

## 2.2. CVP-АНАЛИЗ И НОРМАТИВНЫЙ УЧЕТ КАК МЕТОД ПРОГНОЗИРОВАНИЯ, ПЛАНИРОВАНИЯ И УПРАВЛЕНИЯ БИЗНЕСОМ

Волотовская О.С., к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета

*Санкт-Петербургский государственный торгово-экономический университет*

В статье рассмотрена организация системы планирования и бюджетирования на современных предприятиях, роль и значение CVP-анализа при разработке планов и бюджетов. Исследованы принципы и методы CVP-анализа. Разработаны методики ведения управленческого учета.

В условиях глобализации возрастает значение стратегий действия компании на рынке. Стратегия – это «план игры», вырабатываемый организацией для наиболее эффективных действий во внешней среде для достижения заданных целей. Одной из важнейших составляющих системы стратегического планирования, как на стадии разработки, так и на стадии контроля выполнения является система управленческого учета.

Система управленческого учета направлена на информационное обеспечение принятия решений внутренними пользователями: руководителями, менеджерами всех звеньев и т.д.

Отечественные экономисты [5] выделяют два методических подхода к информационному обеспечению управленческой деятельности. Первый получил распространение в странах развитой рыночной экономики и отталкивается от монетарных принципов, а именно управляющих интересуется в основном только денежное выражение объекта управления, а также способность его генерировать финансовые потоки, как положительные (притоки), так и отрицательные (оттоки). Второй подход характерен для плановой системы управления хозяйством. Он в первую очередь акцентирует внимание на натурально-вещественном состоянии средств предприятия и их кругообороте в процессе производства. При применении этого подхода особое внимание уделяется разными методикам калькулирования, плановым показателям, а также оценкам выполнения плана.

На сегодняшний день в нашей стране на законодательном уровне в отношении финансового учета и финансовой отчетности явно превалирует первый подход. Что касается информационной системы, формируемой бухгалтерским учетом (как финансовым, так и управленческим), то в любом случае она должна опираться на оба эти подхода и как представлять информацию об объектах управления с монетарных позиций, так и давать представление о натурально-вещественном составе хозяйственных средств предприятия и юридическом состоянии их источников. Отсюда большое значение имеют принципы планирования и нормирования, широко применявшиеся в централизованной экономике.

Деятельность руководителей и менеджеров можно свести к трем основным функциям: планирование, организация хозяйственной деятельности и контроль. Планирование означает постановку цели и выбора пу-

ти ее достижения. Организация хозяйственной деятельности подразумевает наиболее эффективную постановку производства (торговли), позволяющую получить при наименьших ресурсах заданный результат, либо при заданных ресурсах максимальный результат. Система внутреннего контроля предусматривает учет фактических результатов деятельности каждого структурного подразделения (центра ответственности) и их сравнение с плановыми показателями.

Как отмечалось выше, на законодательном уровне превалирует монетарный подход к системе организации бухгалтерского учета. Связано это с осуществляемым переходом к системе международных стандартов финансовой отчетности. Однако при наличии только финансового учета, основанного на монетарных принципах, руководство компании получает минимум информации, необходимой для принятия управленческих решений. А следовательно, в этом случае любая организация помимо финансового вынуждена вести еще и управленческий учет, система организации которого как раз и базируется на описанном выше втором методическом подходе. Что, кстати, полностью подтверждается зарубежной практикой.

Таким образом, построение системы управленческого учета в организации можно свести к трем основным блокам [1; 4]:

- планирование и бюджетирование на основе установленных плановых показателей и нормативов;
- организацию учета затрат, себестоимости и прибыли по центрам ответственности;
- организацию системы внутренней управленческой отчетности, включающей в себе плановые и фактические показатели, а также разницу между ними.

Если учесть, что в соответствии с Налоговым кодексом РФ все организации обязаны, наряду с бухгалтерским, вести также и налоговый учет, то представляется безрадостная картина: каждый хозяйствующий субъект обязан в соответствии с действующим законодательством вводить две учетные системы – бухгалтерскую и налоговую, а также для внутренних целей вести еще и управленческий учет. Таким образом, «учетная нагрузка» на организацию становится очень существенной, кроме того, три учетные системы, построенные на разных принципах и организуемые в разных информационных системах, несут отрицательный синергетический эффект. Попросту говоря, в этих зачастую противоречивых учетных данных все труднее становится разобраться и принять на основе их адекватные управленческие решения.

