

Н. И. САТАЛКИНА

# УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ



Тамбов  
Издательский центр ФГБОУ ВО «ТГТУ»  
2024

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации

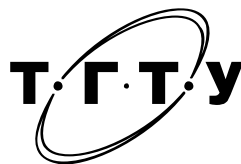
**Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение высшего образования  
«Тамбовский государственный технический университет»**

**Н. И. САТАЛКИНА**

# **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ**

Утверждено Ученым советом университета в качестве учебного пособия  
для студентов, обучающихся по специальности  
«Экономическая безопасность»

*Учебное электронное издание*



---

Тамбов  
Издательский центр ФГБОУ ВО «ТГТУ»  
2024

УДК 651.01(075.8)  
ББК У052я73  
С21

Рецензенты:

Кандидат экономических наук, доцент Тамбовского филиала  
ФГБОУ ВО «РАНХиГС при Президенте РФ»  
*Н. В. Логвин*

Кандидат экономических наук, доцент ФГБОУ ВО «ТГТУ»  
*Е. В. Дмитриева*

**Саталкина, Н. И.**

С21    Управленческий учет в экономической безопасности [Электронный ресурс] : учебное пособие / Н. И. Саталкина. – Тамбов : Издательский центр ФГБОУ ВО «ТГТУ», 2024. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM). – Системные требования : ПК не ниже класса Pentium II ; CD-ROM-дисковод ; 00,0 Mb ; RAM ; Windows 95/98/XP ; мышь. – Загл. с экрана.  
ISBN 978-5-8265-2761-0.

Рассматриваются управленческий учет в системе экономической безопасности организации, автоматизация его проверки, раскрываются вопросы перспективных калькуляционных систем, организации бухгалтерского управленческого учета. Значительное место уделено вопросам бюджетирования и контроля затрат. Изложение материала иллюстрируется примерами из практики и кейсами.

Предназначено для студентов, обучающихся по специальности «Экономическая безопасность».

УДК 651.01(075.8)  
ББК У052я73

*Все права на размножение и распространение в любой форме остаются за разработчиком.  
Нелегальное копирование и использование данного продукта запрещено.*

**ISBN 978-5-8265-2761-0**    © Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Тамбовский государственный технический университет» (ФГБОУ ВО «ТГТУ»), 2024

## ВВЕДЕНИЕ

---

В своей профессиональной деятельности специалисты в области экономической безопасности постоянно сталкиваются с разнообразными проблемами теории и практики системы бухгалтерского учета с поиском эффективных путей его организации в организации.

Управленческий учет имеет исторические корни в России. Переход отечественной экономики на рыночные рельсы хозяйствования обусловил потребность руководства каждого хозяйствующего субъекта в информационном обеспечении управления бизнесом. Дальнейшее развитие рыночных отношений изменило акценты в менеджменте на стратегическое управление. В современном управленческом учете появляются учетные методики, адекватные новым теориям управления. На сегодняшний день бюджетирование и контроль затрат являются составной частью работы специалиста в области экономической безопасности. От грамотного составления бюджетов организации во многом зависит их исполнение, а значит, и стабильное развитие хозяйствующего субъекта.

Управленческий учет как самостоятельная дисциплина входит в Федеральный государственный образовательный стандарт высшего образования по специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность».

Содержание дисциплины включает в себя следующие темы: «Общая характеристика бухгалтерского управленческого учета», «Учет затрат на производство продукции», «Основы калькулирования себестоимости продукции», «Управленческая отчетность» и др.

Дисциплина «Управленческий учет» входит в состав базовой части образовательной программы. До ее изучения обучающийся должен успешно освоить дисциплины «Экономическая теория», «Бухгалтерский учет», «Налоги и налогообложение», «Статистика», «Экономический анализ» и др.

Представленный материал пособия соответствует направлениям деятельности будущих специалистов в области экономической безопасности и направлен на реализацию их функций, связанных с ее обеспечением.

# 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

## 1.1. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ЕГО ФУНКЦИИ

Управленческий учет – один из ключевых инструментов, которые используют компании в управлении своей деятельностью. Управленческий учет позволяет реализовать четыре основные функции:

- сбор и накопление информации по текущей деятельности (т.е. в системе управленческого учета фиксируются все факты хозяйственной деятельности);
- планирование (бюджетирование);
- контроль и анализ результатов деятельности компании;
- выбор наиболее эффективных путей развития организации.

Эти функции предъявляют определенные требования к информации управленческого учета:

- своевременность – информация имеет ценность во времени. Несвоевременно представленная информация может повлечь негативные последствия для предприятия ввиду отсутствия оперативных решений и действий;
- достаточность – информация должна быть полной, но не избыточной;
- сопоставимость (по периодам, структурным подразделениям или иным анализируемым показателям);
- достоверность – без существенных ошибок и с минимальными корректировками (недостоверная информация может повлечь неправильные решения);
- конфиденциальность – разграниченные права доступа;
- адресность – предоставляется определенному кругу лиц (исполнителям, лицам принимающим решения).

Пользователями информации могут выступать внутренние – руководство высшего звена и топ-менеджмент, и внешние пользователи – финансовые институты (банки), потенциальные инвесторы, аудиторы и оценщики.

Ведение управленческого учета нужно обязательно сопровождать определенными процедурами контроля. Если не контролировать этот процесс, возрастает риск потери активов из-за недобросовестного отношения сотрудников к своим должностным обязанностям либо в результате мошенничества. Кроме того, с развитием организации возрастает ее потребность в совершенствовании системы управленческого учета, внедрении новых способов управления и принятии управленческих решений. В этом случае аудит поможет выявить объекты внедрения или модернизации управленческого учета, а также оценить эффективность новых способов управления.

Аудит системы управленческого учета диктуется необходимостью обеспечения экономической безопасности организации. Аудит дает возможность:

- обеспечить прозрачность (достоверность) информации и управления;
- повысить результативность, эффективность показателей деятельности предприятия;
- определить пути мобилизации всех имеющихся ресурсов организации, в том числе трудовых, финансовых и инвестиционных.



Диагностика предприятия с целью контроля и совершенствования системы управленческого учета на всех этапах деятельности предприятия



Оценка эффективности системы управленческого учета



Независимая оценка достоверности управленческой информации и отчетности

Рис. 1.1. Основные цели аудита управленческого учета

Разделяют внутренний и внешний аудит.

**Внутренний аудит.** Часть системы внутреннего контроля и аудита, которая может принимать различные организационные формы:

- самостоятельное структурное подразделение, подчиняющееся непосредственно руководителю организации и(или) Совету директоров, акционеру;
- самостоятельное структурное подразделение головной организации, осуществляющее контроль за дочерними и зависимыми организациями.

Внутренний аудит проводят сотрудники организации. Его назначение – внутривладельческий контроль финансового состояния и источников затрат, диагностика системы управления, поиск резервов и обеспечение руководства рекомендациями, для повышения безопасности экономической деятельности.

**Внешний аудит.** Независимая экспертиза, проводимая независимым аудитором или организацией, осуществляющей аудиторскую деятельность. Проведение внешнего аудита предполагает участие привлеченных экспертов (независимых организационно и юридически), которые гарантируют объективность и отсутствие предвзятости.

## 1.2. КАК ПРОВОДИТЬ ПРОВЕРКУ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА: ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ

Проведение проверки включает в себя следующие основные этапы:

- подготовительный этап (организация и планирование проверки) – на данном этапе проверяющий (аудитор) собирает и анализирует информацию об объектах аудита (видах деятельности аудируемого субъекта), проводит анализ учетной политики для управленческого учета, составляет программы аудита, определяет аудиторские процедуры;

- проведение аудита – включает в себя проведение аудиторских процедур:
  - детальное тестирование;
  - аналитические процедуры;
  - сбор аудиторских доказательств;
  - оформление рабочих документов;

- завершающий этап – обобщение и оценка результатов аудита, документальное оформление результатов аудита. На этом этапе осуществляется подготовка отчета по результатам аудита с информацией о выявленных нарушениях, рисках и рекомендациями по их устранению, а также выдача аудиторского заключения, если аудит проводился внешними аудиторами.

Аудит управленческого учета может включать в себя выполнение следующих процедур:

- проверку правильности ведения управленческого учета и бюджетирования с учетом утвержденных регламентов в организации;
- проверку достоверности данных, отраженных в финансово-хозяйственных операциях управленческого отчета и отчетности;
- оценку рисков нецелевого использования финансовых ресурсов, выявление областей, где такие риски возможны (например, аудит системы закупок);
- оценку организационной структуры предприятия, ее целесообразность и эффективность для целей обеспечения экономической безопасности организации;
- проверку квалификации службы экономической безопасности, проверку сотрудников на соответствие выполнения должностных инструкций;
- анализ документооборота, учета и контроля материальных ценностей в системе управленческого учета в целях выявления краж, недостач, потерь на разных стадиях финансово-хозяйственной деятельности;
- проведение инвентаризации активов;
- проверку эффективности системы внутреннего контроля, включая оценку степени защиты управленческой и иной конфиденциальной информации;
- и другие процедуры.

Типичными ошибками при аудите являются:

**1. Отсутствие единой методологии ведения управленческого учета.** Эта ошибка может возникать из-за того, что у организации нет учетной политики, регламентирующей ведение управленческого учета в целях обеспечения экономики организации, не разработаны положения и регламенты, не прописаны должностные инструкции сотрудников.

Когда нет регламентирующих документов, то нет и единого понимания требований учета. Это в конечном итоге приводит к несоответствию данных в отчетности, нарушениям сроков ее подготовки, дублированию работы сотрудников и как результат – потере эффективности функционирования предприятия и его службы экономической безопасности.

**2. Отсутствует стратегическая программа действий.** У компании может не быть стратегической программы или она есть, но неактуальна или работает только формально.

**3. Не утверждены бизнес-процессы и регламенты.** Эта ошибка приводит к тому, что ключевые менеджеры не понимают своей роли и ответственности в сохранности и развитии бизнеса. Их непонимание распространяется на сотрудников следующих звеньев и т.д. При таком положении дел деятельность всего бизнеса оказывается нескоординированной и под угрозой снижения уровня его экономической безопасности.

**4. Отсутствуют механизмы контроля.** Одним из таких механизмов является план-фактный анализ, на основании которого принимаются решения. Если его нет или он существует, но формально, это приводит к нарушению сроков исполнения договоров, росту дебиторской задолженности, потере ликвидности баланса. Через план-фактный анализ идет настройка работы всех центров финансовой ответственности – всего бизнеса.

**5. Фактические методы учета затрат не соответствуют утвержденным в учетной политике.** Это происходит, когда организация утвердила учетную политику формально, но сотрудники не руководствуются ею в своей работе ввиду разных причин – недобросовестности, невнимательности, недостаточности компетенций и т.д. Последствием этой ошибки будет неправильное исчисление себестоимости продукции, ее цены и дальнейшее позиционирование фирмы на рынке. В конечном счете все это в совокупности отразится на состоянии экономической безопасности объекта хозяйствования.

**6. Не ведется раздельный учет прямых и общепроизводственных расходов.** Эта ошибка впоследствии приводит к искажению себестоимости основного производства по видам продукции, неправильному ценообразованию и искажению финансового результата.

**7. Капитальные вложения относят на счета затрат.** Это приводит к завышению себестоимости основного производства по видам продукции, занижению себестоимости объекта капитальных вложений, искажению финансового результата, налоговым рискам.

**8. Непроизводственные расходы включают в себестоимость продукции.** Это приводит к искажению себестоимости основного производства по видам продукции и принятию неэффективных управленческих решений.

**9. Необоснованное использование денежных средств сверх установленных бюджетов.** Неэффективное использование финансовых ресурсов (приобретение невостребованных ресурсов, отсутствие работы с просроченной дебиторской задолженностью, перечисление контрагентам авансов сверх установленных договорами сумм, хранение на расчетных счетах свободных денежных средств продолжительное время без движения).

**10. Фальсификация сведений.** Возможна в случаях, когда руководитель прямо заинтересован в показателях прибыльности, например, когда размер его вознаграждения, в том числе зависит от показателя прибыли за период.

### **1.3. АВТОМАТИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ ПРОВЕРКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Автоматизированная система аудита и контроля обеспечивает:

- стандартизацию процессов аудита – планирование деятельности, подготовку проверки, программу аудита, документирование, оформление отчетов, соблюдение сроков и т.д. в соответствии со схемой организации и проведения внутреннего аудита;
- организацию и системность документооборота, в том числе информационного и правового обеспечения – непрерывность, своевременность и четкость сбора актуальной информации, применение автоматизированных способов поиска и обработки информации;
- повышение оперативности на каждом этапе аудита – документооборота, обмена данными, коммуникаций, выполнения текущего контроля, доведения дополнительных заданий, изменений программы;
- контроль качества проводимых проверок на всех этапах и уровнях (от выполнения аудитором индивидуального задания до контроля качества материала, включаемого в докладные записки руководству компании);

- создание единой базы хранения информации по аудиту (от этапа планирования до этапа завершения, предшествующих результатов аудитов);
- обеспечение высокого уровня конфиденциальности информации при работе с документами, содержащими коммерческую тайну, и иной конфиденциальной информацией, разграничение прав доступа к хранимой и обрабатываемой служебной информации в подразделениях внутреннего контроля и аудита;
- автоматизацию и анализ информации и отчетности в рамках проведения аудита (различных форм для демонстрации результатов и анализа деятельности, в том числе для определения ключевых показателей эффективности деятельности);
- онлайн-мониторинг процессов и стадий выполнения аудита;
- осуществление мониторинга выполнения мероприятий по устранению выявленных нарушений и недостатков системы внутреннего контроля.

Основные факторы, свидетельствующие о необходимости автоматизации процесса аудита:

- отсутствие внутрикорпоративных стандартов аудиторской деятельности;
- потеря контроля над процессами аудита в связи с возрастающим объемом разноплановой информации и документации;
- большое количество времени, которое занимает сбор и обработка информации;
- нерациональное использование времени и трудовых ресурсов;
- потери информации в ходе ее обработки или после завершения аудита;
- противоположные выводы, основанные на единых или аналогичных данных;
- рост требований к качеству и увеличению объема задач, возложенных на службу экономической безопасности организации;
- потребность в проверке качества выполняемой аудиторскими работами и постоянном самоконтроле;
- установление ключевых показателей эффективности внутреннего аудита.

При рассмотрении вопроса о целесообразности автоматизации процессов аудита необходимо оценить, насколько предполагаемые изменения повлияют на результат работы – ее целесообразно проводить в случае, когда эффект будет оправдывать временные, финансовые и трудовые затраты.

#### **1.4. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ИНФОРМАЦИОННОЙ СИСТЕМЕ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Во многих компаниях управленческий учет не автоматизирован, а важные для руководства организации отчеты в лучшем случае составляются раз в месяц. В такой ситуации, чтобы не потерять контроль над финансовыми ресурсами, можно ежедневно отслеживать и анализировать основные финансовые показатели на основе реестров хозяйственных операций, формируемых в Excel.

Какие именно реестры хозяйственных операций следует вести – зависит от организации. Необходимый минимум – реестр движения денежных средств и реестр отгрузок. Первый содержит данные о поступлении и списании средств с расчетных счетов организации (в бухгалтерском учете это хозяйственные операции, корреспондирующие со счетом 51 «Расчетные счета»), второй – сведения о фактической реализации продукции контрагентам (транзакции по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»). Вне зависимости от того, какие именно реестры ведутся в организации, набор обязательных полей следующий: дата совершения хозяйственной операции; сумма; наименование контрагента; первичный документ; центр финансовой ответственности (ЦФО), отвечающий за ту или иную хозяйственную операцию; статья соответствующего бюджета.

Например, в реестре движения денежных средств в этом поле будут указываться статьи из бюджета движения денежных средств.

В подобных реестрах может вестись и другая дополнительная аналитика, специфичная для каждой конкретной организации. Несмотря на простоту подобных отчетов, в них содержится немало полезной информации для руководства организации. Например, реестр движения денежных средств поможет отслеживать текущие поступления и выплаты, динамику изменения остатков, а также движение денег по отдельным периодам (день, неделя, месяц, квартал), контрагентам, подразделениям организации и т.д. Используя информацию из реестра отгрузок и данные о поступлениях и выплатах, несложно проанализировать состояние дебиторской задолженности.



### 1.1. Реестр движения денежных средств ООО «Авиценна» по расчетному счету в ОАО «ПСБ»

№ п/п	Дата	Месяц	Сумма	Статья ДДС	Контрагент	Первичный документ	ЦФО
001	15.11.22	11	-950,00	РКО	ПСБ		Бухгалтерия
002	15.11.22	11	327 877,50	Поступления от продаж	«Звезда», ООО	Счет № 1672 от 30.06.22	Отдел продаж
003	16.11.22	11	2000,00	Поступления от продаж	«Скиф», ООО	Счет № 1764 от 01.07.22	Отдел продаж
004	22.11.22	11	99 802,57	Поступления от продаж	МедСервис, ООО	Счет № 1244 от 12.03.22	Отдел продаж
...	...	...	...	...	...	...	...

*Составление реестров.* Вести реестры хозяйственных операций удобнее всего в Excel. Создать отдельную книгу (файл), на каждом листе которой расположить отдельный реестр. В дальнейшем, при анализе данных можно будет добавить листы с дополнительными расчетами. Данные в Excel потребуются вносить и обновлять ежедневно. Источник информации – программа, в которой организация ведет бухгалтерский учет. В «1С» данные для заполнения реестра движения денежных средств можно взять из «карточки» счета 51 «Расчетные счета», реестра отгрузок – «карточки» счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Если количество хозяйственных операций в день относительно невелико, данные выгружаются из «1С» в Excel и вручную переносятся в соответствующие реестры. Если количество транзакций (100 и больше), рекомендуется автоматизировать эту работу.

На практике большинство организаций для анализа данных использует инструменты, легко реализуемые на базе Excel или «1С». Однако данный подход не лишен некоторых недостатков. Так, например, если речь идет о получении консолидированной оперативной отчетности по группе компаний или по ряду ЦФУ в рамках одного бизнеса, то сведение данных с помощью Excel, даже с применением макросов, может оказаться задачей трудновыполнимой.

Здесь могут использоваться комплексные программные решения, формирующие необходимую отчетность на базе информации из хранилища данных. «1С» применяется как поставщик первичной информации, а все необходимые расчеты и агрегации проводятся уже в хранилище данных. Так, руководство организации получает возможность не только контролировать показатели оперативной отчетности, но и отслеживать динамику их изменения. С учетом того, что необходимые аналитические данные могут быть получены более чем из одной системы (из дополнительных Excel-листов, баз данных Access, сторонних систем, систем контрагентов и т.д.), чтобы исключить трудоемкий процесс ручного перенесения этих показателей в отчетность, имеет смысл также загрузить их из этих систем в централизованное хранилище данных организации. При формировании отчетности это обеспечит возможность проведения большого набора дополнительных направлений анализа.

**Анализ собранных данных.** Из реестров можно получить выборку данных по заданному критерию. Для этой цели пригодится команда меню Excel «Автофильтр» (выделяем шапку таблицы, переходим в меню «Данные» – «Фильтр» – «Автофильтр»). Например, включив фильтр по полю «Контрагент» (выбрав наименование определенного контрагента в раскрывающемся меню автофильтра) в реестре движения денежных средств, можно быстро получить информацию о суммах поступлений от того или иного покупателя, по полю «ЦФО» – о динамике движения денежных средств, связанных с работой интересующего подразделения. Если же применить несколько фильтров по разным графам одновременно, можно получить сведения о том, какие платежи от того или иного подразделения поступили к конкретному контрагенту за указанный период времени. Проблема, которая возникает в связи с использованием фильтра, – определение суммы по отобранным хозяйственным операциям. Для ее решения следует в одной из ячеек ввести формулу определения промежуточных итогов

«=ПРОМЕЖУТОЧНЫЕ.ИТОГИ(109;D4:D19241)»,

где «109» – код, указывающий Excel на то, какую функцию применить по отношению к отобранным автофильтром значениям (109 – сумма, 101 – среднее значение по выборке, 102 – количество отобранных значений и т.д.), а «D4:D19241» – диапазон ячеек по которым будет определяться сумма.

Считаем, что строку с функцией «Промежуточные итоги» лучше разместить выше шапки реестра. Каждый раз после добавления строк в реестр не придется спускать еще ниже строку с результатами, и сумма по выборке будет всегда перед глазами.

**Сводный отчет о движении денежных средств.** Для составления более сложных отчетов используется такой инструмент Excel, как «Сводные таблицы». Последовательность действий можно проиллюстрировать на примере сводного отчета о движении денежных средств:

1. Мышью выделяем реестр движения денежных средств (вместе с шапкой таблицы). Поскольку реестр будет постоянно пополняться, имеет смысл при выделении захватить и пустые строки снизу с большим запасом или же полностью выделить столбцы реестра.

2. Вызываем команду «Сводная таблица» из меню «Данные». В открывшемся окне мастера сводных таблиц выбираем пункты «В списке или базе данных Microsoft Office Excel» и «Сводная таблица» и нажимаем кнопку «Далее».

3. В следующем окне задается диапазон, содержащий данные реестра. В нашем случае диапазон определяется автоматически, поскольку его выделили на первом шаге. Переходим к следующему окну (кнопка «Далее»).

4. Остается указать Excel, что сводная таблица будет располагаться на новом листе. После этого «кликаем» мышью кнопку «Готово».

В результате в книге с реестром появляется новый лист. Основа положена, теперь остается собрать интересующий отчет о движении денежных средств. Для этого потребуется последовательно перетащить мышкой строки «Статья ДДС», «ЦФО», «Контрагент» из окна «Список полей сводной таблицы» в раздел «Перетащите сюда поля строк». Строку «Сумма» перетягиваем в раздел «Перетащите сюда элементы данных». Для того, чтобы данные о платежах разбивались по месяцам, перенесем строку «Месяц» из окна «Список полей сводной таблицы» в раздел «Перетащите сюда поля столбцов». Теперь отчет готов. По аналогии составляется сводный отчет на основе реестра отгрузок.

Основное преимущество использования подобных отчетов состоит в том, что форму их представления можно настраивать в зависимости от того, какая аналитика необходима.

Если сводные отчеты вдруг не обновятся автоматически после корректировки реестров, не будет лишним «кликнуть» по ним правой кнопкой мыши, а в появившемся меню выбрать команду «Обновить данные».

**Отчет о динамике дебиторской задолженности.** Используя сводные отчеты о движении денежных средств и отгрузках, можно консолидировать данные о динамике дебиторской задолженности покупателей.

Графы отчета о динамике дебиторской задолженности заполняются так. В колонке «Контрагент» наименования вводятся либо вручную, либо копируются из реестра отгрузок, а затем сортируются по алфавиту.

В случае ручного заполнения важно следить за тем, чтобы вводимые наименования контрагентов полностью соответствовали тому, как они написаны в реестрах. Задолженность каждого контрагента на начало анализируемого периода заносится вручную из оборотно-сальдовой ведомости по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». «Дебиторка» на конец периода определяется как долги на начало плюс отгрузка за период и минус поступившая от контрагента оплата. Графы «Отгрузка» и «Оплата» заполняются автоматически на основе сводных отчетов, созданных ранее. Для этого используется стандартная функция Excel – «Получить.данные.сводной.таблицы». В первую ячейку графы «Отгрузка» вводится следующая формула:

**«=ПОЛУЧИТЬ.ДАННЫЕ.СВОДНОЙ.ТАБЛИЦЫ  
(«Сумма»;Лист2!\$A\$16;«Контрагент»;B4)».**

Элементы этой формулы означают следующее:

– «Сумма» – поле сводной таблицы, чьи данные нужно отразить в отчете о динамике дебиторской задолженности (по сути, это ответ на вопрос, какие именно данные требуется извлечь. В нашем случае – суммы отгрузок);

– Лист2!\$A\$16 – ссылка на сводную таблицу (где искать информацию. В примере источником служит сводная таблица «Отчет об объемах отгрузки по контрагентам в разрезе ЦФО», сформированная на основании реестра отгрузок);

– два последних элемента «Контрагент» и B4 – критерии для выборки данных (предполагается использовать не все данные поля «Сумма», а только соответствующие определенным условиям). Эти критерии означают, что суммы отгрузок будут извлекаться только из тех строк сводной таблицы, в которых данные по графе «Контрагент» полностью соответствуют содержанию ячейки B4 отчета о динамике дебиторской задолженности. Если по указанному контрагенту в отчетном периоде не было отгрузок, информация о нем в сводную таблицу не войдет, и функция выдаст сообщение об ошибке. Чтобы избежать этого, придется выше приведенную формулу доработать:

«=ЕСЛИ(ЕОШИБКА(ПОЛУЧИТЬ.ДАННЫЕ.  
СВОДНОЙ.ТАБЛИЦЫ(«Сумма»;Лист2!\$A\$16;  
«Контрагент»;B4));0;ПОЛУЧИТЬ.ДАННЫЕ.  
СВОДНОЙ.ТАБЛИЦЫ(«Сумма»;Лист2!\$A\$16;«Контрагент»;B4))».

Данная формула проверяет, есть ли требуемые данные в сводной таблице. Если их нет, подставляется в отчет – 0, а если есть – полученное значение из сводной таблицы.

По аналогии заполняется графа «Оплата», разница лишь в источнике данных – теперь им служит сводная таблица «Отчет о реализации по контрагентам в разрезе ЦФО».

Финансовые реестры – простой, но эффективный инструмент мониторинга и текущего контроля над финансовым состоянием предприятия. Для любой организации наиболее актуальны реестры движения денежных средств и отгрузок, но также полезными могут оказаться реестр затрат (по счету 25 «Общепроизводственные расходы» или 26 «Общехозяйственные расходы»), движения основных средств (по счетам 01 «Основные средства, 02 «Амортизация основных средств») и др.

Для разработки системы управленческого учета без существенных инвестиций и с возможностью удаленной работы можно использовать создание таблиц в Google Docs, управление данными с помощью формул обработки массивов, централизацию ввода информации через особую форму.

Excel является подходящим инструментом, но и у него имеются недостатки – слабая защита от неопытного пользователя, неудобства при совместной работе нескольких участников, тем более удаленной. Таблицы **Google Docs**, стандартное приложение, которое доступно всем пользователям Google, их преимущества заключаются в следующем:

- минимальные расходы на создание и использование (это трудозатраты на создание таблиц);
- гибкость настройки и возможность оперативно дорабатывать систему;
- независимость от внешней технической поддержки (экономия средств и защита данных от посторонних консультантов);
- возможность ввода данных через форму, т.е. набор полей, где ключевые параметры невозможно пропустить (система выдаст ошибку). Вопросы в строках для заполнения понятны сотрудникам, не владеющим дополнительными знаниями в области финансов или информационных технологий. Прежде всего, эта особенность может быть полезна, если помимо экономистов, системой пользуется директор, которому придется заполнить абсолютно все без исключения поля, иначе он не сможет ее отправить. А значит, правильность заполнения полей не нужно перепроверять, т.е. делать дополнительную работу. Кроме того, пользователи не видят всех ранее введенных данных, если у них нет разрешения от владельца формы. И, наконец, безопасность системы. Если выйти из учетной записи Google, третьи лица данные получить не смогут.

**Создание модели управленческой отчетности.** На первом этапе разработки системы в Google Docs анализируются все операции по кассе и расчетным счетам и группируются по четырем базовым действиям:

- 1) внесение клиентом аванса при открытии сделки;
- 2) довнесение средств (когда услуги предоставлены клиенту);
- 3) выдача агентам и менеджерам комиссионного вознаграждения;
- 4) оплата расходов (аренда, реклама, зарплаты и т.д.).

Основным признаком разделения операций служит информация, которую должен предоставить пользователь и в каких разделах системы эта информация отражается. К примеру, внесение аванса отражается в таблицах со сведениями о сделках и об операциях по кассе, оплата крупных расходов – в платежном календаре и таблице состояния расчетного счета.

Операции, которые отличаются от перечисленных по названию, но по информативности им эквивалентны, в новые категории не выделяются. К примеру, если выдавался аванс в 8 тыс. рублей, то его возврат считается довнесением и проводится с обратным знаком как – 8 тыс. рублей.

Определив объем и требуемую структуру информации, создатель системы разработал специальную форму, через которую вносятся все необходимые данные.

Для описания алгоритма создания таблиц и форм в Google Docs воспользуемся упрощенным примером. Если у сотрудника нет учетной записи Google, ее можно завести на стартовой странице ресурса. Далее следует перейти на страницу «Документы» (docs.google.com) и создать новую таблицу (Создать → Таблица), она будет именоваться «Упр\_учет», а затем в меню «Инструменты» выбрать «Создать форму». Google предлагает описать первый вопрос, назовем его «Базовое действие». После этого выбираем тип вопроса. Допустим, автор анкеты желает, чтобы пользователь не мог проигнорировать вопрос и обязательно выбрал один из двух вариантов. Для этого выбираем параметры «Один из списка» и «Сделать вопрос обязательным». В упрощенном примере вариантов ответа будет два:

«Расходы» и «Внос аванса». Иначе говоря, первый вопрос будет определять дальнейший сценарий заполнения формы: суммы, статьи, ответственных лиц и т.п. Нажимаем кнопку «Готово».

В левом верхнем углу выбираем «Добавить элемент» → «Разрыв страницы» и назовем ее «Страница 2». Страница – это то, что пользователь видит у себя на экране, на ней может быть один или несколько вопросов. Нажимаем «Готово». Вопрос 2, который остался на первой странице незаполненным, перетаскиваем на только что созданную страницу. Теперь его нужно отредактировать (значок «карандаш»). Назовем вопрос «Расшифровка расходов». Здесь пользователь, заполняющий анкету, указывает статью расходов в системе. В отличие от первого вопроса, предоставим ему фиксированные ответы, и позволим выбрать собственный вариант. Для этого выбираем «Один из списка» и добавляем вариант «Другое» (прочими ответами будут «Аренда», «Канцелярия»). Внизу ставим галочку «Сделать вопрос обязательным» и нажимаем «Готово».

Аналогично создается новая, уже третья по счету страница, на которой отражаются два вопроса (их можно дублировать с предыдущих страниц значком с изображением двух пересекающихся квадратов). Первый называем «Сумма», тип вопроса – «Текст». В это поле пользователь будет вписывать сумму в рублях. Второй вопрос – «Персона», тип – «Выпадающий список», варианты ответов – фамилии сотрудников организации и иных лиц, которым планируется выдача деньги или прием от них средств. В обоих случаях делаем вопросы обязательными для ответа.

Теперь создадим нужный автору системы переход от страницы к странице, в зависимости от вариантов ответов. Возвращаемся к вопросу «Базовое действие» и редактируем его (значок «карандаш»). Ставим галочку «Перейти на страницу ответа» и для ответа «Расходы» выбираем переход на страницу 2, для ответа «Внос аванса» – на страницу 3, а затем «Готово». С помощью этих дополнительных корректировок пользователь будет отвечать лишь на нужные вопросы анкеты и заполнять поля таблицы, которая послужит основой системы. Далее нажимаем «Сохранить» в правом верхнем углу экрана и закрываем редактирование формы.

Таким образом, форма создана. Теперь переходим к таблице «Упр\_учет» в Google Docs. Пока там всего лишь один лист-вкладка – «Лист1», созданный по умолчанию, где в верхней строке отображаются вопросы из формы. Остается протестировать ее работоспособность. Для этого в верхнем меню таблицы выбираем пункт «Форма» и проверяем, правильно ли сменяются страницы формы в зависимости от выбранных ответов: указав пункт «Расходы», переходим к странице 2, заполнив ее – к странице 3 и после ввода всех запрашиваемых данных нажимаем «Отправить форму». Теперь зайдем в форму во второй раз: выбрав «Внос аванса», и должны сразу оказаться на странице 3. И, наконец, проверяем, корректно ли заполняется лист. Стоит отметить, что вкладка «Лист1» – это не конечный, а промежуточный результат. Далее эти данные будут распределяться по таблицам, например, с помощью функции фильтра.

