**КРАТКИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ**

по учебной дисциплине

**«Управленческий учет и анализ в бюджетных организациях»**

**Раздел 1 «Управленческий учет в бюджетных организациях»**

для студентов специальности 6-05-0411-01 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

1. **ПОНЯТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ЕГО ОРГАНИЗАЦИИ**

**1.1 Бухгалтерский управленческий учет в системе управления бюджетной организацией, его предмет**

Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных  
подразделений. Этот процесс включает выявление, измерение, фиксацию, сбор,  
хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций. Управленческий учет представляет собой одновременно и систему, и  
область исследований. Он является важным элементом системы управления  
организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета.  
Бухгалтерский управленческий учет – это связующее звено между учетным процессом и управлением предприятием. Предметом бухгалтерского управленческого учета является производственная деятельность  
организации и ее отдельных структурных подразделений (сегментов), называемых центрами ответственности.

В управленческом учете под центрам ответственности понимают структурное подразделение организации, во главе которого стоит менеджер, контролирующий затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса, показатель, определяемый для данного подразделения руководством.  
Сегменты бизнеса, деятельность которых является предметом бухгалтерского управленческого учета, могут обладать юридической самостоятельностью или входить в состав организации на правах структурных подразделений.  
В первом случае в качестве примера можно сослаться на холдинг, состоящий из материнской компании, зависимых и дочерних организаций.  
Постановка системы управленческого учета, единого для всех организаций,  
входящих в состав такого образования, позволяет более эффективно вести  
хозяйственную деятельность как на отдельных предприятиях, так и по холдингу в целом, оперативнее получать необходимую бухгалтерскую информацию, учитывать интересы всех участников бизнеса, а в конечном счете –   
избегать ошибочных управленческих решений.

Во втором случае речь идет об организациях, имеющих в своем составе  
отдельные структурные подразделения, например заочный вуз со множеством филиалов; строительный трест, в состав которого входят строительно-монтажные управления; издательский дом, имеющий ряд направлений  
деятельности, и т.д. Как правило, это менее крупные (в сравнении с вышеприведенными) центры ответственности.

Кроме того, предметом управленческого учета может стать деятельность  
отдельных цехов завода, отделов магазина, отделений больницы, т.е. совсем  
мелких сегментов бизнеса. При этом надо иметь в виду, что каждое структурное подразделение имеет своего руководителя.

**1.2 Влияние организационной структуры бюджетной организации на построение системы бухгалтерского управленческого учета**

Деление организации на центры ответственности и их ранжирование называют организационной структурой предприятия. От построения организационной структуры зависит система управленческого учета организации. Организационную структуру можно определить как разделение организации на отдельные структурные подразделения и службы (центры ответственности), предполагающее распределение между ними функционала по решению задач, возникающих в ходе деятельности, таким образом, чтобы обеспечить эффективное достижение целей, стоящих перед организацией в целом.

**Организационная структура управления** — это база системы управления организацией. Она определяет состав структурных единиц, подчиненность,взаимодействие работников и подразделений и распределение работ между ними. Понятие ОСУ тесно связано с такими понятиями, как соотношение ответственности и полномочий, централизация и децентрализация, ответственность и контроль, нормы управляемости, организационная политика организации, модели и проектирование организационных структур. ОСУ может быть представлена в виде схематичной модели,блоками которой будут выступать директор или руководитель, структурные подразделения организации, отдельные управленческие единицы и связи между ними.

**Организационная структура:**

* определяет алгоритм взаимоотношений руководящего состава и рабочего персонала, структурных подразделений предприятия в процессе производства;
* служит основой распределения обязанностей между работниками предприятия;
* позволяет упорядочить процесс принятия управленческих решений.

Ясная модель организационной структуры бюджетной организации даст возможность быстро выявить проблемы взаимодействия управляющих субъектов и управляемых объектов организации, увидеть, как устроены процессы, оценить их сильные и слабые стороны. Непродуманно построенная организационная структура может привести к значительному увеличению сроков выполнения работ или оказания услуг, вызвать излишнюю бюрократизацию при работе с документами, перекладывание работы одним работником на другого (при отсутствии четкого разграничения обязанностей). Правильно выстроенная, отлаженная и продуманная организационная структура гарантирует стабильное и динамичное развитие бюджетной организации и полноценное ее функционирование.