Мы предлагаем строить единую учетную систему хозяйствующего субъекта на основе единого Плана счетов, но с возможностью формировать разные выходные формы отчетности в зависимости от требований налогового и финансового законодательства, а также внутренних управленческих нужд компании. В данной статье мы рассмотрим только вопросы интеграции в единую учетную систему управленческого и финансового учета. Проблемы ведения налогового учета в рамках той же единой учетной системы будут рассмотрены в следующих публикациях.

Планирование начинается с определения стратегических планов организации. Они включают в себя цели, задачи, анализ внешней среды и основные направления действий. На основании стратегических планов разрабатываются долгосрочные планы или бизнес-планы сроком приблизительно на три года. В

бизнес-планах указываются направления деятельности организации, основные показатели, которых надо достичь по каждому направлению, а также примерное количество ресурсов, необходимое для достижения целей. Бизнес-планы расшифровываются и детализируются с помощью сметных планов или бюджетов.

Бюджет – это «количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода времени, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и/или расходы, которые должны быть понесены в течении этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели» (Определение Института дипломированных управляющих бухгалтеров по управленческому учету, США.) Главный бюджет представляет собой скоординированный по всем структурным подразделениям и центрам ответственности краткосрочный план работы организации и содержит количественные показатели планируемого результата, а также необходимых для его достижения ресурсов как в натуральном, так и в денежном выражении [4].

В зарубежной практике главный бюджет обычно состоит из операционного и финансового бюджетов [4]. В операционном бюджете содержатся планируемый объем продаж, а также основные показатели производственной деятельности предприятия. Финансовый бюджет включает в себя бюджет инвестиций, бюджет движения денежных средств и прогнозный баланс.

Для разработки системы бюджетов применяются специальные методы управленческого учета, позволяющие определить необходимый объем продаж для достижения заданной прибыли, запланировать наиболее рентабельный ассортимент продукции, спланировать производственную программу, позволяющую максимизировать финансовые результаты. Эти методы применяются в рамках СVP-анализа, или анализа взаимосвязи затрат, объема продаж и прибыли, иногда эту методику называют маржинальным анализом. Информационной базой для его проведения служит учетная система директ-костинг. На основе системы директ-костинг проводятся следующие виды анализа:

- анализ безубыточности производства и определение критического объема продаж;
- принятие решения по ценообразованию;
- планирование ассортимента продукции;
- определение производственной программы с учетом ограничивающего фактора.

Основные идеи системы директ-костинг были сформулированы в первой трети XX века Д.Ч. Гаррисоном. Практическое применение эта система получила только с 1953 г., когда описание этого метода опубликовала Американская ассоциация бухгалтеров. В России директ-костинг стал использоваться с 1990-х гг., т.е. с начала рыночных преобразований.

Сущность системы директ-костинг состоит в том, что планирование и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) производится только в части переменных затрат, т.е. только они распределяются по носителям затрат. Постоянные затраты учитывают на отдельном счете, в расчет себестоимости не включают и списывают на уменьшение финансового результата в конце периода. Также по переменным затратам оцениваются запасы готовой продукции и остатки незавершенного производства.

Калькулирование на основе системы директ-костинг можно представить схематически (рис. 1).

