственные средства.

2. ЦЕНТРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ КАК ОБЪЕКТ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ

На предприятиях управление затратами осуществляется не только по предприятию в целом, но и более детально – по центрам ответственности. **Центр ответственности** – это сегмент внутри предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решения. Управление затратами по центрам ответственности осуществляется преимущественно на крупных децентрализованных предприятиях и нацелено на удовлетворение потребностей внутрифирменного управления.

С позиции управления затратами деление предприятия на центры ответственности позволяет следующее:

- использовать специфические методы управления затратами с учетом особенностей деятельности каждого подразделения предприятия;
- “увязать” управление затратами с организационной структурой предприятия;
- децентрализовать управление затратами, осуществляя его на всех уровнях управления;
- установить ответственных за возникновение затрат, выручки, прибыли.

Характерные особенности системы управления затратами по центрам ответственности заключаются в следующем:

- определение области полномочий и ответственности каждого менеджера:

менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать;

- персонализация документов внутренней отчетности;
- участие менеджеров центров ответственности в подготовке отчетов за прошедший период и планов (бюджетов) на предстоящий период.

Выбор способа деления предприятия на центры ответственности определяется спецификой конкретной ситуации, при этом необходимо учитывать следующие требования:

- в каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения расходов;
- во главе каждого центра должно быть ответственное лицо – менеджер;
- необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности;
- степень детализации должна быть достаточной для анализа, но не избыточной, чтобы ведение учета не было слишком трудоемким;
- желательно, чтобы для любого вида затрат предприятия существовал такой центр затрат, для которого данные затраты являются прямыми;
- поскольку деление предприятия на центры ответственности сильно влияет на мотивацию руководителей соответствующих центров, необходимо учитывать социально-психологические факторы.

Деление предприятия на центры ответственности взаимосвязано с организационной структурой предприятия: на предприятиях с линейно-функциональной структурой центрами ответственности будут линейные и функциональные подразделения, на предприятиях с дивизиональной структурой – дивизионы; на предприятиях с матричной структурой – либо линейные и функциональные подразделения, либо проекты. Как следствие центры ответственности можно классифицировать по следующим принципам:

- объем полномочий и ответственности;
- функции, выполняемые центром.

Классификация центров ответственности по принципу объема полномочий и ответственности приведена на рис. 2.

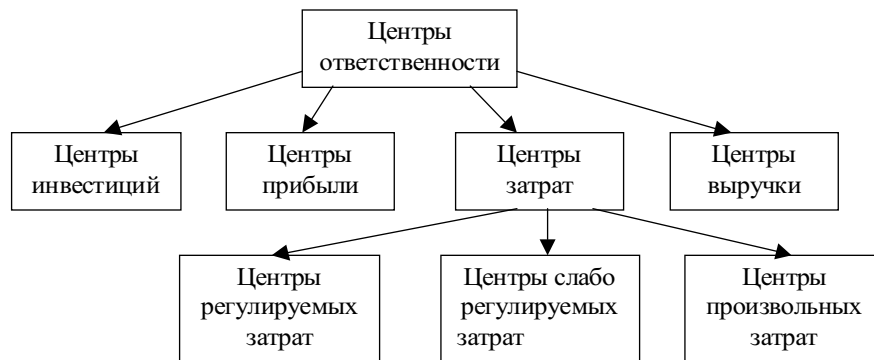


Рис.2. Классификация центров ответственности по объему полномочий и ответственности

Центр затрат – это подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты (например, производственный цех, конструкторское бюро и др.). Центры затрат могут входить в состав других, более крупных центров ответственности (любого типа). Центры затрат можно разделить на центры регулируемых, произвольных (частично регулируемых) и слабо регулируемых затрат (рис. 3, 4).

можно установить оптимальное соотношение

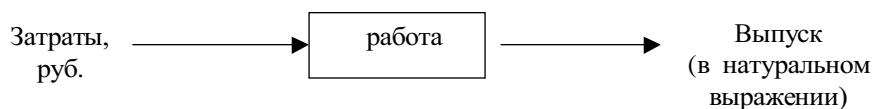


Рис.3. Модель функционирования центра регулируемых затрат

нельзя установить оптимальное соотношение

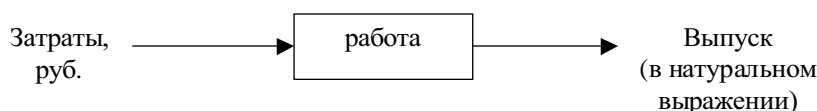


Рис.4. Модель функционирования центра произвольных (слабо регулируемых) затрат

Для центра регулируемых затрат существует оптимальное соотношение между затратами и выпуском. Например, у производственного цеха существуют нормы расхода материалов, нормативная трудоемкость единицы продукции и т.д., а суммарные затраты на материалы и оплату труда определяются путем умножения нормативных затрат на единицу продукции и на запланированный объем выпуска. Поэтому управление затратами таких центров осуществляют при помощи гибких бюджетов. Гибкий бюджет показывает, какими должны быть затраты на единицу выпуска, а также суммарные затраты при различных объемах выпуска. Менеджер центра регулируемых затрат отвечает прежде всего за минимизацию затрат на единицу выпуска, так что его деятельность оценивается путем сопоставления плановых (нормативных) и фактических затрат на единицу продукции.

Для центра произвольных затрат не существует оптимального соотношения между затратами и результатами деятельности: фиксированная величина затрат для таких центров устанавливается по решению руководства предприятия в период разработки плана (бюджета) в зависимости от задач, поставленных перед такими центрами на предстоящий период (рис.3). Примерами центров произвольных (слабо регулируемых) затрат могут служить конструкторское бюро, отдел маркетинга. Менеджеры центров произвольных затрат отвечают за соблюдение бюджета, а также за качественные показатели работы.

Центр слабо регулируемых затрат отличается от центра произвольных затрат тем, что руководство предприятия практически не может повлиять на величину затрат таких центров и принимает ее как заданную величину. Примером центра слабо регулируемых затрат может, например, служить медпункт на территории предприятия.

Центр выручки - это подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку, но не за затраты, например, отдел сбыта (рис. 5). Взаимосвязи между затратами на функционирование такого центра и значением выручки практически нет, поэтому основным контролируемым показателем является выручка, а также определяющие ее показатели: объем сбыта в натуральном выражении, цены, структура реализации (соотношение между различными видами реализуемой продукции).

взаимосвязи между входом и выходом почти нет

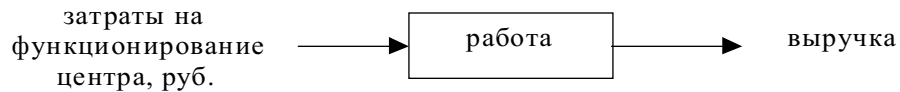


Рис. 5. Модель функционирования центра выручки

Центр прибыли – это подразделение, руководитель которого отвечает как за затраты, так и за прибыли, например, предприятия в составе крупного объединения (рис.6). Менеджер центра прибыли контролирует цены, объем производства и реализации, а также затраты, поэтому основным контролируемым показателем является прибыль.

Управление центром прибыли осуществляют при помощи **операционного бюджета**, форма которого напоминает отчет о прибылях и убытках, а также отчета об исполнении бюджета. Центр прибыли может, в свою очередь, состоять из нескольких центров затрат. Например, предприятие, входящее в состав объединения, в свою очередь, состоит из цехов и подразделений.

существует взаимосвязь между входом и выходом

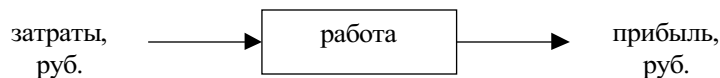


Рис.6. Модель функционирования центра прибыли

Центр инвестиций – это подразделение, руководитель которого отвечает не только за выручку и затраты, но и за капиталовложения (рис. 7). Примером может служить дочернее предприятие, имеющее право инвестировать собственную прибыль. Цель центра инвестиций – не только получение максимальной прибыли, как в случае центра прибыли, но и достижение максимальной рентабельности вложенного капитала, максимальной доходности инвестиций, увеличение акционерной стоимости.

существует взаимосвязь между прибылью и инвестиционным капиталом

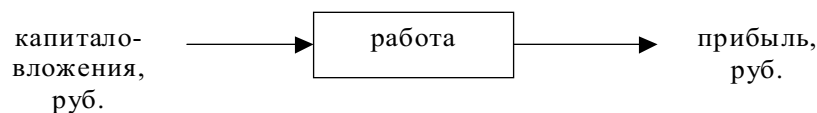


Рис. 7. Модель функционирования центра инвестиций

Управление затратами центра инвестиций осуществляют при помощи операционного бюджета, отчета о его исполнении, а также баланса и отчета о денежных потоках. На первых этапах существования центров инвестиций – во время прединвестиционной и инвестиционной фазы – важное значение имеют также календарно-сетевой график этапов и график капиталовложений.

Оценка эффективности функционирования центров инвестиций осуществляется путем расчета аналитических показателей: традиционных (рентабельность

Современный Гуманитарный Университет

капиталовложений, окупаемость вложенного капитала) и дисконтированием денежных потоков (внутренняя норма рентабельности, чистая приведенная стоимость). Центры инвестиций широко используются в сильно диверсифицированных компаниях.

Классификация центров ответственности по принципу выполняемых ими функций приведена на рис. 8.



Рис. 8. Классификация центров ответственности по их функциям

Основные центры ответственности непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги для потребителей. Их затраты напрямую относят на себестоимость продукции, работ, услуг.

В составе основных центров ответственности выделяют центры, относящиеся к материальным запасам, участки и цехи основного производства, управленческие и сбытовые центры. Центры ответственности, относящиеся к материальным запасам, включают снабжение и складское хозяйство. Участки и цехи основного производства охватывают технологический процесс изготовления продукции. К управленческим относятся центры ответственности, осуществляющие функции управления предприятием, например, администрация, плановый, финансовый отделы. Сбытовые центры ответственности решают задачи маркетинга и сбыта продукции предприятия.

3. АНАЛИТИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ: МОДЕЛЬ “ЗАТРАТЫ – ОБЪЕМ – ПРИБЫЛЬ”

Модель “затраты – объем – прибыль” характеризует зависимость затрат, выручки и прибыли предприятия от объема производства и реализации продукции (работ, услуг). Напомним, что все затраты предприятия можно разделить на две группы: переменные и постоянные.

Отметим, что существенное изменение объема производства может вызвать скачкообразное изменение величины постоянных затрат. Например, мощность линии составляет 35 млн. деталей в год, а затраты на его амортизацию – 26 млн. руб. в квартал. При объеме выпуска от 0 до 35 млн. шт. затраты на амортизацию одни и те же – 26 млн. руб., но если предприятие примет решение выпускать 40 млн. изделий в год, ему придется приобрести вторую аналогичную линию. Тогда затраты на амортизацию скачкообразно увеличатся в два раза, составив 52 млн. руб. в квартал.

На рис.9 а), б) представлены графики зависимости затрат от объема производства и реализации продукции.

Суммарные переменные затраты увеличиваются пропорционально объему, а суммарные постоянные затраты остаются неизменными при любом объеме выпуска. Общие затраты равны сумме постоянных и переменных затрат (рис. 9а). Формулы следующие:

$$V = v \times Q$$

$$C = V + F = v \times Q + F,$$

Где V, v – переменные затраты на объем и единицу выпуска и реализации продукции;

Q – объем выпуска и реализации продукции (работ, услуг);

$F = \text{const}$, то есть постоянные затраты;

C – суммарные затраты.

Зависимость переменных (v) и постоянных (f) затрат на единицу продукции от объема деятельности (см. рис. 9б) характеризуется следующей формулой:

при $v = \text{const}$

$$f = F/Q$$

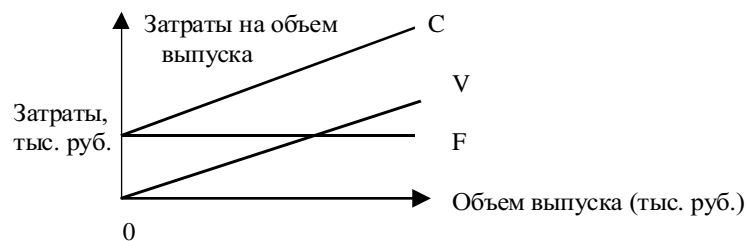


Рис. 9 а). Зависимость суммарных затрат от объема выпуска

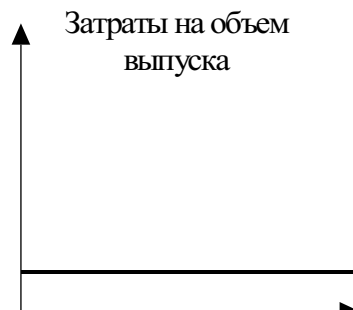


Рис.9 б). Зависимость затрат на единицу продукции от объема выпуска

На основе зависимости затрат от объема производства можно определить зависимость прибыли от объема: ведь **прибыль предприятия** – это разность между выручкой и затратами. На рис. 10 эта зависимость представлена в графической форме. Выручка изменяется прямо пропорционально объему реализации.