Организационная структура бюджетной организации может быть охарактеризована как централизованная или децентрализованная - в зависимости от степени ответственности, возложенной на нее руководителем.

В процессе построения организационной структуры нужно учитывать следующие факторы:

* сферу деятельности бюджетной организации;
* виды ее деятельности;
* виды предлагаемойпродукции (работ, услуг);
* масштаб организации и возможности оказания дополнительных платных услуг;
* размеры прочих ресурсов.

**1.3 Основные объекты, задачи и принципы бухгалтерского управленческого учета**

Объектами бухгалтерского управленческого учета являются затраты организации и его отдельных структурных подразделений — центров ответственности; результаты хозяйственной деятельности как всей бюджетной организации, так и отдельных центров ответственности; внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен; бюджетирование и внутренняя отчетность.

Хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер (операции с ценными бумагами, продажа или покупка имущества, арендные и лизинговые операции, инвестиции в дочерние и зависимые общества и т.п.), выходят за рамки предмета управленческого учета.

В условиях современной экономики, учитывая специфику деятельности бюджетных организаций, цель управленческого учета состоит в подготовке релевантной информации, направленной на решение следующих задач:

* планирование и текущий контроль расходов бюджетной организации, выявление и последующее снижение неэффективных затрат;
* калькулирование себестоимости услуг бюджетной организации;
* выработка адекватной для текущего момента ценовой политики бюджетной организации, обоснование перечня предоставляемых платных услуг и т.д.

**Таблица 1 – Принципы управленческого учета**

|  |  |
| --- | --- |
| **Название принципа** | **Содержание принципа** |
| Оперативностьпредставленияинформации | Предполагаетослаблениетребованийкполнотеинформациивпользуееоперативности |
| Полезностьпредставляемой информации | Предполагаетприменениеинструментария управленческогоучета,обеспечивающегополучение информации,*полезнойизначимой*для принятияуправленческихрешений |
| Гибкостьсистемы управленческогоучета | Означаетприспособленностьсистемы управленческогоучетакиндивидуальнымособенностям бюджетнойорганизации,совершенствованиесистемы помереизменения  бизнес-процессоворганизации |
| Прогнозностьсистемы управленческогоучета | Означаетнаправленностьсистемы управленческого учетанаоптимизациюрезультатов деятельностибюджетнойорганизации вцеломиееструктурных подразделений |
| Экономичностьпредставляемойинформации | Означает,чтоэффектотиспользованиясведений,полученныхизсистемы управленческогоучета,должен бытьвышерасходовнаее подготовку |
| Принцип делегирования ответственности имотивации исполнителей | Предполагаетперераспределениеответственности междуруководителямиразличныхиерархическихуровней управленияивыбор критериевоценкиихдеятельности,максимально способствующихихмотивации |
| Принципуправленияпо отклонениям | Означает,чтовнутренняяотчетностьдолжна содержать информациюоботклоненияхфактических показателейотзапланированных, чтопозволяетустановитьответственностьза возникшиенеблагоприятныеотклонения  иоперативноустранить причиныихвозникновения |
| Принципконтролируемости показателей внутреннейотчетности | Предполагаетраздельноесоставление отчетности попоказателям,контролируемымине контролируемымруководителемданного уровня управления |
| Представлениерелевантнойинформации | Означаетсоблюдениевзвешенногобаланса между: прошлой,текущей ибудущейинформацией; внутреннимиивнешнимиданными; финансовойинефинансовой информацией |

**1.4 История развития управленческого учета. Становление и развитие бухгалтерского управленческого учета в Республике Беларусь**

Первый этап развития управленческой бухгалтерии относится к периоду между двумя мировыми войнами. В это время управленческая бухгалтерия занималась проблемами исчисления и анализа себестоимости продукции. Она называлась промышленной, аналитической, или бухгалтерией калькулирования себестоимости. Ее основной целью было детальное определение фактической себестоимости продукции на основе использования методов учета затрат «директ-костинг» (directcosting) или рационального включения постоянных затрат, которые позволяли определить полную себестоимость производственной продукции. К недостаткам аналитической бухгалтерии того периода можно отнести многоэтапность и трудоемкость определения фактической себестоимости продукции и значительные затруднения ее использования в управлении субъектом из-за слишком позднего получения информации после совершения хозяйственной операции или процесса.