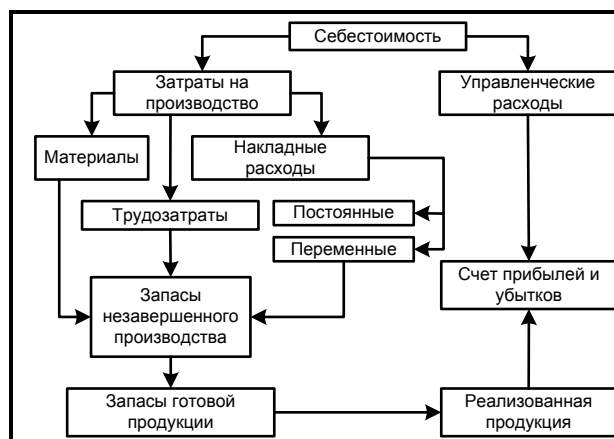


Рис. 1. Калькулирование по системе директ-костинг

Основной критерий деления затрат на постоянные и переменные – это отношение их величины к изменению объема выпуска продукции. Постоянные затраты не изменяются при изменении объема выпуска продукции. Переменные затраты изменяются при увеличении и уменьшении объемов производства. Некоторые затраты выступают как смешанные. Одной из проблем, с которой сталкиваются бухгалтеры аналитики при использовании данного метода анализа, является разделение затрат на постоянные и переменные. До достижения некоторого уровня производства затраты ведут себя как постоянные, при его повышении наблюдается их резкий скачок. Таким образом, часть расходов, отнесенных к постоянным, может изменяться в зависимости от изменения объема производства не линейно, а скачкообразно. Поэтому для определения характера этих затрат нелинейную зависимость необходимо перевести в линейную. Для этого используется метод линейной аппроксимации. Он предполагает определение релевантного уровня, т.е. такого уровня объема производства, при котором нелинейные затраты оцениваются как линейные. Метод линейной аппроксимации позволяет с достаточной степенью точности распределить затраты на постоянные и переменные. С целью сокращения трудоемкости расчетов распределение затрат можно производить более приблизительно, но в этом случае необходимо учитывать погрешности в расчетах [1].

Необходимо отметить, что деление затрат на постоянные и переменные применимо только к короткому периоду, в длительном периоде все затраты являются переменными. Итак переменные затраты изменяются по отношению к объему выпуска и постоянны на единицу выпускаемой продукции, постоянные затраты не изменяются в зависимости от уровня производства, но переменны на единицу продукции.

Основным аналитическим показателем в этой системе выступает маржинальный доход. Он отражает разницу между выручкой от продаж и переменными расходами. Маржинальный доход, рассчитанный на единицу продукции, определяется как разница между ценой и переменными затратами на единицу изделия и показывает, сколько денежных единиц дохода получила организация от продажи одной единицы продукции для покрытия постоянных расходов и получения прибыли.

Необходимо отметить, что приведенные методики анализа на базе системы директ-костинг предполагают следующие условные допущения:

- равенство выпущенного и проданного объема продукции;
- все переменные расходы предполагаются пропорциональными.

Поэтому при его практическом применении необходимо учитывать погрешность полученных аналитических данных.

Структура отчета о финансовых результатах (прибылях и убытках) также предусматривает деление затрат на постоянные и переменные, выделение маржинального дохода в отдельный показатель (табл. 1).

Таблица 1

**СХЕМА ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ**

Показатели	Изделия				
	A	B	C	D	E
1. Выручка от реализации	-	-	-	-	-
2. (-) Переменные затраты	-	-	-	-	-
3. (=) Маржинальная прибыль	-	-	-	-	-
4. (-) Постоянные затраты					
5. (=) Прибыль					

Подобная структура отчета имеет принципиальное значение, так как все аналитические расчеты, основывающиеся на информационной системе директ-костинг, используют понятие маржинального дохода.

Существует несколько модификаций этой учетной системы. Это так называемый простой директ-костинг и развитой директ-костинг. Первый вариант предусматривает формирование себестоимости продукции (работ, услуг) только по прямым переменным расходам, все косвенные расходы списываются на уменьшение финансовых результатов. Согласно второму варианту, в себестоимость продукции включаются как прямые переменные расходы, так и косвенные переменные, а косвенные постоянные расходы списываются на финансовые результаты. В настоящее время наибольшее развитие получил развитой директ-костинг. В российской практике при применении этой системы все производственные расходы, как правило, делятся на следующие статьи затрат:

- прямые материальные расходы;
- прямые затраты на оплату труда (вместе с отчислениями на социальное, медицинское и пенсионное страхование);
- переменные общепроизводственные расходы (как правило – расходы на содержание и эксплуатацию оборудования);
- постоянные общепроизводственные расходы;
- управленческие расходы.