Выручка, затраты на объем

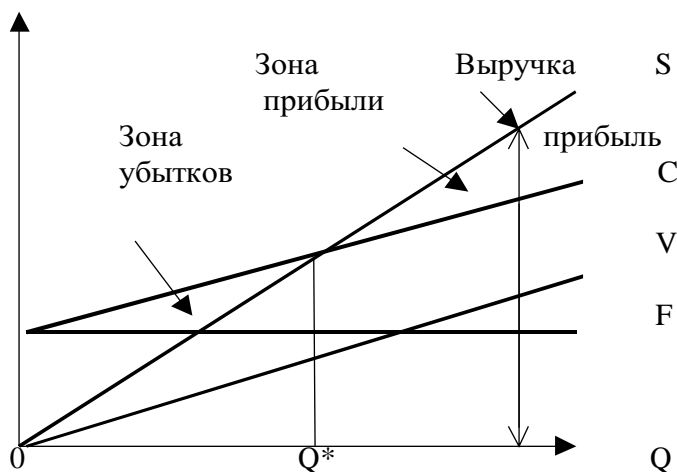


Рис. 10. Зависимость выручки, затрат и прибыли от объема производства и реализации продукции

S – выручка от реализации, $S = p \times Q$

Q^* – точка безубыточности, при объеме производства и реализации $Q = Q^*$ выручка равна затратам, а прибыль предприятия нулевая. Эта точка называется **точкой безубыточности**.

Значение Q^* можно рассчитать аналитическим путем. Прибыль предприятия можно определить по формуле:

$$I = S - C = S - V - F = p \times Q - v \times Q - F, \text{ где}$$

I – прибыль.

p – цена единицы продукции;

Q^* соответствует такому объему выпуска, при котором $I = 0$:

$$p \times Q^* - v \times Q^* - F = 0$$

$$Q^* = F / (p - v)$$

Величина $(p - v)$ – разность между ценой единицы продукции и переменными затратами на ее производство – называется маржинальной прибылью на единицу продукции или удельной маржинальной прибылью. **Маржинальная прибыль** – это та часть выручки от реализации, которая остается на покрытие постоянных затрат и образование прибыли. Маржинальную прибыль на объем выпуска можно определить по формуле:

$$M = S - V = Q \times (p - v),$$

где M – маржинальная прибыль.

Если объем производства и реализации продукции меньше точки безубыточности Q^* , маржинальной прибыли не хватает на покрытие всех постоянных затрат, предприятие работает с убытком. В точке безубыточности

объем маржинальной прибыли в точности равен сумме постоянных затрат, а на прибыль ничего не остается. Если объем производства и реализации больше Q^* , объем маржинальной прибыли больше суммы постоянных затрат, так что предприятие получает прибыль: чем больше объем производства, тем больше прибыль. Доля маржинальной прибыли в выручке предприятия характеризуется особым показателем – **коэффициентом выручки**, рассчитываемым по формуле:

$$K_{\text{выр}} = (S - V) / S = (p - v) / p$$

Коэффициент выручки показывает, сколько рублей маржинальной прибыли получает предприятие с каждого рубля выручки. С одной стороны, чем больше коэффициент выручки, тем большая часть выручки остается на погашение постоянных затрат и образование прибыли. Поэтому при стабильно высоких объемах выручки предприятию выгоден высокий коэффициент выручки.

С другой стороны, высокий коэффициент выручки свидетельствует о высокой чувствительности прибыли к колебаниям объема производства, а в условиях нестабильной ситуации на рынке предприятия рискуют получить убыток. Таким образом, оптимальное значение коэффициента выручки зависит от специфики конкретного предприятия и отрасли, в которой оно работает.

Другой показатель, характеризующий рискованность деятельности предприятия – *запас прочности*. Он рассчитывается как разность между фактическим объемом производства и точкой безубыточности Q^* :

$$Z = Q - Q^*$$

Чем больше запас прочности, тем стабильнее положение предприятия, тем меньше риск получения убытка в результате колебаний объемов производства и реализации.

Точку безубыточности и запас прочности можно рассчитывать не только в натуральном, но и в стоимостном выражении, что особенно важно для предприятий, выпускающих широкий ассортимент продукции.

Точка безубыточности в стоимостном выражении соответствует объему реализации, обеспечивающему предприятию нулевую прибыль (S^*). Ее можно определить умножением точки безубыточности в натуральном выражении на цену единицы продукции:

$$S^* = Q^* \times p.$$

Точку безубыточности в стоимостном выражении также можно определить путем деления постоянных затрат на коэффициент выручки:

$$S^* = F / K_{\text{выр}}$$

Запас прочности в стоимостном выражении ($Z_{\text{выр.}}$) – это разница между фактическим значением выручки и точкой безубыточности в стоимостном выражении:

$$Z_{\text{стоим.}} = S - S^*$$

Если предприятие имеет положительный запас прочности, т.е. на графике безубыточности находится справа от критической точки Q^* , его прибыль равна сумме удельной маржинальной прибыли от всех единиц продукции, произведенных сверх критического объема:

$$I = (Q - Q^*) \times (p - v)$$

Таким образом, любое изменение объема реализации вызывает еще более сильное изменение прибыли. Этот феномен называется **эффектом операционного рычага**.

Сила операционного рычага – это отношение маржинальной прибыли к собственно прибыли:

$$L = (S - V) / I; L = \frac{M}{I} = \frac{(S - V)}{I}$$

где L – сила операционного рычага.

Сила операционного рычага показывает на сколько процентов изменится прибыль при изменении выручки на 1 %:

$$L = \frac{\frac{\Delta I}{I} \cdot 100 \%}{\frac{\Delta S}{S} \cdot 100 \%},$$

т.е. если прибыль близка к нулю, то сила операционного рычага стремится к бесконечности: даже самые слабые колебания объема производства вокруг критической точки вызывают сильные относительные колебания прибыли.

Зная силу операционного рычага, можно определить на сколько процентов изменится прибыль при изменении выручки на определенный процент:

$$\frac{\Delta I}{I} \cdot 100 \% = \frac{L \cdot \Delta S}{S} \cdot 100 \%$$

Чем больше удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат, тем сильнее действует операционный рычаг. *Мощный операционный рычаг - это высокий операционный риск.*

Поэтому в ситуации, когда спрос нестабилен, рекомендуется снижать постоянные затраты: даже небольшое снижение выручки вызывает резкое падение прибыли. Если спрос стабилен, целесообразно снижать переменные затраты на единицу продукции и наращивать постоянные затраты, так как это приведет к большему приросту прибыли.

Рассмотрим пример применения перечисленных показателей.

Постоянные затраты предприятия по производству хлебобулочных изделий – 400 тыс. руб. за квартал. Переменные затраты на 1 кг хлеба составляют 2 руб. Предприятие продает хлеб магазинам по цене 3 руб. за 1 кг. Коэффициент выручки определяется по формуле:

$$K_{\text{выр}} = (3 - 2) / 2 = 0,5$$

Таким образом, из каждой тысячи рублей выручки 500 руб. остается на покрытие постоянных затрат и образование прибыли.

Точка безубыточности предприятия составляет:

$$Q^* = 400\,000 / (3 - 2) = 400\,000 \text{ кг}$$

Чтобы избежать убытка, предприятию необходимо произвести и продать как минимум 400 тонн хлеба в квартал. В стоимостном выражении это составит: 400 000 x 3 = 1 200 000 руб.

При этом затраты предприятия будут следующими:

$$400\,000 + 400\,000 \times 2 = 1\,200\,000 \text{ руб.},$$

Прибыль предприятия равна нулю.

Если фактический объем выпуска и реализации хлеба в квартал составил бы 600 тонн, то прибыль предприятия следующая:

$$I = (p - v) \times (Q - Q^*) = (3 - 2) \times (600\,000 - 400\,000) = 200\,000 \text{ руб.}$$

При этом выручка предприятия составила:

$$3 \times 600\,000 = 1\,800\,000 \text{ руб.},$$

а затраты –

$$2 \times 600\,000 + 400\,000 = 1\,600\,000 \text{ руб.}$$

Запас прочности при этом составил:

$$Z = 600\,000 - 400\,000 = 200\,000 \text{ кг хлеба}$$

$$\text{или } 20\,000 \times 3 = 600\,000 \text{ руб.}$$

Определим, на сколько процентов изменится прибыль предприятия при изменении выручки на 1 %. Сила операционного рычага составляет:

$$(1\,800\,000 - 1\,600\,000) / 200\,000 = 1$$

Если в следующем квартале объем производства и реализации продукции увеличится на 5%, прибыль предприятия увеличится на $3 \times 5 \% = 15 \%$.

Рассмотренные выше показатели помогают выбрать оптимальную стратегию предприятия в управлении прибылью и затратами. Возможны 5 основных стратегий:

- увеличение цены реализации;
- снижение переменных затрат;
- снижение постоянных затрат;
- увеличение объема производства и реализации;
- комбинация любых перечисленных стратегий.

Рассмотрим эти стратегии на нашем примере.

Увеличение цены реализации на 10% (до 3,3 руб.) приведет к увеличению маржинальной прибыли на единицу продукции с 1 до 1,3 руб. Как следствие для покрытия постоянных затрат потребуются меньший объем производства и реализации: точка безубыточности сдвинется влево и составит:

$$Q^* = 400\,000 / 1,3 = 307\,692,3 \text{ кг}$$

Запас прочности предприятия увеличится до 292 308 кг. Предприятие получит следующую прибыль:

$$I = 600\,000 \times (3,3 - 2) - 400\,000 = 380\,000 \text{ тыс. руб.},$$

т.е. прибыль увеличится на 180 тыс. руб. по сравнению с первоначальным уровнем. Но позволит ли рынок реализовать предприятию продукцию по завышенной цене?

Снижение переменных затрат на 10% (с 2 до 1,8 руб.) также приведет к смещению точки безубыточности влево:

$$Q^* = 400\,000 / (3 - 1,8) = 333\,333 \text{ руб.},$$

т.е. прибыль увеличится на 133 333 руб. по сравнению с первоначальным уровнем.

Прибыль предприятия составит:

$$600\,000 \times (3 - 1,8) - 400\,000 = 320\,000 \text{ руб.}$$

Если постоянные затраты предприятия уменьшатся на 10 %, т.е. станут равными 360 000 руб., точка безубыточности будет следующей:

$$Q^* = 360\,000 / (3 - 2) = 360\,000 \text{ кг}$$

Прибыль предприятия при выпуске 600 т хлеба составит:

$$600\,000 \times (3 - 2) - 360\,000 = 240\,000 \text{ руб.}$$

Поскольку сила операционного рычага (см. расчет выше) равна 3, увеличение объема выпуска и реализации продукции на 10 % (с 400 до 440 тонн) приведет к увеличению прибыли на 30 % или на 60 000 руб. В итоге прибыль будет равна 260 000 руб. Поскольку цены и затраты не изменились, точка безубыточности останется на прежнем месте, но запас прочности увеличится.

В конце этой главы сформулируем несколько определений некоторых понятий, которые помогут лучше усвоить материал:

Инвестиции – вложение средств в расширение производства, ценные бумаги, новые технологии и т.д., в результате чего достигается экономический и социальный эффект.

Контрибуция – превышение дохода от продаж над прямыми затратами.

Анализ безубыточности – расчет ожидаемой прибыли, оценка влияния на прибыль соотношений уровня затрат и доходов при различных объемах выпуска.

Сумма покрытия – сумма, которая устраняет риск убытков и может способствовать увеличению прибыли без учета изменений запасов готовой продукции.

План счетов – метод упорядоченного кодирования (числами) и группирования счетов (расходы, активы и акции) с целью облегчения классификации и организации учетных данных с “привязкой” к требованиям по предоставлению информации и к существующей на предприятии учетной структуре.

Кромка безопасности – разница между планируемой выручкой и точкой безубыточности.

Зона прибыли – это расстояние между линией выручки и линией суммарных затрат.

Зона убытков – это расстояние между линией суммарных затрат и линией выручки.