Второй этап развития управленческого учета начался после второй мировой войны и длится по настоящее время. В этот период возникла управленческая бухгалтерия в широком смысле. Ее основной целью стало принятие решений по управлению деятельностью организации. Исходной точкой этого процесса явился 1953 г., когда национальная ассоциация бухгалтерского учета США (americanaccountingassociation) разработала и опубликовала метод «затраты – выпуск» (cost – volume). Во франции этот метод получил название «маржинальная бухгалтерия». Он стал базой для принятия краткосрочных решений по управлению деятельностью производственных компаний названных стран с развитой рыночной экономикой.

1. **ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

**2.1 Взаимосвязь и отличительные особенности управленческого и бухгалтерского учета**

Между управленческим учетом и бухгалтерским учетом много общего, поскольку оба они используют информацию учетной системы организации. Общепринятые принципы бухгалтерского учета могут действовать также и в управленческом аспекте, так как руководители в своей деятельности не могут руководствоваться исключительно непроверяемыми, субъективными оценками и мнениями. Информация обеих подсистем используется для принятия необходимых управленческих решений.

**Таблица 2 – Взаимосвязь и отличительные особенности управленческого и бухгалтерского учета**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Критерии сравнения** | **Бухгалтерский учет** | **Управленческий учет** |
| Цель учета | Представление данных для составления бухгалтерской отчетности в целом по организации, и пользователями этой информации является собственная администрация и внешние пользователи. | Отражение информации внутри конкретной организации, которая используется только администрацией организации |
| Пользователи  информации | Работники организации, вышестоящие организации, налоговики, банки, статистические организации | Информация закрытая для внешних потребителей |
| Источники информации | Данные о произведенных финансовых операциях, а также информация налогового учета | Использует учетные данные налогового учета. Однако при ведении управленческого учета используется дополнительно информация о нормах расхода материальных и прочих ресурсов, о нормах расхода заработной платы, о НИОКТР и т. д. |
| Обязательность | Обязателен для всех организаций | Необязателен для ведения |
| Правила ведения учета | Регламентировано нормативными правовыми актами | Нормы и правила ведения устанавливается самой организацией |
| Основные объекта учета | Организация в целом | Деятельность структурных подразделений организации |
| Формы представления информации | Предоставляется пользователям по формам, которые утверждаются государственными органами (Минфином) | Результаты представляются в произвольной форме |
| Измерители учетной информации | Используются денежные измерители в национальной валюте | Используются все виды измерителей |
| Периодичность составления отчетов | Форма отчетности составляется по окончании каждого квартала/года | Периодичность составления отчетов устанавливается руководителем организации и может  составляться ежедневно, еженедельно, ежемесячно и т.д. |

**2.2 Связь между управленческой и финансовой бухгалтерией**

В современной рыночной экономике не теряют актуальности вопросы результативной интеграции бухгалтерского финансового и управленческого учета. Особенно резко данная проблема встает перед предприятиями в связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности. Основными задачами, стоящими перед современными предприятиями является осуществление наиболее эффективного управленческого учета, включающего стадии планирования, контроля и принятия решений, базирующегося на финансовом учете. Для решения поставленных задач организациям необходимо быть максимально информированными о своих финансовых показателях. В связи с этим для организаций более важную роль представляет внутренняя направленность бухгалтерского учета с точки зрения мобилизации их резервов.

Финансовый и управленческий учет представляет собой взаимосвязанные и взаимовлияющие элементы бухгалтерского учета. Обе системы учета могут являть одинаковые хозяйственные операции. Оба учета имеют единую информационную базу, которая должна быть намного шире и информативнее, нежели база одного финансового учета. Здесь очень важную роль играет единство исходной информации, так как результаты деятельности организации обычно представляются важными не только для руководителей организации, осуществляющих управление, но также для регуляторов, инвесторов, кредиторов, банков и других контрагентов.