Описанный выше алгоритм – это простейшее ветвление в зависимости от вариантов ответов. Форму можно дорабатывать, добавляя разные типы вопросов и составляя маршрут перехода от страницы к странице.

### Вопросы для самоконтроля

1. Дайте понятие управленческого учета.
2. Что является предметом и объектом управленческого учета?
3. По каким признакам классифицируется подсистема управленческого учета?
4. Перечислите виды подсистем управленческого учета.
5. Дайте определение информации.
6. Какие предъявляются требования к информации в управленческом учете?
7. В чем заключаются основные отличия управленческого и финансового учета?
8. Каким образом функции управленческого учета связаны с функциями обеспечения экономической безопасности организации?
9. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета.

## 2. ЗАТРАТЫ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

### 2.1. ПРИНЦИПЫ СОЗДАНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Управленческий учет, в отличие от финансового и налогового учета, которые строго регламентированы стандартами и законодательством, ведется в соответствии с информационными потребностями менеджмента конкретного предприятия. Поэтому существует немало различных подходов к организации управленческого учета на предприятии, методам его ведения и к самому определению управленческого учета. Главная цель управленческого учета на предприятии – обеспечение руководства наиболее полной информацией, необходимой для эффективной работы. Зачастую внедрение управленческого учета на предприятии осуществляется по инициативе его руководства, которому недостаточно управленческой информации.

Разработка и внедрение системы учета требуют усилий и времени (на крупных предприятиях этот процесс может занять несколько месяцев) и не сразу дают результаты. Понадобится время и на апробирование системы, и на накопление информации, которая поможет скорректировать систему управленческого учета уже в процессе внедрения.

Создание системы управленческого учета на предприятии предполагает следующие этапы:

1. Определение финансовой структуры предприятия путем выделения центров финансовой ответственности.
2. Разработка состава, содержания и форматов управленческой отчетности (например, управленческой отчетности в Excel).
3. Разработка классификаторов управленческого учета.
4. Разработка методов управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.
5. Разработка управленческого плана счетов и порядка отражения типовых хозяйственных операций.
6. Разработка внутренних положений и инструкций, регламентирующих ведение управленческого учета.
7. Проведение организационных изменений на предприятии.

Рассмотрим, что требуется сделать на каждом из перечисленных этапов.

**Этап 1. Определение финансовой структуры предприятия и принципы ее построения.**

Прежде чем приступить к сбору, обработке и оценке управленческой информации, важно четко определить, какие подразделения в состоянии представить необходимые данные. С этой целью создается финансовая структура предприятия, которая представляет собой совокупность центров финансовой ответственности (ЦФО).

Если внедрять управленческий учет на предприятии с нуля, то можно столкнуться с ситуацией, когда одни и те же данные поступают из разных служб организации. Естественно, цифры будут отличаться, поскольку каждая из служб собирала информацию под себя так, как считала правильным. Соответственно одной из задач является сверка данных, составляемых в разных подразделениях, чтобы финансово-экономическая служба могла определить, чьи показатели ей можно использовать в управленческом учете.

В соответствии с теорией и практикой корпоративного управления отдельные компании, структурные подразделения, службы, цеха, отделы или группы являются центрами финансовой ответственности. Их начальники несут ответственность за конкретные участки работ и решение поставленных руководством задач. В зависимости от полномочий и ответственности руководителей структурной единицы она может быть центром затрат, центром доходов, центром прибыли, центром инвестиций.

На практике финансовую структуру любого предприятия можно описать с использованием вышеуказанных типов центров финансовой ответственности.

*Пример из практики. Построение финансовой структуры.*

Холдинг «Оптовая торговая компания» торгует товарами массового спроса нескольких товарных групп на базе региональных центров – филиалов.

Управляющая компания состоит из подразделений, работающих по семи функциональным направлениям: административная деятельность, маркетинг, информационные технологии, логистика, складская деятельность, закупки, продажи (по видам товаров). Кроме того, у организации есть четыре филиала, каждый из которых состоит из подразделений, ведущих такую же деятельность, как и управляющая компания.

Финансовая структура холдинга может выглядеть так (табл. 2.1).

## 2.1. Финансовая структура «Оптовой торговой компании»

Код ЦФО	Наименование ЦФО	Тип ЦФО	Уровень ЦФО
10 00 00	Управляющая компания	Центр инвестиций	Первый
20 00 00	Филиал 1	Центр прибыли	Первый
30 00 00	Филиал 2	Центр прибыли	Первый
00 01 00	Администрация	Центр затрат	Второй
00 02 00	Служба маркетинга	Центр затрат	Второй
00 03 00	Управление ИТ	Центр затрат	Второй
00 04 00	Управление логистикой	Центр затрат	Второй
00 05 00	Склады	Центр затрат	Второй
00 06 00	Служба закупок	Центр затрат	Второй
00 07 00	Служба продаж	Центр дохода	Второй
10 01 01	Управление складами управляющей компании	Центр затрат	Третий

Для более удобной и полноценной интерпретации данных управленческого учета рекомендуется присваивать каждому ЦФО определенный уровень. Так, в табл. 2.1 первому уровню соответствуют управляющая компания и ее территориальные филиалы, второму уровню – подразделения, сгруппированные по функциональным направлениям деятельности всего холдинга, и третьему уровню – отдельные структурные подразделения управляющей компании и филиалов. В соответствии с определенными уровнями каждому ЦФО присваиваются коды. Для кодировки ЦФО во внедряемой информационной системе использованы шестизначные коды: первые две цифры указывают на территориальное подразделение холдинга (10 – Управляющая компания, 20 – Филиал 1 и т.д.). Первые две цифры «00» в коде ЦФО означают, что речь идет обо всем холдинге.

Вторые две цифры указывают на направление деятельности: 01 – Администрация, 02 – Маркетинг, 03 – Информационные технологии, 04 – Логистика, 05 – Складская деятельность, 06 – Закупки, 07 – Общие продажи и т.д. Вторые две цифры «00» в коде ЦФО означают, что речь идет обо всех направлениях деятельности.

Последние две цифры указывают на номер подразделения в рамках функционального направления или территориального подразделения. Например, код «10 05 02» означает, что речь идет об управляющей компании (10), функциональном направлении – складская деятельность (05), а цифры «02» указывают на второе подразделение управляющей компании в рамках этого функционального направления (склад № 1). Третьи две цифры «00» в коде ЦФО означают, что речь идет обо всех подразделениях в рамках функционального направления или территориального подразделения.

Таким образом, агрегированные данные, например по центру затрат второго уровня 00 01 00 «Администрация», отражают затраты на содержание администрации всего холдинга (суммарные затраты на содержание администрации управляющей компании и администраций всех филиалов).

Управленческая структура организации может иметь проектный тип: каждый центр формирования дохода рассматривается как отдельный проект. Подобным образом в такие ЦФО выделены филиалы и зависимые компании. Предприятие постоянно развивается: растет товарооборот, расширяются товарные группы, вводятся новые проекты по дистрибуции продукции. В связи с этим меняется организационно-финансовая структура предприятия. Поэтому финансовую структуру следует проектировать таким образом, чтобы ее можно было подстраивать под вновь появляющиеся центры финансовой ответственности.

**Этап 2. Принципы разработки управленческой отчетности.** Для каждого центра ответственности следует разработать набор показателей, характеризующих эффективность его деятельности, а также регламент сбора, обработки и хранения полученной информации. Для этого требуется создать формы управленческой отчетности, в которые будут заноситься все данные.

Состав, содержание и формы управленческой отчетности необходимо разрабатывать с учетом следующих принципов:

- релевантности (управленческая отчетность должна быть полезной для принятия конкретных управленческих решений, а не просто информировать о тех или иных аспектах деятельности организации);

- оперативности;
- адресности (отчетность должна представляться конкретным сотрудникам в соответствии с их положением в иерархии управления);
- достаточности (информации в отчетности должно быть достаточно для принятия управленческих решений на соответствующем уровне, в то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание руководителей на несущественные или не относящиеся к деятельности сведения);
- аналитичности (управленческая отчетность должна предполагать возможность проведения последующего анализа с минимальными затратами времени);
- понятности;
- достоверности;
- сопоставимости (сопоставимость управленческой отчетности дает пользователям возможность выявить сходства и различия данных, представленных в нескольких пакетах отчетности. Сопоставимость достигается за счет использования одинаковых принципов учета в схожих сделках и условиях).

Как показывает практика ведения управленческого учета на предприятиях, всю управленческую отчетность можно разбить на три блока:

- управленческая отчетность о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового положения предприятия;
- управленческая отчетность по ключевым показателям деятельности;
- управленческая отчетность об исполнении бюджетов предприятия.

#### *Пример из практики*

На предприятиях, входящих в ГК «Ютлэнд», текущее управление финансами основано на системе бюджетирования – формируются бюджет доходов и расходов и бюджет движения денежных средств. Для учета и контроля исполнения бюджетов проводится анализ «план – факт», который реализован в основной корпоративной информационной системе.

Для оценки деятельности отдельных ЦФО применяются различные формы отчетности. Для ЦФО, отвечающих за получение дохода, определена форма, позволяющая контролировать и учитывать объем продаж, наценку по товарным группам и каналам сбыта, размер дебиторской задолженности, валовую прибыль. В форме отчетности для центров затрат отражены объем и стоимость полученных услуг, работ, израсходованных материалов, имущественных активов.

Кроме того, регулярно проводится анализ дебиторской задолженности и определяется ее норма в расчете на каждого покупателя. Выполнение плана по дебиторской задолженности выделено в отдельный отчет. Также существует форма управленческой отчетности, которая позволяет оценить эффективность размещения оборотного капитала в различные товарные группы. К традиционным формам отчетности можно отнести и отчет о прибылях и убытках с учетом курсовых разниц (поскольку основной учетной валютой в организации является доллар США), баланс и отчет о движении денежных средств. Минимальный период составления отчетности, принятый в управленческом учете на предприятии, – месяц.

Управленческая отчетность российских компаний, как правило, составляется на основе МСФО, ГААП или российских бухгалтерских стандартов. Главные отличия управленческой отчетности от бухгалтерской заключаются в степени детализации (в управленческой отчетности представлена более подробная аналитическая информация), способах группировки данных (в управленческой отчетности данные могут группироваться по принципам, отличным от бухгалтерских) и в степени точности информации (в некоторых случаях, особенно в оперативных управленческих отчетах, допускаются определенная погрешность и использование приблизительных данных).

При разработке методики составления и обработки отчетности требуется взвешенный подход к определению сроков подачи управленческой отчетности, количества представляемых данных, их формата.

#### *Пример из практики*

Как правило, ежемесячная управленческая отчетность составляется в период между 5-м и 10-м числами месяца, следующего за отчетным. Однако может возникнуть ситуация, когда владельцу компании или генеральному директору понадобится хотя бы приблизительная отчетность за текущий месяц уже 29-го числа, т.е. до окончания отчетного периода. В этом случае неоценимую помощь окажут имитационные модели бизнеса, с использованием которых составляются и долгосрочные прогнозы, и ежемесячные бюджеты. В модель вводятся доступные на текущий момент дан-

ные, проводится их экстраполяция на дни, оставшиеся до конца отчетного периода. В результате получается управленческая отчетность, построенная в основном на фактических данных, но с определенными допущениями. Как правило, точности такого расчета вполне достаточно для принятия оперативных решений.

Каждое предприятие разрабатывает управленческую отчетность, ориентируясь, прежде всего, на свои потребности в управленческой информации. С одной стороны, не имея всей информации, руководство компании не сможет принимать взвешенных решений, с другой – если информации слишком много, то менеджеру становится труднее выделить самые важные данные, оказывающие наибольшее влияние на развитие предприятия. Так, руководство организации может оценивать оптимальность бизнес-процессов по одному показателю эффективности – скорости движения оборотных средств.

#### *Пример из практики*

Управленческая отчетность российского промышленного холдинга «Пищепром» представлена следующим образом.

1. Стандартная управленческая отчетность о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового положения компании:

1.1. Управленческий баланс.

1.2. Управленческий отчет о прибылях и убытках.

1.3. Управленческий отчет о движении денежных средств:

1.3.1. Управленческий отчет о движении денежных средств 1 (прямой метод).

1.3.2. Управленческий отчет о движении денежных средств 2 (косвенный метод).

**Прямой метод составления отчета о движении денежных средств.** Метод расчета чистого притока/оттока денежных средств по основной деятельности. Рассчитывается как разница доходов, обеспеченных реальным поступлением денежных средств, и расходов, связанных с реальными платежами.

**Косвенный метод составления отчета о движении денежных средств.** Метод представления потоков денежных средств от операционной деятельности, при котором чистая прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отсрочек или начислений прошлых периодов или будущих операционных денежных поступлений или платежей и статей доходов или расходов, связанных с инвестиционными или финансовыми потоками денежных средств.

2. Управленческая отчетность по ключевым показателям деятельности.

3. Управленческая отчетность об исполнении бюджетов (табл. 2.2).

Этот блок управленческой отчетности представлен анализом «план – факт» по всем составляемым в холдинге «Пищепром» бюджетам.

## 2.2. Управленческая отчетность по ключевым показателям деятельности

Группы КПД	Примеры КПД
КПД, характеризующие эффективность бизнеса в целом (уровень управления – генеральный директор)	
Показатели удовлетворенности акционеров	Рентабельность активов; рентабельность денежного потока; стоимость компании
Показатели удовлетворенности клиентов	Совокупное количество претензий клиентов-покупателей; текучесть клиентов; количество постоянных клиентов
Показатели удовлетворенности и эффективности персонала	Производительность труда; текучесть кадров
КПД, характеризующие эффективность бизнес-процессов и отдельных функциональных направлений (уровень управления – заместители генерального директора, руководители служб)	
Показатели эффективности закупок	Индекс качества поставок; время прохождения товаров
Показатели эффективности хранения и перемещения товаров	Скорость товарного обращения; стоимость потерь при хранении; стоимость потерь при перевозке
Показатели эффективности производства	Объем производства; номенклатура производства



Группы КПД	Примеры КПД
Показатели эффективности продаж	Доля скидок в продажах; охват клиентской базы; рентабельность продаж
Показатели эффективности послепродажного обслуживания	Затраты на исправление дефектов; индекс качества устранения претензий
Показатели эффективности НИОКР	Средняя продолжительность жизненного цикла нового продукта; количество новых продуктов, находящихся в разработке
Показатели качества	Затраты на сертификацию; доля брака
Показатели эффективности персонала	Отношение фонда заработной платы к продажам; текучесть кадров; количество принятых сотрудников по отношению к количеству претендентов
Финансовые показатели	Показатели ликвидности; показатели рентабельности; показатели оборачиваемости; операционный рычаг
Показатели эффективности использования информационных технологий	Отдача от инвестиций в ИТ; удовлетворенность ключевых бизнес-подразделений уровнем ИТ-поддержки
КПД, характеризующие эффективность работы отдельных подразделений (уровень управления – заместители генерального директора, руководители служб)	
Для оценки работы подразделений используются те же показатели, что и для оценки бизнес-процессов или функциональных направлений, относящихся к работе конкретных отделов	Производительность труда (для производственного цеха); текучесть кадров (для службы продаж и других подразделений)

**Этап 3. Разработка классификаторов и кодификаторов управленческого учета.** Классификаторы управленческого учета определяют и описывают различные объекты учета в целях их однозначной трактовки всеми участниками процессов планирования, организации, стимулирования и контроля на предприятии. Количество и типы используемых классификаторов каждое предприятие определяет исходя из своих потребностей. Наиболее распространенными классификаторами управленческого учета на предприятии являются:

- виды производимой продукции, оказываемых работ и услуг;
- виды доходов;
- центры финансовой ответственности;
- места возникновения затрат;
- виды (экономические элементы) затрат;
- статьи калькуляции;
- виды активов;
- виды обязательств;
- виды собственного капитала;
- проекты;
- направления инвестиций;
- основные и вспомогательные бизнес-процессы;
- типы клиентов;
- категории персонала.

### 2.3. Классификатор «Виды (экономические элементы) затрат»

Код	Вид затрат	Статья затрат
1	Материальные затраты	Материальные затраты
101	Покупные сырье и материалы	Материальные затраты
102	Покупные детали и узлы	Материальные затраты
2	Затраты на оплату труда	Затраты на оплату труда
201	Заработная плата	Затраты на оплату труда
202	Поощрения	Затраты на оплату труда
203	Материальная помощь	Затраты на оплату труда
204	Социальные льготы	Затраты на оплату труда
2 205	Прочие выплаты персоналу	Затраты на оплату труда

Внутри каждого классификатора вводится сквозная нумерация. Если есть необходимость детализировать объекты учета, можно использовать многоуровневую структуру кода. Классификаторы и кодификаторы играют важную роль и при автоматизации управленческого учета.

#### *Пример из практики*

Пример типичного классификатора приведен в табл. 2.3. При необходимости в классификаторе можно использовать и пятизначный код, разбив каждый из элементов затрат на подэлементы. Например, в статье затрат «Покупные сырье и материалы» с кодом 101 появятся подстатьи 10101 – «Топливо», 10102 – «Основные материалы», 10103 – «Вспомогательные материалы» и т.д.

Разработав все необходимые классификаторы, предприятию можно переходить к определению методов управленческого учета затрат и калькуляции себестоимости.

**Этап 4. Принципы разработки методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.** В управленческом учете используются различные методы учета затрат, которые зависят от объектов учета, полноты включения затрат в себестоимость продукции и их управленческой интерпретации.

**Этап 5. Разработка управленческого плана счетов и моделей типовых хозяйственных операций.** В управленческом плане счетов объединены несколько классификаторов и кодификаторов управленческого учета, разработанных на предприятии. На основе этого плана регистрируются все хозяйственные операции, производимые предприятием. Группировка счетов и разработка аналитики по счетам проводятся в зависимости от объектов учета и форматов управленческой отчетности. За основу нумерации счетов может быть принята кодировка счетов по МСФО или национальным стандартам бухгалтерского учета.

#### *Пример из практики*

В ООО «Стройторг» для управленческого и бухгалтерского учета существует единый план счетов, но с максимально возможной детализацией. Например, данные о складских расходах, затратах, связанных с поставкой товара, доставкой продукции клиентам, группируются по пяти-десяти счетам. С одной стороны, детальная аналитика позволяет накапливать статистический материал для анализа по каждому принципиальному виду расходов, что необходимо для принятия правильных управленческих решений. С другой стороны, есть возможность группировать счета «низшей детализации» в более крупные группы расходов для целей бухгалтерского или налогового учета.

Такая гибкая организация структуры счетов позволяет вести весь учет на едином информационном поле проводок и избегать ошибок, возникающих из-за двойного учета информации.

Важными факторами, влияющими на построение управленческого плана счетов предприятия, являются:

- взаимосвязь управленческого, финансового и налогового учета;
- специфика производства (массовое, позаказное и пр.);
- способ ведения оперативного учета.

Как правило, при разработке плана счетов управленческого учета сразу же устанавливаются типовые проводки, отражающие хозяйственные операции по основным объектам управленческого учета. Это существенно облегчает и стандартизирует работу специалистов, занимающихся ведением управленческого учета.

## 2.4. Выдержка из управленческого плана счетов организации «Стройторг»

Номер счета	Субсчет	Описание счета	Комментарии	Уровень детализации
100000		АКТИВЫ		3
110000		Текущие активы	Активы, с которыми связывают текущие экономические выгоды и которые обналичиваются или переходят на затраты в течение года	4
111000		Денежные средства	Наличные денежные средства и средства на банковских счетах	5
111100	50	Касса	Наличные денежные средства в кассах	6
111101	501	Касса 1	Большая касса	7
111102	502	Касса 2	Малая касса	7
111200		Денежные средства на счетах	Банковские счета	6
111201	51	Расчетные счета		7
111202	52	Валютные счета		7
111203	57	Переводы в пути		7
112000	58	Краткосрочные финансовые вложения	Ценные бумаги и краткосрочные финансовые вложения	5
112100	581	Займы предприятиям холдинга		6
112200	582	Депозиты		6
112300	583	Векселя		в
112400	584	Инвестиционные фонды		в
113000		Расчеты с дебиторами		5
113100	621	Расчеты с покупателями	Обязательства покупателей, возникшие вследствие реализации товаров	6
113200	622	Векселя полученные	Векселя, полученные со сроком погашения в течение года	6
113500	70	Расчеты с персоналом	Выданные авансы и обязательства сотрудников	6
113501	71	Расчеты с подотчетными лицами	Выданные сотрудникам авансы	7
113502	73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	Обязательства сотрудников	7
113800	761	Расчеты с прочими дебиторами	Задолженности, не отраженные на перечисленных счетах расчетов с дебиторами	6

### *Пример создания управленческого плана счетов.*

Номер счета в управленческом плане счетов организации «Стройторг» состоит из кода ЦФО, уникального номера управленческого счета, используемого при классификации объектов в управленческом учете, и субсчета, соответствующего счету бухгалтерского плана счетов. Рассмотрим структуру номера счета на примере. Счет 100101-111201-51 «Расчетные счета» состоит из шестизначного кода ЦФО (100101), шестизначного номера счета управленческого учета (111201) и субсчета (51). Субсчет 51 – это номер счета из бухгалтерского плана счетов, соответствующий расчетному счету.

Первая цифра номера управленческого плана счетов характеризует все объекты учета как активы и пассивы, в данном случае «1» – активы («2» – пассивы). Вторая цифра указывает на вид

активов: «1» – текущие активы («2» – внеоборотные активы). Третья цифра – вид активов внутри предыдущей группы: «1» – денежные средства («2» – краткосрочные финансовые вложения, «3» – расчеты с дебиторами и т.д.). Четвертая цифра характеризует объекты учета внутри группы «Денежные средства»: «2» – денежные средства на счетах в банках («1» – касса). Последние две цифры являются порядковыми номерами для подразделов, входящих в объект учета «Денежные средства на счетах»: «01» – расчетные счета («02» – валютные счета, «03» – переводы в пути).

Каждый счет в управленческом плане счетов характеризуется уровнем детализации. Переход к более высокому уровню детализации осуществляется путем последовательного обобщения информации по более низким уровням. При этом цифры в номере счета, характеризующие более низкие уровни детализации, заменяются на «0». Например, 111201 – «Расчетные счета» (7 уровень), 111200 – «Денежные средства на счетах в банках» (6 уровень), 111000 – «Денежные средства» (5 уровень), 110000 – «Текущие активы» (4 уровень), 100000 – «Активы» (3 уровень).

**Этап 6. Разработка внутренних положений и инструкций.** Методы и правила управленческого учета не регламентированы общепринятыми стандартами и законодательством, они устанавливаются самим предприятием. Как правило, составляются следующие основные внутренние положения и инструкции, определяющие нормы и правила ведения управленческого учета:

- положение о финансовой структуре предприятия;
- положение об учетной политике;
- единые классификаторы и кодификаторы управленческого учета и инструкции по их применению;
- управленческий план счетов;
- формы первичных и отчетных документов управленческого учета;
- регламенты бизнес-процессов, отражающие сроки, порядок и ответственность конкретных сотрудников за формирование регистров управленческого учета и форм отчетности.

Одним из важнейших документов является положение об учетной политике, поскольку на практике учетная политика, используемая в управленческом учете, может кардинально отличаться от учетной политики, используемой в финансовом учете, что обусловлено различием целей управленческого и финансового учета.

Учетная политика содержит общие критерии ведения управленческого учета конкретного предприятия: валюта учета; методы оценки запасов; методы учета затрат, калькулирования себестоимости продукции и распределения косвенных затрат; принципы отражения доходов и расходов, курсовой разницы, начислений и резервов; определение уровня существенности и т.п. Учетная политика обеспечивает непрерывность и преемственность управленческого учета.

*Пример регламентирующей документации.* Выдержка из учетной политики организации:

«Материалы делятся на две группы – «Сырье» и «Прочие материалы», учет каждой из которых имеет свои особенности.

Учет «сырья» осуществляется по нормативным (стандартным) ценам и отклонениям от фактической стоимости приобретенного сырья.

Учет «прочих материалов» осуществляется по фактической себестоимости.

Готовая продукция отражается по нормативным (стандартным) ценам.

Группировка затрат осуществляется по видам: сырье, упаковочные материалы, затраты на оплату труда, энергия, топливо, прочие прямые затраты. Группировка затрат проводится также в разрезе проектов.

Список проектов не является закрытым и по мере появления новых видов выпускаемой продукции или в целях управленческого учета может быть дополнен.

Себестоимость материальных ресурсов, списываемых в производство, оценивается по методу ФИФО.

Косвенные расходы относятся на период их осуществления без распределения между калькуляционными объектами».

**Этап 7. Проведение организационных изменений на предприятии.** При внедрении системы управленческого учета на предприятии следует решить, как будет организовано ведение управленческого учета. Структурное подразделение, ответственное за ведение управленческого учета, должно удовлетворять нескольким требованиям: информационная обеспеченность, методологическая подготовленность, компетентность.

В практике российских предприятий встречаются следующие варианты организации ведения управленческого учета:

- в финансово-экономической службе;
- в едином информационно-аналитическом центре;
- в информационно-аналитическом центре внутри каждой из служб предприятия;
- разделение полномочий и ответственности между службами в зависимости от объектов учета.

Основными организационными документами, определяющими ответственность, обязанности сотрудников и отделов предприятия по ведению управленческого учета, являются:

- положение об организационной структуре предприятия;
- положения об отделах (подразделениях) предприятия;
- должностные инструкции сотрудников предприятия;
- инструкции по организации бизнес-процессов, отражающих сроки, последовательность и ответственность за формирование регистров управленческого учета и форм отчетности;
- система мотивации сотрудников предприятия.

Несмотря на четкое определение и разграничение обязанностей сотрудников, одной из основных проблем при постановке управленческого учета является нежелание специалистов заполнять дополнительные формы и обрабатывать информацию. Часто такая ситуация является следствием недостаточной работы с персоналом по разъяснению целей и задач управленческого учета.

Положительно влиять на процесс внедрения управленческого учета на предприятии могут следующие факторы:

- заинтересованность руководителей предприятия в получении объективной информации и их готовность к необходимым изменениям;
- четко сформулированные цели и выделенные приоритеты развития предприятия;
- разработанная юридическая и организационная структура компании;
- система мотивации управленческого персонала;
- доступность методологической поддержки;
- достаточный уровень автоматизации служб.

Осуществив все описанные этапы внедрения управленческого учета, предприятие получит систему, готовую к эксплуатации. Однако прежде чем эта система начнет эффективно работать, необходимо опробовать ее на практике и, если необходимо, внести определенные корректировки. Одновременно следует обучать сотрудников, ответственных за ведение управленческого учета. И лишь после этого руководство организации сможет полноценно пользоваться результатами работы по внедрению системы управленческого учета.

## 2.2. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

Классификация затрат в управленческом учете зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить, например сделать расчет себестоимости продукции или прибыли от ее реализации, оценить результаты деятельности центра ответственности и пр.

**По способу включения в себестоимость** продукции все затраты делятся на прямые и косвенные. Прямые затраты могут быть точно и единственным способом отнесены на себестоимость выпускаемой продукции или другого объекта калькулирования. Как правило, к прямым затратам относятся издержки на сырье и материалы, используемые для производства продукции, а также затраты на оплату труда основного производственного персонала, которые учитываются на счете 20 «Основное производство».

Косвенные расходы, которые часто также называют накладными, нельзя экономически обоснованно связать с конкретным объектом учета. К таким затратам относятся общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие издержки. Они относятся на объект калькулирования (носитель затрат) путем распределения в соответствии с принятыми на предприятии методикой и базой распределения.

Будут ли те или иные затраты отнесены к прямым или косвенным, зависит от технологического процесса производства конкретного вида продукции. Для того чтобы управлять прямыми затратами, в первую очередь нужны нормативы, предоставляемые технологами, сотрудниками отделов труда и заработной платы, а также отчетные калькуляции, которые формирует бухгалтерия.

Очень важно постараться утвердить, какие затраты будут относиться к прямым, а какие к косвенным. От решения этого вопроса будет зависеть понятность и прозрачность плановых и отчетных данных. Если, например, электроэнергия на технологические цели составляет несущественную часть прямых затрат, а нормировать их и учитывать по отношению к каждому конкретному продукту трудоемко, то проще считать такие издержки косвенными.

## 2.5. Пример постоянных, переменных, прямых и косвенных затрат

Затраты	Постоянные	Переменные
Прямые	Зарплата инженерно-технических работников, амортизация оборудования в производственных подразделениях	Зарплата основных производственных рабочих, сырье и материалы, комиссия с продаж, потребление электроэнергии в производстве
Косвенные	Зарплата руководства и менеджеров, зарплата торговых представителей, отопление, амортизация оборудования во вспомогательных подразделениях	Электроэнергия для вспомогательных подразделений, расходы на горючее для автотранспорта отдела продаж

Что касается баз распределения производственных накладных расходов, то будет ли это зарплата основных производственных рабочих или, например, машино-часы работы основного технологического оборудования, в большинстве случаев большой роли не играет: для целей управления важно регулярно, желательно ежемесячно, отслеживать долю косвенных расходов в структуре себестоимости продукции и определять факторы их увеличения.

**По отношению к объему производства** все затраты можно разделить на постоянные и переменные.

Переменные затраты зависят от объема производства или продаж, а в пересчете на единицу продукции остаются неизменными (сырье и материалы, сдельная заработная плата производственных рабочих, электроэнергия).

Постоянные затраты не изменяются с увеличением объемов производства (аренда помещений, оборудования для выпуска одного вида продукции, заработная плата администрации), но рассчитанные на единицу продукции – корректируются с изменением уровня деловой активности. В таблице 2.5 представлены различия между постоянными, переменными и прямыми, косвенными.

**По значимости для конкретного решения** все затраты могут быть поделены на релевантные и нерелевантные. Нерелевантные затраты – это издержки, которые не зависят от принятого решения. К примеру, предприятие располагает зданием. Рассматривается два варианта его использования: создать швейный цех или использовать под склад. В этом случае затраты на содержание здания и коммунальные услуги будут нерелевантными, так как они не зависят от принятого решения. Издержки, связанные с созданием цеха или дооборудованием помещений для использования под склад, напротив, релевантные.

Подобная классификация затрат встречается на практике редко. Большинство предприятий все основные виды производственных затрат признают релевантными и учитывают при анализе себестоимости готовой продукции.

## 2.3. ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ

**Методы учета затрат в зависимости от объектов учета.** В этом случае затраты можно распределить по экономическим элементам, местам возникновения, статьям калькуляции, видам продукции и периодам.

*Учет затрат по экономическим элементам* (т.е. по видам используемых ресурсов) подразумевает учет по таким элементам, как расходы на оплату труда (все расходы на оплату труда независимо от места их возникновения), материальные затраты, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств и т.д. Использование этого метода позволяет наиболее точно рассчитать затраты на каждый вид ресурсов по предприятию в целом.

*Учет затрат по местам возникновения* означает группировку затрат по структурным подразделениям предприятия. Такой подход применяется для учета внутривозовского оборота, формирования контрольных показателей деятельности подразделений, определения потребности подразделения в ресурсах.

*Учет затрат по статьям калькуляции* (т.е. по целевому назначению затрат) предполагает распределение расходов по определенным статьям затрат, перечень которых устанавливается непосредственно на предприятии исходя из его потребностей в детализации управленческой информации (например, оплата труда может входить как статья затрат и в общепроизводственные, и в общехозяйственные, и в коммерческие расходы). Группировка затрат по статьям калькуляции предназначена для определения плановой и фактической себестоимости отдельных видов продукции и всей продукции предприятия в разрезе калькуляционных статей.