4. ОСНОВНЫЕ МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

В зависимости от характера используемых данных выделяют три основных метода управленческого учета затрат: учет по фактической, нормативной и плановой себестоимости.



Рис. 11. Классификация методов управленческого учета затрат

При использовании **учета по фактической себестоимости** величина фактических затрат отчетного периода определяется по формуле:

$$Z_{\phi} = Q_{\phi} \times C_{\phi},$$

где: Z_{ϕ} – фактические затраты;

Q_{ϕ} – фактическое количество использованных ресурсов;

C_{ϕ} – фактическая цена использованных ресурсов.

Очевидное *достоинство* учета по фактической себестоимости – простота расчета. Однако есть у этого метода ряд *существенных недостатков*:

- отсутствие нормативов для контроля количества использованных ресурсов

и цен на них;

- отсутствие возможности анализа причин отклонений;
- отсутствие возможности расчета затрат в любой момент времени: расчет может проводиться только в конце отчетного периода;
- сложность процедуры расчета фактических цен при обмене услугами между подразделениями;
- “скачки” себестоимости вследствие невозможности создания резервов (например, на выплату отпускных);
- трудоемкость пересчета цен на каждую единицу использованных ресурсов;
- необходимость расчета себестоимости каждой партии изделий, что при массовом производстве трудоемко.

Перечисленные недостатки не позволяют использовать учет по фактической себестоимости в качестве базового метода управленческого учета затрат.

Учет **по нормативной себестоимости** представляет собой шаг вперед по сравнению с учетом по фактической себестоимости, поскольку позволяет оценить не только то, какие были затраты, но и какими они должны были быть. *Под нормативными затратами понимают:*

- среднее значение за прошлые периоды;
- скорректированное среднее значение (по экстраполяции, с поправками на изменения технологии и т.п.).

На практике используют различные *нормативы*: только по количеству, только по ценам, по количеству и по ценам одновременно. Соответственно, затраты за отчетный период рассчитываются по следующим формулам:

- при использовании нормативов *только по ценам*, но не по количеству использованных ресурсов:

$$З = Ц_n \times Q_{\phi} + O_{\phi}$$

где C_n – нормативная цена использованных ресурсов;

O_{ϕ} – отклонение фактических затрат от норматива, вызванное изменением цен;

- при использовании нормативов *только по количеству*, но не по ценам использованных ресурсов:

$$З = C_{\phi} \times Q_n + O_q$$

где O_q – отклонение фактических затрат от норматива, вызванное изменением количества использованных ресурсов;

Q_n – объем выпуска планируемый (нормативный);

- при использовании нормативов и по количеству и по ценам использованных ресурсов:

$$З = C_n \times Q_n + O_q + O_{\phi}$$

$O_q + O_{\phi}$ – отклонение фактических затрат от нормативных.

Например, предприятие планировало выпустить 1125 изделий. Средний расход материалов на одно изделие за предшествующий год составил 3,1 кг, а средняя цена материала – 3500 руб./кг. Нормативные затраты предприятия на 1125 изделий составляют:

$$1125 \times 3500 \times 3,1 = 12\,06\,250 \text{ руб.}$$

Фактически предприятие выпустило 1138 изделий, расход материала снизился до 2,9 кг, а цена повысилась до 3675 руб. Фактические затраты предприятия составили:

$$1138 \times 3675 \times 2,9 = 12\,128\,235 \text{ руб.}$$

Отклонение фактических затрат от нормативных - 78 015 руб.

Для управления затратами учет по нормативной себестоимости обладает рядом существенных преимуществ по сравнению с учетом по фактической себестоимости:

- возможность прогнозирования затрат на будущие периоды;
- возможность контроля над затратами центров ответственности путем

разработки бюджетов;

- возможность контроля путем сопоставления фактических значений с нормативными;
- упрощение процедуры оценки запасов благодаря использованию нормативных затрат;
- возможность анализа причин отклонений фактических затрат от плановых (цены или количества использованных ресурсов);
- ускорение и упрощение процесса расчета затрат, возможность быстро оценить эффективность деятельности предприятия;
- возможность расчета нормативных затрат в любой момент времени, а не только в конце отчетного периода;
- отсутствие необходимости калькулировать себестоимость по каждой партии продукции отдельно;
- сглаживание колебаний себестоимости за счет возможностей резервирования.

В целом, учет по нормативной себестоимости гораздо более эффективно решает задачи управления затратами, чем учет по фактической себестоимости. Однако есть у него и *ряд недостатков*, касающихся прежде всего метода установления нормативов на основании средних значений прошлых периодов:

- нормирование “от достигнутого” или по экстраполяции далеко не всегда соответствует требованиям сегодняшнего дня и не учитывает долгосрочные тенденции изменения затрат;
- при нормативном учете отсутствует обоснование корректировок средних значений, что снижает точность планирования и мешает эффективному контролю.

Перечисленные недостатки мешают эффективному использованию учета по нормативной себестоимости в управлении затратами. Эти недостатки преодолеваются в учете **по плановой себестоимости (стандарт-костинге)**. Главное отличие стандарт-костинга от учета по нормативной себестоимости заключается в том, что плановые (стандартные) затраты основаны не на прошлом опыте, а на прогнозе будущего. При этом используются технологическая документация, сведения о ценах поставщиков на будущие периоды, экспертные оценки и т.д.

На практике применяют *два основных типа стандартов*: идеальные (теоретические) и прогнозные (текущие). *Идеальные* (теоретические) стандарты показывают, какими должны быть затраты предприятия в оптимальных условиях (т.е. при отсутствии убытков, брака и т.п.). *Достоинство* таких стандартов очевидно: это цель, на которую должна ориентироваться вся политика управления затратами на предприятии. *Недостаток* – заведомая недостижимость: ведь условия функционирования предприятия никогда не могут быть оптимальными.

Прогнозные (текущие) стандарты устанавливаются с учетом реальных условий функционирования предприятия: качества применяемых ресурсов, процента брака и т.д. Такие стандарты позволяют более реально оценить будущие затраты предприятия, но они не могут служить стимулом к снижению затрат. Поэтому рекомендуется устанавливать стандарты затрат на предприятии таким образом, чтобы достичь их было не слишком легко, но возможно.

Стандарты затрат устанавливаются на относительно длительный период, чтобы менеджеры могли опираться на них в принятии решений. Но чтобы стандарты не теряли актуальности, их необходимо периодически пересматривать. Чаще всего на практике это делают в процессе разработки годового плана (бюджета).

Стандарты устанавливаются на все виды затрат: переменные и постоянные, прямые и косвенные. Стандарты устанавливаются на цены и на количество используемых ресурсов. Формула расчета затрат аналогична формуле, используемой в учете по нормативной себестоимости:

$$З = Ц_n \times Q_n + O_q + O_{ц},$$

где “n” - индекс планового значения соответствующих величин.

Учет по плановой себестоимости сохраняет все положительные черты учета по нормативной себестоимости (см. выше), но по сравнению с ним обладает *дополнительным преимуществом*: более глубокая обоснованность плановых величин по сравнению с нормативными обеспечивает увеличение точности прогнозов и эффективности контроля. *Недостаток* стандарт-костинга – относительная сложность применения.

Подведем итог: в целом, оптимальным для решения задач управления затратами является метод учета по плановой себестоимости (стандарт-костинг).

В зависимости от полноты включения различных групп затрат в себестоимость продукции выделяют два основных метода учета: учет по полной себестоимости (*full costing*), называется также учетом поглощенных издержек (*absorption costing*), и усеченной себестоимости (*direct costing*).

При учете по полной себестоимости в себестоимость продукции включаются все издержки предприятия независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию распределяют сначала по центрам ответственности, где они возникли, а затем переносят на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе. Чаще всего в качестве базы распределения выступает заработная плата основных производственных рабочих, но это может быть также площадь помещения (для затрат на эксплуатацию помещения и коммунальные услуги), производственная себестоимость (для общехозяйственных затрат) и др.

Пример расчета полной себестоимости продукции представлен в табл. 1.

Таблица 1

Показатели	Изделие А	Изделие Б	Итого
Выручка	280 000	900 000	1 180 000
Затраты, в том числе:			
Материалы	115 263	197 026	312 289
Заработная плата и отчисления	52 981	150 422	203 403
Амортизация (распределяется пропорционально заработной плате)	136 245	386 822	523 067
Прочие затраты (постоянные, распределяются пропорционально заработной плате)	25 528	72 477	98 005
Итого затрат	330 017	806 747	1 136 764
Прибыль (убыток)	-50 017	93 253	43 236

Пример расчета полной себестоимости продукции

На основании данных табл. 1 руководитель может сделать вывод о том, что изделие А убыточно, поэтому его необходимо исключить из производственной программы на следующий период. Но в этом случае затраты и прибыль предприятия будут следующими (табл. 2).

Современный Гуманитарный Университет

Таблица 2

Затраты и прибыль предприятия в случае исключения изделия А из производственной программы

Показатели	Изделие Б
Выручка	900 000
Затраты, в том числе:	
Материалы	197 026
Заработная плата и отчисления	150 422
Амортизация (полностью относится на единственный вид продукции)	523 067
Прочие затраты (постоянные, полностью относятся на единственный вид продукции)	98 005
Итого затрат	968 520
Прибыль (убыток)	- 68 520

Таким образом, основанное на данных о полной себестоимости продукции решение исключить изделие А из производственной программы ошибочно, поскольку в результате предприятие получит убыток.

Достоинства учета по полной себестоимости заключаются в следующем:

- соответствие сложившимся в России традициям и требованиям нормативных актов по финансовому учету и налогообложению;

- корректная оценка стоимости запасов незавершенной и готовой продукции.

Учет по полной себестоимости широко распространен в нашей стране. Расчет полной себестоимости продукции важен для определения финансового результата предприятия, налоговых платежей, а также для оценки перспективности производства новых видов продукции. Но наряду с достоинствами у данного метода есть ряд *существенных недостатков*:

- невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру поведения затрат в зависимости от объема выпуска (постоянные затраты в учете рассматриваются как переменные);

- утрата объектами калькуляции индивидуальности вследствие использования общих баз распределения;

- включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством; в итоге – искажение рентабельности отдельных видов продукции (она зависит от выбора метода распределения постоянных затрат);

- “перенос” постоянных затрат в составе себестоимости запасов на себестоимость реализованной продукции будущих периодов;

- в калькуляции цены с самого начала предусматривается плановая прибыль, тогда как на самом деле необходимо лишь устранить риск убытков.

Эти недостатки свидетельствуют о том, что учет по полной себестоимости не обеспечивает всей информации, необходимой для полноценного управления затратами. Поэтому наряду с учетом по полной себестоимости все чаще применяют учет по усеченной себестоимости.

В соответствии с методом **учета по усеченной себестоимости** на продукцию распределяют не все издержки предприятия, а только их часть – переменные затраты, т.е. изменяющиеся пропорционально изменению объема выпуска. Разница между выручкой от реализации продукции и переменными затратами представляет собой **маржинальную прибыль**. Маржинальная прибыль, как уже говорилось выше, это часть выручки, остающаяся на покрытие постоянных затрат

и образование прибыли. При использовании учета по усеченной себестоимости постоянные затраты в себестоимость продукции не включают и относят на уменьшение прибыли того периода, когда возникают такие затраты.

Пример учета по усеченной себестоимости представлен в табл. 3

Таблица 3

Пример учета по усеченной себестоимости

Показатели	Изделие А	Изделие Б	Итого
Выручка	280 000	900 000	1 180 000
Переменные затраты, в т.ч.:			
Материалы	115 263	197 026	312 289
Заработная плата и отчисления	52 981	150 422	203 403
Итого переменные затраты:	168 244	347 448	515 692
Маржинальная прибыль	111 756	552 552	664 308
Амортизация (не распределяется между изделиями)	-	-	523 067
Прочие затраты (постоянные, не распределяются между изделиями)	-	-	98 005
Итого постоянные затраты:			621 072
Итого затраты:			1 136 764
Прибыль			43 236

На основании данных табл. 3 руководитель может сделать вывод о том, что хотя изделие Б приносит больше маржинальной прибыли, чем изделие А, полностью отказываться от изделия А нельзя, т.к. его производство и реализация приносят предприятию дополнительно 111 756 маржинальной прибыли.

Преимущества учета по усеченной себестоимости заключаются в следующем:

- финансовый результат по всему предприятию и по отдельным видам продукции не зависит от выбора метода распределения постоянных затрат, что особенно важно для предприятий с широким ассортиментом продукции;
- возможность сравнения себестоимости различных периодов только в части релевантных затрат; в результате – изменение структуры предприятия и связанные с этим нерелевантные, неподконтрольные затраты не влияют на результат сравнения;
- внимание к характеру поведения затрат в зависимости от объема.

