

мещения, стоимость единицы оборудования, станко-часы работы оборудования, нормо-часы выполнения ручных работ, масса (вес) изделий или материалов, прибыль, полученная структурными подразделениями, нормативные ставки распределения расходов. Каждая подгруппа косвенных расходов может иметь специально выбранную базу распределения с учетом особенностей деятельности организации и самих расходов. Такой вариант даст более достоверный результат формирования фактической себестоимости продукции, а значит, достоверную информационную базу для принятия управленческих решений.

Если в организациях ведется интегрированный вариант организации управленческого и финансового учета, то порядок формирования себестоимости по статьям калькуляции может иметь место и оправдан. Но если применяется автономный вариант организации управленческого и финансового учета, то возможен расчет себестоимости по переменным затратам для применения эффективных методик анализа и принятия управленческих решений, что требует изменения технологии учета и калькулирования себестоимости продукции.

Для материалоемких и трудоемких производств в состав переменных затрат можно отнести прямые материальные и трудовые расходы, то есть следующие статьи калькуляции: основные сырье и материалы, покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические цели, основная и дополнительная заработная плата рабочих, отчисления на социальные нужды. Другие статьи калькуляции могут быть признаны постоянными и списываться на

финансовые результаты деятельности. Конечно, такое упрощение условно, каждая организация может пересмотреть этот состав переменных и постоянных затрат в соответствии с особенностями технологии производства и финансовой деятельности. Затраты должны делиться на переменные и постоянные по отношению к объему производства, но излишняя детализация может увеличить трудоёмкость учета и уменьшить его рациональность.

Поэтому правильнее пересмотреть все типовые статьи калькуляции и создать группы расходов, зависящие от объема производства. Например, можно предложить следующий состав переменных и постоянных расходов организации:

1. Переменные затраты по производству продукции:

- основные сырье и материалы;
- покупные изделия и полуфабрикаты;
- топливо и энергия на технологические цели;
- основная и дополнительная заработная плата;
- отчисления на социальные нужды и др.

2. Постоянные расходы:

- расходы по содержанию и эксплуатации оборудования;
- административно-управленческие расходы;
- расходы по техническому управлению;
- расходы по производственному управлению;
- расходы по управлению снабженческой деятельностью;
- расходы по управлению сбытовой деятельностью;
- оплата услуг сторонних организаций;
- содержание и ремонт основных средств;

- расходы на оплату труда;
- сборы, налоги, платежи и др.

Такой порядок учета постоянных расходов дает возможность изменить методику учета затрат, связанных с управленческой деятельностью, выявить новые группы и подгруппы расходов по управлению деятельностью для проведения более глубокого анализа эффективности управленческой деятельности. Анализ расходов по техническому и производственному управлению, расходов по управлению снабженческой и сбытовой деятельностью позволяет пересмотреть организационную структуру управления и определить резервы снижения этих расходов в соответствии с установленными целями развития организации и структурных подразделений.

В составе постоянных расходов могут быть выделены другие группы и подгруппы, они могут подразделяться по структурным подразделениям. Это дает возможность определить полумаржинальную прибыль как разницу между маржинальной прибылью и долей постоянных расходов конкретного подразделения для углубленного анализа и контроля деятельности как подразделений, так и организации в целом.

Используя действующий план счетов, можно предложить два варианта учета себестоимости по переменным затратам и расчета маржинального дохода при интегрированном варианте ведения финансового и управленческого учета.

Первый вариант предполагает, что переменные расходы могут учитываться по

дебету 20 счета, на котором будет калькулироваться себестоимость продукции по переменным затратам. Постоянные расходы сегментов и организации в целом могут собираться и списываться по субсчетам счетов 25 или 26.

Собранные затраты по дебету 20 счета представляют себестоимость продукции, включающую переменные затраты. Постоянные затраты, собранные по субсчетам счетов 25 или 26, списываются без распределения на финансовые результаты в дебет 90 счета при закрытии счетов 25 и 26 для расчета маржинального и полумаржинального дохода.

Второй вариант является разновидностью первого варианта. Он предполагает учет переменных затрат на счете 20, а общепроизводственных и общехозяйственных расходов по счетам 25 и 26. При этом на 25 и 26 счетах можно выделять субсчета для учета групп переменных и постоянных расходов. Группы переменных затрат будут списываться на счет 20 для расчета себестоимости по переменным затратам, а группы постоянных расходов со счетов 25 и 26 без распределения будут списываться на счет 90 для определения маржинального и полумаржинального дохода. Для расчета полной фактической себестоимости при принятии стратегических решений могут быть разработаны базы распределения для разных подгрупп постоянных расходов.

При автономном варианте ведения финансового и управленческого учета могут быть разработаны и выбраны любые свободные коды счетов раздела III Плана

счетов для учета переменных и постоянных расходов, расчета маржинального дохода. Например, счет 30 «Себестоимость по переменным затратам», счет 35 «Постоянные расходы сегментов», счет 36 «Постоянные расходы, нераспределяемые по сегментам», счет 38 «Маржинальный доход сегментов», счет 39 «Финансовый результат деятельности».