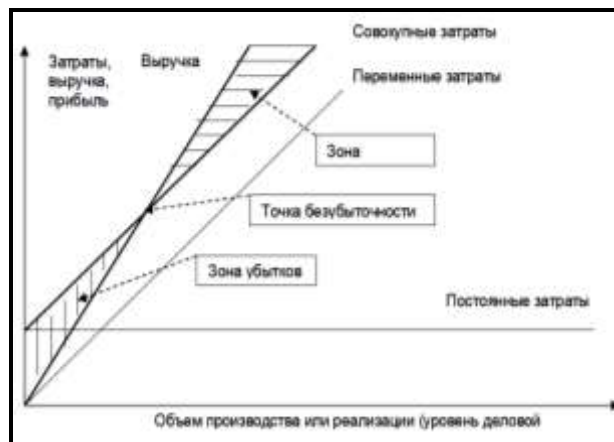
Затем первые три статьи образуют себестоимость продукции, работ, услуг, а остальные списываются на уменьшение финансовых результатов. Необходимо отметить, что в финансовом учете метод директ-костинг не может применяться. Для целей составления внешней отчетности готовая продукция (работы, услуги) оценивается либо по цеховой, либо по полной производственной себестоимости, включая в себя прямые расходы, цеховые расходы, как постоянные, так и переменные, а также, если это предусмотрено учетной политикой, управленческие расходы. Таким образом, чтобы интегрировать два учета, следует, во-первых, указать в учетной политике правила списания управленческих расходов на уменьшение финансового результата, во-вторых, ввести два субсчета к счету 25 «Общепроизводственные расходы»: субсчет 25/1 «Переменные общепроизводственные расходы» и субсчет

25/2 «Постоянные общепроизводственные расходы». Таким образом, постоянные и переменные цеховые расходы будут сгруппированы по двум разным субсчетам, путем перегруппировки учетной информации можно на выходе получить две отчетные формы: одну, исходя из требований финансового учета, где субсчет 25/2 «Постоянные общепроизводственные расходы» распределяется и включается в себестоимость производимой продукции, работ, услуг, и вторую, исходя из требований управленческого учета, где эти расходы не участвуют в формировании себестоимости продукции, работ, услуг, а вместе с другими постоянными расходами вычитаются из маржинального дохода.

Рассмотрим более подробно аналитические возможности системы директ-костинг, которые были обозначены выше.

Анализ безубыточности – это метод исследования соотношения между постоянными и переменными издержками, прибылью и объемом продаж. Целью анализа безубыточности является определить, что произойдет с финансовыми результатами при изменении объема продаж и выручки от реализации. Одной из задач анализа безубыточности является определения так называемой точки безубыточности, т.е. объема продаж, при достижении которого выручка от продаж равняется совокупным общим расходам, т.е. точки, в которой предприятие не несет убытков, но и прибыль от продаж равна нулю. Точка безубыточности – объем продаж, требуемый для уравнивания совокупных доходов и совокупных издержек. Он может быть выражен в натуральных единицах либо в денежном измерителе.

Соотношение затрат, выручки и прибыли может быть представлено графически (рис. 2).



**Рис. 2. Графический анализ взаимосвязи затраты – объем – прибыль**

Однако графический метод неудобен для применения, поэтому на практике точку безубыточности определяют расчетным методом. Данный метод позволяет знать критический объем производства, опускаясь ниже которого, предприятие входит в зону убытков. Используя эту методику, можно определять объем производства, необходимый для достижения запланированной прибыли и требуемого уровня рентабельности [7].

Одной из важных областей применения CVP-анализа является методика установления гибкого ценообразования. При недостаточной загрузке производственных мощностей и ограниченном спросе при заданном уровне цен можно принимать дополнительные заказы

по сниженным ценам, но только в том случае, если цена за одно изделие превышает переменные затраты на выпуск этого изделия. Тогда каждая дополнительная денежная единица маржинального дохода, полученная от продажи изделия, позволяет увеличить прибыль организации. В качестве примера можно привести работу кафе и ресторанов, которые в часы наименьшей наполняемости залов устанавливают цены на свою продукцию ниже себестоимости, но выше переменных затрат на одно блюдо.

Важным показателем, который необходимо учитывать при планировании, является показатель производственного риска. Используя модель затраты – объем – прибыль, можно определить его величину. Основной методикой его оценки является так называемый операционный рычаг. Поскольку из выручки фирмы возмещаются ее как постоянные, так и переменные расходы, то чем больше величина постоянных расходов, тем большей объем продаж необходимо обеспечить, чтобы достичь точки безубыточности. Таким образом, организации с большими в процентном соотношении организационно-техническими расходами более уязвимы при изменении рыночной конъюнктуры.