*Учет затрат по видам продукции* необходим для расчета себестоимости каждого вида продукции. При использовании данного метода все затраты делятся на прямые (непосредственно относящиеся к конкретным продуктам) и косвенные. Последние распределяются по видам продукции в зависимости от выбранной базы распределения (затраты на оплату труда рабочих, прямые затраты и др.). Учет по видам продукции позволяет рассчитывать плановую и фактическую себестоимость отдельных видов продукции, анализировать рентабельность и прибыльность каждого вида продукции, формировать цены.

Учет затрат по периодам необходим для обеспечения равномерного и объективного распределения затрат исходя из их экономической сути.

**Методы учета затрат в зависимости от полноты их включения в себестоимость.** В соответствии с данной классификацией в управленческом учете можно рассчитывать полную или усеченную себестоимость.

*Учет затрат с калькулированием полной себестоимости (absorption costing)* предполагает разнесение всех затрат по видам выпущенной продукции. Использование этой методики позволяет принимать решения по ассортиментному составу продукции и ценовой стратегии.

*Учет затрат с калькулированием усеченной себестоимости (direct costing)* предполагает разделение всех затрат на постоянные и переменные. При этом постоянные расходы учитываются как затраты периода и не включаются в себестоимость продукции. Эта методика расчета себестоимости используется для принятия краткосрочных оперативных решений (например, о выпуске дополнительной единицы продукции), расчета прибыльности продукции, проведения анализа «затраты–выпуск–прибыль», определения цены на дополнительные партии продукции и анализа решений по краткосрочному изменению отпускных цен.

**Методы учета затрат в зависимости от управленческой интерпретации затрат.** В зависимости от учетной политики предприятие может учитывать затраты по фактической, нормативной или плановой себестоимости.

*Учет затрат по фактической себестоимости* дает максимально объективную информацию о затратах. Существенный недостаток этого метода заключается в том, что он не позволяет оперативно управлять затратами, выявлять участки экономии или причины перерасхода средств, так как фактическую себестоимость можно определить лишь по окончании расчетного периода.

*Учет затрат по нормативной себестоимости* предполагает использование в управленческом учете нормативов затрат, которые, как правило, рассчитываются на основе статистики расходов за предыдущие периоды. Такой подход дает возможность составлять бюджеты, проводить оперативную оценку эффективности управления отклонениями, упростить оценку запасов.

*Учет затрат по плановой себестоимости* – это учет по плановым (прогноznым) затратам. В отличие от нормативных, плановые затраты показывают планируемый уровень затрат, к которому предприятие стремится. Этот метод также используется для бюджетирования и управления по отклонениям.

Методику учета затрат каждое предприятие выбирает самостоятельно, ориентируясь на собственные потребности и специфику бизнеса. Однако нередко компания использует в управленческом учете одновременно несколько методов учета затрат, что позволяет получать более подробную информацию по различным аспектам ее деятельности.

### Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение понятий «издержки», «затраты» и «расходы».
2. Перечислите классификации затрат по направлениям деятельности.
3. Назовите статьи калькуляции, отражающие затраты на производство.
4. Перечислите элементы затрат, образующих себестоимость продукции.
5. Охарактеризуйте прямые и косвенные затраты.
6. Какова сущность основных и накладных затрат?
7. Как классифицируются затраты по отношению к объему производства?
8. Классификация расходов организации и их признание в бухгалтерском учете.
9. Направление классификации затрат на производство и продажу продукции.

### 3. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

#### 3.1. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

Управление затратами – одна из текущих задач руководства организации. Эту функцию выполняет на предприятии финансовая служба, а при ее отсутствии сотрудник бухгалтерии или экономист. На практике важно правильно определить, сколько потрачено ресурсов на содержание того или иного подразделения, какова себестоимость выпускаемой продукции и как ее снизить без потери качества. Для этого потребуется сгруппировать все затраты, разработать план счетов для управленческого учета и формы отчетности. При изучении этой темы необходимо уделить внимание вопросам создания системы учета, позволяющей получить достоверные данные о затратах организации на производство продукции, на содержание подразделений, а также на выполнение различных бизнес-процессов.

Для создания системы управленческого учета затрат необходимо выполнить следующие действия:

- 1) определить источники информации о затратах организации;
- 2) сгруппировать однородные затраты;
- 3) разработать план счетов для управленческого учета;
- 4) создать типовые формы отчетности.

**Этап 1. Источники информации о затратах.** Источником информации о затратах могут служить как первичные бухгалтерские документы, так и внутрифирменные накладные, требования и т.д. В отношении отдельных видов затрат (как правило, прямых затрат на производство) могут быть использованы оперативные данные о фактическом расходе основных ресурсов. Например, технологические нормы расхода сырья, показания приборов учета электроэнергии, израсходованной на технологические цели и т.п.

Сведения об издержках отражаются в учете в зависимости от выбранного метода. При учете по фактическим затратам на затраты списывается столько ресурсов, сколько их потреблено по данным первичных документов. При учете по плановым затратам устанавливаются технологические нормативы отпуска материалов, сырья или других ресурсов в производство. Расчет количества потребленных ресурсов проводится исходя из цены, умноженной на плановый расход ресурса, который установлен для данного вида продукции. При этом отклонение фактических расходов от плановых необходимо фиксировать в учете в стоимостном и количественном разрезе. Данная информация позволяет планировать и контролировать нормативы расхода основных ресурсов в процессе производства.

Для идентификации затрат, особенно когда учет ведется по нескольким аналитическим признакам, в формы первичных учетных документов можно ввести специальное поле «Аналитический признак». В нем указываются вид продукции, название подразделения, вид доставки для транспортных расходов. Сотрудник, вводя такой документ в учетную систему, должен заполнить не только стандартные поля документа, но и аналитический признак, что в дальнейшем упростит анализ и управление затратами.

**Этап 2. Группировка затрат.** Создание аналитики для дальнейшего анализа затрат организации должно начинаться с определения принципов группировки затрат. В практике работы российских компаний наибольшее распространение получили следующие группировки:

- по экономическим элементам (видам) затрат;
- по статьям калькуляции;
- по местам возникновения затрат;
- по процессам.

При создании системы управленческого учета затрат можно воспользоваться положениями Института управленческого учета США<sup>2</sup> (Statements on Management Accounting, SMA). К настоящему времени разработано более 60 SMA. Среди положений, регулирующих учет затрат, можно рекомендовать следующие:

- распределение сервисных и административных затрат (Allocation of Service and Administrative Costs, SMA 4B);
- определение и измерение прямых трудовых затрат (Definition and Measurement of Direct Labor Cost, SMA 4C);
- определение и измерение прямых затрат материалов (Definition and Measurement of Direct Material Cost, SMA 4E);



- распределение затрат на информационные системы (Allocation of Information Systems Costs, SMA 4F);
- учет распределения косвенных производственных затрат (Accounting for Indirect Production Costs, SMA 4G);
- управление стоимостью грузовых перевозок (Cost Management for Freight Transportation, SMA 4I);
- применение процессно-ориентированного управления затратами (Implementing Activity Based Costing, SMA 4T);
- внедрение системы таргет-костинг (Implementing Target Costing, SMA 4FF).

**Этап 3. Построение плана счетов.** Выбранные в организации группировки затрат используются при построении плана счетов для ведения управленческого учета. При его формировании применяются два подхода:

1. Группировки затрат являются субсчетами соответствующих синтетических счетов бухгалтерского учета (табл. 3.1).
2. Группировки затрат являются аналитическими признаками (субконто) синтетических счетов или субсчетов (табл. 3.2).

*Пример из практики.*

### 3.1. Субсчета производственного предприятия, открытые к счету 23 «Вспомогательное производство»

Номер счета	Наименование объекта учета
23.204	Изготовление штампов для горячей и холодной обработки металла
23.2040000	Изготовление штампов для горячей и холодной обработки металла
23.2040100	Материалы
23.2040200	Покупные полуфабрикаты
23.2040300	Отходы
23.2040400	Топливо и энергия технологическое
23.2040500	Зарплата основная
23.2040700	Отчисления на соцстрахование
23.2041000	Стоимость спецодежды
23.2041100	Содержание и эксплуатация оборудования
23.2041200	Цеховые расходы
23.2041400	Потери от брака
23.205	Изготовление инструмента режущего

### 3.2. План счетов российского производственного предприятия

Код	Наименование	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3
...				
20	Основное производство	Подразделения затрат	Статьи затрат	
20.01	Основное производство	Подразделения затрат	Статьи затрат	
20.07	Производство продукции из давальческого сырья	Номенклатура, исполнение	Серии ТМЦ	Места хранения
21	Полуфабрикаты собственного производства	Номенклатура, исполнение	Серии ТМЦ	Места хранения
23	Вспомогательные производства	Подразделения затрат	Статьи затрат	
25	Общепроизводственные расходы	Подразделения затрат	Статьи затрат	

Код	Наименование	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3
26	Общехозяйственные расходы	Подразделения затрат	Статьи затрат	
28	Брак в производстве			
28.01	Брак по деятельности, не облагаемой ЕНВД	Номенклатура, исполнение	Серии ТМЦ	Места хранения
28.02	Брак по деятельности, облагаемой ЕНВД	Номенклатура, исполнение	Серии ТМЦ	Места хранения
29	Обслуживающие производства и хозяйства	Подразделения затрат	Статьи затрат	
40	Выпуск продукции (работ, услуг)	Номенклатура, исполнение	Подразделения затрат	
43	Готовая продукция	Номенклатура, исполнение	Серии ТМЦ	Места хранения
44	Расходы на продажу	Подразделения затрат	Статьи затрат	

3. Используемые в компании группировки затрат являются аналитическими признаками (субконто) синтетических счетов или субсчетов (табл. 3.2).

В управленческом учете затрат в качестве основных используются счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». В обособленных подразделениях учет ведется на субсчетах и в разрезе аналитических признаков (виды продукции, подразделения). Головная компания ежедневно получает нужные сведения в виде текущего отчета о прибылях и убытках, где затраты приводятся укрупненно – коммерческие, управленческие расходы.

Номер счета имеет следующую структуру: 23 XXX YYY 0. Первые два знака – номер счета по плану счетов РСБУ (23 – вспомогательное производство), следующие три знака – XXX – присваиваются на основе классификатора «Вид продукции (работ, услуг) для вспомогательного производства» (штампы для холодной и горячей обработки металла), затем три знака – YYY – из классификатора «Статья расхода для вспомогательного производства» (материалы, топливо и энергия и пр.), последний символ – 0 – свободные знаки.

**Этап 4. Разработка форм управленческой отчетности.** Основное отличие управленческой отчетности от бухгалтерской заключается в степени детализации, способах группировки и степени точности информации: эта отчетность более оперативна, а ее данные могут основываться на предположениях и допущениях сотрудников организации.

Кроме того, управленческая отчетность – внутреннее дело самой организации, поэтому порядок ее представления регламентируется внутренними документами, а формы разрабатываются самостоятельно в организации.

Например, на уровне цеха – центра затрат – может применяться отчет об исполнении сметы расходов, содержащий перечень контролируемых затрат, плановые и фактические данные и отклонение, на уровне предприятия – центра прибыли – отчет о прибыли. Поскольку центр прибыли несет ответственность и за затраты, и за прибыль, в такой отчет можно включить затраты и поступления подразделений организации.

В качестве управленческих отчетов о затратах могут использоваться отчет об исполнении сметы центром затрат, сводный отчет о себестоимости продукции, плановая и фактическая калькуляция по заказам, процессам, переделам – в зависимости от того, как организован учет. Управленческие отчеты о прибыли, в которых, как правило, содержатся агрегированные данные, могут дополнительно включать детализацию себестоимости по видам продуктов.

После того как построена система учета затрат и формирования отчетности, можно переходить к анализу темпов роста затрат, расчету себестоимости выпускаемой продукции и разработке мероприятий по снижению затрат.

### 3.2. ГРУППИРОВКИ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИХ НАЗНАЧЕНИЕ В УЧЕТЕ

*Группировка затрат по экономическим элементам* необходима для того, чтобы определить, какие именно ресурсы израсходованы и каков удельный вес отдельных видов затрат в их общей сумме. Укрупненно можно выделить материальные затраты (сырье, материалы, электроэнергия), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, услуги сторонних организаций, налоги, амортизацию и прочие затраты.

Затраты, группируемые по экономическим элементам, всегда первичны и не содержат производных затрат. Например, затраты на оплату труда и на материалы для самостоятельно проведенного предприятием ремонта зданий и сооружений в управленческом учете будут отражаться по видам не как «Затраты по ремонту зданий и сооружений», а как «Затраты на оплату труда» и «Сырье и материалы». Или, например, рекламная продукция, изготовленная самим предприятием с использованием услуг сторонних компаний, учитывается в рамках статей «Заработная плата», «Сырье и материалы» и «Услуги сторонних организаций», а не «Затраты на рекламу».

*Группировка затрат по статьям калькуляции* позволяет проанализировать, на какие цели расходуются ресурсы. Перечень статей составляется самим предприятием исходя из потребности в детальности информации. В российской практике обычно используется следующий перечень статей калькуляции:

1. Прямые сырье и материалы.
2. Возвратные отходы.
3. Покупные полуфабрикаты и комплектующие.
4. Топливо и энергия на технологические цели.
5. Полуфабрикаты собственного производства.
6. Основная заработная плата.
7. Дополнительная заработная плата.
8. Отчисления на социальные нужды.
9. Затраты на освоение производства.
10. Специальные затраты.
11. Общепроизводственные затраты.
12. Общехозяйственные затраты.
13. Потери от брака.
14. Прочие производственные затраты.
15. Коммерческие затраты.

Для анализа эффективности содержания того или иного подразделения используется *группировка затрат по местам возникновения*. В рамках этой группировки затраты относят на те подразделения организации, где ресурсы были использованы. Как правило, группировка по местам возникновения затрат организуется в соответствии с финансовой структурой компании.

Местами возникновения затрат в производственной организации могут быть подразделения основного и вспомогательного производства, коммерческие и административно-хозяйственные службы. В торговых организациях учет часто ведется в разрезе коммерческих, вспомогательных и общехозяйственных подразделений.

Выбор типа группировки затрат определяется спецификой бизнеса. Базой для группировки затрат может служить и вид продукции, и центры финансовой ответственности. Могут применяться и смешанные группировки – по цеховому принципу и по видам продукции одновременно.

*Статьи калькуляции в европейских компаниях.* В практике западных компаний отсутствуют нормативные требования к определению статей калькуляции, поэтому они исходят из экономической целесообразности. Примерные статьи калькуляции европейской компании:

- прямые материальные затраты;
- прямые производственные затраты;
- общепроизводственные затраты;
- затраты по освоению производства;
- затраты, связанные с простоем оборудования и производства;
- прочие производственные затраты;
- затраты на складскую и транспортную логистику;
- затраты на продвижение и рекламу;
- затраты на НИОКР;
- затраты на организацию сбыта;
- административные затраты.

*Группировка затрат по процессам.* В данном случае затраты группируют в зависимости от направления их использования – в производстве, реализации продукции или в управлении предприятием. Это позволяет оценить себестоимость процессов организации, что обеспечивает возможность более точного определения себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг).

Например, в организации, «Гамбовсвязь» управленческий учет ведется по процессам. Одна из оказываемых ей услуг – предоставление доступа в Интернет. Это может быть обычный коммутируемый доступ по сети общего пользования (интернет-карты или оплата в кредит) или доступ, осуществляемый по выделенному каналу (по технологии xDSL). Для оказания этих услуг задействовано иногда одно и то же оборудование и персонал. Связанные с ними прямые затраты, а также общецеховые и управленческие расходы относятся на процесс «Услуги доступа в Интернет» в разрезе каждого подпроцесса на основе утвержденных баз распределения.

Такая система учета по процессам используется в силу особенностей ценообразования на оказываемые услуги. Так же детальная информация необходима для обоснования тарифов. По услугам, цены на которые не регулируются государством, такой учет необходим для целей ценообразования и оценки рентабельности.

## 4. ОСНОВЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

### 4.1. ХАРАКТЕРИСТИКА РАЗЛИЧНЫХ ПОДХОДОВ К ФОРМИРОВАНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ

Независимо от того, для каких целей должна быть рассчитана себестоимость продукции, руководству организации следует ответить на следующие вопросы:

- себестоимость какого объекта учета необходимо определить (выпускаемая продукция, технологический процесс, отдельный заказ);
- какие затраты будут включены в себестоимость (калькулирование полной или усеченной себестоимости (direct costing);
- на основании каких данных будет сделан расчет себестоимости (нормативные затраты или фактические);
- как распределить косвенные расходы и учесть их в себестоимости готовой продукции.

На практике используются различные подходы к формированию себестоимости. Применение того или иного подхода определяется особенностями производственного процесса, характером выпускаемой продукции или оказываемых услуг и другими факторами.

**Полнота включения затрат в себестоимость.** Может быть определена как полная, так и сокращенная себестоимость продукции.

*Полная себестоимость* (absorption costing) рассчитывается с учетом всех понесенных предприятием затрат.

*Сокращенная себестоимость* (direct costing) предполагает отнесение на себестоимость единицы продукции только переменных затрат. Постоянная часть общепроизводственных затрат, а также коммерческие и общехозяйственные расходы списываются на уменьшение выручки в конце отчетного периода без распределения на выпущенную продукцию.

При использовании метода полной себестоимости на себестоимость единицы продукции относятся как переменные, так и постоянные затраты. Применение этого метода оправдано в тех случаях, когда необходимо проанализировать рентабельность выпускаемой продукции, сформировать оптимальный товарный ассортимент или разработать ценовую политику по принципу «затраты плюс». Другими словами, цена определяется как полная себестоимость, увеличенная на требуемую рентабельность.

Расчет себестоимости методом директ-костинга оправдано в тех случаях, когда необходимо принять решение о выпуске или прекращении производства того или иного продукта.

На практике необходимость использования полной себестоимости, в том числе для целей ценообразования, встречается редко. Непроизводственные накладные расходы вообще не нужно распределять на продукты. Это ничего не дает предприятию, кроме множества неконтролируемых искажений данных о рентабельности и затратах как на стадии планирования, так и в учете.

*Сравним два подхода к расчету себестоимости.*

Финансовые результаты организации, рассчитанные с использованием метода директ-костинга, могут отличаться от результатов, полученных с применением метода полной себестоимости.

*Пример.* Организация в течение отчетного периода произвела 1500 единиц продукции. Переменные затраты на производство единицы продукции составляют 50 руб. Общая сумма постоянных затрат – 30 000 руб. Объем реализации – 1000 единиц продукции по цене 100 руб. за единицу. На начало периода запасы незавершенного производства и готовой продукции отсутствовали. Расчет себестоимости и финансового результата методом полной и сокращенной себестоимости представлены в табл. 4.1.

Как видно из примера, результат финансовой деятельности в случае применения различных методов расчета себестоимости будет разным из-за того, что на конец отчетного периода в организации образовался запас готовой продукции в размере 500 единиц. Иначе говоря, если уровень запасов на конец года будет возрастать, то финансовый результат, определенный на основании полной себестоимости, будет выше, чем если бы он был рассчитан с использованием сокращенной себестоимости. При снижении уровня запасов ситуация будет обратной: при использовании сокращенной себестоимости прибыль будет больше.

#### 4.1. Сравнение подходов к расчету себестоимости продукции

Показатели	Метод директ-костинга		Метод полного распределения (absorption costing)	
	Формула расчета себестоимости	Значение, руб.	Формула расчета себестоимости	Значение, руб.
Выручка от реализации	100 руб. × 1000 ед. (цена × объем реализации)	100 000	100 руб. × 1000 ед. (цена × объем реализации)	100 000
Себестоимость единицы продукции	–	50	50 руб. + 30 000 руб. / 1500 ед. (переменные затраты на ед. + постоянные затраты / объем производства)	70
Себестоимость реализованной продукции	50 руб. × 1000 ед. (переменные затраты на ед. × объем реализации)	50 000	70 руб. × 1000 ед. (себестоимость ед. × объем реализации)	70 000
Маржинальная прибыль	100 000 руб. – 50 000 руб. (выручка от реализации – себестоимость реализованной продукции)	50 000	–	–
Постоянные затраты	–	30 000	–	–
Операционная прибыль	50 000 руб. – 30 000 руб. (маржинальная прибыль – постоянные затраты)	20 000	100 000 руб. – 70 000 руб. (выручка от реализации – себестоимость реализованной продукции)	30 000

**Фактическая и нормативная себестоимость.** Калькуляция себестоимости продукции может быть составлена исходя из фактически понесенных предприятием затрат или на основании установленных норм расхода сырья и материалов, а также нормативных затрат на оплату труда. Использование нормативной себестоимости позволяет контролировать эффективность расходования ресурсов и своевременно реагировать на возникающие отклонения.

Фактическую себестоимость единицы продукции можно определить только после того, как в учете будут отражены все затраты. Основным недостатком этого метода расчета себестоимости считается довольно низкая оперативность (данные можно получить лишь по окончании выполнения заказа, изготовления изделия и пр.). На практике, как правило, используются оба подхода.

**Объекты учета затрат.** В зависимости от объекта калькулирования можно выделить позаказный, попередельный, попроцессный методы, а также расчет себестоимости отдельных функций (Activity based costing, ABC). На выбор того или иного объекта калькуляции себестоимости влияет специфика бизнеса (поточное производство, мелкосерийное, учет по отдельным заказам).

*Позаказный метод* применяется при изготовлении, например, уникального оборудования, при выполнении отдельных заказов.

*Попередельный метод* более характерен для предприятий с серийным и поточным производством, когда изделие проходит несколько этапов обработки. При этом объектом калькулирования становится продукт каждого передела (стадии производства).

*Попроцессный метод* свойственен объектам добывающей промышленности, но применяется также в отраслях с несложным технологическим циклом (например, в производстве асфальта).

При методе ABC учет затрат организован по отдельным функциям, операциям, выполняемым подразделениями организации. Например, руководство предприятия-автодилера намерено контролировать себестоимость по функциям – продажа автомобилей в коммерческом отделе или их техническое обслуживание в сервис-центре. Это может быть необходимо при принятии решения об аутсорсинге отдельных бизнес-функций. Кроме того, ABC позволяет точнее распределить косвенные расходы при расчете полной себестоимости.

Довольно часто методы расчета себестоимости применяются в сочетании. Например, возможен вариант позаказного метода калькулирования с неполным учетом затрат или поперечное калькулирование с использованием норм расхода сырья и материалов либо с учетом их фактического потребления.

**Распределение косвенных затрат.** На первых этапах применения директ-костинга, в начале 50-х годов XX в., при расчете себестоимости продукции учитывались только прямые затраты, а косвенные расходы списывались на финансовый результат. Отсюда и происходит название метода: *direct costing system* – система учета прямых затрат. Впоследствии метод директ-костинга несколько трансформировался: себестоимость чаще рассчитывается с учетом не только прямых переменных затрат, но и косвенных переменных.

Одна из основных проблем, связанных с расчетом полной себестоимости единицы продукции, – необходимость распределения косвенных затрат. Наиболее простой способ – прямое распределение затрат обслуживающих подразделений пропорционально единой базе (заработная плата основных производственных рабочих, затраты на сырье и материалы, человеко-часы). Однако такой подход, как правило, не позволяет достоверно и экономически обоснованно распределить косвенные затраты, а значит, может стать причиной неверных управленческих решений в формировании цены.

Более точным является метод многоуровневого распределения, выполняемый в несколько этапов.

**Шаг 1.** Все затраты за период группируются по подразделениям. К примеру, по подразделению «столовая» будут сгруппированы следующие затраты: заработная плата персонала столовой, расходы на продукты питания, стоимость потребляемой электроэнергии и т.д.

**Шаг 2.** Затраты вспомогательных подразделений перераспределяются среди производственных отделов и цехов. К примеру, затраты на содержание столовой необходимо распределить на два производственных цеха. Для этого надо выбрать базу: в случае со столовой будет целесообразно распределить ее затраты пропорционально числу работающих в каждом цехе.

**Шаг 3.** Затраты, отнесенные на производственные подразделения, распределяются на выпущенную продукцию. К примеру, после того как затраты на содержание столовой были перераспределены на два цеха, стоимость содержания каждого цеха (Затраты цеха + Распределенные затраты вспомогательного подразделения) относится на выпускаемую продукцию. В качестве базы для распределения может использоваться количество человеко-часов, потраченное на выпуск каждого вида продукции, стоимость сырья и материалов и т.д.

*Пример расчета себестоимости продукции на промышленном предприятии «МашиТех».* Завод специализируется на разработке средств защиты органов дыхания В конце 2022 года на предприятии был начат проект внедрения системы Ахарта.

**Справочная информация.** Ахарта – это ERP система, работающая в среде электронного бизнеса. Уникальность системы заключается в том, что ее современная технология обеспечивает единое информационное пространство предприятия, в котором бэк-офис и фронт-офис работают как единое целое.

Одновременно разрабатывались принципы управленческого учета и формирования производственной себестоимости продукции. До этого себестоимость продукции рассчитывалась для бухгалтерских и налоговых целей, а управленческая себестоимость с необходимой руководством завода аналитикой отсутствовала. Автоматизированная система «1С:Бухгалтерия» не обеспечивала требуемого уровня детализации данных.

На предприятии в производстве продукции задействованы семь цехов, в каждом из которых функционирует несколько производственных участков. Производственный цикл изготовления продукции составляет несколько месяцев в зависимости от вида продукции.

Длительное время расчет себестоимости проводился «котловым» методом – собирались затраты по каждому цеху, а потом распределялись на все выполненные заказы. Получалась некая цифра, которая не позволяла понять, как работал тот или иной участок, какие затраты вошли в себестоимость конкретного заказа. Для получения достоверной информации о себестоимости был введен порядок в первичном учете и разработаны необходимые справочники со сквозной аналитикой (справочники мест возникновения и видов затрат).

## 4.2. ФОРМИРОВАНИЕ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

При формировании структуры производственной себестоимости в прямые затраты включаются материальные затраты и стоимость услуг производственного назначения от сторонних компаний, а все затраты, которые необходимо распределять на объекты калькулирования, объединены в группы в зависимости от источника их возникновения (табл. 4.2).

#### 4.2. Структура производственной себестоимости ОАО «МашТех»

Группа затрат	Аналитика учета	Источник затрат	Документы первичного учета
<b>Прямые затраты</b>			
Материалы	Номенклатура МПЗ Вид затрат Заказ	Потребление сырья и материалов, полуфабрикатов, указанных в спецификации на готовую продукцию и полуфабрикаты	Акты списания материалов в производство
Услуги	Поставщик Заказ МПЗ Вид затрат	Оказание производственных услуг сторонними поставщиками с прямым включением сумм этих затрат в соответствующие производственные заказы	Счета, полученные от поставщиков; акты выполненных работ
<b>Косвенные затраты</b>			
Общепроизводственные затраты	Персонал Поставщик МПЗ Вид затрат	Все общепроизводственные затраты, собранные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», как зависящие от предприятия (амортизация ОС, ФОТ рабочих), так и обусловленные внешними факторами (услуги поставщиков воды, тепла и пр.)	Сводные ведомости по зарплате, акты по услугам сторонних организаций и др.
Вспомогательные материалы	Номенклатура МПЗ Вид затрат	Все затраты, обусловленные списанием на технологические нужды по номенклатуре, относящейся к вспомогательным материалам (учитываются также на счете 25 «Общепроизводственные расходы»)	Акты списания, например, на ремонтный фонд, на охрану труда, на содержание основных средств
Межцеховая кооперация	МПЗ Вид затрат	Затраты, обусловленные тем, что участки цехов оказывают услуги друг другу. Распределяются между подразделениями-заказчиками пропорционально времени, фактически отработанному по исполнению их заказов	Сдаточные накладные, карточки заказа и др.

На заводе калькулируется полная производственная себестоимость, при этом величина косвенных расходов в ее структуре может достигать 40...60%.

Носителем затрат (объектом калькуляции) является производственный заказ.

Начальным этапом расчета себестоимости продукции является отнесение прямых затрат на производственные заказы. В соответствии со спецификациями на виды готовой продукции и полуфабрикаты сырье и материалы списываются на конкретные заказы в аналитике видов затрат и МПЗ.



**Распределение косвенных затрат.** Методика распределения общепроизводственных затрат и отнесения их на себестоимость продукции включает несколько этапов.

1. *Сбор общепроизводственных затрат.* Суммы общепроизводственных затрат учитываются на счете 25 в аналитике видов затрат и МПЗ (производственные участки цехов и непроизводственные подразделения предприятия). На этом же счете собираются все затраты на вспомогательные материалы и группируются по видам затрат и МПЗ.

*Структура кодов.* Код затрат состоит из семи знаков. Рассмотрим код 008-02-05 «Прочие ГСМ». Первые три цифры (008) – код группы затрат «Содержание основных средств», следующие две (02) – код подгруппы «Топливо и ГСМ», последние (05) – порядковый номер внутри подгруппы. Таким образом, исходя из кода, можно сделать вывод о том, к какой группе и подгруппе относится данный вид затрат.

**Распределение собранных затрат по производственным заказам.** Базой распределения на заказы собранных общепроизводственных затрат, в том числе связанных с использованием вспомогательных материалов, могут быть человеко-часы, норма-часы, станко-часы, условные тонны, тонны наплавки и пр., т.е. натуральные показатели.

Чтобы связать выполняемые операции с МПЗ и видами затрат, необходимо исходить из следующего:

- с любой технологической операцией, выполненной в рамках заказа, связан перечень затрат, суммы которых должны быть отнесены на заказ;
- любая технологическая операция должна быть связана с определенным участком производственного цеха. Например, операция станкообработки может выполняться на станочном участке ремонтно-механического цеха или на участке подготовки производства сборочного цеха. Себестоимость этих операций будет различаться.

**Сбор общих затрат по межцеховой кооперации.** Все затраты (и прямые, и косвенные распределяемые) собираются на основании первичных документов по производственным заказам, выполненным в рамках межцеховой кооперации. При этом суммируется общее время работы каждого подразделения-исполнителя на подразделение-заказчика в рассматриваемом периоде. Затраты по межцеховой кооперации группируются по местам их возникновения и одному виду затрат – «Общие затраты по межцеховой кооперации».

**Распределение затрат по межцеховой кооперации на производственные заказы.** В рамках отдельных заказов выполняются работы (оказываются услуги), обеспечивающие изготовление конечного готового продукта. При этом все затраты, понесенные в рамках таких «смежных заказов», должны быть включены в себестоимость готового изделия. Иначе говоря, затраты перераспределяются между производственными заказами, а не участками цехов.

**Итоговая калькуляция производственных заказов.** Все собранные в рамках производственных заказов затраты суммируются, калькулируется итоговая себестоимость.

*Пример из практики.*

Рассмотрим пример расчета себестоимости продукции, применяемого в ОАО «МашТех».

В отчетном периоде было выполнено три заказа – заказ 1, заказ 2, заказ 3. Прямые затраты по ним составили соответственно 100, 200, 150 руб. и сразу были списаны на выполненные заказы.

Заказы выполнялись двумя производственными участками (участком 1 и участком 2). Кроме того, был задействован обслуживающий участок, который в текущем месяце оказывал услуги по ремонту оборудования основным участкам. Для упрощения расчетов по межцеховой кооперации предположим, что основные участки не оказывали услуги друг другу, а также обслуживающему участку.

**Сбор затрат 1-го и 2-го производственных участков.** Участок 1 отработал 50 норма-час., его затраты составили 500 руб., стоимость норма-часа равна 10 руб.

#### 4.3. Группировка затрат по видам и местам их возникновения

Дата	Код затрат	Наименование затрат	Сумма, руб.	Код участка (МПЗ)
29.02.2022	013-04-00	Прочие вспомогательные материалы	435,89	020-01-01
29.02.2022	013-05-00	Материалы на охрану труда	60 780,7	020-01-01
...	...	...	...	...
29.02.2022	008-02-05	Прочие ГСМ	2000	020-01-05
29.02.2022		Энергетика на технологию	30 000	

Участок 2 отработал 20 машино-смен, общая сумма затрат составила 800 руб., стоимость машино-смены – 40 руб.