Главное преимущество учета по усеченной себестоимости заключается в разделении постоянных и переменных затрат. Это позволяет решать такие важнейшие задачи управления затратами, как:

- определение нижней границы цены продукции или заказа (соответствует переменным затратам);
- сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции;
- определение оптимальной программы выпуска и реализации продукции;
- выбор между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне;
- выбор оптимальной (с экономической точки зрения) технологии производства;
- поиск и “расшивка” “узких мест” в производстве и сбыте продукции;

- определение точки безубыточности и запаса прочности предприятия и др.
Однако, учет по усеченной себестоимости характеризуется рядом недостатков:

- отсутствует расчет полной себестоимости продукции, который необходим по законодательству;
- себестоимость запасов незавершенной и готовой продукции оказывается заниженной;
- сложность разделения постоянных и переменных затрат: во многом оно зависит от длительности рассматриваемого периода времени и от анализируемого диапазона объемов выпуска.

Учет по усеченной себестоимости играет важнейшую роль в управлении затратами. В то же время полностью отказаться от учета по полной себестоимости нельзя, поскольку он соответствует требованиям российского законодательства и дает важную информацию для принятия ряда управленческих решений.

В зависимости от специфики производственного процесса различают попроцессный, позаказный учет и гибридные (смешанные) системы.

Попроцессный (попередельный) учет применяют при массовом производстве однородной продукции (например, в химической промышленности, металлургии). Расчет себестоимости продукции при использовании этого метода состоит из следующих основных шагов:

- расчет выпуска в натуральном выражении;
- расчет выпуска в условных единицах;
- суммирование всех затрат на производство валовой продукции;
- расчет себестоимости условной единицы продукции;
- распределение затрат между готовой продукцией (или полуфабрикатами) и незавершенным производством на конец периода.

Позаказный метод учета себестоимости применяется на предприятиях, где затраты на производство легко идентифицировать с конкретной продукцией, работами, услугами, т.е. при индивидуальном или мелкосерийном производстве, а также в строительстве, машиностроении, научно-исследовательских и опытно-конструкторских работах. Основным регистром учета в этом случае является карточка учета заказа, в которой отражаются все прямые затраты на заказ. Косвенные затраты распределяются на заказы пропорционально выбранной базе.

В большинстве случаев используются **гибридные (смешанные) системы**, сочетающие черты как попроцессного, так и позаказного учета. Такие системы используются в серийном и поточном производстве: в машиностроении, швейной промышленности. В частности, одной из наиболее перспективных гибридных систем является **пооперационный учет** (*activitybased accounting*), при использовании которого основным объектом отнесения затрат на заработную плату, социальные нужды, а также общепроизводственных затрат является операция.

Затраты на каждую операцию распределяют по единицам продукции, прошедшим данную операцию, пропорционально средней величине добавленных затрат. Затраты на основные материалы относят на определенный вид продукции аналогично позаказному учету. Преимущество пооперационного учета – “привязка” калькуляции к технологическому процессу.

Выбор методов управленческого учета зависит от специфики предприятия: особенностей производственного процесса, организационной структуры, корпоративной культуры и др.

Какой бы метод управленческого учета ни использовался, система состоит из следующих **основных разделов**:

- учет по видам затрат (статьям калькуляции и экономическим элементам);
- учет по центрам ответственности;
- учет по носителям затрат.

Отправной точкой процесса учета затрат и финансового результата предприятия является **учет по видам затрат**. *Учет по видам затрат классифицирует и оценивает ресурсы, использованные в процессе производства и реализации продукции.* Затраты классифицируют по статьям калькуляции и экономическим элементам.

Состав затрат, *включаемых в состав себестоимости*, регламентируется соответствующими нормативными актами, прежде всего – “Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли” (утверждено Постановлением Правительства РФ 5 августа 1992 года № 552, с последующими изменениями).

Этим же документом установлен единый для всех предприятий перечень *экономически однородных* элементов затрат:

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

Перечень статей калькуляции предприятие может устанавливать для себя самостоятельно с учетом своих специфических потребностей.

Учет по центрам ответственности “привязывает” учет затрат к организационной структуре предприятия или объединения. Виды центров ответственности и принципы деления предприятия на центры ответственности уже были рассмотрены в соответствующем разделе, поэтому сейчас остановимся лишь на самой процедуре учета.

Обмен продукцией и услугами между центрами ответственности осуществляется при помощи *внутренних (трансфертных) цен*, которые могут устанавливаться одним из следующих способов:

- по рыночной стоимости;
- по полной себестоимости + прибыль как % от полных затрат;
- по переменным затратам + прибыль как % от переменных затрат;
- по взаимной договоренности сторон;
- на уровне, способствующем оптимизации финансовых потоков корпорации в целом: минимизации налоговых и таможенных платежей, распределению и перераспределению прибыли между подразделениями корпорации и др.;
- по полной или усеченной себестоимости.

Первые пять методов установления внутренних цен актуальны для центров прибыли и центров инвестиций, т.е. относительно самостоятельных подразделений крупных корпораций. Метод учета по полной или усеченной себестоимости применяется для учета обмена продукцией или услугами между более мелкими подразделениями внутри каждого предприятия (центры затрат, центры выручки), а потому он актуален практически для каждого, а не только для крупного предприятия. Остановимся на нем подробнее.

Процедура учета обмена продукцией и услугами между центрами ответственности по себестоимости в целом сводится к распределению затрат.

Распределение затрат по центрам ответственности осуществляется при помощи **специальной шахматной ведомости**, по строкам и столбцам которой откладываются виды затрат и центры ответственности, а на пересечении соответствующих строк и столбцов указываются затраты. Если какие-либо затраты невозможно непосредственно отнести ни на один центр ответственности (например, затраты на аренду помещения) их распределяют пропорционально выбранной базе (например, в случае затрат на аренду помещения базой может служить занимаемая площадь).

Косвенные затраты могут распределяться между центрами ответственности на основе количественных или стоимостных баз распределения. Примерами количественных баз могут служить: численность персонала, объем выпуска продукции, количество совершенных сделок по закупке материалов, фактический фонд времени работы оборудования, время складирования и т.д.

Примеры стоимостных баз распределения – заработная плата основных производственных рабочих, стоимость израсходованных в производстве материалов, производственная себестоимость продукции и т.д. В качестве базы распределения затрат лучше всего использовать факторы *возникновения* затрат.

В то же время базу для распределения затрат следует выбирать таким образом, чтобы определение ее количественного значения не было связано с большими тратами времени и средств. Например, базой распределения затрат на отопление может служить площадь отапливаемого помещения, хотя точнее всего издержки на отопление можно измерить калориметрами: ведь установка приборов и регулярное снятие их показаний связаны с серьезными затратами времени и денег.

Примеры наиболее распространенных способов распределения затрат приведены в табл. 4.

Таблица 4

Примеры баз распределения затрат

Виды затрат	Наиболее распространенные базы распределения затрат по центрам ответственности
Затраты на отопление	Площадь отапливаемых помещений, кв. м
Страховые взносы	Стоимость застрахованного имущества
Затраты на электроэнергию	Номинальная потребляемая мощность
Плата за телефон	Количество сотрудников или количество установленных телефонных аппаратов

Рассмотрим пример распределения издержек по оплате за телефон. В сумме затраты на телефон за месяц составили 6741 тыс. руб. Количество телефонных аппаратов в различных центрах ответственности следующее:

№ центра ответственности	1	2	3	4	5	Итого
Число телефонных аппаратов	10	25	5	15	8	63

Плата за телефон в расчете на один аппарат составила $6741/63=107$ тыс. руб. Распределим суммарную плату за телефон между центрами ответственности:

№ центра ответственности	Затраты на телефон, тыс. руб.
1	$107 \cdot 10 = 1070$
2	$107 \cdot 25 = 2675$
3	$5 \cdot 107 = 535$
4	$15 \cdot 107 = 1605$
5	$8 \cdot 107 = 856$
Итого	6741

Обмен услугами между центрами ответственности может учитываться различными способами: методом одностороннего учета, методом пошагового учета, при помощи системы линейных уравнений или методом фиксированных коэффициентов.

Односторонний метод заключается в том, что стоимость услуг относят только на основные центры ответственности, а взаимный обмен услугами между вспомогательными центрами ответственности не рассматривают. Коэффициенты распределения (это отношение на вспомогательные центры ответственности к объему (количеству) услуг) рассчитывают по формуле:

$$k = Z_v / Q_{осн},$$

где k – коэффициент распределения;

Z_v – затраты вспомогательных центров ответственности;

$Q_{осн}$ – количество услуг, потребленных в сумме всеми основными центрами ответственности.

При использовании метода пошагового учета выстраивают “цепочку” вспомогательных и основных центров ответственности, так что стоимость услуг вспомогательных центров включают в затраты каждого “следующего по очереди” центра ответственности. Таким образом частично учитывается обмен услугами между подразделениями предприятия, но величина затрат центров ответственности зависит от порядка центров в “цепочке”. Чтобы минимизировать погрешность, последовательность центров ответственности следует выстраивать в порядке возрастания объемов потребления услуг друг друга. Коэффициент распределения рассчитывается по формуле:

$$k = (Z_n + Z_k) / Q$$

где Z_n , Z_k – прямые и косвенные затраты.

Q – объем услуг, переданных следующему центру ответственности.

Решение системы линейных уравнений – самый точный метод учета взаимного обмена услугами между центрами ответственности. Система уравнений имеет следующий вид:

$$\frac{Z_{n1} + \sum (Q_{ij} \times k_j) = \sum Q_{ij} \times k_j}{Z_{nm} + \sum (Q_{mi} \times k_i) = \sum Q_{mi} \times k_i},$$

где Z_{nm} – прямые затраты m -го центра ответственности;

Q_{mi} – объем услуг, предоставляемых m -м центром ответственности i -му центру;

k_m – коэффициент распределения затрат m -го центра.

На практике в целях упрощения и ускорения расчета часто используют фиксированные коэффициенты распределения, установленные на основе плановых показателей. Образующиеся отклонения фактических затрат от плановых списывают в конце предприятия, чаще всего – на основные центры ответственности или на счет предприятия в целом.

Учет по носителям затрат, т.е. продукции, работам, услугам.

Здесь решаются следующие основные задачи:

- определение себестоимости продукции (работ, услуг) реализованных потребителю;
- определение результата от реализации продукции (работ, услуг);
- оценка стоимости запасов.

Наиболее простой способ расчета себестоимости продукции – **деление суммарных затрат на объем выпуска**. Однако, применять этот метод можно только при условии, что предприятие производит один вид продукции, не образуя при этом запасов полуфабрикатов или готовой продукции, поэтому на практике используется редко.

Более сложный способ – калькуляция себестоимости по статьям затрат.

Прямые затраты непосредственно включают в себестоимость продукции, а косвенные – распределяют при помощи специальных коэффициентов распределения (расчет описан выше). **Калькуляция себестоимости** – это система учета, в которой как переменные, так и постоянные затраты (издержки) распределяются на все изготовленные единицы продукции (виды продуктов).

Для повышения точности расчетов для каждого вида косвенных затрат может быть использован свой коэффициент и своя база.

5. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СИСТЕМЫ “ДИРЕКТ-КОСТИНГ”

Особенностью организации учета затрат на западных предприятиях и фирмах является его разделение на финансовую и управленческую (производственную) подсистемы, что объективно обусловлено различием их целей и задач.

Правила ведения финансового учета и составления внешней финансовой отчетности регламентируются государством.

Организация производственного учета – внутреннее дело каждого предприятия или фирмы. Администрация сама решает в каких разрядах классифицировать затраты; насколько “детализировать” места возникновения затрат и как их “увязать” с центрами ответственности; вести учет фактических либо стандартных (плановых, нормативных), полных либо частичных (переменных, прямых, ограниченных) затрат.

В практике западного учета применяются два варианта связи между финансовой и управленческой (производственной) бухгалтериями. Эта связь осуществляется при помощи контрольных счетов, какими являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии.

При наличии прямой корреспонденции счетов производственной бухгалтерии с контрольными счетами говорят об интегрированной (монистической, однокруговой) системе учета на предприятии, т.е. речь идет о первом варианте связи.

Если подсистема производственного учета автономная, замкнутая, то используются парные контрольные счета одного и того же наименования, известные как зеркальные счета, или счета-экраны. Это второй вариант.

В отечественном бухгалтерском учете до сих пор не было разделения на финансовую и производственную бухгалтерию, это стало необходимым в связи с развитием рыночных отношений.