Себестоимость продукции по переменным затратам собирается по дебету 30 счета, постоянные расходы сегментов учитываются по дебету 35 счета. Выручка от продажи учитывается по кредиту 38 счета. При списании себестоимости продукции по переменным затратам в дебет 38 счета определяется маржинальный доход сегментов, который в конце месяца относится на счет 39. В дебет счета 39 в конце месяца также списываются постоянные расходы, не распределяемые по сегментам, что дает возможность определить финансовый результат деятельности организации.

Если анализ действующей практики учета затрат позволяет сделать вывод о необходимости совершенствования и развития порядка учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, то, без сомнения, нужно развивать и совершенствовать учет результатов деятельности в управленческом учете, так как это взаимосвязанные показатели, которые используются для анализа и принятия управленческих решений в ходе тактического и стратегического управления бизнесом.

Показатель прибыли широко используется при анализе рентабельности продукции, продаж, активов и других видов

анализа. Но так как прибыль рассчитывается путём вычитания из выручки от продаж полной себестоимости продукции, то этот показатель невозможно рассчитать ежедневно для оперативного управления или он может быть рассчитан приблизительно по видам продукции, работ, услуг. Приблизительные расчеты связаны с невозможностью полного распределения косвенных расходов ежедневно для включения в полную себестоимость продукции.

Таким образом, показатель прибыли не может оперативно использоваться для принятия управленческих решений, он должен применяться для выработки стратегических решений.

Показатель выручки от продаж характеризует деловую активность организации, подразделений, но не может заменить показатель прибыли для принятия управленческих решений, так как не сопоставляет доходы с расходами по производству и продаже продукции.

Для решения данных вопросов можно использовать показатель маржинального дохода. Данный показатель рассчитывается как разность между выручкой от продажи продукции и себестоимостью, которая включает переменные расходы по производству продукции.

Калькулирование себестоимости по переменным расходам даёт возможность рассчитывать два финансовых показателя – маржинальный доход и прибыль организации. Первый может использоваться для принятия оперативных управленческих решений, а второй – для принятия стратегических управленческих решений и составле-

ния финансовой отчетности. Величина маржинального дохода – важная информация для управления предприятием. Эта величина показывает «вклад» изделия в покрытие постоянных затрат, прибыль предприятия. Расчет маржинального дохода имеет следующие преимущества при выработке управленческих решений:

- объективность и оперативность калькулирования себестоимости, так как отпадает необходимость в условном распределении косвенных расходов при традиционном методе калькулирования;

- возможность сравнения себестоимости по переменным затратам. В связи с этим изменения постоянных затрат не оказывают влияния на себестоимость продукции;

- возможность определения наиболее рентабельных изделий по маржинальному доходу;

- возможность выбора ассортимента продукции и определения цены на основе показателя маржинального дохода, так как выручка от продажи, себестоимость и маржинальный доход могут быть рассчитаны по видам продукции, работ, услуг.

Анализ вышеизложенных проблем позволяет сделать вывод о том, что применение показателя маржинального дохода устраняет проблему оперативного получения полной себестоимости продукции для расчета прибыли и принятия оперативных управленческих решений. Показатель маржинального дохода может быть оперативно рассчитан в течение отчетного месяца и может служить базой для анализа и оперативного управле-

ния деятельностью. Следует отметить не менее важное другое преимущество маржинального дохода – это возможность расчета полумаржинального дохода по сегментам деятельности для оценки деятельности.

Полумаржинальный доход рассчитывается как разность между маржинальным доходом и долей постоянных расходов по выбранным сегментам, которые могут определяться по производственному или продажному признакам. Пример расчета полумаржинального дохода приведен в таблице 1.

Величина маржинального дохода может быть использована для анализа доходности организации в целом и по видам продукции. Но величина полумаржинального дохода даст информацию о вкладе каждого сегмента для получения прибыли. Так, по данным таблицы, сегмент В получил большую величину полумаржинального дохода, чем сегменты А и Б. Сегмент А достиг наименьшей величины полумаржинального дохода за отчетный период, что снизило результаты деятельности данного сегмента. Конечно, по величине полумаржинального дохода нельзя делать окончательные выводы о результатах работы сегментов, так как нужны комплексные оценочные показатели. Но для оперативного управления полумаржинальный доход может использоваться для учета результатов и оценки деятельности сегментов.

Таблица – Расчет полумаржинального дохода по сегментам деятельности организации (руб.)

Показатели	Сегмент А	Сегмент Б	Сегмент В	Итого
1. Выручка от продажи продукции				19 980 779
2. Переменные расходы	4 987 663	4 122 461	2 681 179	11 791 303
3. Маржинальный доход (п. 1 – п. 2)				8 189 476
4. Постоянные расходы сегментов	2 890 733	2 300 491	1 338 710	6 529 934
5. Полумаржинальный доход (п. 3 – п. 4)	5 298 743	5 888 985	6 851 766	
6. Постоянные расходы, не распределяемые по сегментам				971 248
7. Прибыль (п. 3 – п. 4 – п. 6)				688 294

Следует учитывать, что не все постоянные расходы могут быть отнесены на сегменты, часть постоянных расходов относится к организации в целом и не может быть распределена прямым образом.