**Сбор затрат обслуживающего участка.** По обслуживаемому участку объем производства составил 30 чел.-час., общая сумма затрат за текущий период – 150 руб., фактическая стоимость человеко-часа – 5 руб.

**Распределение затрат обслуживающего участка на производственные участки 1 и 2.** Для участка 1 обслуживающий участок отработал 10 чел.-час., для участка 2 – 20 чел.-час. Время работы для производственных цехов будет использовано в качестве базы распределения затрат обслуживающего участка в сумме 150 руб.

Таким образом, на участок 1 дополнительно распределяется 50 руб. (10 чел.-час. × 150 руб. / 30 чел.-час.), на участок 2 – 100 руб. (20 чел.-час. × 150 руб. / 30 чел.-час.). В результате затраты участка 1 будут складываться из собственных затрат этого участка в сумме 500 руб. и перераспределенных с обслуживающего участка в размере 50 руб. По участку 2 аналогично: 800 и 100 руб.

**Перераспределение затрат производственных участков на выполненные заказы.** Участок 1 отработал 30 нормо-час. на выполнение заказа 2; 20 нормо-час. на заказ 3. Значит, на второй заказ будут отнесены затраты в сумме 300 руб. (500 × 30/50), на выполнение третьего заказа – 200 руб. (500 × 20/50).

Участок 2 отработал на выполнение заказа 1 и заказа 3 по 10 машино-смен. Соответственно на каждый из этих заказов будут отнесены его затраты в размере 400 руб. (800 × 10/20).

**Перераспределение затрат по межцеховой кооперации на заказы.** В результате распределения затрат обслуживающего участка на участок 1 приходится 50 руб. При объеме производства участка 1 в 50 нормо-час. стоимость одного нормо-часа составит 1 руб. По аналогии на участке 2 она составит 5 руб. (100/20).

Соответственно, на стоимость заказа 1 добавится 50 руб. с участка 2 (5 руб. × 10 машино-смен), заказа 2 – 30 руб. (1 руб. × 30 нормо-час.) с участка 1, заказа 3 – 20 руб. с участка 1 (1 руб. × 20 нормо-час.) и 50 руб. с участка 2 (5 руб. × 10 машино-смен). Представим результаты распределения затрат в табл. 4.4.

#### 4.4. Итоговая калькуляция выполненных заказов, руб.

Выполненные заказы	Прямые затраты	Затраты участка 1	Затраты участка 2	Распределенные затраты обслуживающего участка		Итого себестоимость
				участок 1	участок 2	
Заказ 1	100	–	400	–	50	550
Заказ 2	200	300	–	30	–	530
Заказ 3	150	200	400	20	50	820

В результате такой системы управленческого учета себестоимости продукции можно анализировать структуру себестоимости, факторы роста затрат в разрезе производственных участков каждого из цехов, обоснованно устанавливать цены.

Предприятие имеет единое информационное поле для принятия решений в области управления затратами как основного процесса минимизации издержек. Вся первичная информация вводится в единую информационную систему, что позволяет быстрее и качественнее анализировать и контролировать деятельность предприятия, начиная с закупки и заканчивая выпуском продукции.

## 5. ПЕРСПЕКТИВНЫЕ КАЛЬКУЛЯЦИОННЫЕ СИСТЕМЫ

### 5.1. ХАРАКТЕРИСТИКА АВС-СИСТЕМЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

В условиях усиления конкуренции одним из основных преимуществ компании является низкая себестоимость продукции. Ошибки при расчете себестоимости могут привести к неверным управленческим решениям: снятию с производства рентабельной продукции или, наоборот, увеличению выпуска неперспективного товара. Применение метода АВС (Activity based costing) позволяет руководству организации более точно определить стоимость того или иного продукта, особенно в ситуации, когда косвенные расходы превышают прямые.

Для точного расчета себестоимости рекомендуется метод АВС. Применение этого метода целесообразно, когда исчерпаны более простые инструменты расчета себестоимости.

**Для применения калькуляционной системы АВС введем следующие понятия:**

1. Затраты – расходы предприятия, выраженные в денежной форме. Все затраты аккумулируются по статьям затрат и объединяются в группы затрат.

2. Операции – действия, выполняемые для создания или обслуживания объектов затрат (управление компанией, закупка товара, складская переработка).

3. Ресурсы – носители определенных функций, т.е. «то, что выполняет операции» и «те, кто выполняют операции» (производственное оборудование, персонал).

4. Объект затрат – любая учетная единица (подразделение, контракт, канал сбыта, вид выпускаемой продукции и т.д.), расходы на которую требуется определять отдельно.

5. Драйвер затрат – параметр, пропорционально которому затраты переносятся на стоимость ресурсов. Например, арендная плата (затраты) распределяется на конкретных сотрудников (ресурсы) пропорционально занимаемой ими площади помещения (драйвер затрат).

6. Драйвер ресурса – параметр, пропорционально которому стоимость ресурса переносится на стоимость операции. Например, стоимость работы кладовщиков (стоимость ресурса) распределяется между операциями приемки, хранения, обеспечения сохранности и отгрузки товара пропорционально человеко-часам, необходимым для выполнения этих операций (драйвер ресурсов).

7. Драйвер операций – параметр, пропорционально которому стоимость операций переносится на объекты затрат. Например, стоимость хранения продукции (стоимость операции) распределяется на себестоимость продуктов «А» и «Б» (объекты затрат) пропорционально хранящемуся на складе объему этих продуктов (драйвер ресурсов).

Метод АВС (Activity based costing) был разработан американскими учеными Р. Купером и Р. Капланом в конце 1980-х годов и в настоящее время получил широкое распространение на Западе. Название этого метода переводится на русский язык по-разному, например, как «Операционно-ориентированный метод калькуляции себестоимости».

**Различные подходы к расчету себестоимости продукции.** Базовым принципом расчета себестоимости является разделение затрат на прямые и косвенные (накладные) и отнесение этих видов затрат на готовую продукцию. Как правило, на практике с прямыми затратами проблем не возникает, поскольку они могут быть напрямую отнесены на себестоимость конкретного объекта затрат.

С распределением косвенных затрат сложнее. Традиционно они переносятся на объекты затрат пропорционально размеру трудозатрат, машинному времени, объему производства, продаж и т.д. Если доля косвенных расходов в себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг) невелика, применение традиционного подхода к себестоимости оправдывает себя ввиду его простоты и незначительной погрешности результата. Однако в современных условиях при совершенствовании технологии производства, снижении его трудоемкости и материалоемкости, а также автоматизации процессов доля прямых издержек снижается, а доля косвенных расходов (на общее управление, маркетинг, финансовое управление, управление персоналом и т.п.) увеличивается. Более того, в некоторых отраслях экономики (например, в торговле, банковской сфере, страховании) доля прямых расходов в общем объеме затрат традиционно небольшая, поэтому общепринятые подходы к распределению косвенных затрат могут привести к принятию неверных управленческих решений. Продукты, потребляющие меньше всего ресурса, пропорционально которому распределяются косвенные расходы (например, труда), при расчетах будут казаться более рентабельными по сравнению с продуктами, потребляющими больше ресурсов (например, с высокой трудоемкостью). Использование методики АВС для распределения косвенных затрат позволяет избежать этих ошибок.

**Применение метода ABC при распределении затрат.** Метод ABC основан на том, что затраты образуются в результате выполнения определенных операций. Процесс расчета себестоимости продукции (работ, услуг) с применением ABC предполагает калькуляцию затрат в три этапа.

На *первом этапе* стоимость косвенных затрат на предприятии переносится на ресурсы пропорционально выбранным драйверам затрат.

На *втором этапе* разрабатывается структура операций, необходимых для создания продукции (работ, услуг). После этого стоимость ресурсов, рассчитанная на предыдущем этапе, переносится на операции пропорционально выбранным драйверам ресурсов.

На *третьем этапе* стоимость операций «поглощается» объектами затрат пропорционально драйверам операций. Результатом этого является рассчитанная себестоимость объектов затрат, например продукции.

## 5.2. РАСЧЕТ СЕБЕСТОИМОСТИ ЕДИНИЦЫ ПРОДУКЦИИ В СИСТЕМЕ ABC

**Этап 1. Распределение затрат на ресурсы.** Для того чтобы рассчитать стоимость ресурсов, рекомендуется, во-первых, определить структуру ресурсов и также перечень затрат, направляемых на обеспечение каждого ресурса, а во-вторых, распределить затраты на ресурсы.

Как правило, выделяют следующие виды ресурсов: персонал, оборудование и транспорт, помещения (земля). Обязательным ресурсом является персонал. При определении его полной стоимости учитываются заработная плата сотрудников, налоговые отчисления из фонда оплаты труда, социальные выплаты, амортизация персонального (офисного) оборудования, затраты на поддержание условий труда, доставка сотрудников к месту работы, расходы на обучение и т.д.

Оборудование и транспорт в перечень ресурсов могут не входить. Если при выполнении своих функций сотрудник всегда применяет только данное оборудование, которое используется только им, то целесообразно объединить стоимость ресурса «Оборудование» со стоимостью ресурса «Сотрудник». Например, если конкретный автомобиль использует только один водитель и все свое рабочее время этот водитель эксплуатирует только данный автомобиль, то стоимость ресурса «Водитель» целесообразно объединить со стоимостью ресурса «Автомобиль».

Стоимость ресурса «Помещение», как правило, переносится на стоимость ресурсов «Персонал» или «Оборудование» в зависимости от того, для кого (чего) постоянно используется это помещение.

После того как перечень ресурсов составлен, необходимо распределить на них косвенные затраты. В большинстве случаев затраты однозначно переносятся на ресурсы, например сумма заработной платы коммерческого директора относится на ресурс «Коммерческий директор». Однако часто один вид затрат может переноситься на несколько ресурсов. К примеру, арендная плата офисных помещений должна быть разнесена на стоимость ресурса «Сотрудники», чьи рабочие места находятся в данном помещении. Для переноса затрат на ресурсы используются драйверы затрат. Сначала определяется стоимость единицы драйвера затрат (для помещения – стоимость 1 м<sup>2</sup>), а затем сумма затрат, переносимая на данный ресурс, рассчитывается исходя из количества потребляемых единиц драйвера – площади помещения, занимаемой конкретным сотрудником.

*Пример из практики.* Ассортимент организации «ABC-ПРОД» состоит из двух товарных групп:

- колбасных изделий, поставляемых двумя производителями (мясоперерабатывающим комбинатом и колбасным заводом);
- соленой рыбы, поставляемой также двумя производителями (рыбоперерабатывающим комбинатом и рыбным заводом).

Компания имеет два канала сбыта:

- торговый склад (торговля с которого ведется самовывозом);
- отдел доставки (продукция доставляется напрямую розничным магазинам города).

Компания снимает в аренду два склада (для хранения колбасной и рыбной продукции) и офис.

В ее собственности находятся:

- электропогрузчик;
- грузовые автомобили для доставки товара клиентам;
- компьютерная и оргтехника: ПК, принтеры, копиры;
- складское холодильное оборудование.

Аналитическая расшифровка затрат (не включающих стоимость покупных товаров) компании «ABC-ПРОД» за месяц приведена в табл. 5.1.

### 5.1. Затраты компании «АВС-ПРОД» за месяц

Группа затрат/Статья затрат	Сумма, тыс. руб.	Группа затрат/ Статья затрат	Сумма, тыс. руб.
Заработная плата и социальные выплаты	301	Бухгалтер по взаиморасчетам	9
Генеральный директор	30	Бухгалтер по прочим счетам	1
Коммерческий директор	20	Начальник торгового склада	5
Специалист по информационным технологиям	15	Заведующий хозяйством	3
Специалист по управлению персоналом	13	Менеджер по продажам	3
Главный бухгалтер	18	Торговые представители	9
Бухгалтер по взаиморасчетам	10	Менеджер по закупке	4
Бухгалтер по прочим счетам	10	Амортизация и ремонт основных средств	87
Начальник торгового склада	15	Персональная офисная техника и мебель	36
Кладовщики	25	– генеральный директор	5
Операционисты	14	– коммерческий директор	4
Администратор торгового зала	12	– специалист по информационным технологиям	3
Грузчики	25	– специалист по управлению персоналом	2
Заведующий хозяйством	12	– главный бухгалтер	2
Менеджер по продажам	15	– бухгалтер по взаиморасчетам	2
Торговые представители	30	– бухгалтер по прочим счетам	2
Водители-экспедиторы	20	– начальник торгового склада	3
Менеджер по закупкам	10	– операционисты	6
Экспедитор по закупкам	7	– администратор торгового зала	1
Транспортные расходы	213	– заведующий хозяйством	2
Наем транспорта на закупку товара	110	– менеджер по продажам	2
ГСМ по транспорту (на доставку товара клиентам)	70	– менеджер по закупке	2
Общехозяйственный транспорт	33	Оргтехника общего пользования (принтеры-копиры)	8
– автомобиль генерального директора	10	Транспорт на доставку товара клиентам	10
– автомобиль коммерческого директора	13	Складское оборудование (весы, погрузчик)	15
– автомобиль заведующего хозяйством	10	Холодильное оборудование склада колбасных изделий	10
Расходы на эксплуатацию офисной оргтехники	80	Холодильное оборудование рыбного склада	8
Телефонная связь	68	Арендная плата	85
Генеральный директор	10	Офис	40
Коммерческий директор	8	Склад колбасной продукции	20
Специалист по информационным технологиям	1	Склад рыбной продукции	25
Специалист по управлению персоналом	1		
Главный бухгалтер	2	Итого	882

Рассчитаем для «АВС-ПРОД» себестоимость товаров по объектам затрат «Поставщики» (мясокомбинат, колбасный завод, рыбный завод, рыбоперерабатывающий комбинат) и «Каналы сбыта» (самовывоз, доставка).

Допустим, все затраты компании «АВС-ПРОД» в сумме 822 тыс. руб. для выбранных объектов затрат являются косвенными. Остатков готовой продукции, материалов, полуфабрикатов и незавершенного производства на начало и на конец месяца компания не имеет.

Сгруппируем затраты из табл. 5.1 по видам ресурсов. Некоторые виды ресурсов на предприятии объединены в один ресурс. Например, текущие расходы на персональное оборудование объединены со стоимостью трудовых ресурсов; автотранспорт – с водителями-экспедиторами; персональные компьютеры – с сотрудниками, их использующими; электропогрузчик – с грузчиками и т.п.

## 5.2. Пример распределения затрат на ресурсы

Затраты	тыс. руб.
<b>Ресурс «Водители-экспедиторы»</b>	
Заработная плата 2020	20
ГСМ по транспорту для доставки товара клиентам	70
Амортизация транспорта	10
Итого стоимость ресурса	100
<b>Ресурс «Коммерческий директор»</b>	
Заработная плата	20
Транспортные расходы	13
Эксплуатация офисной оргтехники	2,41
Телефонная связь	8
Амортизация офисной техники и мебели	4
Амортизация оргтехники общего пользования	0,24
Арендная плата за офис	5,36
Итого стоимость ресурса	53,01

Стоимость каждого ресурса определяется путем переноса на него затрат, направленных на обеспечение деятельности этого ресурса. Например, арендная плата за офис, относимая на ресурс «Коммерческий директор» (см. табл. 5.2), определяется исходя из соотношения общей площади офиса и той его части, которую использует коммерческий директор, и основывается на следующих данных:

- арендная плата за офис – 40 тыс. руб.;
- драйвер затрат – занимаемая площадь;
- офисная площадь – 112 м<sup>2</sup>;
- стоимость 1 м<sup>2</sup> офисной площади – 0,357 тыс. руб. (40/112);
- площадь, занимаемая коммерческим директором, – 15 м<sup>2</sup>.

Соответственно, на ресурс «Коммерческий директор» по статье затрат «Арендная плата» относится 5,36 тыс. руб. (0,357×15).

Путем распределения затрат определяется стоимость всех ресурсов предприятия.

**Этап 2. Перенесение стоимости ресурсов на операции.** Стоимость ресурсов переносится на операции пропорционально драйверам ресурсов. Чаще всего используют такие драйверы, как рабочие часы (для персонала), машинное время (для оборудования) и т.п. Определив стоимость использования единицы драйвера ресурсов (стоимость одного часа работы сотрудника, оборудования) и количество единиц драйвера, потребляемых каждой операцией, можно рассчитать стоимость данного ресурса, переносимую на конкретную операцию.

*Прямые и косвенные затраты.* Отнесение затрат к прямым или косвенным зависит от того, что рассматривается в качестве объекта затрат. Например, при калькуляции затрат по покупателям объектами затрат могут быть канал сбыта, группа клиентов, клиент, заказ. При калькуляции затрат по производимым продуктам возможны следующие объекты затрат: товарная группа, товар, партия товара, единица продукции.

Таким образом, при калькуляции себестоимости единицы определенного товара затраты на заработную плату персонала, осуществляющего закупки, будут признаны косвенными, поскольку сотрудник занимается закупкой и других товаров этой же товарной группы. Вместе с тем зарплата этого же сотрудника для объекта затрат «Товарная группа» будет расцениваться как прямые затраты.

Возможны и другие подходы, например, ресурсы не распределяются пропорционально драйверам, а ведется учет их фактического использования в различных операциях.

*Пример из практики.* Двухуровневая операционная структура и стоимость каждой операции компании «АВС-ПРОД» приведены в табл. 5.3.

Пример распределения стоимости ресурса «Коммерческий директор» на операции показан в табл. 5.4. Драйвером ресурсов в данном случае является недельный фонд рабочего времени коммерческого директора – 40 часов. Стоимость единицы драйвера определяется путем деления стоимости ресурса, рассчитанной на предыдущем этапе, на общее количество единиц драйвера (фонд рабочего времени).

Чтобы выяснить, сколько времени (единиц драйвера) конкретный сотрудник тратит на ту или иную операцию, используются различные методы: хронометраж, фотография рабочего дня, опросы и т.п.

Следует отметить, что операция может выполняться не одним сотрудником, т.е. на нее будет перенесена стоимость нескольких ресурсов. Так, операция «Управление складской переработкой» выполняется коммерческим директором и начальником торгового склада, поэтому имеет два ресурса – источника, которые переносят часть своей стоимости (11,93 и 22,47 тыс. руб. соответственно) на названную операцию.

### 5.3. Структура операций компании «АВС-ПРОД»

Код	Группа операций / Операции	Затраты, тыс. руб.
01	Управление компанией	238,21
011	Общее управление	63,39
012	Ведение бухгалтерского учета	94,44
013	Управление персоналом	22,44
014	Обеспечение информационными технологиями	28,80
015	Снабжение ТМЦ и проведение хозработ	29,14
02	Закупка товара	164,12
021	Управление процессами закупки товара	21,46
022	Формирование заказа и отправка поставщику	25,66
023	Доставка товара	117,00
03	Складская переработка	212,91
031	Управление складской переработкой	34,40
032	Приемка товара	37,30
033	Хранение и обеспечение сохранности (колбасные изделия)	39,89
034	Хранение и обеспечение сохранности (рыбная продукция)	40,61
035	Отгрузка товара	60,71
04	Продажа товара	206,76
041	Управление продажей товаров	26,51
042	Продажа клиентам торгового склада	13,00
013	Продажа клиентам отдела доставки	167,25
	Итого	822,00

#### 5.4. Пример распределения стоимости ресурса «Коммерческий директор» по операции

Операция	Единица драйвера, часы в неделю	Сумма, тыс. руб.
Управление процессами закупки товара	11	14,58
Управление складской переработкой	9	11,93
Управление продажей товара	20	26,51
Итого*	40	53,01

\*Если сложить суммы, распределенные на операции ресурсом «Коммерческий директор».

Получим 53,02 тыс. руб. (14,58 + 11,93 + 26,51), что отличается от распределяемой суммы 53,01 тыс. руб. Здесь и далее такие погрешности возникают из-за округления полученных результатов до второго знака после запятой.

Однако впоследствии стоимость не всех операций возможно распределить между объектами затрат. Дальнейшее распределение операций зависит от их типа.

В рамках метода ABC все операции классифицируются следующим образом:

*основные* – операции, непосредственно создающие объекты затрат (обычно снабжение, производство, сбыт); их стоимость можно прямо отнести на объекты затрат;

*обслуживающие* – операции, создающие условия для нормального функционирования ресурсов определенного вида (обеспечение информационными технологиями, управление персоналом и т.д.); их стоимость переносится на обслуживаемые ими ресурсы;

*управляющие* – операции, осуществляющие управление как основными, так и обслуживающими операциями; их стоимость переносится на все операции участка управления. К примеру, стоимость операции «Управление цехом» переносится на стоимость всех операций, выполняемых цехом.

Таким образом, схема распределения косвенных затрат по методу ABC несколько усложняется. Прежде чем переходить к третьему этапу – распределению стоимости операций на объекты затрат, – необходимо разнести стоимость обслуживающих и управляющих операций. При этом на практике почти всегда возникают циклические зависимости, т.е. ситуации, когда стоимость нескольких операций переносится друг на друга. Аналогичная ситуация может возникать в цепочке распределения «Операции – ресурсы».

*Пример из практики.* Состав основных операций компании «ABC-ПРОД» приведен в табл. 5.5, обслуживающих – в табл. 5.6, управленческих – в табл. 5.7.

#### 5.5. Основные операции «ABC-ПРОД»

Код	Основные операции
012	Ведение бухгалтерского учета*
022	Формирование заказа и отправка его поставщику
023	Доставка товара
032	Приемка товара
033	Хранение и обеспечение сохранности (колбасные изделия)
034	Хранение и обеспечение сохранности (рыбная продукция)
035	Отгрузка товара
042	Продажа клиентам торгового склада
043	Продажа клиентам отдела доставки

\*Часто рассматривается как обслуживающая функция. Однако для того, чтобы стоимость этой операции можно было напрямую распределить на объекты затрат, необходимо выделить показатель, характеризующий потребность в данной функции, – интенсивность документооборота (количество документов), связанного с конкретным объектом затрат. Этот показатель может быть драйвером данной операции.



### 5.6. Обслуживающие операции «АВС-ПРОД»

Код	Обслуживающие операции	Ресурсы-получатели
013	Управление персоналом	Все ресурсы типа «персонал»: R1 – R18
014	Обеспечение информационными технологиями	Все ресурсы, обеспеченные ПК: R1 – R8, R10, R14, R15
015	Снабжение ТМЦ и проведение хозработ	Все ресурсы, занимающие какие-либо складскую или офисную площадь: R1–R14, R17, R12–R21

### 5.7. Управленческие операции «АВС-ПРОД»

Код	Управленческие операции	Операции-получатели
011	Общее управление	Все операции данного уровня: 012 – 015, все прочие управленческие операции: 021, 031, 041
021	Управление процессами закупки товара	Все операции данного уровня: 022, 023
031	Управление складской переработкой	Все операции данного уровня: 031 – 035
041	Управление продажей товара	Все операции данного уровня: 041 – 043

В компании «АВС-ПРОД» обслуживающая операция «Обеспечение информационными технологиями» будет распределяться на ресурс «Специалист по управлению персоналом» (так как данный специалист пользуется персональным компьютером, сетью, интернетом). Стоимость данного ресурса переносится на операцию «Управление персоналом», которая в свою очередь распределяется в том числе и на ресурс «Специалист по информационным технологиям», выполняющий исходную операцию «Обеспечение информационными технологиями». Таким образом, возникают циклические зависимости.

Для определения полной стоимости операций и ресурсов с учетом циклической взаимосвязи решается система линейных уравнений.

Решив систему, можно определить полную стоимость всех ресурсов и операций. После этого сумма стоимостей основных операций должна быть равна суммарным затратам предприятия, т.е. все затраты будут распределены между основными операциями.

*Пример из практики.* Для компании «АВС-ПРОД» решена система из ряда уравнений. Результаты решения приведены в табл. 5.8.

В итоге общая стоимость основных операций будет равна сумме всех затрат предприятия:

$$012 + 022 + 023 + 032 + 033 + 034 + 035 + 042 + 043 = 822 \text{ тыс. руб.}$$

### 5.8. Полная стоимость операций и ресурсов компании «АВС-ПРОД»

Код ресурсов	Стоимость ресурсов, тыс. руб.	Код операций	Стоимость операций, тыс. руб.
R1	71,29	011	71,29
R2	60,25	012	124,48
R3	35,37	013	30,20
R4	29,01	014	45,56
R5	41,86	015	41,58
R6	45,01	021	35,24
R7	27,48	022	40,03
R8	32,00	023	136,07
R9	29,23	031	51,74
R10	62,60	032	57,84
R11	15,25	033	65,16

Код ресурсов	Стоимость ресурсов, тыс. руб.	Код операций	Стоимость операций, тыс. руб.
R12	31,78	034	64,96
R13	31,30	035	86,36
R14	34,82	041	4031
R15	43,36	042	35,41
R16	104,36	043	202,60
R17	35,90		
R18	118,45		
R10	15,40		
R20	40,69		
R21	42,96		

**Этап 3. Распределение стоимости основных операций на объекты затрат.** На последнем этапе стоимость основных операций распределяется на объекты затрат. По аналогии с предыдущими этапами это распределение осуществляется пропорционально драйверам. В качестве драйверов операций выступают количественные характеристики самих объектов затрат, например объем продаж или объем производства в денежном или натуральном выражении.

*Пример из практики.*

#### 5.9. Распределение стоимости операций на объекты затрат в компании «АВС-ПРОД»

032. Операция «Приемка Товара» – 57,84 тыс. руб.		
Объект затрат «Поставщик»	Единица драйвера, тоннаж	Сумма, тыс. руб.
Мясокомбинат	212	15,86
Колбасный завод	47	3,52
Рыбоперерабатывающий комбинат	416	31,13
Рыбный завод	98	7,33
022. Операция «Формирование заказа и отправка поставщику» – 49,03 тыс. руб.		
Объект затрат «Поставщик»	Единица драйвера, количество заказов	Сумма, тыс. руб.
Мясокомбинат	16	0,64
Колбасный завод	4	5,16
Рыбоперерабатывающий комбинат	8	10,32
Рыбный завод	10	12,90
042. Операция «Продажа клиентам торгового склада» – 35,40 тыс. руб.		
Объект затрат «Канал сбыта»	Единица драйвера	Сумма, тыс. руб.
Самовывоз	—*	35,40

\*Операция «Продажа клиентам торгового склада» относится только к одному объекту затрат, поэтому ее стоимость переносится на этот объект затрат напрямую без использования драйверов.

Как уже отмечалось, объекты затрат могут быть различными, так как каждая организация выбирает их самостоятельно исходя из своих целей.

## 6. УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

### 6.1. ДЛЯ ЧЕГО НУЖНА УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Цель управленческого учета – обеспечить руководство организации и ее сотрудников информацией для принятия экономически обоснованных управленческих решений, а также их оценки и контроля их реализации.

Управленческий учет необходим, чтобы готовить периодическую внутреннюю отчетность по результатам деятельности подразделений и обеспечить менеджеров информацией при принятии решений. Управленческий учет дает информацию для планирования, анализа и внутреннего контроля. Управленческая отчетность – это бизнес, представленный в количественных и качественных показателях, который можно объективно оценивать и понимать, в какой реальности находится предприятие.

Основные функции управленческого учета:

1. Учет и управление затратами – производственный учет.
2. Бюджетирование затрат и результатов производственной, финансовой и инвестиционной деятельности.
3. Прогнозирование внутренних и внешних факторов, оказывающих влияние на деятельность предприятия.
4. Составление внутренней отчетности (ежемесячной, еженедельной, ежеквартальной).
5. Внутренний контроль на основе данных управленческой отчетности.
6. Анализ – разработка и формирование оценочных и сравнительных показателей.
7. Подготовка информации для принятия управленческих решений. В зависимости от того, насколько быстро и своевременно предоставляется отчетность, бизнес реагирует на проблемы и вызовы внутренней или внешней среды.

Выделяют четыре системы учета, каждая из которых имеет свои функции и решает свои задачи.

Ввод первичной информации осуществляется на основе данных системы бухгалтерского учета. На этом этапе на предприятии уже встроена и система налогового учета. Система МСФО – чаще всего встроена в ERP-систему. Система управленческого учета включает стратегическое планирование, принципы стратегического управления, в том числе управлять рисками.

Основные показатели, в которых нуждаются собственники бизнеса и топ-менеджмент:

- рентабельность продаж и продвижение в разрезе продуктов, продуктовых групп, ключевых клиентов и регионов;
- данные о себестоимости продукции и эффективности использования производственных мощностей;
- показатели, характеризующие прогресс в реализации проектов и заказов (особенно, если заказы связаны с длинным циклом изготовления продукции);
- результаты финансово-хозяйственной деятельности с разной степенью детализации как по отдельным подразделениям или проектам, так и по всей группе компаний в целом;
- целевое использование ресурсов, выделенных ЦФО.

Основные данные, необходимые для ведения бизнеса, можно разделить на три главных блока – снабжение, производство и продажи.

**Снабжение.** Данные снабжения необходимо рассматривать в аналитике по поставщикам, выделять долгосрочные контракты и понимать условия по каждому контракту. Это позволяет, выходя на новые переговоры с ключевыми поставщиками, согласовывать новые взаимовыгодные условия поставок. В снабжении также необходимо оценивать потребность в материалах и следить за уровнем материальных запасов, поскольку затоваривание ведет к «замораживанию» бизнеса. К таким запасам относятся неликвиды и те запасы, которые необходимо утилизировать. Важно отслеживать кредиторскую задолженность перед поставщиками.

**Производство.** При подготовке аналитики по производству важны три составляющие – производственные мощности, потребность в материалах и трудовые ресурсы. Их должно быть достаточно, чтобы выполнить план продаж или инвестиционный проект, обеспечить своевременность и полноту поступления готовой продукции.



Рис. 6.1. Системы учета в организации

**Продажи.** В этом блоке необходимо подробно анализировать и контролировать рынок продукции – конкурентов, отрасль, внешнюю среду. Внимательно изучать клиентов – формировать реальные планы, анализировать рентабельность по каждому ключевому клиенту. Если опираться на метод Парето, 80% продаж, как правило, обеспечивают 20% клиентов – подробная аналитика по этим 20% обязательна, по остальным клиентам можно выбрать степень актуальной детализации. В продажах необходимо контролировать уровень запасов готовой продукции, в том числе НЗП – точность планирования запасов, достаточность, чтобы обеспечивать оборачиваемость и избежать затоваривания или складского дефицита, а также не допустить появления неликвидов. Важный параметр – уровень дебиторской задолженности.

Весь процесс работы с управленческой отчетностью можно разделить на три блока:

- планирование;
- контроль;
- оценка результатов.

На этапе планирования необходимо выполнить следующие действия:

- провести анализ рынка;
- составить план продаж;
- подготовить производственный план;
- сделать платежный календарь (ДДС);
- оценить оптимальное использование материалов и трудовых ресурсов;
- проанализировать и выбрать наиболее выгодное решение – производить самим или покупать на стороне.

На этапе контроля необходимо отслеживать:

- минимальный уровень запасов;
- соблюдение нормативов на труд и материалы;
- ритмичность производства;
- обеспечение планов (прежде всего производство);
- соблюдение бюджета расходов (детализируем по аналитическим разрезам).

При оценке результатов необходимо:

- провести анализ продаж – план и факт;
- сделать анализ расходов подразделений;
- оценить производительность труда;
- оценить уровень клиентского сервиса;
- проанализировать производственные потери (неритмичность производства, брак);
- оценить оборотные активы (этот показатель можно рассматривать еженедельно – дебиторская и кредиторская задолженности, запасы);
- провести анализ KPI – оценка эффективности топ-менеджмента.