Отечественный учет – это интегрированная система, организованная в единой системе счетов.

В теории отечественного учета существует хорошо разработанная система нормативного учета, во многом схожая с западной системой “стандарт-костинг” – нормативный учет.

Система нормативного учета включает в себя методы разработки и установления норм расхода производственных ресурсов, расчет нормативной себестоимости продукции, систематический учет изменений норм и оперативный учет, документирование отклонений от норм с указанием их причин и виновников.

С точки зрения оперативности учет затрат подразделяется на учет затрат фактических (прошлых, исторических) и учет затрат по системе “стандарт-костинг”.

Что касается сравнения нашей и западной учетных систем по такому признаку, как полнота включения затрат в себестоимость и их разделение на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства, то в нашей системе до сих пор не было практики применения “директ-костинга”, т.е. раздельного учета постоянных и переменных затрат, а применялся и до сих пор применяется учет полной себестоимости.

Классификация затрат на условно-постоянные и условно-переменные принята в отечественном экономическом анализе для решения некоторых задач.

Охарактеризуем систему “директ-костинг” и раскроем ее сущность.

Основной характеристикой директ-костинга является подразделение затрат на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства.

В настоящее время директ-костинг предусматривает учет себестоимости не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат.

Поэтому здесь название явно условно. Сформулируем особенности и положительные моменты, которые присущи системе директ-костинга.

1. Возникают трудности при разделении расходов на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных или чисто переменных расходов не так уж много. Кроме того, в различных условиях одни и те же расходы могут вести себя по-разному.

2. Противники директ-костинга считают, что постоянные расходы также участвуют в производстве данного продукта и, следовательно, должны быть включены в его себестоимость. А поэтому требуется дополнительное распределение условно-постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства.

3. Ведение учета себестоимости по сокращенной номенклатуре статей не отвечает требованиям отечественного учета, главной задачей которого до последнего времени являлось составление точных калькуляций.

4. Необходимо в ценах, устанавливаемых на продукцию предприятия, обеспечивать покрытие всех издержек предприятия.

Следует отметить, что идеальных систем не бывает, у каждой есть свои достоинства и недостатки.

Главная задача – понять особенности системы для того, чтобы максимально использовать, реализовать заложенные в них преимущества.

“Директ-костинг” позволяет руководству заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям; выявить изделия с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затухает в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретных изделий. Система обеспечивает возможность быстро переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка.

В отчете о финансовых результатах, составляемом при системе “директ-костинг”, видно изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции.

В последнее время в странах с рыночной экономикой разработаны различные варианты установления цен на готовую продукцию с учетом переменных и постоянных расходов на ее производство и реализацию. Информация, получаемая в системе, позволяет находить наиболее выгодные комбинации цены и объема, проводить эффективную политику цен. В условиях рыночной экономики “директ-костинг” дает также информацию о возможности использования в конкурентной борьбе демпинга – продажи товаров по заведомо заниженным ценам, что связано с установлением нижнего предела цены. Этот прием применяется в периоды временного сокращения спроса на продукцию для завоевания рынков сбыта.

Все изложенное выше свидетельствует о том, что директ-костинг является важным элементом маркетинга – системы управления предприятием в условиях рынка и свободной конкуренции.

Еще одно важное достоинство системы отмечает С. А. Стуков: “...Ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа

статей затрат: себестоимость становится “более обозримой”, а отдельные затраты – лучше контролируемы. Ведь чем больше контролируемых объектов, тем сильнее рассеивается внимание между ними, тем слабее становится контроль”.

В последнее время наблюдается устойчивая тенденция роста удельного веса постоянных (накладных) расходов. Поэтому повышаются требования к обоснованности планирования и нормирования величин этих расходов. “Директ-костинг” позволяет заострить внимание на решении этих вопросов, поскольку сумма постоянных расходов за данный конкретный период фиксируется в отчете о доходах отдельной строкой, и поэтому их влияние на величину прибыли предприятия особенно видно.

Кроме того, “директ-костинг” дает возможность оперативнее контролировать постоянные расходы, так как часто в процессе контроля за себестоимостью используются нормативные (стандартные) затраты, (т.е. “директ-костинг” организуется в сочетании со “стандарт-костом”) или гибкие сметы. Применяя “стандарт-кост” в системе “директ-костинг”, устанавливают нормы на постоянные затраты; в основе же контроля гибких смет лежит разделение затрат на постоянные и переменные. При системе учета полной себестоимости часть нераспределенной суммы накладных расходов переходит из одного периода в другой, поэтому контроль за ними ослабевает. “Директ-костинг” помогает снизить трудоемкость распределения накладных расходов.

Благодаря директ-костингу расширяются аналитические возможности учета, причем наблюдается процесс тесной интеграции учета и анализа. Неслучайно на Западе “директ-костинг” называют также “управлением себестоимостью” или “управлением предприятием”, чем, на наш взгляд, подчеркивают единство учета, анализа и принятия управленческих решений в этой системе. На ее основе строится система контроллинга. Ведь именно, анализируя поведение переменных и постоянных расходов в зависимости от изменения объемов производства, можно гибко и оперативно принимать решения по управлению, например, экономически грамотно, используя ставки маржинального дохода, оптимизировать ассортимент выпускаемой продукции, получить ответы на вопросы:

- установления цен на новую продукцию, которую по определенной цене продает конкурент;
- выбора и замены оборудования;
- производства у себя либо покупки на стороне того или иного полуфабриката;
- поиска вариантов изменения производственной мощности предприятия;
- целесообразности принятия дополнительного заказа и т.д.

Одним из главных тезисов, выдвигаемых оппонентами “директ-костинга”, является следующий: при этой системе не определяются полные затраты на изготовление продукции, “директ-костинг” не отвечает одной из главных целей традиционного отечественного бухгалтерского учета – составление точных калькуляций.

Остановимся на подходах к решению этой проблемы.

Калькулирование себестоимости продукции (на Западе – учет по носителям затрат) является составным элементом управленческого учета, а значит и такой системы, как “директ-костинг”.

Основные цели калькулирования в отечественном учете до настоящего времени были следующие:

- обеспечить достоверную калькуляцию единичного продукта, его частей процессов;
- контролировать рентабельность производства отдельных продуктов и соблюдать плановый уровень их себестоимости;
- выявлять эффективность конструкторских и организационно-технических условий производства продукта;

- обеспечить сопоставимость калькуляций для сравнительного анализа и использования на макроуровне (ценообразование, отраслевое планирование и т.п.).

Рассмотрим проблематику калькулирования по системе “директ-костинг” с точки зрения этих задач.

Сначала относительно составления точных калькуляций. Не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно ни было обосновано, искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования. Если смотреть с этих позиций, то самой точной является калькуляция по прямым (переменным) расходам, которая получается при калькулировании по системе “директ-костинг”. В этом случае в калькуляцию включаются расходы, непосредственно связанные с изготовлением данного изделия. Поэтому критерием точности исчисления себестоимости изделия, на наш взгляд, служат не полнота включения затрат в себестоимость, а способ их отнесения на то или иное изделие.

Необходимо подчеркнуть и то обстоятельство, что постоянные затраты в основной своей массе не связаны с производством данного конкретного вида изделия, а являются, как правило, периодическими и связаны с выпуском всего объема продукции предприятия. Поэтому тезис о том, что эти расходы также должны в обязательном порядке включаться в расчет себестоимости изделия, можно подвергнуть критике.

Что касается установления и контроля за уровнем рентабельности изделий, то окупаемость изделия при калькулировании по прямым (переменным затратам) видна лучше, так как она не искажается в результате того же распределения косвенных расходов.

Необходимость составления точных, достоверных калькуляций была обусловлена в советском бухгалтерском учете системой государственного централизованного ценообразования. С развитием рыночных отношений расширяется самостоятельность предприятий, в том числе и в вопросах установления цен на свою продукцию с учетом складывающихся на рынке спроса и предложения, что является одной из характеристик этих отношений, в результате чего изменяются задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом и его подсистемой – калькулированием. В этих условиях задача калькулирования – не просто обеспечить фактическую себестоимость изделия, а рассчитать такую себестоимость, которая в сегодняшних условиях работы предприятия на рынке могла бы обеспечить ему определенную прибыль. Исходя из этого рассчитанного уровня себестоимости, нужно организовать производство таким образом, чтобы обеспечить этот приемлемый уровень себестоимости и возможность ее постоянного снижения. Поэтому в настоящее время центр тяжести в калькуляционной работе постепенно должен переноситься с трудоемких расчетов по распределению косвенных расходов и определению точной фактической себестоимости на прогнозные расчеты себестоимости, составление обоснованных нормативных калькуляций, организацию контроля за их соблюдением в процессе производства. Кроме того, калькуляция себестоимости на уровне прямых (переменных) расходов в условиях рынка связана с установлением нижнего предела цены, т.е. предела, до которого предприятие еще может снизить цену в случае падения спроса на его продукцию или с целью завоевания определенного рынка.

Как мы уже подчеркивали, на западных предприятиях для принятия управленческих решений используется разнообразная информация о себестоимости. Иногда себестоимость продукции за рубежом калькулируется двумя методами: на основе распределения всех косвенных затрат и по системе “директ-костинг”. Думается, на данном этапе отечественным предприятиям нет

необходимости вести параллельный учет по двум системам. Для предприятий, использующих директ-костинг, достаточно периодически (в зависимости от целей управления) рассчитывать полную себестоимость внесистемно. Как показывает опыт Венгрии, других западных стран данные о такой себестоимости приемлемы для принятия решений.

6. АДАПТАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА К РОССИЙСКОЙ УЧЕТНОЙ ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ

План счетов 1992 года предоставляет потенциальную возможность разделения общей бухгалтерии предприятия на внешнюю (финансовую) и внутреннюю (управленческую или производственную). В краткой преамбуле к разд. III Инструкции по применению Плана счетов говорится: *“Группировка затрат по местам возникновения и другим признакам, а также калькуляционный учет могут осуществляться в отдельной системе счетов, состав и методика использования которой устанавливаются предприятием, исходя из особенностей производственной деятельности, структуры, организации управления”*.

В качестве примера рассмотрим вариант организации раздельного учета на счетах финансовой и управленческой (производственной) бухгалтерии (вариант автономии). Для удобства восприятия схемы номера и названия счетов приведены в табл. 5. Отсутствующие в действующем Плате счетов счета 32, 33, 34, 35 введены автором для учета расходов в разрезе экономических элементов затрат. (Подробнее о классификации затрат по экономическим элементам см. гл. 4, а также: Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система “директ-костинг”. Гл. 2.) Счета 18, 49 и 82 применяются автором условно.

Таблица 5

ПЕРЕЧЕНЬ СЧЕТОВ ФИНАНСОВОГО И ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА

<i>№ счета</i>	<i>Наименование счета</i>
	Финансовая бухгалтерия
32	Материальные затраты
33	Расходы на оплату труда
34	Отчисления на государственное социальное и обязательное медицинское страхование
35	Амортизация основных фондов
18	Запасы товарно-материальных ценностей
02	Износ основных средств
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
62	Расчеты с покупателями и заказчиками
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению
70	Расчеты с персоналом по оплате труда
46	Реализация продукции (работ, услуг)
82	Финансовые результаты от текущей деятельности
	Управленческая бухгалтерия
32	Отраженные счета тех же наименований
33	

<i>№ счета</i>	<i>Наименование счета</i>
34	
35	
46	
10	Материалы
20	Производственная себестоимость
25	Производственные накладные расходы
26	Общие управленческие и сбытовые расходы
40	Готовая продукция
49	Результаты производственной деятельности

При данном варианте учет текущих расходов финансовой бухгалтерии осуществляется по экономическим элементам на счетах 32, 33, 34, 35. Для связи учета затрат в управленческой (производственной) бухгалтерии с учетом текущих расходов в финансовой бухгалтерии целесообразно применять отраженные счета (счета-экраны) того же наименования.

Пусть в рассматриваемом примере входящие остатки на счетах товарно-материальных ценностей отсутствуют. Производственная бухгалтерия осуществляет учет и контроль всех видов расходов производственных ресурсов, а также формирования производственного результата. Расходы, собираемые на счете 26 "Общие управленческие и сбытовые расходы", являются периодическими и поэтому относятся на результаты производственной деятельности того отчетного периода, в котором они возникли. Производственные накладные расходы, учитываемые на одноименном счете 25, списываются на производственную себестоимость с последующим распределением между объектами калькулирования. Прямые производственные расходы учитываются по дебету счета 20 - "Производственная себестоимость" с кредита счетов 10 - "Материалы", 33 - "Расходы на оплату труда", 34 - "Отчисления на государственное социальное и обязательное социальное, и обязательное медицинское страхование".