Смысл операционного рычага заключается в том, что изменение объемов реализации приводит к пропорционально большему изменению прибыли (убытка), т.е. наблюдается эффект рычага [7]. Это значит, что 1% изменение объема продаж приводит к кратному изменению прибыли, равному значению рычага. Следовательно, операционный рычаг – это отношение прироста прибыли от продаж к приросту объема продаж. Величину операционного рычага можно вычислить, используя натуральные значения объема продаж и стоимостные значения прибыли от продаж и постоянных расходов.

Для того чтобы методику **CVP**-анализа можно было применить к нескольким ассортиментным наименованиям, необходимо знать структуру выручки и долю продаж каждого товарного наименования в общем объеме продаж. Товарное наименование с наименьшей долей в общем объеме продаж выбирается за базовый товар, количество всех остальных товарных наименований выражается через количество базового товара. После этого мы получаем уравнение с одной переменной, решаем его, получаем искомое количество базового товара. Зная его значение, определяем необходимое количество остальных товаров. Необходимо отметить, что эту методику можно применять только к однородным видам продукции, имеющим одни и те же единицы измерения, например цемент разных сортов, сорта бензина, отличающиеся октановым числом, и т.д.

Одним из важных элементов **CVP**-анализа является методика планирования при наличии ограничивающих факторов. Она применяется при наличии определенной номенклатуры выпускаемой продукции разного уровня рентабельности, объем выпуска которой ограничен спросом. Ограничивающим же фактором, как правило, является объем производственной мощности. Использование данного метода дает возможность оптимально спланировать производственную программу таким образом, чтобы получить максимальное количество маржинального дохода.

Цель данной методики – получить максимальную отдачу не от единицы выпущенного изделия, а от каждого машино-часа работы производственных мощностей. Основным показателем рассматриваемого метода яв-

ляется показатель относительного маржинального покрытия (ОМП). Он представляет величину маржинального дохода, полученного за один машино-час работы оборудования. Выбирая такие изделия, которые позволят получить максимальное значение относительного маржинального покрытия за каждый час работы оборудования, организация может значительно увеличить прибыль от продаж.

Следующим необходимым условием для организации планирования является наличие разработанных норм и нормативов [3]. Операционные бюджеты разрабатываются только на основании норм расходования ресурсов. Норма – это заранее установленное количество ресурсов в натуральном или стоимостном выражении, необходимых для производства единицы выпускаемой продукции.

Наиболее прогрессивными являются нормы, разработанные на основе тщательного анализа технологического процесса, т.е. технически обоснованные нормы. Они устанавливаются в соответствии с технической документацией, технологическими картами, проектами и т.д. Но нормы могут устанавливаться и по уже достигнутым ранее производственным результатам.

Разработка в организации нормативов использования производственных ресурсов подразумевает постановку нормативного учета. Нормативный учет служит как инструментом планирования, так и способом контроля за выполнением планов [2]. Нормативный учет подразумевает обязательное составление нормативных калькуляций. Бюджеты производственных ресурсов, входящие в операционный бюджет, имеют в своей основе нормативные калькуляции.

Что касается организации нормативного учета в рамках единой учетной системы хозяйствующего субъекта, то система финансового учета вполне позволяет его интегрировать. В действующем Плане счетов предусмотрен счет 40 «Выпуск продукции», который предназначен для учета отклонений от норм. Используя стандартные проводки, указанные в Инструкции по применению Плана счетов, на счете 20 «Основное производство» отражаются фактические расходы, связанные с выпуском продукции, а на счете 43 «Готовая продукция» – нормативная себестоимость этой продукции. Для взаимосвязи этих двух показателей и используется счет 40 «Выпуск продукции». Таким образом отражение на счетах нормативных и фактических затрат дает возможность сопоставить между собой те и другие затраты, выявить и проанализировать отклонения, однако сделать это можно только по окончании отчетного периода. Данная методика не дает возможность организовать учет затрат так, чтобы сразу, в момент их возникновения, отражать на счетах расходы по нормам и отклонения от норм.