## 6.2. ПОДГОТОВКА УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Алгоритм подготовки управленческой отчетности включает пять основных шагов:

1. Определение источников данных – это: бухгалтерская отчетность, отчеты из автоматизированной системы, бухгалтерская отчетность, переложенная на управленческую.
2. Разработка графика поступления информации (ежедневно, еженедельно, ежемесячно, ежеквартально). График зависит от того, насколько в организации автоматизированы процессы.
3. Назначение ответственных за конкретный отчет.
4. Утверждение форм периодических отчетов.
5. Описание алгоритма и регламента их формирования.

Управленческая отчетность должна быть объективной, своевременной и наглядной. Чтобы отчетность была объективной и корректной, следует сформировать единую методику и алгоритм составления отчетности. Интерпретации не допускаются. Управленческую отчетность пользователи должны получать в требуемые сроки и с необходимой периодичностью, поскольку актуальные данные позволяют принять правильное и своевременное управленческое решение. Чтобы обеспечить наглядность, используются дашборды и иные подходы для визуализации данных.

Для повышения качества отчетности необходимо разработать Положение по управленческому учету и Учетную политику. Их необязательно делать громоздкими формальными документами – рекомендуется выделить главное и довести до каждого ответственного исполнителя.

В положении по управленческому учету следует прописать:

- цели и задачи управленческого учета, базовые принципы построения, основные понятия;
- структуру центров ответственности (ЦФО);
- состав контролируемых показателей по центрам ответственности и алгоритм их определения;
- формы первичных документов и отчетных документов;
- процедуры подготовки и обработки первичных документов;
- график документооборота управленческого учета.

Учетная политика – это единые правила сбора управленческой информации, поэтому в ней должны быть следующие пункты:

- глоссарий;
- управленческий план счетов;
- порядок закрытия отчетного периода;
- методы признания доходов и затрат;
- методы оценки активов и обязательств;
- формы управленческих отчетов (основных и вспомогательных);
- порядок проведения инвентаризации;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- справочник показателей с расчетными формулами;
- другие решения, необходимые для ведения управленческого учета.

## 6.3. СОСТАВ И ВИДЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

**1. Ежедневная и еженедельная управленческая отчетность.** Основные показатели, которые рекомендуется контролировать в еженедельном и ежедневном формате:

- поступление денежных средств, остатки на счетах и исполнение платежного календаря;
- кредитный портфель;
- кредиторская и дебиторская задолженности (в том числе просроченные);
- остатки ТМЦ – сырье и материалы, готовую продукцию, НЗП (выбирается, в каком разрезе – по группам или по отдельным продуктам). Выбор ежедневно или еженедельно зависит от величины и специфики бизнеса;
- отгрузки и прибыльность по клиентам, регионам, продуктовым группам.

Можно использовать агрегированный показатель для контроля оборотных активов (коэффициент оборачиваемости, период оборота, рентабельность) – позволяет своевременно обнаруживать и снижать риск кассовых разрывов. В процессе регулярного мониторинга необходимо отдельно рассматривать показатели производства, отгрузки, маржу, поступление денежных средств и запасы (рис. 6.2). Степень детализации информации может быть по номенклатуре, ключевым клиентам, регионам, менеджерам и исполнителям, каналам сбыта.



Рис. 6.2. Регулярный мониторинг по ключевым показателям бизнеса

**2. Квартальная и годовая управленческая отчетность.** Формы квартальной и годовой отчетности могут использоваться для ежедневного или еженедельного мониторинга. Отличие в том, что для годовой отчетности берутся показатели укрупненно, без детализации.

Квартальная и годовая отчетность необходимы для контроля финансовых показателей. Основные показатели для подготовки отчетов, которые необходимо контролировать руководству:

- БДР: выручка, себестоимость, валовая прибыль, EBITDA, чистая прибыль;
- налоговые платежи (чтобы оценить возможность влияния на налоговый бюджет);
- использование чистой прибыли: дивиденды, исполнение инвестиционного бюджета.

Ключевой параметр для оценки эффективности бизнеса – EBITDA. Все стратегические инициативы (ключевые стратегические проекты) направлены на повышение прибыльности (EBITDA), усиление конкурентной позиции организации на рынке, увеличение рыночной доли, повышение эффективности использования активов (инвестиций) и снижение рисков.

На рисунке 6.3 представлены те решения, которые принимаются руководством на основе анализа показателя EBITDA.

Для повышения качества управленческой отчетности обязательно актуализируются регламенты и дополняются необходимыми отчетами. Исключаются лишние отчетные формы, что экономит ресурсы и повышает эффективность принимаемых решений. Важно автоматизировать отчетность – это позволит максимально исключить человеческий фактор, влияющий на ошибки и скорость ее составления.



Рис. 6.3. Детализация ключевого параметра для оценки эффективности бизнеса

## 7. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

### 7.1. КАК РАЗРАБОТАТЬ ОРГАНИЗАЦИОННУЮ СТРУКТУРУ ОРГАНИЗАЦИИ

Перед построением системы бюджетирования организация должна оценить и усовершенствовать свою организационную структуру, устранить в ней противоречия и утвердить новую форму на всех уровнях согласования. Если организационной структуры нет или она требует доработок, необходимо ее выстроить – определить все службы, подразделения, из которых состоит организация.

Структура должна отражать все функции и задачи значимых должностных единиц. Если организационную структуру необходимо доработать, рекомендуется составить и утвердить у директора организационную диаграмму, сформировать «дерево» функций и распределить эти функции по подразделениям. Например, планирование, контроль, производство, продажи – это функции.

Выделять организационные звенья следует по общему признаку, например, только по подразделениям или только по классификации должностей и т.д. На рисунке 7.1 представлена организационная структура организации, в которой одновременно несколько критериев. Такой подход существенно затруднит выделение центров финансовой ответственности.

### 7.2. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Центры финансовой ответственности (ЦФО) – это структурные элементы финансовой структуры:

- ЦФО верхнего уровня – центр прибыли, центр инвестиций, центр маржинального дохода;
- ЦФО нижнего уровня – центр доходов, центр затрат.

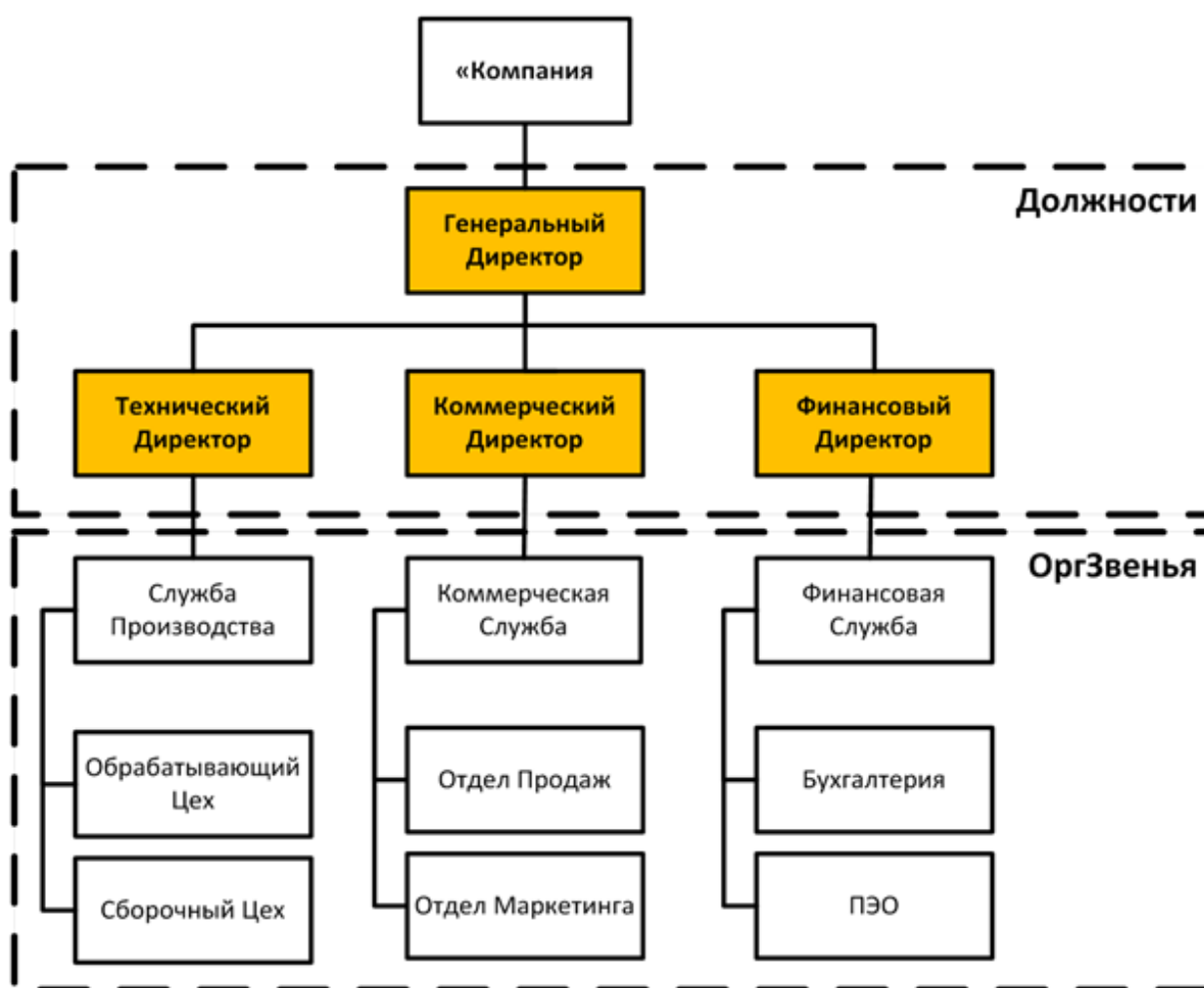


Рис. 7.1. Организационная структура на основании классификации должностей и подразделений

Методы, которые позволяют выделить центры финансовой ответственности: сопоставление, объединение, разделение.

**Метод сопоставления** – его суть состоит в том, чтобы центрам финансовой ответственности соответствовали конкретные подразделения из организационной структуры (рис. 7.2). Один ЦФО – одно подразделение.

Этот метод применим, когда подразделение самостоятельно выполняет определенную функцию в организации и ответственен за ее выполнение.

**Метод объединения.** На базе нескольких подразделений создают один центр финансовой ответственности. Применим при условии, что у вас несколько подразделений обладают однотипными доходами или затратами.

Подразделения тесно связаны производственным процессом – результат работы одного становится материалом для работы следующего и т.д.

Либо подразделения выполняют разные функции, но вся их деятельность направлена на получение конечного результата только в одном из них. Например, бухгалтерию, казначейство и планово-экономический отдел целесообразно объединить в один центр затрат «Финансы» (рис. 7.3).

Организационная и финансовая структура – разные инструменты менеджмента. Если организационная структура нужна, чтобы выполнять различные текущие задачи, проекты, мероприятия, то финансовая предназначена для составления бюджетов и определения ответственности за исполнение этих бюджетов. Поэтому необязательно, что конкретная конфигурация оргструктуры превратится в ровно такую же финансовую.

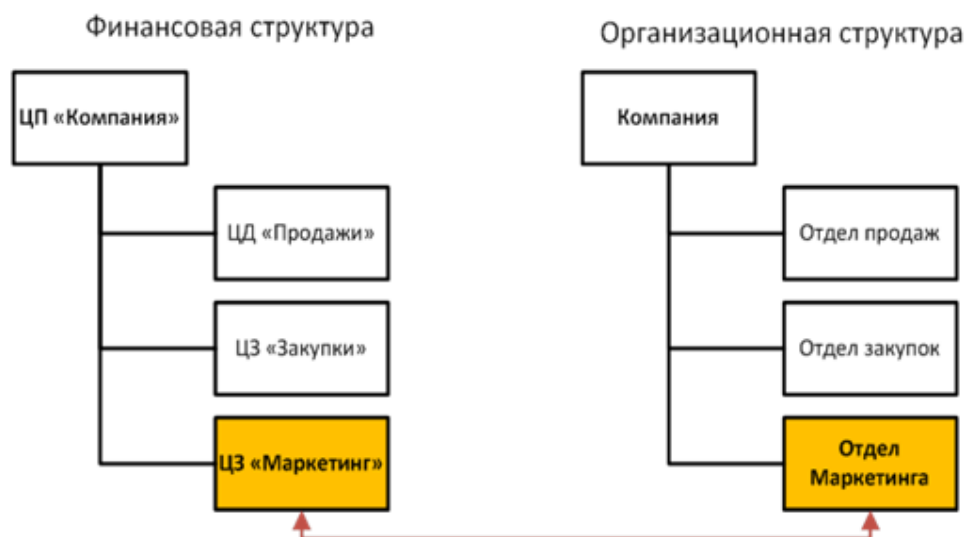


Рис. 7.2. Метод сопоставления или метод «один к одному»

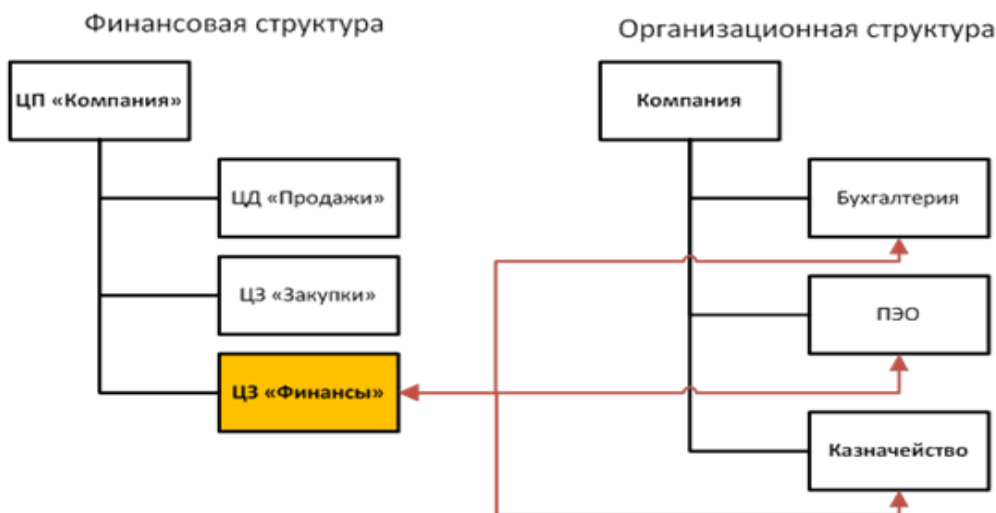


Рис. 7.3. Метод объединения или «один ко многим»





Рис. 7.4. Метод «многие к одному»

**Метод разделения.** ЦФО создается путем выделения из одного структурного подразделения нескольких ЦФО. Этот метод применим, если отдел или служба выполняют работу для нескольких других структурных подразделений или необходимо разделять финансовые результаты организационного звена по какому-либо признаку: продуктовому, региональному и т.д. Допустим, организационная структура организации построена по функциональному признаку. В ней есть отдел продаж, отдел закупок, склад и т.д. В финансовой структуре следует выделить несколько бизнес-направлений или центров маржинального дохода, которые отвечают за свои доходы и прямые затраты (рис. 7.4).

### 7.3. ВИДЫ ЦЕНТРОВ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Выделяют следующие типы центров финансовой ответственности:

1. Центр затрат (ЦЗ) – отвечает за понесенные затраты. Например, производство, закупки, отдел маркетинга и т.п.
2. Центр дохода (ЦД) – отвечает за доходы одного из направлений бизнеса или предприятия в целом. Примеры: магазин, оптовая база, отдел продаж.
3. Центр маржинального дохода (ЦМД) – отвечает за маржинальный доход бизнес-направления. Примеры: обособленное подразделение (магазин, оптовый склад), нескольких формально независимых организационных звеньев, менеджер по продажам определенных продуктов.
4. Центр прибыли (ЦП) – отвечает за прибыль. Примеры: отдельное самостоятельное предприятие, группа компаний.
5. Центр инвестиций (ЦИ) – отвечает за эффективность инвестиций и имеет право менять состав внеоборотных активов (покупать или продавать объекты основных средств, реализовывать сделки слияния и поглощения). Примеры: самостоятельное (не входящее в состав группы) предприятие.

Для определения иерархии финансовой структуры, следует определить, какие типы ЦФО должны быть на одном уровне, а какие могут входить в состав других центров ответственности.

**Центры затрат (ЦЗ)** могут быть элементарными или содержать несколько уровней вложенности. Элементарный центр затрат относится к нижнему уровню иерархии финансовой структуры, например, «Сборочный цех», «Бухгалтерия», «Казначейство» и т.д. Если у центра затрат есть несколько уровней вложенности, то в него могут войти другие центры затрат и никакие другие ЦФО. Такой подход к иерархии можно применить, если необходимо бюджетировать и контролировать затраты по подразделениям в определенной иерархии. Например, в производстве понимать, какие затраты у каждого цеха.

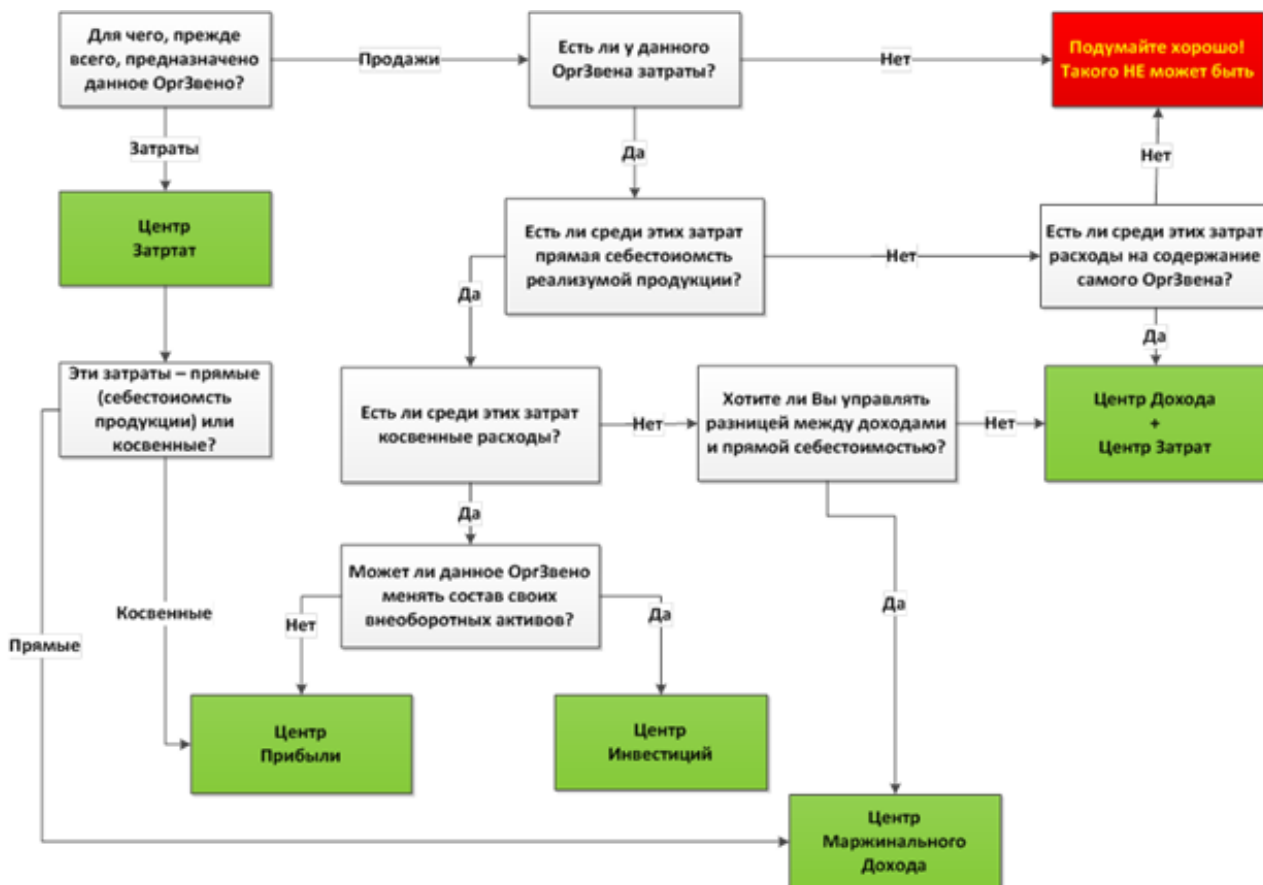


Рис. 7.5. Как определить тип центра финансовой ответственности

### 7.1. Соотношение подразделений и центров финансовой ответственности

Оргзвенья	Тип ЦФО			
	ЦИ	ЦП	ЦД	ЦЗ
1. Организация	+	+		
1.1. Генеральный директор				+
1.1.1. Служба персонала				+
1.1.1.1. Отдел кадров				+
1.1.2. Служба маркетинга				
1.1.2.1. Отдел маркетинга				+
1.1.2.2. Отдел продаж			+	+
1.1.2.3. Отдел закупок				+
1.1.2.4. Отдел рекламы				+
1.1.2.5. Центр. склад				+
1.1.3. Служба производства				
1.1.3.1. Цех № 1				+
1.1.3.2. Цех № 2				+
1.1.3.3. Отдел технического обеспечения				

**Центры доходов (ЦД)** могут быть элементарными или иметь несколько вложенных ЦФО. Вложенные ЦФО могут быть только такими же центрами доходов. Например, ЦД «Отдел продаж» можно раскрыть по продуктам: «Продажи товара А», «Продажи товара В» и т.д. Аналогично выстраивается центр дохода по регионам, поставщикам, менеджерам. Если на базе одного подразделения

выстраивается одновременно центр доходов и центр затрат, эти центры ответственности не будут подчиняться друг другу, т.е. центры затрат не могут входить в состав центров доходов, и наоборот.

При выделении **центров маржинального дохода (ЦМД)** рекомендуется убедиться, что на одном уровне в иерархической структуре присутствует не менее двух ЦМД и один центр затрат, общий для этих ЦМД. Другие варианты недопустимы. Центры маржинального дохода могут быть сложносоставными и включать в себя, как минимум, по одному центру затрат и центру доходов. Маржинальный доход – составной показатель, и в рамках системы бюджетирования важно контролировать его слагаемые. Например, если выделяется отдельное бизнес-направление как ЦМД, следует убедиться, что в нем есть и центр затрат, и центр доходов. Центры маржинального дохода более высокого уровня иерархии могут включать в себя два ЦМД и один общий для них центр затрат. Например, если бренд выпускает не зависящие друг от друга линейки продуктов. Каждая линейка – свой ЦМД, бренд – ЦМД более высокого уровня.

**Центр прибыли (ЦП)** может быть сложносоставным – состоять, как минимум, из одного центра затрат и одного центра доходов. Центры прибыли могут включать в свой состав два центра маржинального дохода и общий для них центр затрат. Могут состоять из двух и более центров прибыли более низкого уровня.

**Центр инвестиций (ЦИ)** может включать один центр прибыли. Это наиболее распространенный вариант финансовой структуры для самостоятельной организации, не входящей в состав холдинга. ЦИ может быть сложносоставным, например, состоять из нескольких центров прибыли. Может включать несколько центров инвестиций более низкого уровня (но только центров инвестиций). Такая схема подходит, когда собственники группы компаний делегируют ответственность за инвестиции на уровень ниже, каждому предприятию группы. При этом у предприятий не должно быть общих затрат и, как следствие, общих центров затрат.

#### 7.4. КАК ПОСТРОИТЬ ФИНАНСОВУЮ СТРУКТУРУ ОРГАНИЗАЦИИ: ОШИБКИ И РЕШЕНИЯ

При определении количества центров финансовой ответственности следует ориентироваться на «норму управляемости» – это число Миллера, которое характеризует количество объектов управления. В случае с ЦФО на каждом уровне иерархии может быть от 5 до 9 объектов. С таким распределением руководители подразделений смогут быть полностью загружены работой, но не расплывать внимание на мелкие вопросы.

Разбор ошибок при построении финансовой структуры.

*Пример 1.* Фирма «Астория» занимается обучением иностранным языкам. У нее несколько филиалов в разных городах. Каждый филиал преподает различные курсы. Компания установила центры маржинального дохода сразу по трем критериям – региону, продукту, менеджеру, и только один центр затрат. Иерархия представлена на рис. 7.6. Это привело к неразберихе, кто и за что отвечает.

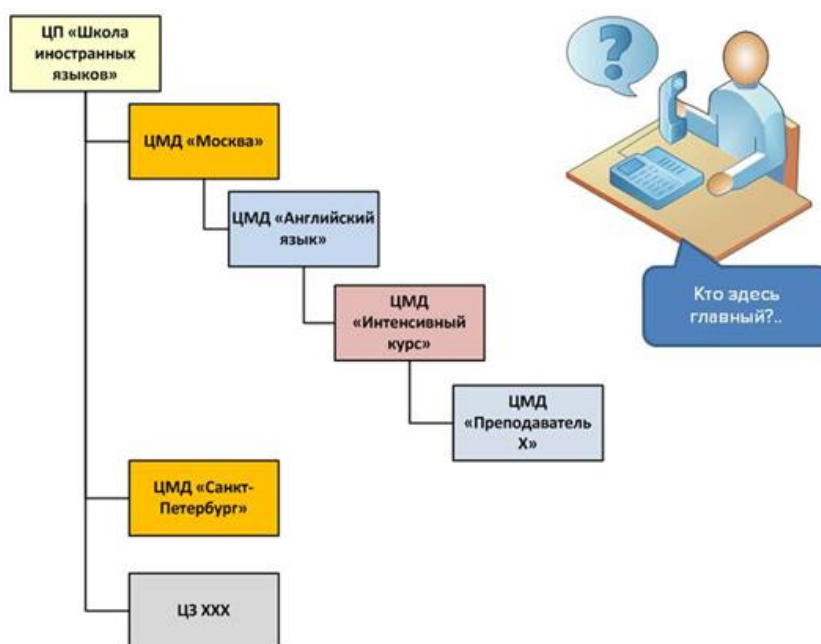
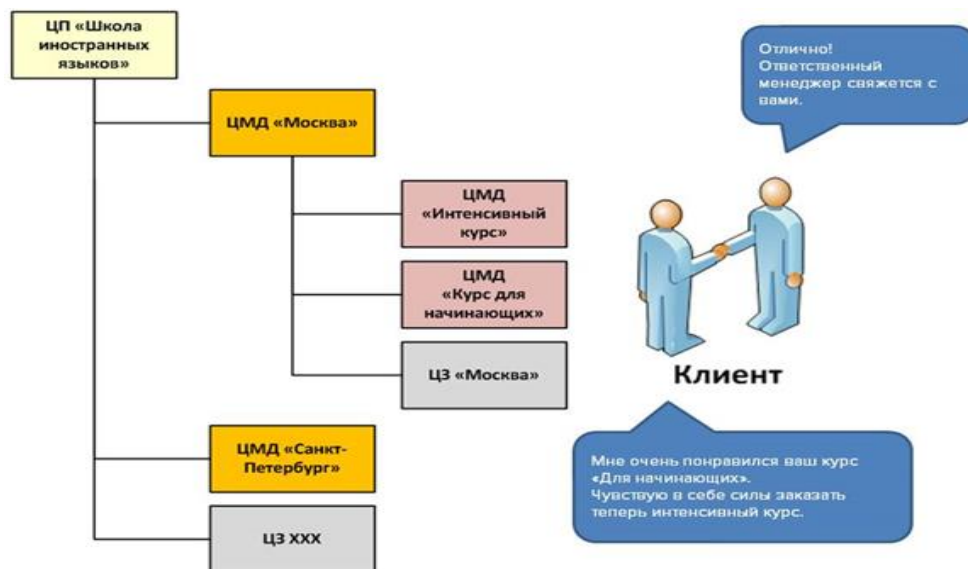


Рис. 7.6. Как нельзя детализировать центры финансовой ответственности



**Рис. 7.7. Как правильно детализировать центры финансовой ответственности**

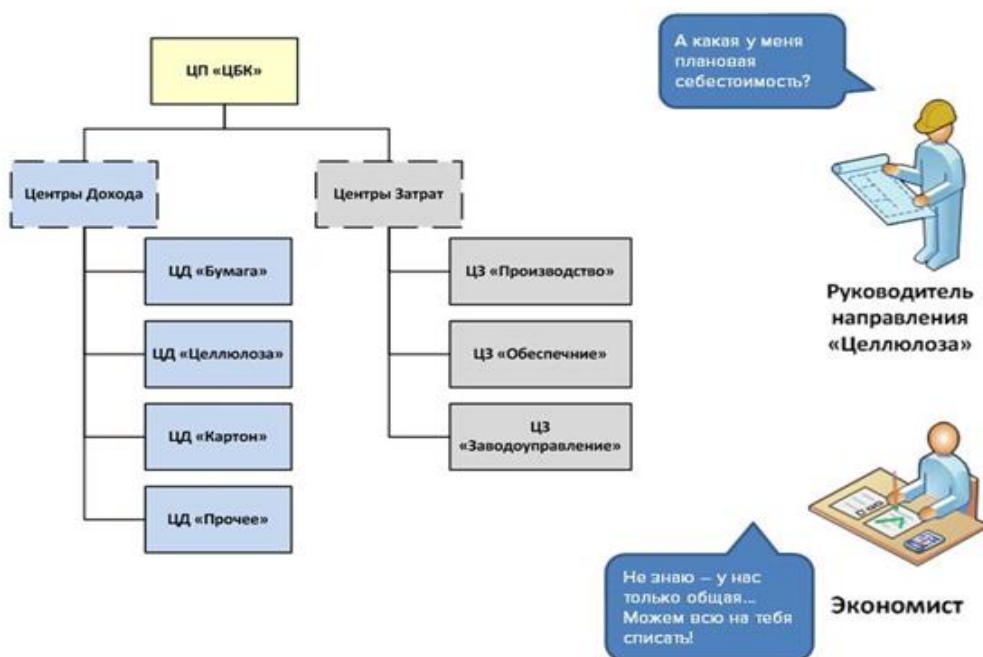
*Предлагаемое решение.* Правильно было бы выделить два центра маржинального дохода верхнего уровня, выбрав общий критерий – регион. Далее детализировать по направлениям. Для каждого региона выделить центр затрат. Иерархия представлена на рис. 7.7.

*Пример 2.* Фирма «Бриз» производит бумагу, картон и прочие продукты. Формируя финансовую структуру, не провели детализацию и выделили на уровне фирмы один центр дохода и один центр затрат, развернув их по продуктам и подразделениям (рис. 7.8). Из-за этого менеджеры не могли получить достоверные данные по себестоимости продуктов, что привело к неправильному ценообразованию.

Следовало бы производственные подразделения вывести в верхний уровень центров затрат, а затем детализировать их по продуктам. Так, фирма смогла бы собирать данные о себестоимости в разрезе полуфабрикатов и знать точную себестоимость каждого своего продукта. Это помогло бы ей оценивать рентабельность своих продуктов и лучше управлять ценами и затратами.

*Пример.* Фирма «Вектор» построила финансовую структуру на основе организационной. В результате центры финансовой ответственности оказались не готовы отвечать за какие-то показатели (рис. 7.10).

Готовя финансовую структуру, фирме следовало выяснить, какое подразделение и за что отвечает (рис. 7.11).