В учете текущих расходов финансовой бухгалтерии эти расходы отражаются по дебету счетов 32, 33, 34, 35 и по кредиту отраженных счетов того же наименования в учете затрат управленческой бухгалтерии.

Обратимся теперь к перечню операций финансовой и управленческой бухгалтерии и отражению их на счетах (табл. 6).

В табл. 6 приведена общая схема записи на счетах основных хозяйственных операций в управленческой и финансовой бухгалтерии по системе "директ-костинг" (первый вариант).

Таким образом, учет основных операций в управленческой бухгалтерии осуществляется в соответствии с ее задачами. Система записи на счетах организована так, чтобы можно было проследить за движением товарно-материальных ценностей в процессе их заготовления, хранения, потребления в ходе производства и выбытия в результате реализации продукции.

Цикл учетных записей по счетам управленческой бухгалтерии при данном варианте организации завершается сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету "Результаты производственной деятельности". Если учет ведется по системе "директ-костинг" на счете "Результаты производственной деятельности", то выявляются два финансовых результата: маржинальный доход или сумма покрытия (в нашем примере: $3000 - 1900 = 1100$ у.д.е) и прибыль от реализации продукции ($1100 - 395 = 705$ у.д.е.).

Современный Гуманитарный Университет

Таблица 6

ПЕРЕЧЕНЬ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

№ опе- ра- ции	Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, у.д.е.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
Финансовая бухгалтерия				
1	Приобретение материалов	32	60	1 500
2	Начисление заработной платы работникам предприятия	33	70	1 000
3	Начисление расходов по стра- хованию	34	69	300
4	Начисление амортизации ос- новных средств предприятия	35	02	500
5	Реализация готовой продук- ции	62	46	3 000
6	Закрытие счета материальных затрат	82	32	1 500
7	Закрытие счета расходов на оплату труда	82	33	1 000
8	Закрытие счета отчислений на страхование	82	34	300
9	Закрытие счета амортизации основных фондов	82	35	500
10	Закрытие счета реализации	46	82	3 000
11	Оценка запасов товарно- материальных ценностей (ос- таток) на конец отчетного пе- риода	18	82	1 005
Управленческая бухгалтерия				
1	Оприходованы на складе ма- териалы	10	32	1 500
2	Отпущены материалы: на производство	20	10	700
3	на обслуживание основного производства	25	10	250
4	на цели управления предпри- ятием	26	10	100
	Начислена заработная плата:			
5	основным производственным рабочим	25	33	600
6	администрации цеха	25	33	150
7	администрации предприятия	26	33	150

1	2	3	4	5
	Производственные отчисления на социальное и медицинское страхование:			
8	основных производственных рабочих	20	34	180
9	управленческого персонала цеха	25	34	180
10	администрации предприятия	26	34	45
	Начислена амортизация:			
11	на основные средства цеха	25	35	400
12	на основные средства предприятия	26	35	100
13	Списаны накладные производственные расходы на производственную себестоимость	20	25	975
14	Сдана на склад готовая продукция	40	20	2 000
15	Реализована продукция покупателю	46	49	3 000
16	Списана фактическая производственная себестоимость реализованной продукции	49	40	1 900
17	Списаны общие управленческие и сбытовые расходы	49	26	395

Для учета постоянных и переменных производственных накладных расходов можно выделить два счета с аналогичными названиями. Тогда на производственную себестоимость будут списываться переменные производственные накладные расходы, а постоянные, подобно периодическим управленческим и сбытовым расходам, будут отнесены также на счет “Результаты производственной деятельности”. Таким образом, товарно-материальные ценности будут оцениваться в управленческой бухгалтерии по переменным производственным расходам.

При данном варианте организации производственного учета результат производственной деятельности не подлежит системному списыванию на счет “Прибыли и убытки” финансовой бухгалтерии. В случае автономии производственного учета от финансового в последнем выявляется свой результат на счете финансовых результатов текущей деятельности. Этот результат полностью поглощает результат управленческой бухгалтерии, и на него накладываются прибыли и убытки от текущих финансовых операций, разницы в оценке запасов товарно-материальных ценностей в финансовой и управленческой бухгалтериях.

В данном случае товарно-материальные ценности в финансовой бухгалтерии регистрируются один раз в конце отчетного периода по данным инвентаризации: их стоимость в инвентаризационной оценке записывается на активных балансовых счетах запасов товарно-материальных ценностей в корреспонденции со счетом финансовых результатов текущей деятельности. Остатки и движение товарно-материальных ценностей в течение отчетного периода отражаются на счетах

управленческой бухгалтерии.

У нас в составе текущих операций финансовой бухгалтерии не показаны финансовые операции. Начальные остатки товарно-материальных ценностей здесь равны нулю. Если предположить, что их оценка в обоих подразделениях бухгалтерии на конец отчетного периода одинакова – 1005 у.д.е. (450+455+100), то результат финансовой бухгалтерии окажется равным результату управленческой бухгалтерии. По дебету счета “Финансовые результаты текущей деятельности” отражены текущие расходы с кредита счетов элементов затрат, а по кредиту – выручка от реализации и остатки товарно-материальных ценностей на конец отчетного периода. Результат - 705 у.д.е. (4005 – 3300) равен прибыли, полученной в управленческой бухгалтерии.

Принятая в 1992 году новая учетная методология позволяет предприятиям, во-первых, в рамках выбранной на отчетный период учетной политики принимать свой вариант учета в широком смысле, самостоятельно определяя многие его аспекты, а во-вторых, что не менее важно, обуславливает предметную возможность и необходимость дальнейших научных изысканий в области управленческого учета, контроллинга, создания других систем управления предприятиями на базе западного опыта, с одной стороны, и богатых отечественных национальных традиций и культуры, с другой.

Как уже подчеркивалось, новая учетная методология предоставляет принципиальную возможность использования элементов западной системы “директ-костинг”, суть которой заключается в раздельном учете прямых (переменных, производственных) и периодических (постоянных) затрат, и калькулирования неполной (ограниченной) себестоимости. Отдельным вопросом, требующим в перспективе самостоятельной постановки и решения, является вопрос о том, на каких предприятиях целесообразно организовать учет с элементами системы “директ-костинг”.

Не проводя специальных исследований, можно сделать некоторые выводы о границах применения элементов этой системы в конкретных условиях переходного этапа российской экономики.

Выделим два преимущества системы “директ-костинг”: снижение трудоемкости, упрощение учета и, посредством иного подхода к калькулированию, – дополнительные аналитические возможности.

Первая особенность дает реальные преимущества в организации учета на малых предприятиях.

В приказе Минфина РФ от 22 декабря 1995 г. № 131 по ведению бухгалтерского учета на малых предприятиях, который действует с 1 января 1996 года говорится: “*Малые предприятия, имеющие незначительное количество объектов учета (видов продукции, субъектов производства и т.п.) и недлительный цикл производственного процесса, учитывающие общехозяйственные (накладные) расходы обособленно от прямых, могут списывать их ежемесячно полностью на затраты по реализованной продукции (работ, услуг)*”, что как раз и подразумевает запись по дебету счета 46 “Реализация продукции (работ, услуг)” и кредиту счета 26.

Вторая особенность, которая по сути при практической реализации системы “директ-костинг” как бы исключает первую, — это создание самостоятельной системы управленческого учета, необходимой в условиях рынка на средних и крупных, со сложной внутренней структурой, крупносерийным и массовым типом производства предприятиях, т.е. создание внутренней системы управления себестоимостью, что само по себе достаточно дорого и под силу только мощным и с финансовой точки зрения устойчивым предприятиям.

Как уже подчеркивалось, одной из подсистем управленческого учета является учет по носителям затрат или калькулирование.

Как известно, отечественный учет, обслуживавший интересы централизованно управлявшейся экономики, представлял собой (и до сих пор в

основном представляет) калькуляционный учет (хотя уже далеко не у всех субъектов рыночных отношений), т.е. одной из целей традиционного отечественного бухгалтерского учета было составление точных калькуляций. При этом точность определялась (в основном) полнотой включения всех издержек отчетного периода.

Сначала относительно составления точных калькуляций. Не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно ни было обосновано, искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования. Если смотреть с этих позиций, то самой точной является калькуляция по прямым (переменным) расходам, которая получается при калькулировании по системе “директ-костинг”. В этом случае в нее включаются расходы, непосредственно связанные с изготовлением данного изделия. Поэтому критерием точности исчисления себестоимости изделия должна быть не полнота включения затрат в себестоимость, а способ их отнесения на то или иное изделие.

Необходимо подчеркнуть и то обстоятельство, что постоянные затраты в основной своей массе не связаны с производством конкретного изделия, а являются, как правило, периодическими и связаны не только с выпуском всего объема продукции предприятия, но и с его функционированием как единого имущественно-финансового комплекса. Поэтому тезис о том, что эти расходы также должны в обязательном порядке включаться в расчет себестоимости изделия, можно подвергнуть критике.

Что касается такой задачи калькулирования, как контроль за уровнем рентабельности, то окупаемость изделия при калькулировании по прямым (переменным) затратам видна лучше, так как она не искажается в результате того же распределения косвенных расходов.

Необходимость составления точных, достоверных калькуляций была обусловлена в советском бухгалтерском учете системой государственного централизованного ценообразования. С развитием рыночных отношений постепенно расширяется самостоятельность предприятий, в том числе и в вопросах установления цен на свою продукцию с учетом складывающихся на рынке спроса и предложения, что является одной из характеристик этих отношений. В результате изменяются задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом и его подсистемой — калькулированием.

В таких условиях задача калькулирования — не просто обеспечить фактическую себестоимость изделия, а рассчитать такую себестоимость, которая в сегодняшних условиях работы предприятия на рынке могла бы обеспечить ему определенную прибыль. Исходя из такого рассчитанного уровня себестоимости, нужно организовать производство таким образом, чтобы фактически обеспечить приемлемый уровень себестоимости и возможность ее постоянного снижения. Поэтому в настоящее время центр тяжести в калькуляционной работе постепенно будет переноситься с трудоемких расчетов по распределению косвенных расходов и определению точной фактической себестоимости на *прогнозные расчеты себестоимости, составление обоснованных нормативных калькуляций, организацию контроля за их соблюдением в процессе производства.*

Кроме того, калькуляция себестоимости на уровне прямых (переменных) расходов в условиях рынка связана, как уже было сказано, с установлением нижнего предела цены, т. е. предела, до которого предприятие еще может снизить цену в случае падения спроса на его продукцию или с целью завоевания определенного рынка.

Наша точка зрения заключается в том, что в разрабатываемых в настоящее время национальных бухгалтерских стандартах — положениях по бухгалтерскому

учету - необходимо определить основные принципы, которыми предприятия должны руководствоваться при выборе того или иного варианта организации учета затрат, а также постепенно предоставить предприятиям максимально возможную свободу в решении вопросов, связанных с калькулированием себестоимости.

Какую себестоимость калькулировать, как распределять накладные расходы на все изделия, пропорционально той или иной базе или только на их часть, или руководствоваться при этом какими-либо иными соображениями, - эти вопросы, в принципе, должны быть коммерческой тайной и должны решаться самим предприятием.

Уже сегодня на некоторых предприятиях из-за роста удельного веса заработной платы возникла искусственная проблема убыточности ряда позиций ассортимента только потому, что накладные расходы распределяются пропорционально заработной плате.

О каком калькулировании, например, может сейчас идти речь на подавляющем большинстве малых фирм, где все издержки производства или обращения за отчетный период собираются на дебете счета 20 "Основное производство" или 44 - "Издержки обращения"?! Это явление (сегодняшний котловый учет) можно было бы не рассматривать как недостаток ведения бухгалтерского учета, если только малое предприятие не занимается различными видами деятельности, облагаемыми налогом на прибыль по разным ставкам, если не рассматривать налоговый аспект этой проблемы. Это особенность начального этапа становления рыночных отношений.

Как только заработают реальные рыночные механизмы, возникнет на том или ином рынке реальная конкуренция, руководителям предприятий обязательно понадобится информация о себестоимости как видов продукции, так и видов деятельности, возникнет возможность и необходимость разделения затрат на прямые и косвенные, подсчета рентабельности и т. п. управленческих операций. А следовательно возникнут вопросы, которые уже сейчас возникают на практике: как калькулировать, что делать можно, а что - нельзя, как распределять накладные расходы? Право решения всех этих вопросов необходимо предоставить предприятиям, может быть не сразу, постепенно, поэтапно, но тенденция в этом направлении прослеживается уже сегодня.