Поэтому многие авторы предлагают для отражения в учете отклонений ввести специальный счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» и организовать учет затрат таким образом, что бы на счете 20 «Основное производство» отражались расходы в пределах норм, а на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» – расходы сверх норм. Тогда фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) будет определяться как сумма (разность) между оборотами по счетам 20 «Основное производства» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Однако счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» находится во втором разделе Плана счетов «Производственные запасы», следовательно, он предназначен для учета отклонений в стоимости именно материально-производственных запасов, и учет с его помощью отклонений от нормативов фактических производственных затрат может привести к нарушению структуры действующего Плана счетов. Поэтому вместо счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» нами предлагается ввести два субсчета к счету 20 «Основное производство»: субсчет 20/1 «Нормативные расходы основного произ-

водства» и субсчет 20/2 «Отклонения от нормативных расходов основного производства».

Разберем данную методику учета на конкретном примере.

Предприятие производит продукцию А. Исходя из среднегодовой мощности предприятие может выпустить 4 000 единиц продукции А. Данные о нормативных и фактических затратах приведены в табл. 2.

В течение исследуемого периода фактический выпуск продукции составил 3 800 единиц.

Данные о фактических затратах предприятия приведены в табл. 3.

Таблица 2

**НОРМАТИВНЫЕ ЗАТРАТЫ ЗА ИССЛЕДУЕМЫЙ ПЕРИОД**

Показатель	Нормативное количество, усл. ед.	Нормативные ставки, руб.	Нормативные затраты на ед. продукции	Нормативные затраты на весь выпуск
Основной материал С	5	10	50	200 000
Прямые трудозатраты	3	10	30	120 000
Переменные ОПР (К перн)	-	2,5 на 1 труда	7,5	30 000
Постоянные ОПР	-	2 (24 000 / (4000 * 3))	6	24 000
Итого	-	-	93,5	-

Таблица 3

**ФАКТИЧЕСКИЕ ЗАТРАТЫ ЗА ИССЛЕДУЕМЫЙ ПЕРИОД**

Показатель	Фактическое количество, усл. ед.	Фактические ставки, руб.	Фактические затраты на ед. продукции	Фактические затраты на весь выпуск
Основной материал С	6,32	10,2	64,464	244 963
Прямые трудозатраты	3,1	10,1	31,31	118 978
Переменные ОПР (К перн)	-	4,84 (57 000 / 3,1 * 3800)	15	57 000
Постоянные ОПР	-	2,04 (24 000 / 3,1 * 3800)	6,32	24 000
Итого	-	-	117,094	-

Таблица 4

**ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ**

№	Хозяйственные операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Примечание
1	Накладные-требования. Переданы материалы в производство для изготовления продукции	20/основные материалы	10	244 963	Данная проводка составляется на всю сумму фактически переданных материалов
2	Расчетная ведомость. Начислена заработная плата основным производственным рабочим	20/прямые трудозатраты	70	118 978	Данная проводка составляется на всю сумму фактически начисленной заработной платы
3	Справка бухгалтерии. Списаны переменные ОПР	20/переменные ОПР	25/переменные ОПР	57 000	Данные табл. 3
4	Справка бухгалтерии. Списаны постоянные ОПР	20/постоянные ОПР	25/постоянные ОПР	24 000	Данные табл. 3
5	Ведомости. Сдана на склад готовая продукция по нормативной себестоимости	43	40/основные материалы	190 000	Данные табл. 2 * 3800 / 4000
		43	40/прямые трудозатраты	114 000	Данные табл. 2 * 3800 / 4000
		43	40/переменные ОПР	28 500	Данные табл. 2 * 3800 / 4000
		43	40/постоянные ОПР	22 800	Данные табл. 2 * 3800 / 4000
6	Справка бухгалтерии. Списана фактическая себестоимость выпущенной продукции	40/основные материалы	20/основные материалы	244 963	Операция 1
		40/прямые трудозатраты	20/прямые трудозатраты	118978	Операция 2
		40/переменные ОПР	20/переменные ОПР	57 000	Операция 3
		40/постоянные ОПР	20/постоянные ОПР	24 000	Операция 4
7	Списаны отклонения на уменьшение финансового результата	90	40/основные материалы	54 963	Операция 6
		90	40/прямые трудозатраты	4 978	Операция 6
		90	40/переменные ОПР	28 500	Операция 6
		90	40/постоянные ОПР	1 200	Операция 6