**Рис. 7.8. Когда нельзя укрупнять центры финансовой ответственности**

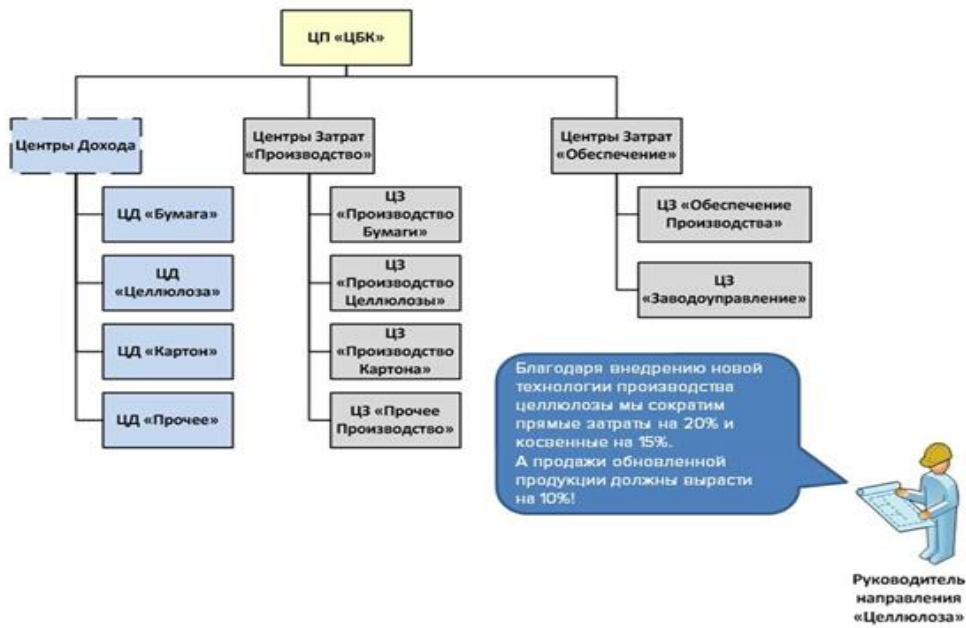


Рис. 7.9. Как правильно укрупнять центры финансовой ответственности

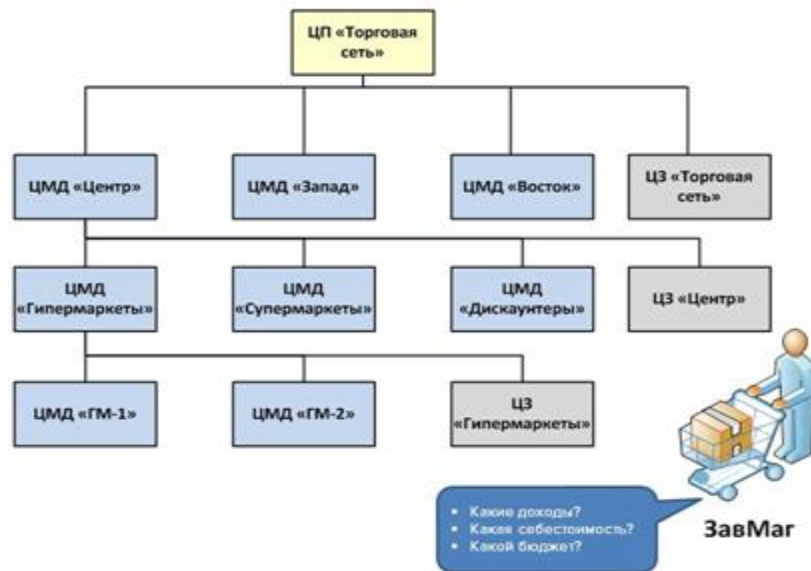


Рис. 7.10. Когда нельзя выделять центры финансовой ответственности в точности по оргструктуре



Рис. 7.11. Как правильно распределить ответственность между центрами финансовой ответственности

ЦФО – это инструмент управления, и он консервативный. Финансовая структура не должна меняться из года в год. Поэтому выделять нужно то, что будет устойчивой единицей.

Таким образом:

1. Степень детализации/укрупнения ЦФО должна быть достаточной, но не излишней. Рекомендуется применять «Число Миллера». Структурируется финансовая ответственность следующим образом: на каждом уровне финансовой структуры должно быть  $7 \pm 2$  два ЦФО. Если их больше – структура раздута, если меньше – может быть и неплохо, но возможно, упускается важная для организации детализация.

2. Руководителями ЦФО должны быть те, кто реально отвечает за финансовые показатели. Они могут отличаться от тех, кто административно руководит подразделением.

3. Не следует путать «ЦФО» с «аналитическим признаком». Для аналитики есть другие инструменты.

4. ЦФО следует строить на базе относительно устойчивых единиц. Не стоит основывать их на изменчивых процессах или временных проектах.

### **КЕЙС 1.**

1. Отметьте, какие комбинации ЦФО допустимы, т.е. имеют управленческий и экономический смысл (возможны несколько правильных ответов):

а. ЦМД «Производство» + ЦЗ «Закупки»

б. ЦМД «Продукт А» + ЦМД «Продукт В» + ЦЗ «Администрация»

с. ЦП «Москва» + ЦП «Санкт-Петербург»

д. ЦД «Коммерческая служба» + ЦЗ «Коммерческая служба»

2. Какой тип ЦФО наиболее логичен для Генерального директора организации?

3. Постройте эскиз финансовой структуры для производственно-торговой компании (сектор В2В), с двумя продуктовыми группами и торгующей в трех федеральных округах РФ. Задача, поставленная акционерами, – выделение бизнес-направлений, отвечающих перед ними за свои продажи и маржинальный доход.

## 8. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ

### 8.1. ВЗАИМОСВЯЗЬ ФИНАНСОВОЙ СТРУКТУРЫ ОРГАНИЗАЦИИ И СТРУКТУРЫ БЮДЖЕТОВ

Финансовая структура и структура бюджетов дополняют друг друга. Финансовая структура говорит, кто отвечает за финансовые показатели, за какие именно показатели: доходы, затраты, прибыль. Бюджеты же отвечают на вопрос: «Как распределяется финансовая ответственность?», т.е. в каких форматах, по каким статьям, как формируются те или иные бюджетные показатели.

Функциональные области – это определенные направления деятельности, в которых работает организация.

Выделяют две группы бюджетов:

- функциональные – описывают определенную сторону деятельности организации (функциональную область);
- операционные – описывают хозяйственные операции обособленного подразделения.

У каждого центра финансовой ответственности должен быть свой операционный бюджет.

Функциональные бюджеты возникают на пересечении функциональных областей и типов бюджетов. Например, с одной стороны у организации есть конкретные функции: продажи, производство, закупки, администрирование и прочее – это одно измерение. Второе измерение – типы бюджетов.

#### 8.1. Как распределить бюджеты по функциональным областям

Область деятельности	Функциональные бюджеты		
	натурально-стоимостные бюджеты	бюджет доходов и расходов	бюджет движения денежных средств
Продажи	Бюджет продаж в натуральном выражении. Бюджет остатков готовой продукции	Бюджет доходов от продаж	Бюджет поступлений от продаж
Производство	Бюджет производства. Бюджет потребностей в сырье и материалах. Бюджет остатков НЗП	Бюджет прямых производственных расходов	Бюджет оплат прямых производственных расходов
Закупки	Бюджет остатков сырья и материалов. Бюджет закупок сырья и материалов		
Администрирование	Бюджет административных закупок	Бюджет административных расходов	Бюджет оплат административных расходов
Прочее	Бюджет закупок ОС и НМА. Бюджет реализации ОС и НМА	Бюджет доходов и расходов по фин. Деятельности. Бюджет доходов и расходов по инвестиционной деятельности. Бюджет доходов и расходов по прочей деятельности	Бюджет поступлений и выплат по финансовой деятельности. Бюджет поступлений и выплат по инвестиционной деятельности. Бюджет поступлений и выплат по прочей деятельности

Для каждого уровня финансовой структуры – каждого центра финансовой ответственности определяются задачи, какие документы возникают на каждом уровне, на каком уровне их контролируют, где объединяют и т.д. Следует понимать, на каком уровне управления важны функциональные бюджеты, на каком операционные.

Выделяются центры финансового учета или места возникновения затрат. Они отличаются от ЦФО тем, что на этом уровне, как правило, нет ответственного менеджера, который отвечает за исполнение бюджета. Это место аналитических разрезов, в котором собираются те или иные финансовые показатели.

Финансовая структура организации по уровням может выглядеть следующим образом:

1. Центр инвестиций, центр прибыли. На этом уровне существуют основные целевые задания для бюджетов – в какие рамки и лимиты эти бюджеты должны уложиться. Центр инвестиций может устанавливать финансовые показатели и нефинансовые цели.

2. Центры маржинального дохода. Здесь возникают функциональные бюджеты: в продажах, закупках, управлении и т.д. Для каждой функциональной области свой бюджет.

3. Центры доходов и затрат. Операционные бюджеты.

4. Места возникновения затрат. Внебюджетные документы: договоры, прогнозы продаж, планы развития, заявки на расходование денежных средств, штатное расписание и т.д. На основе этих внебюджетных документов формируются бюджеты.

## 8.2. Связь финансовой структуры и бюджетов компании

Уровень финансовой структуры ЦФО	Виды документов бюджетной структуры	Задачи уровня
Центр инвестиций	Ключевые показатели эффективности. Бюджетные задания	Установление целей и лимитов
Центр прибыли	Консолидированные бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств, баланс	Проверка плановых и фактических результатов деятельности на соответствие ключевым показателям. Корректировка бюджетов
Центр прибыли Центр маржинального дохода	Функциональные бюджеты	Анализ и корректировка результатов деятельности по функциональным областям. Составление консолидированных бюджетов
Центр доходов Центр затрат	Операционные бюджеты	Анализ и корректировка результатов деятельности по ЦФО. Составление функциональных бюджетов
Центр доходов Центр затрат Центр финансового учета/Места возникновения затрат	Внебюджетные документы: – договоры; – прогнозы продаж; – производственные планы; – планы НИОКР; – заявки на расходование денежных средств; – штатные расписания	Подготовка и обоснование данных для составления операционных бюджетов



## 8.2. РАЗРАБОТКА БЮДЖЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Бюджет доходов и расходов можно составить:

- на базе бухгалтерских данных;
- на основании плана счетов;
- на основе управленческого отчета о прибылях и убытках;
- экспертно.

**Бухгалтерский подход** предполагает использование перечня статей бюджета доходов и расходов из бухгалтерского учета. Недостаток подхода – классификация статей затрат не всегда подходит для управленческого учета и бюджетирования.

**План счетов** – последовательно выбирают бухгалтерские счета, на которых отражаются доходы и расходы и к каждому счету разрабатывается свой перечень статей. Применение этого подхода, как правило, приводит к тому, что одна и та же статья может раскрывать разные счета.

**Экспертная оценка.** Анализируется деятельность организации и составляется перечень статей. С одной стороны, это просто, с другой – можно упустить какие-то данные.

**Управленческие данные.** Требуется на основе иерархии центров финансовой ответственности построить структуру статей управленческого отчета о доходах и расходах, а затем продублировать эту структуру в бюджет. Финансовая структура поможет определить, как и где возникают финансовые результаты, где образуются доходы, где прямые и косвенные расходы, как формируется прибыль.

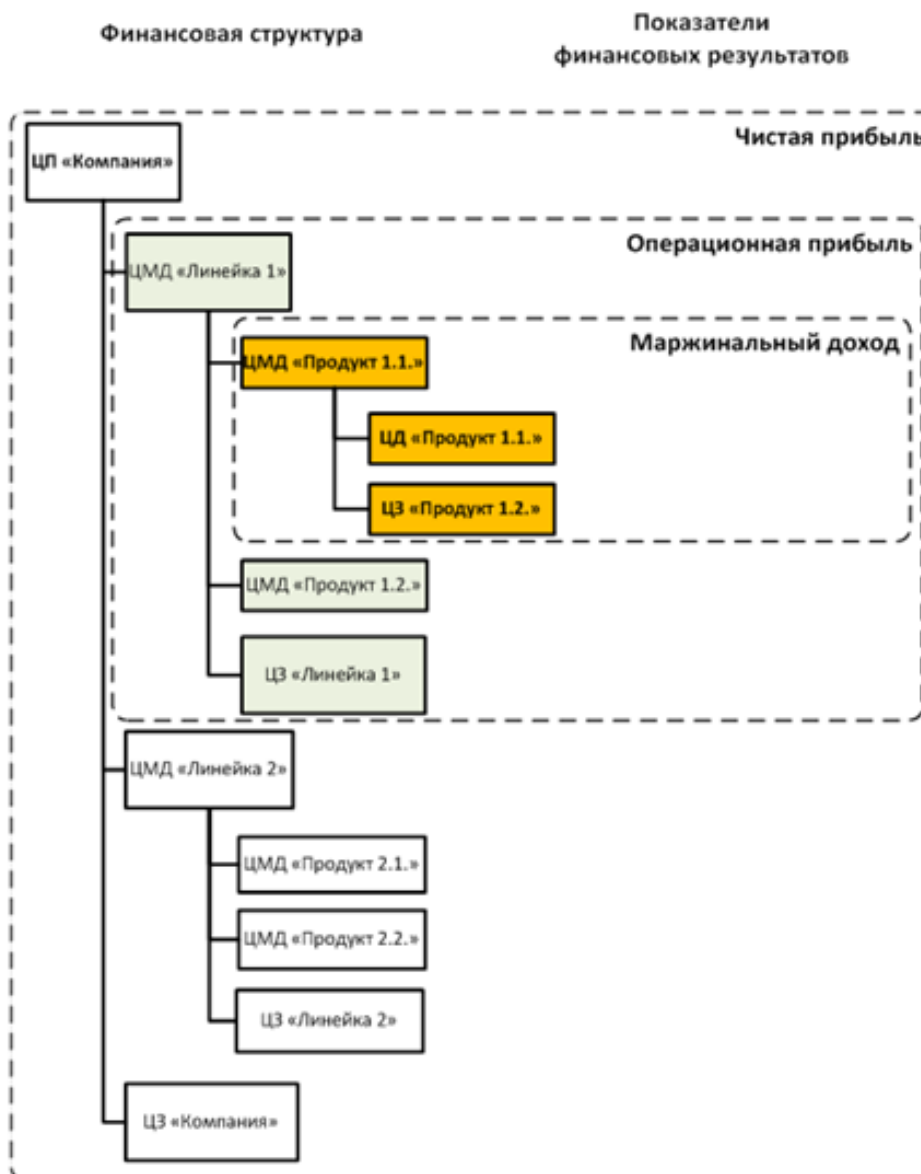


Рис. 8.1. Финансовые результаты на основе финансовой структуры

Рекомендуется проанализировать финансовую структуру организации, за что отвечают центры финансовой ответственности и какой результат они формируют на каждом уровне. На уровне всей организации будет формироваться чистая прибыль. На уровне центров маржинального дохода – маржинальный доход. На уровне крупных подразделений – операционная прибыль.

В отчете о прибылях и убытках используют два типа показателей – оборотные (доходы/расходы) и остаточные. Поэтому в финансовой структуре необходимо выделить оборотные центры финансовой ответственности – центры дохода и затрат), и остаточные – центры маржинального дохода, центры прибыли и инвестиций.

Если у финансовой структуры много уровней, отчет о прибылях и убытках будет достаточно емким документом. Если финансовая структура небольшая, то и отчет будет состоять из небольшого количества показателей. Далее каждый показатель детализируют по конкретным статьям доходов и расходов.

Доходы и расходы по неосновным видам деятельности отражают в финансовой структуре с помощью отдельных центров маржинального дохода или на уровне центра прибыли, центра инвестиций. В зависимости от того, где возникают эти доходы и расходы, выделяют их по финансовой деятельности, по инвестиционной деятельности и прочие (например, представительские расходы собственника, которые не относятся к организации, но финансируются из ее средств).

В бюджете доходов и расходов статью «Доходы по основной деятельности» можно детализировать на доходы от оптовой реализации и доходы от розничной реализации. Не стоит закладывать такие признаки, как доходы от ЦФО-А, ЦФО-В – это дублирует информацию. Такие статьи, как «Доходы от продаж товаров Х», «Доход от продаж товаров Y» – также приводят к получению дублирующей информации. За основу рекомендуется взять особенности бизнеса.

Структуру статей расходов составляют на основе показателей центров затрат. Одна и та же статья затрат может встретиться в финансовой структуре несколько раз в каждом ЦФО, например, амортизация. При формировании бюджетов по нескольким уровням ответственности выделяют столько статей, сколько требуется по тому или иному элементу затрат.

Уровень иерархии	Центр финансовой ответственности	Статья
Нижний	Центр доходов	Доходы по основной деятельности
Нижний	Центр затрат на уровне центра доходов	Прямые расходы по основной деятельности
Средний	Центр маржинального дохода	Маржинальный доход
Средний	Центр затрат на уровне центра маржинального дохода	Косвенные расходы бизнес-направлений
Верхний	Центр затрат	Общешфирменные расходы
Верхний	Центр прибыли	Операционная прибыль

Рис. 8.2. Основные группы статей доходов и расходов

Оборотный показатель	Финансовый результат
+ Доходы по основной деятельности	Маржинальный доход
- Прямые расходы	
+ Доходы по прочей деятельности ЦМД	
- Расходы по прочей деятельности ЦМД	
- Косвенные расходы бизнес-направлений	Вклад на покрытие общешфирменных затрат
- Общешфирменные затраты	Операционная прибыль
+ Доходы по финансовой деятельности Компании	Чистая прибыль
- Расходы по финансовой деятельности Компании	
+ Доходы по инвестиционной деятельности Компании	
- Расходы по инвестиционной деятельности Компании	

Рис. 8.3. Финансовый результат по центрам финансовой ответственности

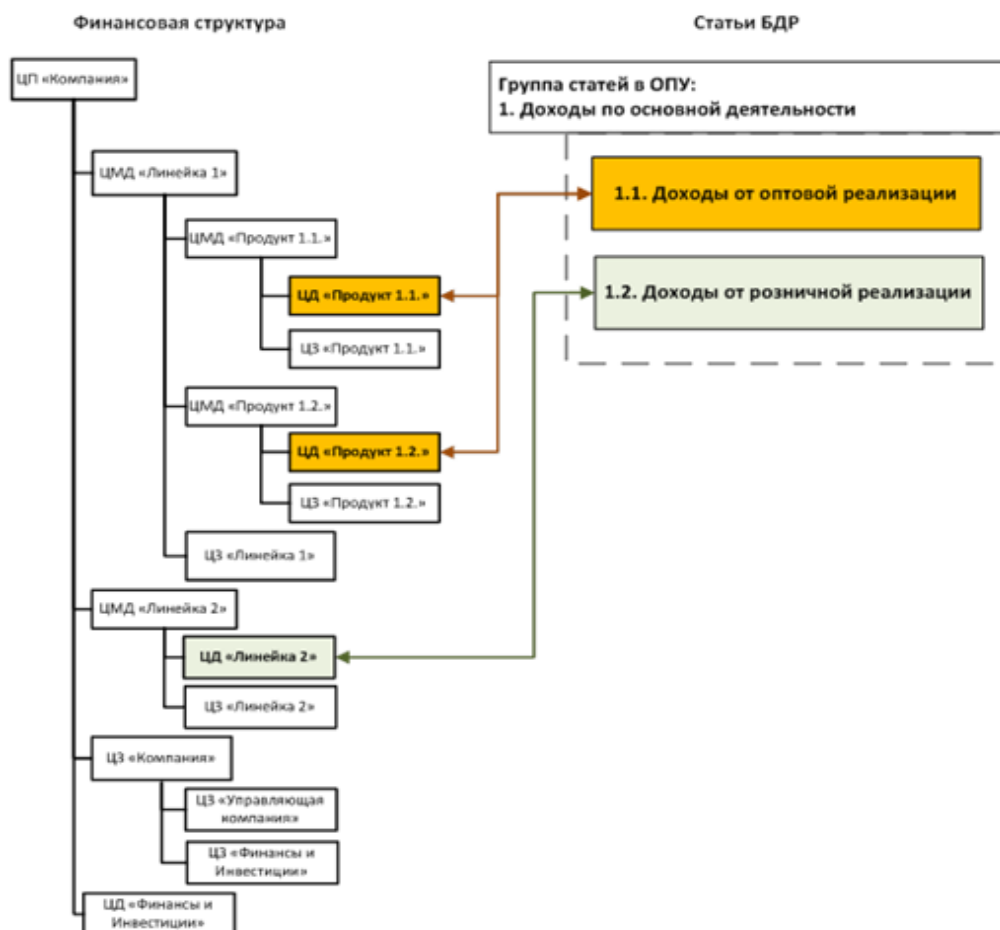


Рис. 8.4. Детализация статей доходов

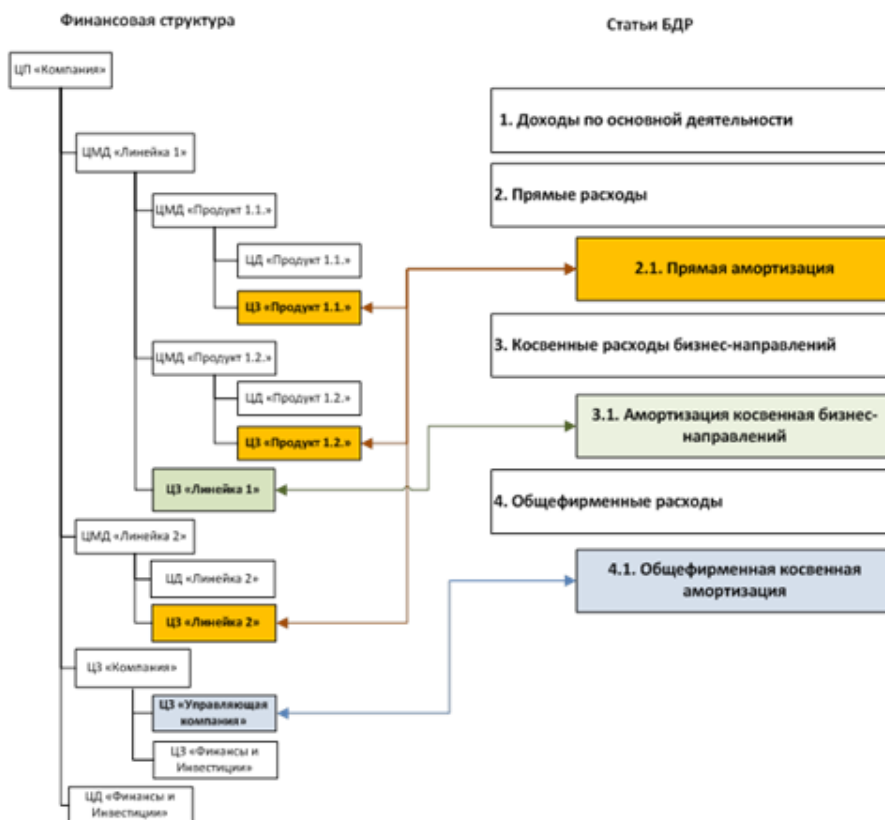


Рис. 8.5. Детализация статей расходов

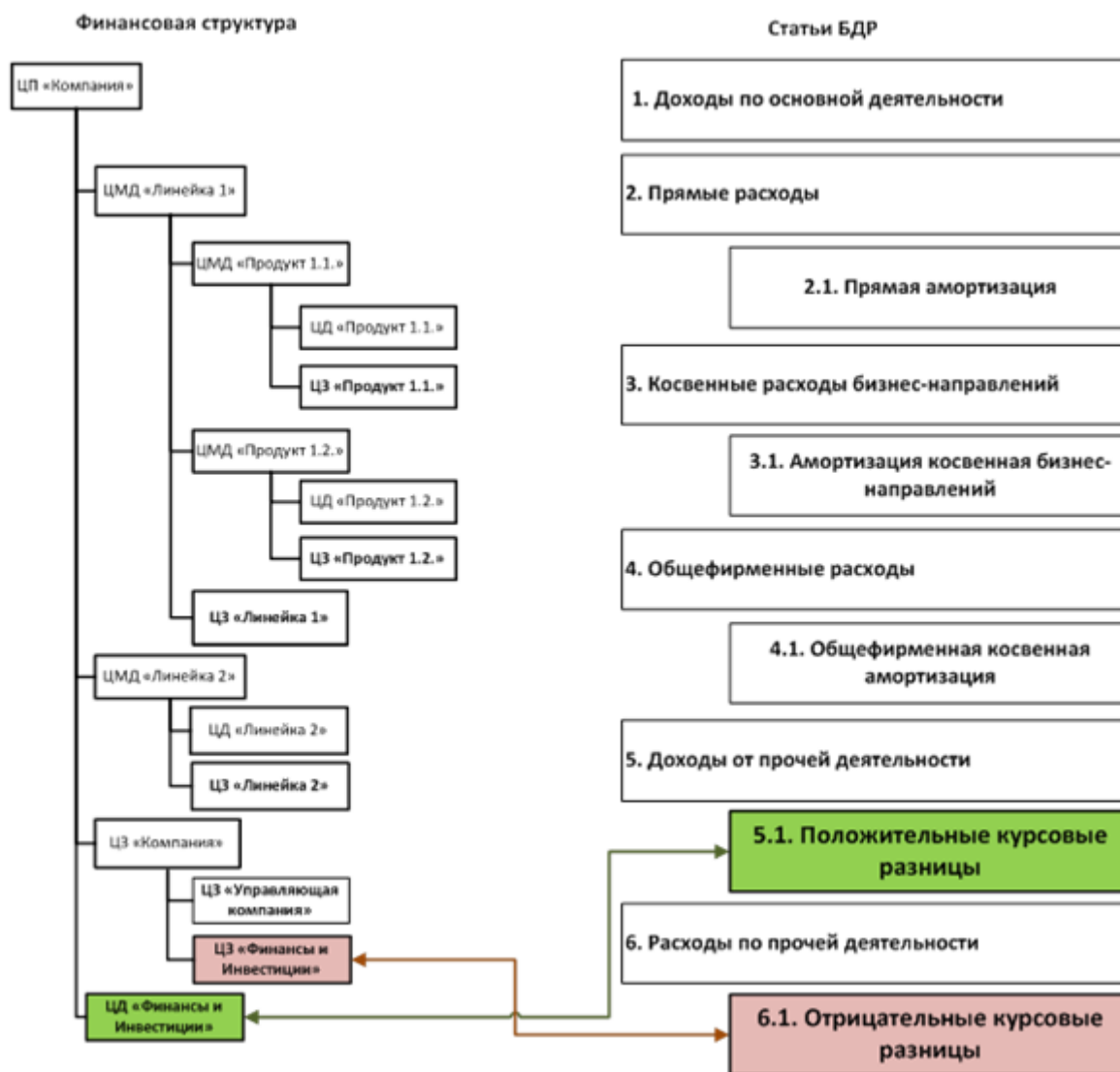


Рис. 8.6. Расходы на общефирменном уровне

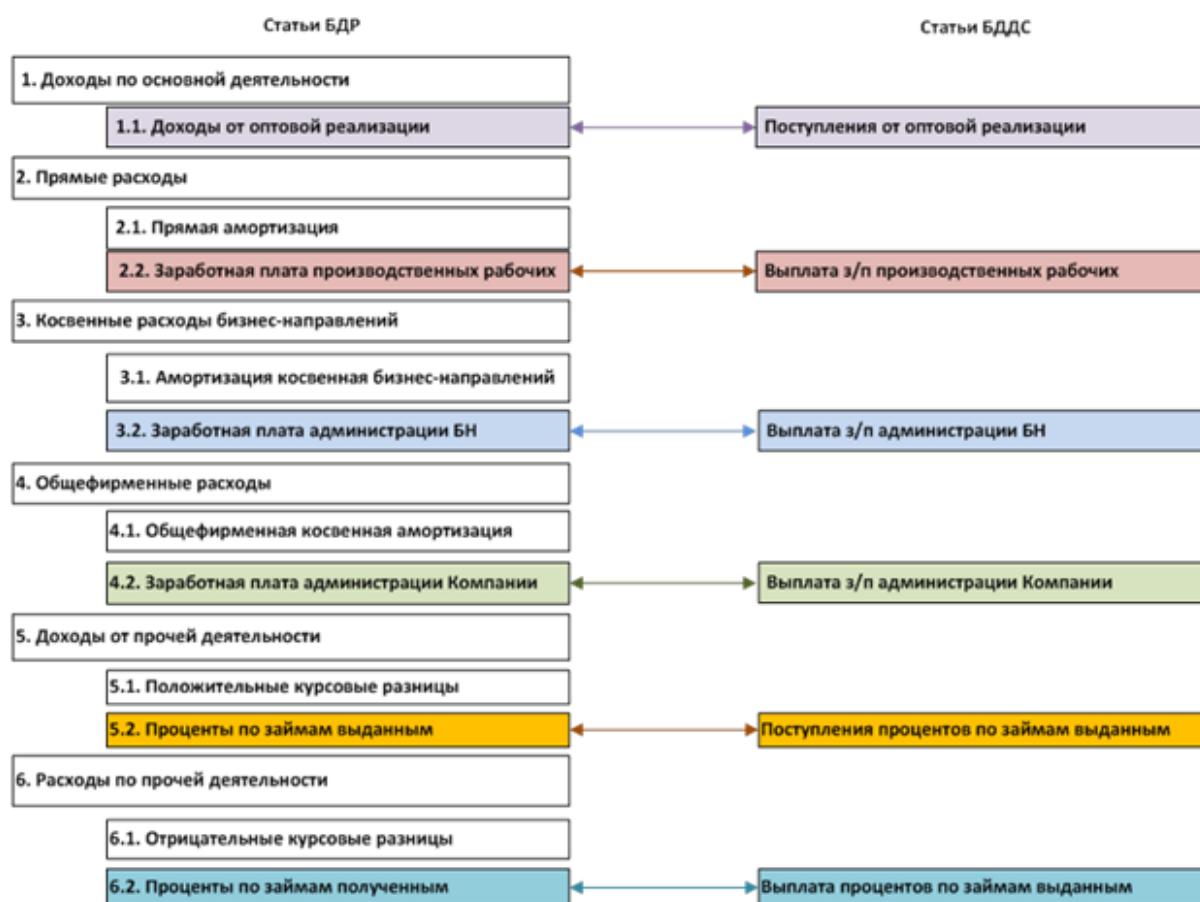
Для каждого ЦФО определяются затраты в соответствии с классификацией: прямые и косвенные, детализируются по их назначению – расходы на оплату труда, расходы на закупку сырья и материалов и т.д. На общефирменном уровне могут появиться отрицательные или положительные курсовые разницы – их необходимо включить на уровне центра прибыли или центра инвестиций.

### 8.3. ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ БЮДЖЕТА ДВИЖЕНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Бюджет движения денежных средств составляют двумя способами – прямым и косвенным. Прямой метод отражает конкретные денежные потоки. Чтобы определить состав статей бюджета, следует взять за основу бюджет доходов и расходов. Если требуется составить бюджет движения денежных средств косвенным методом, достаточно баланса и бюджета доходов и расходов на начало и конец отчетного периода.

При составлении этого бюджета следует удалить все статьи «доходно-расходного» характера, например: износ и амортизацию, различные переоценки, курсовые и суммовые разницы, списание убытков, реализацию по бартеру и взаимозачетам. Затем необходимо добавить статьи чисто «денежного» характера: получение и погашение кредитов и займов, инвестиционные выплаты в виде покупки основных средств и нематериальных активов, платежи по капитальному строительству. Не включаются остатки денежных средств. Это не статья, а бюджетный показатель, который можно рассчитать. В бюджет движения денежных средств надо включить статьи по внутреннему перемещению: «Перевод между расчетными счетами», «Перевод с расчетного счета в кассу» и т.д.

После все статьи группируются по видам деятельности: операционная, финансовая, инвестиционная. Все поступления и выбытия распределяются по этим видам деятельности.



**Рис. 8.7. Алгоритм построения бюджета движения денежных средств**

Бюджет движения денежных средств, составленный косвенным методом, позволяет спланировать различные варианты использования чистой прибыли по статьям операционной деятельности. Преимущества бюджета в такой форме – удобная группировка статей в соответствии со строками баланса. Кроме того, в ней предусмотрена специальная графа, в которой указано, с каким знаком следует вносить показатель, что поможет избежать ошибок.