Мы предвидим возражения возможных оппонентов. О каком управленческом учете сегодня можно серьезно говорить, если все это управление часто сводится к рекомендациям по поводу того, как лучше зависить себестоимость, чтобы показать меньшую прибыль, а значит заплатить меньший налог?!

Своеобразие и объективная особенность российской экономики, а, следовательно, и экономических дисциплин заключаются в том, что, с одной стороны, мы вынуждены у себя в стране осваивать и применять то, что является для Запада днем вчерашним, но, с другой стороны, - мы сосуществуем, живем с западными странами и международной экономикой в реальном времени. Пусть медленно, но все же происходят интеграционные процессы, поэтому мы должны осваивать и применять одновременно новейшие методы теории и практики управления.

Мы не можем согласиться с мнением тех, кто считает, что говорить об управленческом учете или о контроллинге сегодня преждевременно.

Во-первых, необходимо знать направления эволюции учетно-экономической мысли на современном этапе экономического развития. Это так же важно, как изучение истории учетных идей. И знать, главным образом, не для того, чтобы удивить коллег своей эрудицией, а для того, чтобы не делать очередных ошибок при "пересадке" западных методов управления "на отечественную почву". Изучив тенденции развития систем и методов управления на Западе и овладев теорией и практикой применения отечественных методов учета, анализа, планирования и контроля, наши специалисты должны уже сегодня понять, какие проблемы встанут

перед предпринимателями в условиях реального рынка, максимально используя имеющийся опыт и с уважением относясь к богатейшему потенциалу отечественной учетно-аналитической школы, — ведь каждая из этих экономических дисциплин у нас хорошо разработана. К сожалению, спецификой развития отдельных экономических направлений, дисциплин в условиях централизованно управляемой экономики было нередко их автономное, не связанное глобальными целями и задачами развитие.

Проблема, на наш взгляд, заключается в том, чтобы переориентировать отечественную теорию и накопленный практический опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в условиях рынка. И нельзя сказать, что у нас нет опыта в этом направлении. Так, С.А.Стуков по-новому увидел отечественный производственный учет как интегрированную систему учета, контроля и анализа еще в 1988 году¹.

Другой задачей в формировании концепции отечественного управленческого учета является, по нашему мнению, создание и освоение на практике новых нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений.

Главная особенность и ценность для нас западных методов управления заключается в том, что их освоение позволяет формировать у наших менеджеров альтернативное мышление, возможность неоднозначного подхода к решению тех или иных задач по управлению предприятием.

Однако проблема разработки новых подходов к калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), подсчету результатов производства, а значит и проблема управленческого учета — это проблемы не только теории и практики бухгалтерского учета. Они намного острее, глубже и шире. Эти проблемы имеют прямое отношение к налоговому законодательству, а следовательно, и к вопросам его взаимодействия с методологией бухгалтерского учета.

Как известно, в п. 2.5 Инструкции Госналогслужбы РФ от 10 августа 1995 г. № 37 “О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций” сказано следующее: *“По предприятиям, осуществляющим реализацию продукции (работ, услуг) по ценам не выше фактической себестоимости, для целей налогообложения принимается рыночная цена на аналогичную продукцию (работы, услуги), сложившаяся на момент реализации, но не ниже фактической себестоимости”*. И далее перечисляются очень трудно доказуемые исключения, когда предприятиям не нужно будет все-таки платить налог на прибыль с убытка от реализации.

Аналогичное требование содержится и в п. 9 Инструкции Госналогслужбы от 11 октября 1995 г. № 39 “О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость”.

Эти положения налогового законодательства сразу делают бессмысленным целый ряд достоинств системы управленческого учета, связанных с гибкой системой ценообразования на конечную продукцию предприятия, основанной на различных подходах к калькулированию.

Кроме того, как будут доказывать предприятия, использующие у себя в учете метод калькулирования неполной себестоимости, одно только разумное, взвешенное и грамотное применение которого могло бы сегодня помочь выжить не одному десятку промышленных предприятий; как будут такие предприятия доказывать — была у них или нет продажа ниже себестоимости? Ниже какой фактической себестоимости — полной или неполной? Ведь показателя прибыли по объектам калькулирования система “директ-костинг” в системном учете не

¹ См. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. М., 1988.

формирует. А можно ли прибыль, например, для целей налогообложения считать расчетно, внесистемно? Но тогда при подсчете прибыли по изделиям обязательно будут “продажи ниже полной себестоимости” по отдельным позициям ассортимента, так как в этом-то и заключается главный смысл гибкого ценообразования — реализация одних позиций ассортимента по меньшим или демпинговым ценам за счет более высокой цены реализации других позиций ассортимента.

В п. 3 Постановления Правительства РФ от 1 июля 1995 г. № 661 “О внесении изменений и дополнений в Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли” говорится: *“Государственному комитету Российской Федерации по промышленной политике совместно с другими федеральными органами исполнительной власти разработать и по согласованию с Министерством экономики Российской Федерации и Министерством финансов Российской Федерации утвердить в III квартале 1995 г. типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности”*.

Таким образом, один из основных объектов западного управленческого учета - калькулирование - продолжает оставаться в России централизованно регулируемым.

Однако следует обратить внимание на прогрессивную, на наш взгляд, тенденцию в развитии взаимоотношений бухгалтерского учета и учета для целей налогообложения, четко наметившуюся в 1995 году.

Все факты хозяйственной деятельности должны отражаться в бухгалтерском учете в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности (см. п. 2.2 ПБУ 1/94 “Учетная политика предприятия”) согласно которому *“... Факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами”*.

В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются практически все фактические затраты, связанные с процессами производства и реализации. Затем для целей налогообложения обязательно или в зависимости от принятого решения производится ряд корректировок: себестоимости, выручки, финансовых результатов. Такая тенденция налицо, правда, достаточно много невыясненных вопросов, неточностей и неоднозначных трактовок вызывает сам процесс корректировки. Эти вопросы должны быть отрегулированы налоговым законодательством.

7. “ДИРЕКТ-КОСТИНГ” И ПОЛИТИКА ЦЕН

Одно из наиболее важных направлений управленческой деятельности предприятий — политика цен, в результате проведения которой обеспечивается тот или иной объем выручки от реализации продукции, а значит, во многом и прибыли предприятия. Говоря о политике цен, мы подразумеваем не только собственно процесс установления цены на продаваемый товар, но и процесс управления ценами в различных рыночных ситуациях и в условиях влияния на них разных факторов. Рассмотрим некоторые аспекты политики цен с точки зрения “директ-костинга”.

В системе маркетинга существует несколько стратегий ценообразования. Одним из самых простых методов в рамках этих стратегий является классический метод установления цены на основе калькуляции фактической себестоимости. Этот метод отражает традиционную ориентацию главным образом на производство и в меньшей степени—на рыночный спрос.

В настоящее время на Западе более популярны такие подходы к

ценообразованию, при которых прежде всего учитываются факторы, относящиеся более к спросу, чем к предложению, т.е. оценка того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый ему товар. После установления цены равновесия необходимо проанализировать все затраты предприятия и постараться максимально их сократить. Калькуляция фактической себестоимости изделия не может прямо использоваться при установлении продажной цены, но ее следует принимать во внимание при рассмотрении вопроса о выпуске товара, предполагаемая цена реализации которого установлена с учетом условий рынка.

Некоторые специалисты по ценам на Западе считают, что уровень спроса вообще должен быть единственным фактором, который следует принимать во внимание при установлении цен, причем производственные затраты рассматриваются при принятии решения только как ограничительный фактор. Такой подход к ценообразованию можно принимать или оспаривать, но в любом случае он отражает тенденцию ориентации цены не на производство, а на спрос и, значит, показывает бессмысленность в условиях рынка частого составления “точных фактических калькуляций”. Однако знать возможные пределы снижения цен в зависимости от влияния различных рыночных факторов для предприятия так же необходимо, как и исследовать сам рынок. Поэтому в западном управленческом учете существуют понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены.

Долгосрочный нижний предел цены показывает какую цену можно еще установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и сбыт товара (равен полной себестоимости изделий); **краткосрочный нижний предел цены** ориентирован на цену, покрывающую только переменные затраты (равен себестоимости лишь в части переменных затрат). Расчет долгосрочного нижнего предела цены связан с калькулированием полной себестоимости изделий; расчет краткосрочного нижнего предела цены — с учетом и калькулированием по системе “директ-костинг”.

С “директ-костингом” связан и такой аспект политики цен, как установление заниженной цены по сравнению с данной.

Актуальной для отечественных промышленных предприятий, получивших возможность выхода со своей продукцией на внешние рынки, или предприятий с участием иностранного капитала является задача установления цены на экспортную продукцию, причем зачастую такую цену нужно устанавливать как можно ниже с тем, чтобы внедриться на рынок.

Раскрывая эту тему, сформулируем следующие определения:

Оптовая цена – цена, по которой предприятия реализуют свою продукцию.

Трансфертная цена – цена на продукцию или услуги, передаваемые одним подразделением (сегментом) крупной децентрализованной организации другому подразделению той же организации.

Пример. Предприятие продает на внутреннем рынке продукцию в объеме 15 000 шт. (данные о затратах на весь объем и на единицу продукции приведены ниже в таблице). Предприятие имеет возможность дополнительно произвести некоторое количество такой же продукции и реализовать ее на внешнем рынке. Нужно установить цену на экспортируемую продукцию.

	На объем продукции 15000 шт., руб.	На единицу про- дукции, руб.
Переменные затраты	60 000	4,0
Постоянные накладные расходы	30 000	2,0
Полная себестоимость	90 000	6,0
Цена реализации	105 000	7,0
Прибыль	15 000	1,0

Изделия, которые продаются на внутреннем рынке по цене 7 руб. за единицу имеют рентабельность 17%. Из таблицы видно, что переменные затраты, т.е. затраты, изменяющиеся пропорционально объему производства, составляют 4 руб. на единицу. Известно, что 15000 шт. изделий уже продаются на внутреннем рынке и предполагается, что можно продать на внешнем рынке какое-то количество продукции данного вида. В этом случае можно использовать себестоимость в части переменных затрат в качестве базы для определения экспортной цены, так как, во-первых, постоянные накладные расходы в размере 30000 руб. не изменятся и их долю в себестоимости каждого изделия в размере 2 руб. не нужно возвращать в ценах изделий, реализуемых на экспорт, во-вторых, предприятие в данном случае может ограничиться прибылью меньшей, чем 1 руб. Иными словами, предприятие получит прибыль от экспорта данного изделия, если экспортная цена будет выше величины переменных затрат на изделие, равных 4 руб. Если предприятие захочет продавать изделие с той же рентабельностью, что и на внутреннем рынке, только от переменных затрат, то получится экспортная цена, равная $4,0 \times 1,17 = 4,68$ руб.

Применять такой подход к ценообразованию целесообразно в тех случаях, когда постоянные накладные расходы могут возмещаться и фактически возмещаются в ценах, установленных для определенного базового количества производимых изделий, а цены определяют на базе переменных затрат только для дополнительного количества изделий.

Еще одним важным направлением политики цен, связанным с делением расходов на переменные и постоянные, является расчет различных вариантов снижения цен. Позволит ли снижение цены оставить на прежнем уровне или увеличить массу прибыли от реализации продукции, зависит от двух моментов:

1) от того, какое влияние окажет снижение цены на уровень спроса и, следовательно, на выручку от продажи товара;

2) от того, какое влияние окажет изменение объема реализации на себестоимость продукции.

Пример. Пусть показатель эластичности спроса на какой-либо товар составляет 1,5. Посмотрим, будет ли производителю выгодно уменьшить цену на свой товар, например, на 100 дол. Предположим также, что средняя цена ассортимента выпускаемой им продукции равна 2500 дол. и планируемый объем продаж по этой цене — 1 млн. шт. Производитель должен выяснить, как снижение цены влияет на объем продаж и выручку.

Снижение цены с 2500 до 2400 дол. составляет 4%. При показателе эластичности спроса, равном 1,5, это означает, что продажа товара должна увеличиться на 6% и составить 1,06 млн. шт.:

$$x = \frac{\Delta p \cdot E}{c_0} = \frac{100 \cdot 5}{2500} = 0,06, \text{ или } 6\%,$$

где Δp - уменьшение цены товара; E - эластичность спроса; c_0 - цена товара первоначальная.