Таблица 5

## РЕГИСТР ПО СЧЕТУ 40 «ВЫПУСК ПРОДУКЦИИ»

Наименование статьи затрат	Дебет	Кредит
Основные материалы	244 963	190 000; 54 963
Прямые трудозатраты	118 978	114 000; 4978
Переменные ОПР	57 000	28 500; 28 500
Постоянные ОПР	24 000	22 800; 1 200
Итого	444 941	355 300; 89 641

Таблица 6

## ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

№	Хозяйственные операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Примечание
	Переданы материалы для нужд основного производства	-	-	-	-
1	А) в пределах норм	20/1/основные материалы	10	190 000	Данные табл. 2 стр. * * 3 800 / 4 000
	Б) сверх норм	20/2/отклонения материалов	10	54 963	244 963 – 190 000
2	Начислена основная заработная плата	20/1/прямые трудозатраты	70	114 000	Данные табл. 2 стр. * * 3 800 / 4 000
	А) в пределах норм	20/2/отклонения прямых трудозатрат	70	4 979	118 979 – 114 000
3	Списаны переменные ОПР	20/1/переменные ОПР	25/переменные ОПР	28 500	Данные табл. 2 стр. * * 3 800 / 4 000
	А) в пределах норм	20/2/отклонения переменных ОПР	25/переменные ОПР	28 500	57 000 – 28 500
4	Списаны постоянные ОПР	20/1/постоянные ОПР	25/постоянные ОПР	22 800	Данные табл. 2 стр. * * 3 800 / 4 000
	А) в пределах норм	20/2/отклонения постоянных ОПР	25/постоянные ОПР	1 200	24 000 – 22 800
5	Выпущена и сдана на склад продукция по нормативной себестоимости	43	20/1	355 300	Сумма дебетового оборота по счету 20/1
6	Списаны на уменьшение финансового результата отклонения от норм	90	20/2	89 641	Сумма дебетового оборота по счету 20/2

Таблица 7

## РЕГИСТР ПО СУБСЧЕТУ 20/2 «ОТКЛОНЕНИЯ ОТ НОРМАТИВНЫХ ЗАТРАТ В ОСНОВНОЕ ПРОИЗВОДСТВО»

Руб.

Наименование статьи затрат	Дебет	Кредит
Основные материалы	54 963	54 963
Прямые трудозатраты	4 978	4 978
Переменные ОПР	28 500	28 500
Постоянные ОПР	1 200	1 200
Итого	89 641	89 641

Соответственно, все нормативные затраты при выявлении отклонений необходимо корректировать на фактический объем выпуска, т.е. умножать на коэффициент 3 800 / 4 000. Отразим эти хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета первым способом с использованием счета 40 «Выпуск продукции».

Таким образом, регистр по счету 40 «Выпуск продукции» будет выглядеть следующим образом (табл. 4, 5).

Рассмотрим второй способ отражения этих операций на счетах бухгалтерского учета (с использованием двух субсчетов к счету 20 «Основное производство: субсчет 20/1 «Нормативные затраты в основное производство» и 20/2 «Отклонение от нормативных затрат в основное производство»).

Сам по себе процесс нормирования можно рассматривать как идеальную модель производственного процесса. Нормативный учет задает эталонные параметры производства, в результате выполнения которых получается минимальная себестоимость единицы готового изделия при заданном качестве. Бухгалтерский учет определяет фактическую себестоимость единицы изделия, либо определяет фактические расходы с делением на нормируемые и отклонения от норм. Таким образом, основное преимущество нормативного учета состоит в том, что он дает возможность анализировать размеры и причины отклонения от норм и принимать на основе такого анализа управленческие решения.

Методика оценки отклонений включает следующие этапы:

- выявление отклонений путем сравнения фактических и нормативных затрат: выявляются статьи затрат, по которым имели место отклонения;
- факторный анализ отклонений. Выявляется фактор, в результате которого произошло отклонение. Если их несколько, то анализируется степень влияния каждого фактора на размер отклонения;
- выявление причин отклонений с целью принятия соответствующих управленческих решений;
- запись отклонений на счетах бухгалтерского учета и в учетных регистрах.