### 8.3. Форма бюджета движения денежных средств косвенным методом

Статьи бюджета	Приток («+») или отток («-») денежных средств	Итого за период, тыс. руб.
Чистая прибыль (нераспределенная прибыль и дивиденды)		130
<b>Операционная деятельность</b>		
Амортизация	+	400
Увеличение (уменьшение) оборотных активов (кроме денежных средств), в том числе:	- (+)	- 170
увеличение (уменьшение) дебиторской задолженности	- (+)	- 50
увеличение (уменьшение) запасов	- (+)	- 120
увеличение (уменьшение) прочих оборотных активов	- (+)	0
Увеличение (уменьшение) текущих обязательств, в том числе:	+ (-)	220
увеличение (уменьшение) кредиторской задолженности	+ (-)	190
увеличение (уменьшение) прочих текущих обязательств	+ (-)	30
<b>Денежный поток от операционной деятельности</b>	<b>+ (-)</b>	<b>450</b>

Получив структуру бюджета доходов и расходов и бюджета движения денежных средств, статьи нужно распределить по функциональным бюджетам и центрам финансовой ответственности. Каждая статья должна попасть только в один функциональный бюджет. При этом не должно оставаться «подвешенных» статей, только так финансовый результат по всей финансовой структуре и всем бюджетам сравнивается. Слагаемость бюджетов позволит сотрудникам понимать зону своей ответственности – за какие плановые показатели они отвечают, какой бюджет планируют и как его контролируют.

#### 8.4. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ БЮДЖЕТОВ ПО ЦЕНТРАМ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

У каждого центра финансовой ответственности есть сфера его участия в том или ином функциональном бюджете. Соответственно, каждому ЦФО нужно назначить тот или иной состав бюджетов. При распределении бюджетов по центрам финансовой ответственности следует сверять типы ЦФО и бюджетов. Продажи должны попадать только в центр доходов и не попадать в центр затрат.

Объединить бюджеты, статьи и центры финансовой ответственности можно в отдельной таблице.

Такая таблица позволяет определить, какие статьи в рамках какого бюджета попадают в конкретный центр финансовой ответственности. Следует убедиться, что распределены все статьи по бюджетам, а бюджеты по центрам финансовой ответственности.

Схема мастер-бюджетов требуется для закрепления и визуализации структуры взаимосвязей бюджетов. Поскольку связей может быть много, необходимо выделить основные. Например, есть несколько типов бюджетов – натуральные, стоимостные, бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств. В рамках каждого из этих типов бюджетов есть функциональные бюджеты. Схема мастер-бюджетов наглядно покажет, как продажи формируют доходы, а доходы помогают сформировать поступления, как производство определяет производственные расходы и позволяет сформировать выплаты по производственным расходам и т.д. Тогда все функциональные области организации связаны в единую понятную схему.

ЦФО	Наименование	Тип
ЦИ/ЦП «Компания»		
ЦМД «Линейка 1»		
ЦМД «Продукт 1.1.»		
ЦД «Продукт 1.1.»	Бюджет продаж	НС*
	Бюджет остатков ГП	НС
	Бюджет доходов от продаж	БДР*
	Бюджет поступлений от продаж	БДДС*
ЦЗ «Продукт 1.1.»	Бюджет производства	НС
	Бюджет потребностей в сырье и материалах	НС
	Бюджет остатков незавершенного производства	НС
	Бюджет прямых производственных расходов	БДР
	Бюджет оплат прямых расходов	БДДС
НС – натурально-стоимостной бюджет БДР – бюджет доходов и расходов БДДС – бюджет движения денежных средств		

Рис. 8.8. Пример распределения бюджетов по типам ЦФО

ЦФО	Бюджеты	Статья
ЦИ/ЦП «Компания»		
ЦМД «Линейка 1»		
ЦМД «Продукт 1.1.»		
ЦД «Продукт 1.1.»	Бюджет продаж	-
	Бюджет остатков готовой продукции	-
	Бюджет доходов от продаж	Доходы от оптовой реализации Доходы от розничной реализации
	Бюджет поступлений от продаж	Поступления от оптовой реализации Поступления от розничной реализации
ЦЗ «Продукт 1.1.»	Бюджет производства	-
	Бюджет потребностей в сырье и материалах	-
	Бюджет остатков незавершенного производства	-
	Бюджет прямых производственных расходов	Амортизация производственная прямая Стоимость закупленного сырья и материалов Зарплата основных производственных рабочих
	Бюджет оплат прямых расходов	Выплата заработной платы производственных рабочих

Рис. 8.9. Распределение статей по типам бюджетов и ЦФО

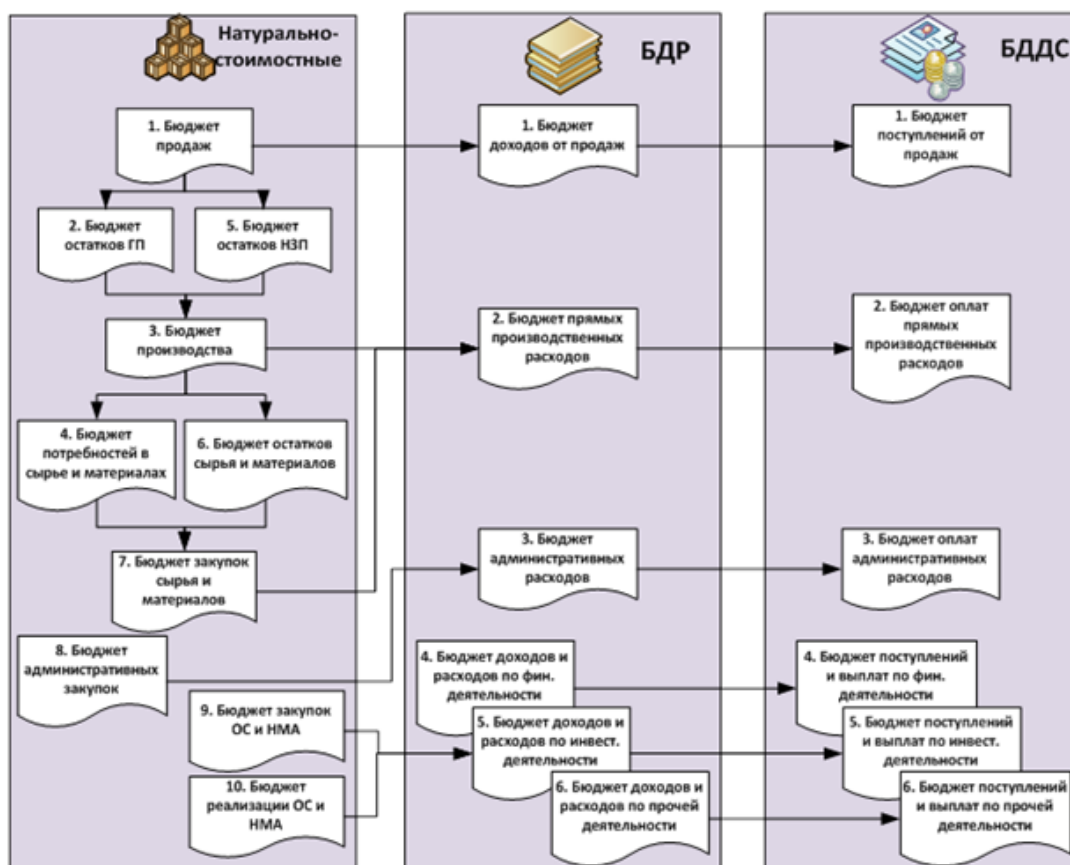


Рис. 8.10. Схема мастер-бюджетов

Система мастер-бюджетов регламентируется на уровне всего предприятия. Как правило, для этого разрабатывается и утверждается руководителем организации «Положение о бюджетах» или «Регламент по бюджетированию». Чтобы бюджетирование стало эффективным инструментом управления, следует за каждым бюджетом закрепить менеджера, который готов спланировать финансовые показатели, ответить за исполнение этого бюджета.

## КЕЙС 2.

1. Отметьте, какие из бюджетов можно назвать функциональными (возможны несколько правильных ответов):

- a. Бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств
- b. Бюджет продаж, бюджет закупок, бюджет производства
- c. Бюджет Подразделения «Север», бюджет Подразделения «Юг»
- d. Бюджет расходов по основной деятельности, бюджет расходов по финансовой деятельности
- e. Прогнозный бюджет, утвержденный бюджет, скорректированный бюджет, фактически исполненный бюджет

2. За бюджетные показатели какого типа отвечает ЦМД (выберите один правильный ответ)?

- a. Оборотные
- b. Остаточные
- c. Аналитические
- d. Итоговые

3. Какую из перечисленных ниже комбинаций бюджетов можно назвать «триадой»?

a. Бюджет расходов по основной деятельности, бюджет расходов по финансовой деятельности, бюджет расходов по инвестиционной деятельности

b. Бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств, плановый баланс

c. Бюджет продаж, бюджет доходов по основной деятельности, бюджет поступлений по основной деятельности

d. Бюджет ЦМД «А», бюджет ЦМД «В», бюджет ЦМД «С»

4. Разработайте:

- структуру ОПУ;
- набор (5 – 7) функциональных бюджетов;

для производственно-торговой организации с бизнес-направлениями (ЦМД), выделенными по принципу «Регион–Продукт».

## 8.5. ПЛАНИРОВАНИЕ БЮДЖЕТОВ ОРГАНИЗАЦИИ И ИХ РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ПО ЦЕНТРАМ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Система бюджетирования – важнейшая подсистема управления организации. Она опирается на стратегию, которая содержит все ключевые показатели, а также на цели, которых организация стремится достичь в своей деятельности. Рассмотрим три уровня бюджетов:

- долгосрочный – это долгосрочные бюджеты, которые организация формирует на 5 – 10 лет;

- тактический – это бюджеты, которые организация составляет на год;

- оперативный – это еженедельные, ежемесячные, ежеквартальные бюджеты и т.д.

Виды финансовой информации:

- натуральные стоимостные показатели;
- бюджет доходов и расходов;
- бюджет движения денежных средств.

В рамках каждого из этих документов строятся функциональные бюджеты – бюджеты управления определенной областью деятельности через финансы.

Функциональные бюджеты следует разделить на два типа – задающие и зависимые:

- задающие бюджеты формируют исходя из внебюджетной информации и экспертных оценок, например, бюджет продаж;

- зависимые – на основе задающих бюджетов, например, бюджет производства или бюджет закупок.

Логика взаимозависимости определяется, прежде всего, спецификой бизнеса. Одни компании отталкиваются от бюджета продаж или бюджета доходов, другие от емкости рынка в натуральных показателях. Планировать можно и от бюджета задолженностей, например, если организация отгрузила большое количество товаров и нарастила критическую сумму дебиторской задолженности, то в следующем году ее финансовые возможности и все планы будут зависеть от успехов в области погашения долгов.



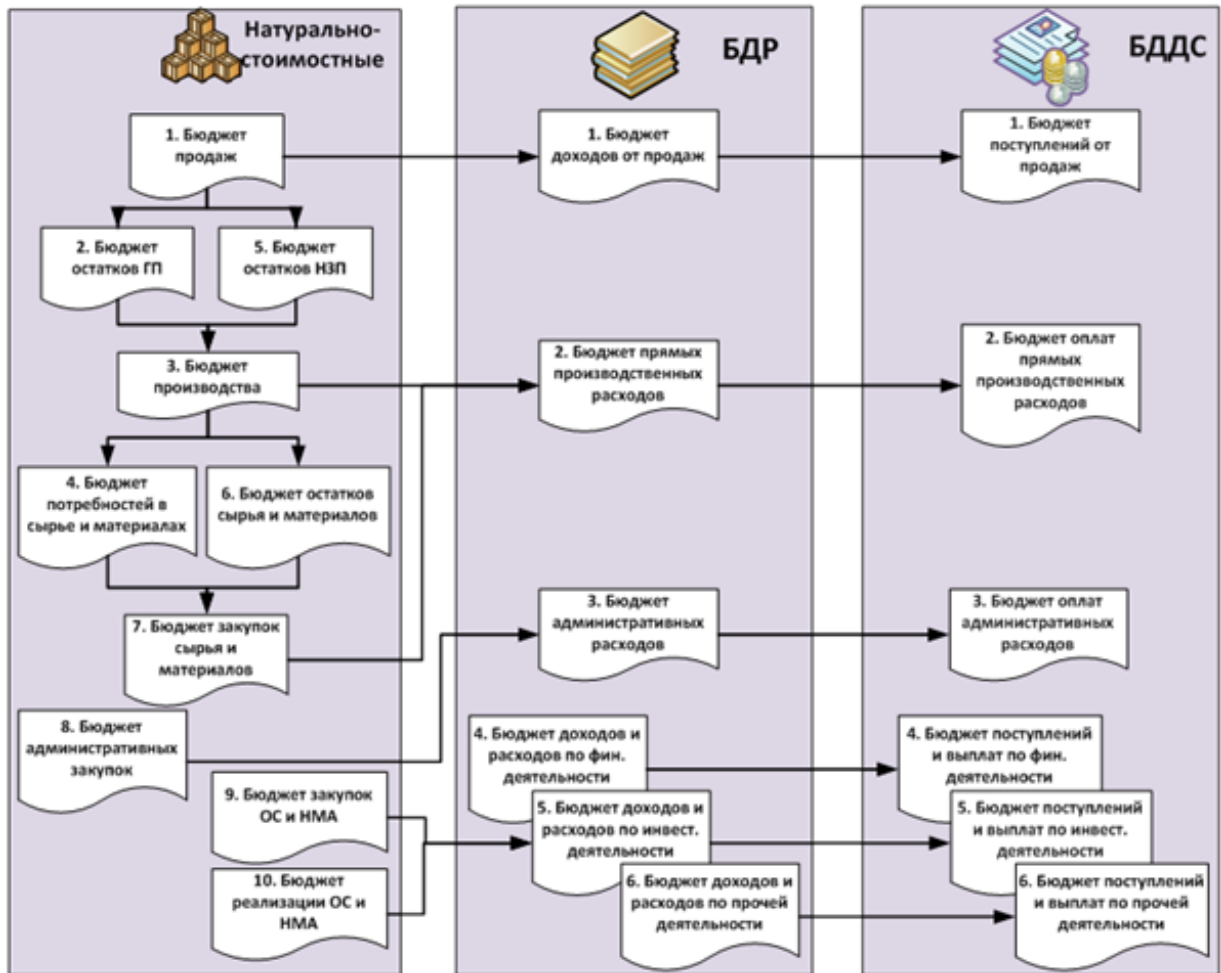


Рис. 8.11. Функциональная схема связи бюджетов

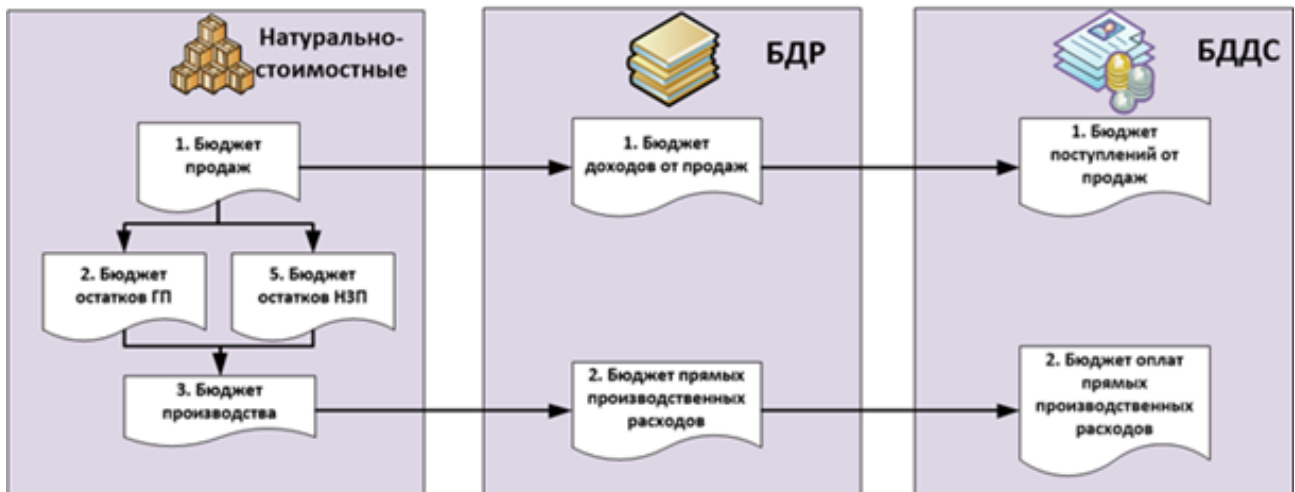


Рис. 8.12. Пример взаимосвязи трех типов бюджетов

Бюджеты можно связать напрямую или через несколько промежуточных бюджетов. В этом случае зависимость будет косвенная. Например, бюджет производства формируют на основе бюджета продаж и корректируют исходя из бюджета остатков готовой продукции и незавершенного производства.

Как видим из представленной таблицы, на нижнем уровне финансовой структуры находятся центры доходов и затрат. Иногда в ней встречаются центры финансового учета, которые сами не готовят бюджеты, но составляют те или иные затратные показатели.

Уровень финансовой структуры	Виды документов бюджетной структуры	Задачи данного уровня
ЦИ / ЦП	Ключевые показатели эффективности Бюджетные задания	Установить цели и лимиты
	Консолидированные бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств и баланс	Проверка плановых и фактических результатов деятельности на соответствие ключевым показателям эффективности Корректировка бюджетов
ЦП / ЦМД	Функциональные бюджеты	Анализ и корректировка результатов деятельности по функциональным областям Составление консолидированных бюджетов
ЦД и ЦЗ	Операционные бюджеты	Анализ и корректировка результатов деятельности по ЦФО Составление функциональных бюджетов
ЦД и ЦЗ / ЦФУ/ МВЗ	Внебюджетные документы: <ul style="list-style-type: none"> <li>• договоры;</li> <li>• прогнозы продаж;</li> <li>• производственные планы;</li> <li>• планы НИОКР;</li> <li>• заявки на расходование денежных средств;</li> <li>• штатные расписания</li> </ul>	Подготовка и обоснование данных для составления операционных бюджетов

**Рис. 8.13. Система бюджетов и показателей по уровням финансовой структуры**

Чтобы центры доходов и центры затрат подготовили свои бюджеты, необходима внебюджетная информация – договоры, прогнозы продаж, производственные планы, планы по НИОКР, заявки на расходование денежных средств, штатное расписание и т.д. Центры доходов и центры затрат готовят операционные бюджеты.

Уровнем выше находятся центры маржинального дохода. На этом уровне формируются функциональные бюджеты. На уровне всей организации в процессе бюджетирования происходит консолидация бюджета доходов и расходов, бюджета движения денежных средств и баланса.

Каждый из бюджетов планируется с какой-то определенной дальностью, в зависимости от того, насколько точно возможно спрогнозировать данные. К примеру, бюджет продаж можно составить и на пять лет вперед, но детально расписать в нем аналитические данные, указать точные суммы для каждого месяца или хотя бы квартала будет сложно. Поэтому горизонтом планирования натурального бюджета продаж выбирают квартал.

«Шаг» – это минимальный отрезок времени, на который делят горизонт планирования. Есть бюджеты, которые нужно планировать с большим шагом – как правило, это бюджет доходов. Он содержит крупные показатели, поэтому шагом планирования можно выбрать квартал.

Если стоит задача управления ликвидностью, то, например, в бюджете поступлений от продаж нужна более точная детализация, и тогда шаг планирования меньше – например, неделя. В некоторых организациях бюджеты поступлений от продаж формируются ежедневно.

В зависимости от специфики деятельности организации и того, как она осуществляет управление, последовательность формирования бюджетов может быть разной:

- вертикальной;
- горизонтальной;
- натуральной;
- комплексной.

Вертикальная схема актуальна для бизнеса, где есть центры маржинального дохода. Она подразумевает иерархическую структуру ЦФО. Сначала ЦФО нижнего уровня формируют свои бюджеты и передают их на вышестоящий уровень. Вышестоящий уровень согласовывает данные и формирует функциональные бюджеты. На самом верхнем уровне утверждают окончательный бюджет.

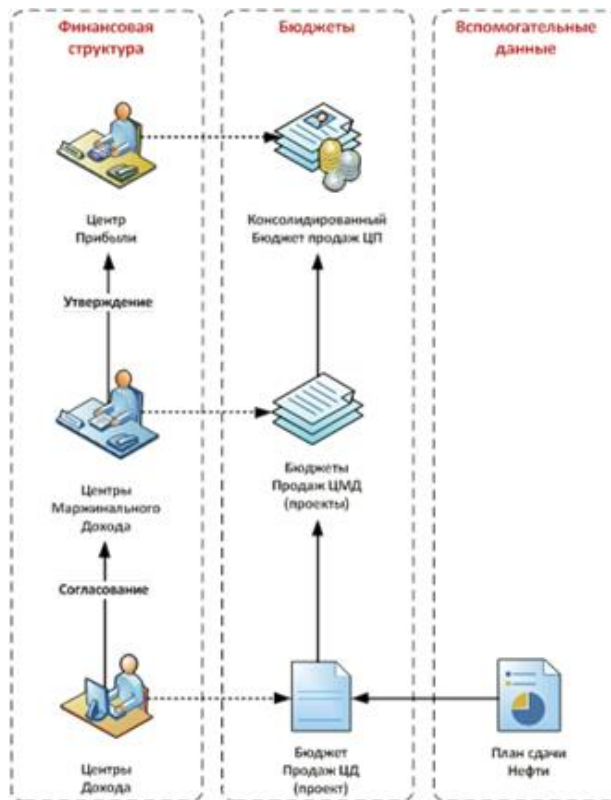


Рис. 8.14. Вертикальная схема планирования бюджетов

Горизонтальная схема планирования основывается на том, что ЦФО связаны в один бизнес-процесс организации и должны согласовывать между собой бюджетные данные. Так образуются горизонтальные потоки согласования бюджетов. Поэтому для горизонтальной схемы планирования необходимо укрупнено представлять себе не просто финансовый процесс, а вообще процесс деятельности организации, т.е., ту технологию, по которой она работает.

Натуральная схема планирования подразумевает, что подразделения сначала формируют натуральные показатели, а затем уже финансовые. Сначала весь процесс планирования моделируется на натуральных показателях.

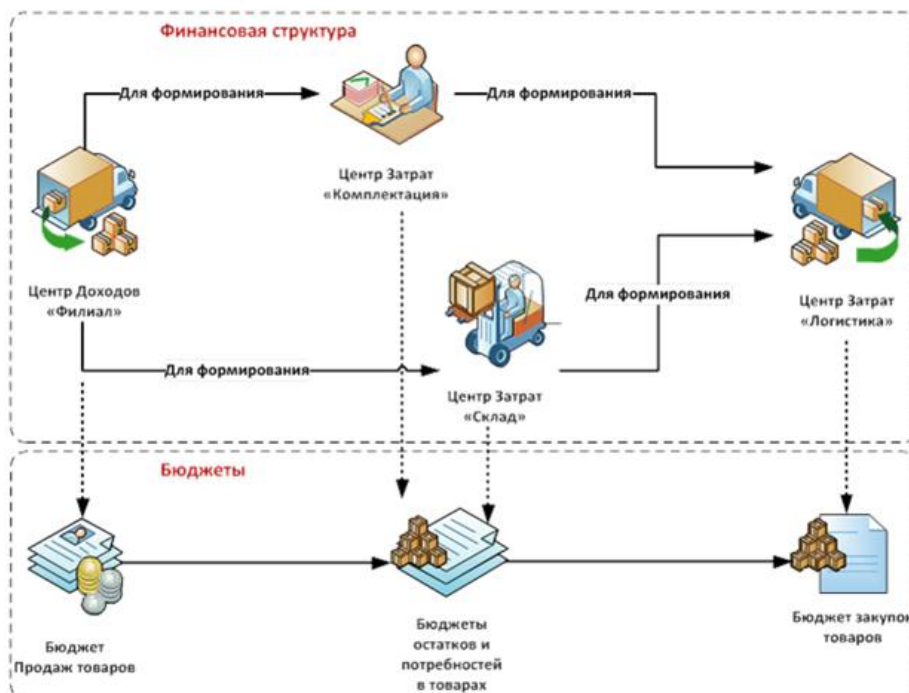
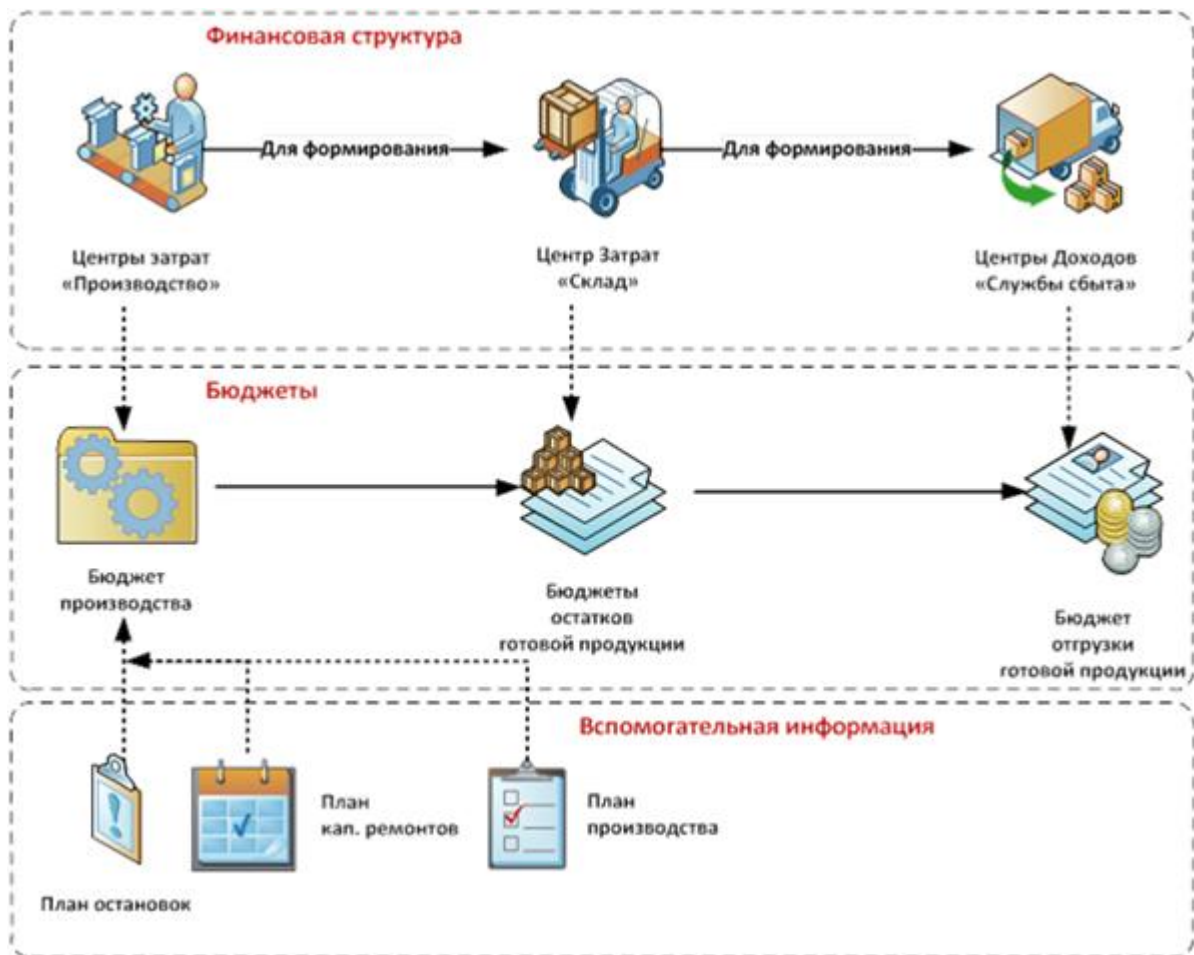


Рис. 8.15. Горизонтальная схема планирования бюджетов



**Рис. 8.16. Натуральная схема планирования бюджетов**

При комплексном подходе к планированию бюджетов каждый конкретный ЦФО рассматривает всю совокупность показателей, за которые он отвечает. Например, центр доходов формирует все три типа бюджетов: бюджет отгрузок, бюджет доходов, бюджет поступлений и передает его в другой ЦФО, допустим, в центр затрат дирекции. Тот, в свою очередь, так же в комплексе рассматривает всю свою деятельность, с учетом той информации, которая пришла из центра доходов, и составляет бюджет закупки, бюджет себестоимости и т.д.

## 8.6. ПЛАНИРОВАНИЕ БЮДЖЕТНЫХ СТАТЕЙ

Чтобы спланировать статьи бюджетов, необходимо в первую очередь определить ключевые цели бюджетирования, показатели и метод планирования.

Если у организации плохое финансовое состояние и высок риск оказаться банкротом, цель бюджетирования – сформировать безопасный сценарий и исходя из этого сценария формировать бюджетный процесс. В безопасном сценарии организация четко планирует доходы и поступления. Она не прогнозирует выручку, а вносит в бюджет только подтвержденные показатели. Подтверждением могут послужить уже заключенные договоры с клиентами, гарантии о погашении дебиторской задолженности, поручительства и т.д. В затратной части организация придерживается жесткого нормирования – все расходы нужно увязать с объемом ожидаемых расходов.

Если перед системой бюджетирования стоит цель обосновать финансовую политику, планы служат подтверждением тарифов, объемов запрашиваемых инвестиций и бюджетных дотаций. Такой подход характерен, например, для предприятий, чья деятельность регулируется государством.

«Максимизация финансовых показателей» – цель формирования бюджетов в успешных коммерческих организациях. Бюджеты в этом случае используют как план действий, который позволит максимально увеличить выручку, прибыль, рентабельность или иные финансовые показатели.

Выбор ключевых показателей будет влиять на структуру бюджетов. Чтобы качественно спланировать показатели по бюджетным статьям, руководителям центров ответственности нужны ориентиры. К примеру, чему отдать предпочтение при разработке плана продаж? Можно планировать

в расчете на максимальный рост выручки или же составить бюджет так, чтобы обеспечить возврат средств за поставленную продукцию в максимально сжатые сроки.

Среди всего многообразия финансовых показателей, которые используют в качестве ориентиров при формировании бюджетов, выделим три основных:

- выручка;
- прибыль (или рентабельность);
- ликвидность.

Если задача организации обеспечить рост реализации, то в качестве ориентира будет выручка. Если нужно ограничить затраты, то рентабельность. Когда важно сократить дебиторскую задолженность – ликвидность. Реалистичный бюджет, который бы смог обеспечить одновременно все три показателя составить сложно. Поэтому важно, чтобы менеджмент организации определил приоритетные направления.

Выделяют три метода планирования бюджетных статей – целевой, метод нормирования, метод согласования.

В целевом методе планирования значения по статьям бюджета определяют с учетом стратегических целей бизнеса или ключевых показателей эффективности, в том числе нефинансовых. Например, спланировать работу организации так, чтобы операционная прибыль составила не меньше 10 млн рублей.

При использовании метода «Нормирование» устанавливаются математические взаимосвязи между цифрами одних бюджетов, в зависимости от цифр в первичных бюджетах – каждый рубль будущих доходов содержит в себе четкую структуру затрат, которую может позволить себе организация, чтобы выйти на требуемые финансовые результаты. Например: «на сырье и материалы можно потратить не более 20% от выручки, на зарплату – 15% и т.д.».

Недостаток метода «нормирование» – неопределенность. Например, что делать с постоянными расходами? Их сложно увязать с текущими продажами, нельзя резко сократить или отменить вообще. По этой причине «нормирование» не подходит сложным промышленным производствам или группам компаний с взаимосвязанной структурой затрат.