Специалиста, осуществляющего управленческий учет, традиционно называют бухгалтером-аналитиком (в странах континентальной Европы используют другой термин — «финансовый контроллер»).

В соответствии с задачами, стоящими перед управленческим учетом, усилия бухгалтера-аналитика должны быть направлены на сохранение и приращение стоимости бюджетной организации, совершенствование его бизнес-модели.

1. **РАСХОДЫ И ЗАТРАТЫ БЮДЖЕТНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ. ПОНЯТИЕ РАСХОДОВ И ЗАТРАТ**

**3.1 Классификация затрат на производство**

Расходы – уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имуществ (ст. 1 Закона № 57-З1).

Затраты – стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах (п. 2 Инструкции № 157).

Иными словами, если расходы уменьшают активы организации, то затраты их увеличивают.

Расходами организации не признается выбытие активов, в частности, в связи с приобретением и созданием основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов (п. 4 Инструкции № 157).

По своему содержанию расходы по текущей деятельности включают затраты, формирующие:

– себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;

– управленческие расходы;

– расходы на реализацию;

– прочие расходы по текущей деятельности (п. 8 Инструкции № 157).

***Классификация затрат на производство***

В соответствии с экономическим содержанием затраты на производство группируют по следующим *элементам*:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

- расходы на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- прочие затраты.

Данная классификация позволяет объединить затраты по однородным их видам, и определить, что и в каком объеме расходуется на производство продукции, работ, услуг.

**3.2Группировка затрат на производство по экономическим элементам**

Элементы себестоимости – это однородные по своему характеру затраты всех служб и цехов на производственные и хозяйственные нужды.

При группировке затрат по элементам определяются затраты организации в целом, без учета его внутренней структуры и без выделения видов выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. Документ, в котором представлены затраты по элементам, представляет собой смету затрат на определенный вид работ или услуг. Смета затрат составляется для расчета общей потребности бюджетной организации в материальных и денежных ресурсах. Сумма затрат по каждому элементу определяется на основе счетов поставщиков, ведомостей начисления заработной платы и амортизации.

Классификация затрат по экономическим элементам позволяет определить структуру себестоимости. Для этого исчисляют удельные веса каждого вида затрат в процентах ко всей себестоимости, разделить затраты на группы по их экономической природе. Затраты существенно отличаются по структуре себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. В одних преобладают затраты на заработную плату, в других — материальные затраты, в третьих — расходы на электроэнергию и т.д.

**3.3Группировка затрат на производство по статьям калькуляции**

Для эффективного управления деятельностью бюджетной организации и обоснованного ценообразования необходимо знать затраты не только в целом по учреждению, но и на единицу услуги, т.е. калькулировать ее себестоимость. Для определения затрат, относящихся к каждому объекту калькуляции, необходимо учесть их в таком разрезе, который обеспечил бы возможность калькулирования.

Учет затрат производства состоит из калькуляции расходов на:

* оплату труда;
* отчисления оплаты социальных нужд;
* материальные затраты (покупка сырья, обслуживание оборудования);
* амортизацию.

Выбор объекта калькулирования в бюджетных организациях зависит от множества факторов. Для калькулирования себестоимости услуг бюджетных организаций могут применяться следующие способы:

• прямого счета;

• суммирования затрат;

• пропорционального распределения затрат;

• нормативный;

• комбинированный.

Калькуляции позволяют принимать более оптимальные управленческие решения, сравнивать фактические затраты с плановыми, затратами базового периода, затратами аналогичных бюджетных организаций, полнее использовать резервы экономии. Кроме того, калькуляции способствуют повышению экономической обоснованности цен на услуги.

**3.4Группировка затрат на производство по различным признакам в соответствии с целевым назначением информации**

Затраты на производство могут группироваться по различным признакам в соответствии с целевым назначением информации.