Как правило, причинами отклонения от норм являются три фактора:

- перерасход потребляемого ресурса;
- изменение цен на ресурсы;
- несоблюдение планового объема выпуска готовой продукции.

Последним элементом системы планирования и бюджетирования является организация контроля за выполнением плана. Для этого необходимо разработать систему внутренней отчетности для каждого центра ответственности, которая будет включать в себя ключевые показатели оценки деятельности именно этого центра. Как правило, большинство центров ответственности являются центрами затрат, поэтому таким показателем будет уровень расходов, совершенных структурным подразделением с выделением тех расходов, которые подлежат контролю со стороны руководителя этого структурного подразделения. Для центров ответственности, выделенных как центры прибыли и рентабельности, ключевым показателем будет так же размер полученного дохода.

Внутренняя отчетность должна содержать плановое и фактическое значение этих показателей, а так же разницу между ними (отклонение). На основании данных о выполнении плана принимается решение о материальном стимулировании руководителя центра ответственности, а так же проводится анализ отклонений от плановых значений с выявлением причин.

Необходимо отметить, что в современных условиях невозможна эффективная работа организации без постановки целей, исследования конкурентной среды и рынка, а также контроля за использованием внутренних ресурсов. Эти принципы находят выражение в системе планирования и бюджетирования, которая представляет собой взаимосвязку как стратегических целей организации, так и тактических возможностей ее достижения. Система планирования должна опираться на эффективные аналитические методики, какой является система **CVP**-анализа.

Метод маржинального анализа дает возможность на стадии планирования определить необходимый объем продаж для достижения плановой прибыли, спланировать ассортимент и производственную программу при наличии ограничивающих факторов. Применяя методы **CVP**-анализа при составлении планов и бюджетов, организация может значительно увеличить свою прибыльность и рентабельность, а значит, повысить конкурентоспособность на рынке.

Организация единой учетной системы, включающей в себя финансовый, управленческий и налоговый учет, на основе единого Плана счетов в рамках хозяйствующего субъекта даст синергетический эффект от применения учетных данных.

Волотовская Ольга Станиславовна

## Литература

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / М.А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2007.
2. Гаррисон Р. и др. Управленческий учет [Текст] / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр ; пер. с англ. под ред. М.А. Карлика. – 12-е изд. – СПб. : Питер, 2010.
3. Гаррисон Ч. Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости [Текст] / Ч. Гаррисон. – Л. : Союзоргучет, 1933.
4. Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / Н.П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 2007.
5. Нечитайло А.И. Понятие, сущность и принципы разработки концепций бухгалтерского учета [Текст] / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова // Тезисы докладов научно-теоретической конференции. – СПб. : СПбТЭИ, 2011.
6. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности [Текст] / Г. Эмерсон. – М. : Экономика, 1972.
7. Gahlon J. Operating leverage as a determinant of systematic risk // Journal of business research. 1981. Vol. 9. p. 297-308.

## Ключевые слова

Стратегическое планирование; **CVP**-анализ; директ-костинг; постоянные расходы; переменные расходы; маржинальный анализ; точка безубыточности; нормативный учет; нормативные калькуляции; факторный анализ отклонений.

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в связи с процессами глобализации усиливается конкуренция и на сегодняшний день особо остро стоят вопросы организации управленческого учета на предприятиях. В связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности особую актуальность получают проблемы интеграции системы управленческого и финансового учета.

Научная новизна и практическая значимость. В статье изложены основные и наиболее актуальные на сегодняшний день методики ведения управленческого учета, такие как **CVP**-анализ и нормативный учет, исследовано их значение для организации хозяйственной деятельности предприятий на современном этапе. В статье приводится анализ существующих учетных систем и моделей и проводится исследование вопросов интеграции этих систем в единую информационную систему хозяйствующего субъекта. Практическая значимость работы имеет место в связи с возможностью применения результатов приведенного исследования в практической деятельности организации при разработке системы бухгалтерского финансового и управленческого учета.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Глазов М.М., д.э.н., профессор кафедры экономики и менеджмента, декан экономического и социально-гуманитарного факультета ФГБОУ ВПО «Российский государственный гидрометеорологический университет»*