Метод «Согласование» основан на коммуникациях между центрами финансовой ответственности. Здесь важны не цели извне или математические нормативы, а важно, если у одного ЦФО, есть какие-то бюджетные показатели, другие ЦФО смогут так организовать свою деятельность, чтобы помочь ему выполнить эти показатели.

Выделяют три метода планирования выручки:

- от достигнутого;
- от воронки продаж;
- от стратегии организации.

Первые два метода относятся к методам нормирования, последний – к целевому методу.

Цель	Ключевые показатели эффективности	Мероприятие	Бюджет	Объем бюджета (млн руб.)
Повысить ценность клиента на 20% к уровню прошлого года	Ценность клиента для компании за все время взаимодействия с ним	Программа повышения лояльности клиентов	Бюджет маркетинговых расходов	15
			Бюджет косвенных коммерческих расходов	50
Повысить удовлетворенность персонала на 30% к уровню прошлого года	Соответствие фактического профиля корпоративной культуры идеальному профилю	Программа корпоративных мероприятий Программа обучения и повышения квалификации	Бюджет расходов на персонал	10
Повысить степень регламентированности бизнес-процессов до 90%	Доля описанных бизнес-процессов в общем перечне выделенных бизнес-процессов	Проект «Регламентация бизнес-процессов»	Бюджет административных расходов	0,2
	Число нарушений регламентов в области бизнес-процессов	Контроль соблюдения регламентов		

Рис. 8.17. Принцип целевого метода планирования

**Планирование выручки от достигнутого.** Это самый простой метод, когда организация опирается на результаты прошлых периодов. Например, за основу можно взять выручку предыдущего периода года и заложить примерный процент ожидаемого роста. У этого метода низкая трудоемкость, однако он не учитывает факт неопределенности.

**Планирование выручки от воронки продаж** – сначала планируют всю маркетинговую деятельность. Учитывают рекламу, договоры и т.д. и только после этого составляют план продаж.

**Планирование выручки от стратегии.** Руководство устанавливает необходимый показатель выручки по организации, а затем этот показатель декомпозируют по центрам финансовой ответственности.

Если нужно спланировать выручку методом «Согласование», то будущее значение продаж согласовывают с различными центрами финансовой ответственности. В этом случае руководители центров доходов формируют свои бюджеты продаж, согласовывают ожидаемые объемы реализации по номенклатуре с производством, службой закупок и складом. Когда бюджеты готовы, передают в центры маржинального дохода. На уровне центров маржинального дохода их консолидируют и передают на согласование центру прибыли.

**Планирование дебиторской задолженности в бюджетах.** Если у организации нет проблем с оборотными средствами или ростом безнадежных долгов, то она редко планирует дебиторскую задолженность как самостоятельный показатель. Будущее значение дебиторской задолженности определяют, исходя из натурально-стоимостных бюджетов, бюджета доходов и расходов и бюджета движения денежных средств.

Когда у организации не хватает оборотного капитала, растет доля просроченных или сомнительных долгов, возникают кассовые разрывы. Тогда необходимо вывести дебиторскую задолженность в отдельный показатель и планировать ее на этапе подготовки бюджетов. Подходов три: целевой, нормирование и согласование.

*Целевой метод.* Подойдет, если накопился критический объем дебиторской задолженности, который существенно влияет на финансово-экономическое состояние организации и ее платежеспособность. Цель планирования может быть следующая – снизить долю задолженности по отношению к выручке. Тогда бюджет дебиторской задолженности станет задающим для других функциональных бюджетов. Например, доля дебиторки в выручке 35%. Нужно снизить до 15% и т.д.

*Метод нормирования.* При таком подходе организация устанавливает нормативное значение дебиторки по центрам финансовой ответственности, клиентам, договорам, номенклатуре и т.д. – каждая организация выбирает самостоятельно. При этом нормативы устанавливают для каждой категории дебиторки:

- до 10 дней просрочки – надежная дебиторка;
- до 30 дней просрочки – сомнительная дебиторка, которую можно вернуть;
- более 30 дней просрочки – этап, когда дебиторская задолженность становится безнадежной.

Нормативы устанавливают исходя из сложившейся в организации практики или средних показателей по отрасли. Дебиторскую задолженность, как и выручку, можно нормировать по воронке продаж. В этом случае дебиторка будет разницей между оценкой объема реализации по заключенным договорам и оценкой ожидаемого поступления денежных средств после фактических оплат. Так же необходимо учитывать вероятность оплаты покупателем своего заказа.

*Метод «Согласование».* В этом подходе центры финансовой ответственности договариваются между собой о допустимом уровне дебиторской задолженности. К примеру, рассчитав свои показатели они согласовывают плановые значения дебиторки с финансовой службой и службой безопасности. Таким образом они обеспечат контроль оплат и своевременную работу по возврату долга.

*Для затратных статей применяют лимиты.* Зная показатели доходов, можно задать допустимые объемы затратных бюджетов. При этом необходимо планировать некоторые коридоры, в пределах которых суммы допустимо могут меняться. Например, фонд оплаты труда центра финансовой ответственности не должен превышать 25% от его фактического дохода. Если меняются доходы, может измениться и сумма фонда оплаты труда. Следует зафиксировать, насколько организация готова отклониться от лимита так, чтобы это не отразилось по существенным показателям – не более на 10%.

Для постоянных и переменных затрат можно применять разный подход. Например, постоянные затраты можно лимитировать в абсолютном выражении – арендную плату, прочие регулярные платежи. Переменные затраты рекомендуется лимитировать в относительном выражении, например, в процентном отношении к какому-либо показателю. Например, коммерческие расходы в процент-

ном отношении к выручке, расходы на обучение и соцпакет для сотрудников не более 20% от общего фонда оплаты труда и т.д.

**Планирование запасов.** Чтобы спланировать запасы целевым методом, за основу необходимо взять маркетинговые, коммерческие, логистические данные. Например, если у организации имеется план маркетинговых мероприятий, готов прогноз продаж и сформирован бюджет запасов – все эти бюджеты взаимосвязаны.

Исходя из прогноза суммы контрактов планируют продажи. Чтобы реализовать заданное количество продукции, нужно закупить или произвести ее. Для этого учесть фактические складские остатки, плановые остатки и объем закупок у поставщиков. Таким образом из реализации можно спланировать запасы и определить для них бюджет.

Когда запасы планируют методом «нормирование», устанавливают нормативы для следующих показателей:

- неснижаемый запас (резерв), который нужно постоянно держать на складе для непрерывности производственных процессов и отгрузок;
- пополняемый запас, который заказывают у поставщиков с заданной периодичностью;
- время поставки партий от поставщиков, чтобы не допустить дефицита на складе;
- расход товарно-материальных ценностей в расчете на единицу выпускаемой продукции (для норматива используют технологические карты и т.д.).

Эти нормативы чаще всего используют, чтобы детализировать план запасов, который определили ранее с помощью целевого подхода. Необходимо уточнить плановые объемы запасов по периодам и номенклатурным группам.

Чтобы детализировать бюджет запасов по номенклатурным группам, можно опереться на данные о продажах за прошлые периоды – выделить товары с наибольшей и наименьшей долей в продажах. Внутри номенклатурных групп запасы конкретных товарных позиций можно спланировать либо равномерно, либо определить пропорцию, используя ABC-анализ.

Чтобы спланировать запасы методом «Согласование», необходимо согласовать планы центров доходов по отгрузке с нормативами по хранению и закупкам, которые устанавливает центр затрат. Здесь нужно искать компромисс, поскольку руководители центров доходов (продажи) будут стремиться максимально нарастить запасы, чтобы гарантировать себе отгрузки, а руководители центров затрат (склад, закупки), постараются свести запасы к минимуму, чтобы упростить себе работу и снизить расходы на хранение.

Избежать затоваривания склада и дефицита запасов помогут целевые значения запасов и нормативы остатков товарно-материальных ценностей. Сопоставляя эти параметры, руководители разных центров ответственности найдут компромиссное решение и смогут сформировать согласованный бюджет.

## 8.7. СИСТЕМА КОНТРОЛЯ ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ

В целях осуществления контроля за исполнением бюджетов используются различные методы. Наиболее распространенный из них факторный анализ – разложение суммовых или процентных отклонений фактических значений от бюджетных на составляющие причины по значениям. Отклонения делятся на количественные (количество проданного товара/услуг, количество потребленных ресурсов) и ценовые (их цена).

Факторный анализ необходим для понимания количественного влияния различных факторов на исполнение бюджета.

Отклонения могут накладываться друг на друга и создавать у пользователей отчетности иллюзию нормы. Например, если получили на 20% больше арендной площади, а арендатор снизил арендную ставку на те же 20%. Общая сумма аренды останется прежней, и при анализе бюджета можно сделать неверные выводы. Но если провести факторный анализ, можно увидеть, что у организации есть резервы, потому что она фактически обслуживает 20% ненужной арендой площади.

Как идентифицировать отклонения – отклонения делятся на:

- количественные – фактическое отклонение потребления ресурсов по сравнению с плановым;
- ценовые – отклонение стоимости фактического количества ресурсов от планового.

Определяем сначала количественное отклонение – оно считается по той цене, которую организация заложила в бюджет. Формула следующая:

$$\text{Коткл} = (\text{Кфакт} - \text{Кплан}) * \text{Цплан},$$

где Коткл – количественное отклонение; Кфакт – фактический объем продаж в единицах; Кплан – плановый объем продаж в единицах; Цплан – плановая стоимость одной единицы.

Ценовое отклонение рассчитывается так:

$$\text{Цоткл} = (\text{Цфакт} - \text{Цплан}) * \text{Кфакт},$$

где Цоткл – ценовое отклонение; Цфакт – фактическая цена продажи одной единицы; Цплан – плановая цена одной единицы; Кфакт – фактический объем продаж в единицах.

Структурное отклонение возникает в том случае, когда используется более одного товара, услуги или ресурса в расчете бюджета, но в рамках одной статьи.

Если у организации широкий ассортимент товаров, то следует рассчитать структурное отклонение как в целом по организации, так и в рамках отдельных товарных групп.

Количественное отклонение для нескольких товаров рассчитывается по формуле:

$$\text{Коткл. Мн} = (\text{КфактА} + \text{КфактВ}) / (\text{КпланА} + \text{КпланВ}) * \text{Вплан} - \text{Вплан},$$

где КфактА – фактический объем продаж товара А; КфактВ – фактический объем продаж товара В; КпланА – плановый объем продаж товара А; КпланВ – плановый объем продаж товара В; Вплан – плановая выручка.

Ценовое отклонение для нескольких товаров рассчитывается по формуле:

$$\text{Цоткл. мн} = (\text{ЦфактА} - \text{ЦпланА}) * \text{КфактА} + (\text{ЦфактВ} - \text{ЦпланВ}) * \text{КфактВ},$$

где КфактА – фактический объем продаж товара А; КфактВ – фактический объем продаж товара В; ЦфактА – фактическая цена продажи товара А; ЦфактВ – фактическая цена продажи товара В; ЦпланА – плановая цена продажи товара А; ЦпланВ – плановая цена продажи товара В.

Количественные отклонения обычно свидетельствуют:

- об ошибке планирования количества закупленного/проданного товара – неправильно оценили объем рынка, ошиблись, когда считали, сколько необходимо закупить сырья и материалов для нужд производства и т.д.;

- о неожиданном изменении покупательского спроса.

В первом случае эти ошибки проще проанализировать и принять меры для того, чтобы не повторить их в будущем.

Вторая ситуация сложнее – мог измениться покупательский спрос, если ушли ключевые покупатели, или наоборот увеличился за счет каких-то внешних факторов. В этом случае стоит сопоставить те данные, которые планирует организация и те отклонения, которые она получает, с теми, которые диктует рынок.

Количественные отклонения чаще всего «схлопываются» по вертикали отчета о финансовых результатах. Если выявили отрицательное отклонение в выручке, весьма вероятно, что у организации будет такое же, но положительное отклонение в себестоимости.

Если количественные отклонения по продажам и по затратам «схлопываются» друг на друга, это говорит о высокой адаптивности бизнес-модели организации к изменению объемов ее бизнеса. На практике встречается только в оптовой (посреднической) торговле и в сфере услуг.

Более типична ситуация, когда негативное отклонение по продажам не перекрывается положительным по закупкам (себестоимости). Вероятно, непроданный товар окажется на складе или будет списан по негодности.

Структурные отклонения обычно означают, что организация плохо владеет собственной товарной политикой или сильно диверсифицирована.

*Как анализировать ценовые отклонения.* Ценовые отклонения сальдируются, если организация перекладывает возросшую стоимость покупных товаров (сырья) на покупателей. К примеру, вырос курс доллара – организации увеличили отпускные цены в долларах.

Ценовое и количественное отклонения взаимосвязаны – существует взаимосвязанность эластичности спроса и предложения. Тогда положительное ценовое отклонение по продажам без сальдирования на отрицательное по закупкам будет говорить об изменении ценовой политики и может сопровождаться отрицательным количественным отклонением (потребители не готовы покупать дороже в тех же объемах).

Стоит сравнить ценовое и количественное отклонение в бюджете. Если показатели эффективности продаж, а именно – выручка и валовая рентабельность, в результате отклонений растут по сравнению с бюджетом, значит, ценовая политика приносит свой результат. Отрицательное ценовое отклонение по расходам, превышающее инфляцию цен на соответствующие ресурсы, является очень тревожным сигналом.



Критерии критичности каждая организация выбирает самостоятельно – исходя из особенностей своей деятельности. Например, общее процентное отклонение по статье или отклонение от абсолютной суммы плановой прибыли. Так, при 10% рентабельности любое отклонение по статье свыше 10% является критичным, так как нарушает структуру доходов и расходов, заложенную в бизнес-модель организации. Или любое отклонение свыше 10% от абсолютной суммы плановой прибыли должно рассматриваться как критичное.

Все критичные отклонения должны рассматриваться совокупно. Основные причины почти всех отклонений:

- падение рынка или изменение потребительских предпочтений;
- инфляционные или валютные риски;
- внутренние операционные сбои (закупки/производство/продажи);
- некомпетентность персонала.

## 9. СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

### 9.1. ОТЛИЧИЯ ТРАДИЦИОННОГО И СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА

Основные отличия стратегического и традиционного учета представлены в таблице ниже. Главное отличие – цели. Из-за особенностей детализации информация традиционного учета неэффективна для принятия стратегических решений. Данные стратегического учета должны охватывать ситуацию целиком – это укрупненные показатели и коэффициенты, относительные и абсолютные величины, демонстрирующие долгосрочную перспективу и развитие бизнеса.

#### 9.1. Сравнение традиционного и стратегического учета

	Традиционный учет	Стратегический учет
Цели	Оперативная информация, не пригодная для принятия стратегических решений (поскольку она слишком детальна)	Долгосрочная перспектива бизнеса. Внедрение, поддержание и развитие стратегических управленческих решений
Принципы учета	Оперативный учет	Систематизированный учет и оценка нефинансовых факторов
Модель планирования	Ежегодное бюджетирование и утверждение бюджетов, оперативные планы	Стратегическая бизнес-модель, долгосрочная финансовая модель с горизонтом 5 – 7 лет
Факторный анализ	Важны внутренние факторы: выручка, затраты, прибыль, кредитный портфель	Важны внешние факторы: анализ рынка, конкуренты, макропоказатели, инновации, R&D

### 9.2. ПРИНЦИПЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА

Стратегический учет формируется на долгосрочной финансовой модели. Ее жизненный цикл представлен на рис. 9.1. В процессе актуализации стратегии развития бизнеса функциональные подразделения (Продажи, Производство, Инвестиционная группа, Новые продукты и технологии (R&D), Финансы) собирают информацию, которая и составляет основу модели.

В основе стратегического учета – стратегия бизнеса, на основе которой разрабатываются перспективные показатели. С определенной регулярностью – ежегодно – пересматривается и актуализируется модель. Например, выбирается конкретный период (август–сентябрь). В это же время готовятся годовые бюджеты, тем самым формируется актуальная стратегическая модель, и решаются задачи традиционного учета.

В основе данных должны быть обязательно планы продаж, а также обоснование, принимаемых решений – особенно маркетинговых решений. При необходимости рекомендуется обращаться к услугам сторонних маркетинговых агентств. Внешние эксперты, которые занимаются изучением рынка детально, могут проанализировать, правильно ли построена модель продаж и модель продвижения того или иного продукта.

Для стратегического учета важна долгосрочная перспектива, тренды и направления, точки роста и стоимость бизнеса.

Получив готовые модели, можно приступать к подбору источников финансирования с учетом планируемых доходов и затрат. Такой подбор финансирования – это всего лишь прогноз. На подготовку наиболее подходящего прогноза может уйти от 5 до 25 итераций. Когда модель готова, она представляется руководству организации, акционерами, собственникам бизнеса.

Финансовое моделирование позволяет оценить избранную стратегию компании, протестировать бизнес-модель, оценить ее жизнеспособность и выбрать оптимальную схему финансирования (применять дополнительные источники финансирования – факторинг, лизинг и т.д.).

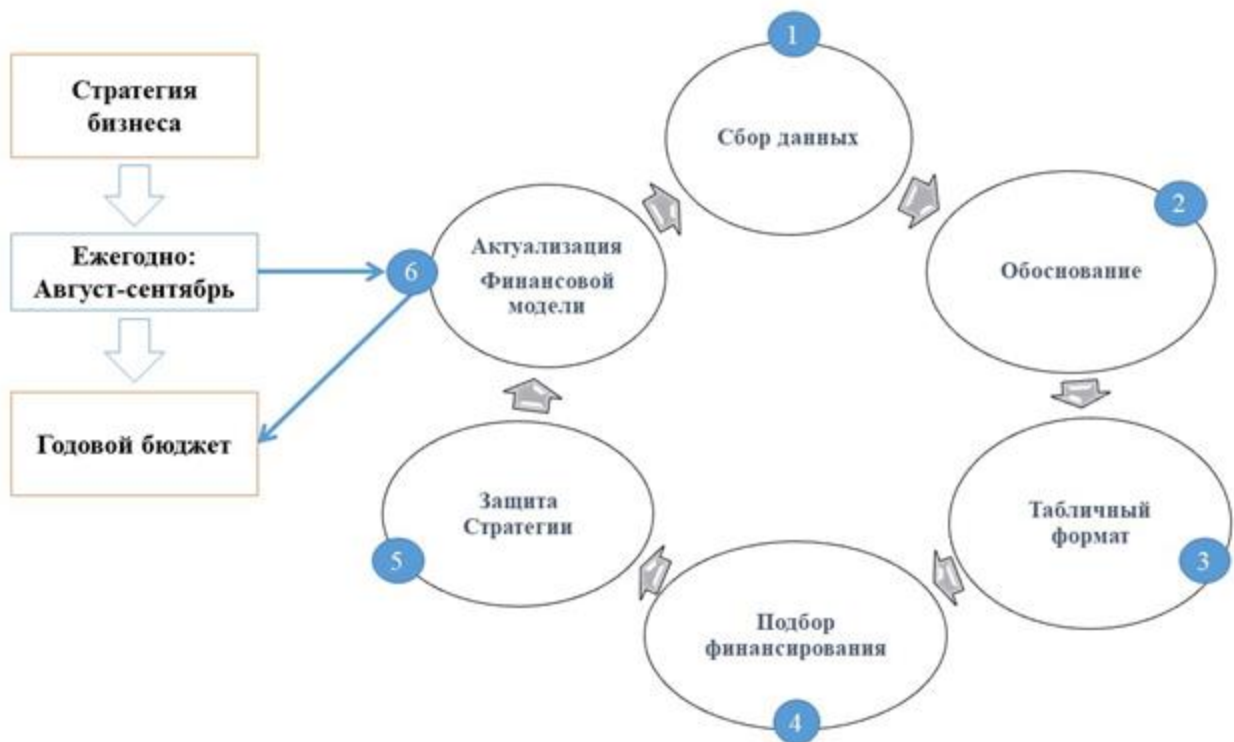


Рис. 9.1. Жизненный цикл долгосрочной финансовой модели

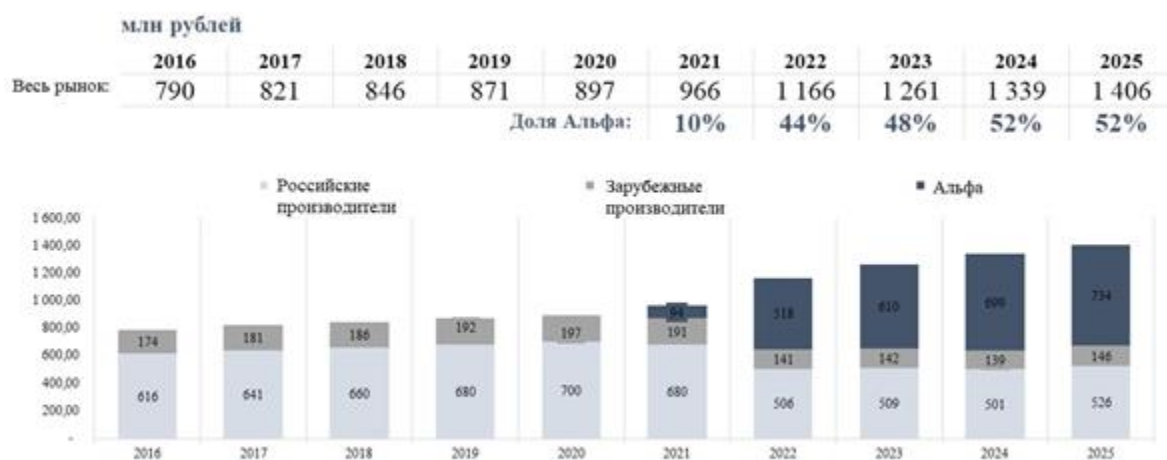


Рис. 9.2. Пример анализа продаж и прогноза продаж в денежном выражении

### 9.3. СТРУКТУРА ФИНАНСОВОЙ МОДЕЛИ ДЛЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Этапы разработки модели можно выделить следующие:

1. Определение основных драйверов финансовой модели – оборот, выручка, расходы, амортизация, CAPEX, OPEX, EBITDA, чистая прибыль и т.д.
2. Подготовка функциональных бюджетов по бизнес-единицам. В основе финансовой модели должны лежать бюджеты предприятия (бизнес-единиц) и консолидированные результаты.
3. Подготовка инвестиционного бюджета – разрабатывается отдельно, чтобы проверить, достаточно ли средств на его реализацию.
4. Консолидация основных бюджетов (БДР, БДДС, Баланс).
5. Оценка финансовых коэффициентов и ковенант (NPV, IRR, ROE, EBIT/проценты, Долг/EBITDA и пр.) – определяется, по каким показателям можно удостовериться в жизнеспособно-

сти модели, подходящее ли выбрано финансирование и т.д. По этим показателям можно быстро найти и устранить недостатки, нивелировать риски.

Порядок составления модели:

- определяется выручка по продуктовым группам, номенклатуре, ключевым покупателям;
- рассчитывается себестоимость по компонентам затрат;
- формируются коммерческие, общехозяйственные и административные расходы;
- определяются прочие расходы;
- рассчитываются капитальные вложения и оборотный капитал, чтобы оценить достаточность собственных средств для реализации программы;
- учитываются макропараметры, допущения и рыночные данные;
- формируется инвестиционная программа;
- составляется финансовая отчетность.



**Рис. 9.3. Структура финансовой модели**

#### **9.4. УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ДЛЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО МЕНЕДЖМЕНТА**

При подготовке отчетности для стратегического менеджмента в первую очередь необходимо сформировать инерционную модель – DCF-модель (модель дисконтированных денежных потоков). Это особый тип финансовой модели, который используют для оценки бизнеса. Модель показывает прогноз неискаженного свободного денежного потока организации, дисконтированного до текущей стоимости (NPV). Построение этой модели основывается на текущей ситуации в бизнесе. Если организация не развивает свой бизнес, то в модели можно увидеть лишь небольшой рост или спад.

Далее необходимо сформировать стратегию бизнеса в долгосрочной перспективе – 5 – 7 лет. На этапе формирования стратегии в нее вкладывается долгосрочная инвестиционная программа, которая должна повлиять на то, чтобы показатели бизнеса изменились, чтобы бизнес получил новое развитие.

После подготовки стратегии и формирования инвестиционных планов они оцифровываются в бизнес-планах проектов (на этом этапе формируются финансовые модели инвестиционных проектов). Это комплексная работа подразделений. Задача финансового блока – оцифровать результат.

В конечном итоге получается стандартный набор документов для стратегического менеджмента – презентация компании, стратегия развития, финансовые отчеты в виде бюджетов (БДР, БДДС, Баланс, в том числе консолидированные), а также оцифрованные и утвержденные бизнес-проекты.



**Рис. 9.4. Подготовка управленческой отчетности для стратегического менеджмента**

Стратегический учет позволяет руководству видеть общую картину бизнеса «сверху», анализировать влияние инвестиционных проектов на экономику бизнеса в длительном периоде (расчет среднегодового эффекта и срока окупаемости). Стратегический учет дает данные для управления бизнесом – ключевые индикаторы (бюджетирование и KPI для топ-менеджмента):

- отгрузка, доля рынка, EBITDA, стоимость бизнеса, ROE;
- маржа, валовая прибыль, маржинальная и валовая рентабельность, производительность труда, производство готовой продукции, чистые активы, оборачиваемость дебиторской задолженности, собственный оборотный капитал и другие показатели.

Традиционный учет концентрирует внимание на деталях и позволяет маневрировать, быстро принимать решения с учетом сложившихся обстоятельств. Управление бизнесом происходит посредством оперативных инструментов – годовое бюджетирование, платежный календарь, план продаж, план закупок и производственный план на квартал/месяц.

Сочетание традиционного и стратегического учета позволяет осуществлять оперативное управление с учетом целей долгосрочной стратегии. Традиционный учет – детальный анализ текущего периода, стратегический учет – видение перспективы и горизонта.

Чтобы грамотно комбинировать эти подходы, учитывается обязательно отраслевая специфика.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

---

В учебном пособии представлены теоретические основы и практические аспекты управленческого учета в организации. Основное внимание уделено проблемам бюджетирования и контролю затрат, а также стратегическому управленческому учету. Рассмотрены как применяемые в отечественной практике системы учета затрат, так и перспективные калькуляционные системы. Приведены примеры и кейсы, которые позволяют студентам лучше понять практические аспекты управленческого учета.

Автор пособия предлагает свое видение по некоторым вопросам управленческого учета, сформированное им на основе собственного опыта по внедрению системы управленческого учета на предприятиях своего региона.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

---

1. **Вахрушева, О. Б.** Бухгалтерский управленческий учет / О. Б. Вахрушева. – М. : Дашков и К, 2019. – 252 с.
2. **Воронова, Е. Ю.** Управленческий учет : учебник для бакалавров / Е. Ю. Воронова. – М. : Юрайт, 2018. – 551 с.
3. **Демина, И. Д.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс] : учебник / И. Д. Демина. – Саратов : Вузовское образование, 2016. – 232 с.
4. **Зелинская, М. В.** Управленческий учет [Электронный ресурс] : учебное пособие / М. В. Зелинская. – Краснодар, Саратов : Южный институт менеджмента, Ай Пи Эр Медиа, 2017. – 118 с.
5. **Иванов, В. В.** Управленческий учет для эффективного менеджмента / В. В. Иванов, О. К. Хан. – М. : ИНФРА-М, 2018. – 208 с.
6. **Ивашкевич, В. Б.** Бухгалтерский управленческий учет / В. Б. Ивашкевич. – М. : Магистр, ИНФРА-М, 2017. – 576 с.
7. **Карпова, Т. П.** Управленческий учет [Электронный ресурс] : учебник / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 351 с.
8. **Керимов, В. Э.** Бухгалтерский управленческий учет / В. Э. Керимов. – М. : Дашков и К, 2017. – 484 с.
9. **Кондраков, Н. П.** Бухгалтерский управленческий учет / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – М. : НИЦ ИНФРА-М, 2018. – 352 с.
10. **Лысенко, Д. В.** Бухгалтерский управленческий учет / Д. В. Лысенко. – М. : НИЦ ИНФРА-М, 2019. – 478 с.
11. **Мизиковский, И. Е.** Бухгалтерский управленческий учет / И. Е. Мизиковский, А. Н. Милосердова, В. Н. Ясенев. – М. : Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2018. – 112 с.
12. **Молчанов, С. С.** Управленческий учет за 14 дней. Экспресс-курс / С. С. Молчанов. – СПб. : Питер, 2018. – 480 с.
13. **Палий, В. Ф.** Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В. Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2017. – 279 с.
14. **Этрилл, П.** Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов / П. Этрилл, Э. МакЛейни ; пер. с англ. В. Ионов. – М. : Альпина Пабл., 2018. – 648 с.
15. **Юрьева, Л. В.** Управленческий учет затрат на промышленных предприятиях в условиях инновационной экономики [Электронный ресурс] : монография / Л. В. Юрьева, Е. В. Долженкова, М. А. Казакова. – М. : Русайнс, 2015. – 288 с.
16. **Шинкарева, О. В.** Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс] : учебно-методическое пособие / О. В. Шинкарева. – М. : Экономическое образование, 2015. – 60 с.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА	4
1.1. Управленческий учет в системе экономической безопасности организации и его функции	4
1.2. Как проводить проверку системы управленческого учета: типичные ошибки	5
1.3. Автоматизация системы проверки управленческого учета	6
1.4. Управленческий учет в информационной системе предприятия	7
2. ЗАТРАТЫ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ	12
2.1. Принципы создания системы управленческого учета	12
2.2. Классификация затрат в управленческом учете	20
2.3. Характеристика методов учета затрат	21
3. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ	23
3.1. Организация учета производственных затрат	23
3.2. Группировки затрат на производство и их назначение в учете	26
4. ОСНОВЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ	28
4.1. Характеристика различных подходов к формированию себестоимости	28
4.2. Формирование производственной себестоимости продукции	30
5. ПЕРСПЕКТИВНЫЕ КАЛЬКУЛЯЦИОННЫЕ СИСТЕМЫ	34
5.1. Характеристика ABC-системы калькулирования	34
5.2. Расчет себестоимости единицы продукции в системе ABC	35
6. УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	42
6.1. Для чего нужна управленческая отчетность	42
6.2. Подготовка управленческой отчетности	44
6.3. Состав и виды управленческой отчетности	44
7. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА	46
7.1. Как разработать организационную структуру организации	46
7.2. Организация учета по центрам ответственности	46
7.3. Виды центров финансовой ответственности	48
7.4. Как построить финансовую структуру организации: ошибки и решения	50
8. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ	54
8.1. Взаимосвязь финансовой структуры организации и структуры бюджетов	54
8.2. Разработка бюджета доходов и расходов	56
8.3. Порядок составления бюджета движения денежных средств	59
8.4. Распределение бюджетов по центрам финансовой ответственности	61
8.5. Планирование бюджетов организации и их распределение по центрам финансовой ответственности	63
8.6. Планирование бюджетных статей	67
8.7. Система контроля исполнения бюджетов	70
9. СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ	73
9.1. Отличия традиционного и стратегического учета	73
9.2. Принципы стратегического учета	73
9.3. Структура финансовой модели для управленческой отчетности	74
9.4. Управленческая отчетность для стратегического менеджмента	75
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	77
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	78



Учебное электронное издание

САТАЛКИНА Нина Ивановна

# УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

Учебное пособие

Редактирование И. В. Калистратовой  
Графический и мультимедийный дизайнер Т. Ю. Зотова  
Обложка, упаковка, тиражирование И. В. Калистратовой

**ISBN 978-5-8265-2761-0**



Подписано к использованию 05.04.2024.

Тираж 50 шт. Заказ № 42

Издательский центр ФГБОУ ВО «ТГТУ»  
392000, г. Тамбов, ул. Советская, д. 106, к. 14

Телефон 8(4752) 63-81-08

E-mail: izdatelstvo@tstu.ru