Поэтому можно доработать схему отчета о прибылях и убытках показателем полумаржинального дохода. Схема отчета о прибылях и убытках организации и по сегментам может выглядеть следующим образом:

1. Выручка от продажи продукции.
2. Переменные затраты по производству продукции.
3. Маржинальный доход (п. 1 – п. 2).
4. Постоянные расходы сегментов: А, Б, В...
5. Полумаржинальный доход сегмента: А, Б, В...(п. 3 – п. 4).
6. Постоянные расходы, не распределяемые по сегментам.
7. Прибыль организации (п. 5 – п. 6).

Данный отчет содержит три финансовых показателя: маржинальный доход, полумаржинальный доход по сегментам и

прибыль организации. Маржинальный доход может определяться в течение отчетного периода для целей принятия оперативных управленческих решений. Полумаржинальный доход используется для оценки результатов деятельности сегментов организации. Прибыль определяется по завершении отчетного периода с целью выработки оперативных и стратегических управленческих решений.

Такая схема отчета о прибылях и убытках более совершенна для целей управленческого учета. Появляется возможность использовать финансовые показатели о результатах деятельности организации и сегментов как в оперативном учете, так и в стратегическом управленческом учете. Нет проблем с оперативным расчетом данных показателей, так как отсутствует необходимость распределения косвенных или постоянных расходов.

Составление внутренней отчетности – завершающая стадия учетного процесса в

управленческом учете, поэтому она включает итоговые результаты отчетного периода после соответствующей обработки данных.

В системе управленческого учета различают комплексные отчеты, отчетность по итоговым показателям и аналитические отчеты. Комплексные отчеты для управления характеризуют деятельность всей организации. Они представляются с установленной периодичностью (неделя, декада, месяц и др.). В комплексных отчетах отражаются затраты и результаты деятельности организации и отдельных сегментов, бизнес-процессов организации, структура доходов и расходов организации, движение денежных средств и прогноз предстоящих расходов и денежных средств. Отчеты по итоговым показателям отражают существенную информацию для текущего функционирования хозяйственной организации по бизнес-процессам организации.

Аналитические отчеты составляют по запросу управленческого персонала различных уровней управления. В них могут быть приведены причины и виновники отклонений от заданных параметров развития бизнеса, разработаны возможные мероприятия по устранению негативных явлений развития бизнеса организации. Аналитические отчеты составляются с учетом рыночной ситуации и отражают взаимосвязь внешних и внутренних факторов развития организации. В соответствии с рекомендациями по учету затрат и

результатов в системе управленческого учета отчет о финансовых результатах организации и сегментов деятельности должен включать такие позиции сегментов и организации в целом: выручку от продаж, затраты, величину обязательств, амортизации и капитальных вложений, активы сегмента.

Эти показатели необходимы для бюджетирования и оценки эффективности деятельности сегментов, контроля и мониторинга деятельности сегмента в соответствии со стратегическими и оперативными задачами развития бизнес-процессов организации.

Данный отчет может применяться организациями, имеющими разнообразные организационные структуры, разные объекты учета затрат и технологические особенности производственных процессов. Многообразие производственной деятельности и методов учета затрат с помощью данного отчета может быть сведено к двум вариантам заполнения этих отчетов о прибылях и убытках организации.

Первый вариант отчета применяется в организациях, имеющих структурные подразделения, в которых возможно учесть выручку от объема продаж, переменные и постоянные расходы сегмента. В этом случае для сегментов рассчитывается маржинальный доход, и он является оперативным показателем для анализа и принятия управленческих решений. Второй вариант отчета применяется в органи-

зациях, имеющих структурные подразделения, в которых невозможно учесть выручку от объема продаж, но можно учесть переменные и постоянные расходы сегмента. В этом случае для организации можно рассчитать маржинальный доход как разницу между выручкой организации и переменными затратами сегментов. Для оперативного анализа и принятия управленческих решений может также применяться показатель полумаржинального дохода как разница между маржинальным доходом организации и постоянными расходами сегмента. Показатель полумаржинального дохода может служить оценочным показателем деятельности сегментов. Эти варианты отчета о прибылях и убытках позволяют рассчитать показатели для оперативного учета, анализа, контроля и мониторинга для всех типов производства и получить информационную базу для принятия оперативных управленческих решений для сегментов и организации в целом.

Предложенная схема формирования себестоимости продукции и финансового результата более эффективна для создания информационной базы с целью принятия оперативных управленческих решений и новых технологий управления бизнесом.

Проведенный анализ позволяет сделать вывод о том, что теорией и практикой накоплен богатый опыт по формированию себестоимости продукции, который должен применяться отечественными

организациями для построения информационной системы управленческого учета. Они могут использовать как традиционные модели, так и зарубежные системы для эффективного ведения бизнеса.

Список использованных источников

1. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. М. : Рид Групп, 2011.
2. Вахрушина М. А. Управленческий учет : учебник / М. А. Вахрушина. М. : Омега-Л, 2010.
3. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В. Б. Ивашкевич. М. : Магистр, 2008.