Выручка от продажи товара до и после уменьшения цены составит:

при цене 2500 дол.: $2500 \times 1 \text{ млн. шт.} = 2500 \text{ млн. дол.}$

при цене 2400 дол.: $2400 \times 1,06 \text{ млн. шт.} = 2544 \text{ млн. дол.}$

Таким образом, выручка от продажи товара увеличится на 44 млн. дол.

Можно сделать вывод, что если производитель точно знает эластичность спроса на рынке, то у него есть возможность увеличить выручку от продажи своих товаров путем снижения цен на них. Однако показатель выручки от продажи товаров не является объективным и исчерпывающим, поскольку всегда основная цель деятельности компании — сохранение на существующем уровне или

увеличение прибыли от осуществляемых ею операций. Чтобы оценить этот показатель, необходимо обратиться к затратам на изготовление продукции.

Действительное влияние производства дополнительного количества продукции в 60 тыс. шт. будет зависеть от соотношения между постоянными и переменными издержками. Предположим, что это соотношение для данного предприятия 20:80.

Полные затраты составляют 2300 млн. дол. и прибыль— 200 млн. дол. При соотношении 20 :80 постоянные затраты составят 460 млн. дол. и переменные— 1840 млн. дол., или 1840 дол. на единицу продукции. Теперь сделаем расчет при условии, что цена на товар уменьшилась на 100 дол.

(млн. дол.)	
Постоянные издержки	460,0
Переменные издержки	1950,4 (1840 x 1,06)
Полные издержки	2410,4
<i>Расчет прибыли</i>	
Выручка от продажи товара	2544,0
Полные издержки	2410,4 –
Прибыль	133,6 (2544,0 – 2410,4)

Мы видим, что хотя снижение цены товара дало увеличение выручки от его продажи, оно одновременно привело к снижению прибыли компании с 200 млн. до 133,6 млн. дол., т.е. на 66,4 млн. дол. Если изложить то же самое с отнесением на единицу продукции, то можно сказать, что при уменьшении цены на 100 дол. затраты уменьшились только на 26,42 дол. Это говорит о том, что совершенно нереально давать рекомендации относительно той или иной политики в области цен на базе оценки только размера выручки от продажи товаров или исходя из предположения о том, что уменьшение цены единицы продукции будет обязательно компенсировано увеличением объема продаж.

Однако, даже если принимаются во внимание затраты, может существовать такой уровень ответного изменения спроса, который сделает оправданным уменьшение цены. Как правило, чем выше относительная величина постоянных затрат в общих затратах, тем меньше уровень эластичности спроса, который необходим для сохранения прибыли при снижении цен. При соотношении 20:80 уменьшение цены будет оправданным при эластичности спроса, равной 4,46. Требуемую величину эластичности спроса при заданном уменьшении цены можно получить по формуле:

$$X = \frac{\Delta p}{R - \Delta p + (1 - Y) \cdot C},$$

где X — требуемая величина увеличения объема производства; Δp — уменьшение цены; R — прибыль, получаемая от продажи единицы товара при начальной цене; C — себестоимость единицы товара при начальной цене; Y — процентное содержание переменных затрат при существующем объеме производства.

Тогда коэффициент эластичности спроса определится следующим образом:

$$E = \frac{X(R + C)}{\Delta p}.$$

Рассчитаем эти показатели для приведенного выше примера, если $p=100$ дол.; $C=2300$ дол.; $R=200$ дол.; $Y=0,8$;

$$X = \frac{100}{200 - 100 + 0,2 \cdot 2300} = 0,1786$$

$$E = \frac{0,1786(200 + 2300)}{100} = 4,465$$

Сделаем некоторые выводы о влиянии уменьшения цен на прибыльность товаров с точки зрения эластичности спроса, постоянных и переменных затрат.

1. Величина эластичности спроса, необходимая для поддержания прибыли в неизменных размерах, находится в обратно пропорциональной зависимости от величины прибыли, получаемой первоначально.

2. Если в двух случаях прибыль на единицу продукции одинакова, но в одном из этих случаев она составляет меньшую в процентном отношении часть затрат или цены, то требуемая эластичность спроса в этом случае будет более высокой.

3. Чем больше уменьшение цены, тем более эластичным должен быть спрос.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Какие же выводы следует сделать из всего вышеизложенного?

Если понимать под *управленческим учетом систему учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе управляемых объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия*, то можно сделать следующие выводы.

1. Можно говорить об элементах системы управленческого учета, имевших место в теории и практике отечественного учета, и о применении новых элементов системы и ее эффективном функционировании на российских предприятиях. В теории и практике отечественного учета были и есть: учет по видам затрат (в различных группировках), по центрам затрат и центрам ответственности, по объектам калькулирования;

— нормативный учет;

— система внутреннего хозяйственного расчета;

— система анализа, планирования и контроля. Все вышеперечисленное

— элементы систем управленческого учета. Поэтому говорить об управленческом учете как о чем-то для нас совершенно незнакомом было бы совсем неправильно.

Другое дело — эффективность совокупного функционирования элементов системы как целого в достижении единой цели. Здесь можно сказать, что в условиях рыночных отношений происходит объективная интеграция методов управления в единую систему управленческого учета, что было недостаточно эффективно в условиях централизованно управлявшейся экономики.

Новыми для нас являются также некоторые элементы систем управления, например, система “директ-костинг”, ее учетные, аналитические и управленческие возможности.

Таким образом, одной из предпосылок становления российского управленческого учета является теоретическая предпосылка: изучение, освоение и переосмысление богатого наследия отечественной учетно-аналитической и экономической школы, с одной стороны, и изучение, разумное применение и освоение западных теорий и методов управления, - с другой.

2. В Российской Федерации уже сегодня существуют надежные основы для становления и развития управленческого учета в виде отдельных положений нормативных актов Министерства финансов РФ. Основным “тормозом” здесь являются, на наш взгляд, отдельные положения действующего налогового

Современный Гуманитарный Университет

законодательства.

Таким образом, другая основная предпосылка становления управленческого учета — законодательные акты Российской Федерации, дающие возможность реальной организации управленческого учета в современных условиях.

3. В настоящее время мы не видим особой необходимости в форсировании законодательного разделения бухгалтерского учета на две автономные подсистемы — финансовый учет и управленческий учет. «Яблоко должно созреть».

Задачи обоих видов учета успешно может решать и интегрированная система, сложившаяся в нашей стране.

На наш взгляд следует сосредоточить внимание на пополнении отечественных методов калькулирования новыми, зародившимися в условиях рыночной экономики, дать им законодательное закрепление и решить вопросы взаимодействия и сосуществования с налоговым законодательством.

Таким образом, необходимо извлечь преимущества из сочетания единой организации системы учета на всех предприятиях в главных ее элементах и вариантности методов учета по тем позициям, гибкости которых требует процесс развития рыночных отношений.

4. Не следует забывать, что слово *управленческий* в словосочетании «управленческий учет» более значимо. *Нельзя ограничивать рассмотрение проблемы управленческого учета только бухгалтерским учетом.* Проблема значительно шире: управленческий учет использует элементы предмета и метода таких дисциплин как анализ, контроль, планирование и управление на предприятии, экономика предприятия, математические методы, статистика и др.

5. Таким образом, проанализировав вышеизложенное, можно говорить скорее о *проблемах адаптации западного управленческого учета к теории и практике российского учета (учета в широком смысле как основы управления)*, чем о проблемах его внедрения как чего-то доселе невиданного. Разумное сочетание старого и нового, «своего и чужого» — ключ к эффективному управлению современным предприятием.

Основными факторами, которые будут определять в дальнейшем тенденции развития управленческого учета в нашей стране является дальнейшее углубление рыночных процессов и их законодательное закрепление. Только законодательное обеспечение предоставляемой предприятиям экономической свободы в рамках принятого налогового законодательства станет фактором, стимулирующим объективно назревающие тенденции совершенствования систем управления предприятиями в условиях рыночной экономики, создания систем отечественного управленческого учета, а в перспективе — разработки систем, аналогичных системе контроллинга.

ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ

- 1. Составьте логическую схему базы знаний по теме курса.**

2. Укажите, ставя галочку в соответствующей колонке, к какому виду затрат относятся приведенные ниже затраты:

Затраты	Постоянные	Переменные
Аренда		
Коммунальные платежи		
Плата за телефон		
Оплата электроэнергии на технологические нужды		
Основные материалы		
Затраты на рекламу		
Проценты по кредиту		
Амортизация		
Заработная плата основных производственных рабочих		
Плата за освещение и отопление		
Заработная плата специалистов и служащих		
Ройялти		
Комиссионные		
Ремонт		
Техническое обслуживание		

ТРЕНИНГ УМЕНИЙ

1. Пример выполнения упражнений тренинга на умение 1.

Задание

Предприятие выпускает продукцию, себестоимость которой - 650 руб./изд., а реализует ее по цене 770 руб./изд. Продукции было выпущено за квартал 15000 изделий. Определить коэффициент выручки $K_{\text{выр.}}$.

Решение

Определяем выручку предприятия за квартал $770 \times 15\,000 = 11\,550$ тыс. руб.
Определяем расходы предприятия за квартал $650 \times 15\,000 = 9\,750$ тыс.руб.

Коэффициент выручки равен $\frac{11\,550 - 9\,750}{11\,550} = 0,15$ руб.

Решите самостоятельно следующие задания:

Задание 1.1.

1. Фирма изготавливает изделия, на которые в течение года было израсходовано 570 тыс. руб. Себестоимость 1-го изделия – 30 руб., а розничная цена на 20% выше. Выпуск изделий – 19 тыс. единиц. Определите коэффициент выручки.

Задание 1.2.

2. Малое предприятие выпускает продукцию по цене 350 руб./кг, себестоимость 1 кг на 20% ниже цены. В течение месяца было выпущено 60000 кг продукции; затраты на изготовление составили 700 тыс. руб. Определите коэффициент выручки.

2. Пример выполнения упражнений тренинга на умение 2.

Задание

Себестоимость изделия А составила 1 200 руб., а цена – 1 500 руб. Прибыль от продажи 1-го изделия: $1\,500 - 1\,200 = 300$ руб. Изготовители решили снизить цену изделия на 115 руб.

Переменные затраты при существующем объеме производства составляют 70% от общего объема затрат.

Определяем величину эластичности спроса.

Решение:

$$X = \frac{115}{300 - 115 + (1 - 0,7) \cdot 1200} \cdot 100\% = \frac{115}{545} \cdot 100\% = 21,1\%.$$

Таким образом, предприятие должно увеличить объем производства на 21,1%, если оно снизит цену на изделие и сохранит прежнюю прибыль.

Решите самостоятельно следующие задания:

Задание 2.1.

1. На лакокрасочном предприятии производство 1кг белил обходится в 15 руб. Отпускная цена 1 кг – 17 руб. Доля переменных затрат – 80%. Определите величину эластичности спроса, если цена 1 кг белил будет снижена на 1 руб.

Задание 2.2.

2. Кондитерская фабрика выпускает шоколадные наборы себестоимость которых – 20 руб., отпускная цена - 28 руб. Доля переменных затрат – 75% в общем объеме затрат. Кондитеры снизили цену 1-го набора на 1,5 руб. Определите величину эластичности спроса.

3. Пример выполнения упражнений тренинга на умение 3.

Задание

Предприятие должно увеличить объем производства на 19,4%, т.к. оно снизило цену на ед. изделия, а прибыль должна остаться на том же уровне. Прибыль от продажи единицы изделия при начальной цене составила 150 руб., а себестоимость изделия – 1 200 руб. Снижение цены равно 100 руб. на ед. изделия. Определить коэффициент эластичности спроса E.

Решение

Определяем коэффициент эластичности спроса E

$$E = \frac{0,194 \cdot (150 + 1200)}{100} = 2,619.$$

Решите самостоятельно следующие задания:

Задание 3.1.

1. Кондитеры снизили цену шоколадного набора на 1,5 руб. Чтобы прибыль осталась прежней объем производства должен быть увеличен на 13, 04%.

Прибыль от продажи 1 коробки шоколадного набора составляет 8 руб., а себестоимость – 20 руб.

Определите коэффициент эластичности спроса.

Задание 3.2.

2. Предприятие должно увеличить объем производства на 21,1%, т.к. оно снизило цену 1 кг изделия на 115 руб., себестоимость изделия – 1 200 руб., а прибыль от продажи единицы изделия – 300 руб.

Определите коэффициент эластичности спроса.

КОНТРОЛЛИНГ

ЮНИТА 1

СИСТЕМА УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ И РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Редактор Е.М. Евдокимова
Оператор компьютерной верстки А.Б. Кондратьева

Изд. лиц. № 015286 от 27.09.96 г.
Тираж

Сдано в печать
Заказ

Современный Гуманитарный Университет