Современные системы управленческого учета призваны обеспечивать руководство бюджетной организации данными о состоянии его бизнес-процессов, о возникающих рисках со стороны рыночного окружения. Важнейшее предназначение управленческого учета состоит в подготовке специальной информации, направленной на выявление перспективных направлений деятельности в будущем, учитывая конкурентные преимущества учреждения и тенденции развития рыночной среды. Решение указанных задач предполагает анализ специально подготовленной информации о возможных путях создания добавленной ценности, оценку перспектив развития и возможных рисков.

Таким образом, управленческий учет способствует решению не только оперативных задач управления (организация и контроль за эффективностью текущей деятельности организации в целом, ее структурных подразделений, отдельных бизнес-процессов, оптимальное использование ресурсного потенциала бюджетной организации), но и выработке стратегии и тактики организации.

Управленческий учет в бюджетных организациях должен стать частью информационной системы учета, формирующей релевантную информацию и обеспечивающей ею все уровни управления для оценки эффективности использования всех имеющихся ресурсов и принятия решений, направленных на повышение качества оказания услуг населению. Цель этой системы – подготовка и предоставление достоверной, полной и своевременной внутренней информации для принятия управленческих решений, направленных на достижение стратегических целей бюджетной организации.

Одним из инструментов стратегического управленческого учета является система сбалансированных показателей BalancedScoreCard (BSC) – модель комплексного планирования и анализа эффективности деятельности, которая позволяет связать стратегические цели бюджетной организации с бизнес-процессами и повседневными действиями работников. Система сбалансированных показателей направлена на вовлечение поведенческих аспектов в процесс повышения эффективности деятельности и позволяет оценить результаты функционирования организации в долгосрочной перспективе.

1. **СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ БЮДЖЕТНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ: ОБЩАЯ СХЕМА**

**4.1 Общая схема учета затрат на производство**

Учет затрат на производство предполагает сбор информации о затратах, которые по способу возмещения можно разделить на две группы:

-затраты, не включаемые в себестоимость продукции и возмещаемые за счет прибыли, фондов, формируемых за счет прибыли, других источников;

-затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) и возмещаемые при реализации. Они, в свою очередь, подразделяются на прямые и косвенные затраты.

К прямым относят затраты, которые могут быть непосредственно отнесены на конкретный вид продукции. К косвенным относятся затраты, связанные с выпуском нескольких видов продукции.

Общая сумма прямых и косвенных затрат, образующихся в процессе производства, называется фактической производственной себестоимостью.

Производственная себестоимость всей вы­пущенной за месяц продукции (Сп) рассчитывается по формуле:

Сп = НЗП.н. + Зо – НЗП.к. – Во – Н, (1)

где НЗПн. – остаток незавершённого производства на начало месяца;

Зо – общая сумма прямых и косвенных затрат за месяц;

НЗП.к. – остаток незавершённого производства на конец месяца;

Во – возвратные отходы;

Н – недостачи и потери незавершённого производства.

Группировка затрат по классификационным признакам производится из первичных, сводных документов на счетах затрат. Затем затраты перегруппировываются по группам и статьям. И после этого определяется фактическая себестоимость выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг Затем определяется вся сумма затрат в целом по бюджетной организации.

**4.2 Классификация затрат для принятия решений и планирования**

Управленческие решения в основном обращены в будущее, поэтому руководителям нужна подробная информация об ожидаемых расходах и доходах. В целях получения такой информации выделяют следующие виды затрат:

* переменные и постоянные;
* релевантные затраты;
* безвозвратные затраты;
* вмененные затраты;
* инкрементные затраты;
* предельные затраты и доходы;
* планируемые и непланируемые.

*Затраты для определения себестоимости выпускаемой продукции* группируют на:

* входящие и истекшие.

Под *входящими* подразумевают средства, которые были приобретены, имеются в наличии и должны принести доход в будущем (активы). А *истекшие* - средства, израсходованные для получения дохода и потерявшие способность его приносить в будущем (израсходованные средства);

* текущие и единовременные.

Так, *текущие* представляют собой затраты, производимые в процессе производства постоянно и включаемые в себестоимость, е*диновременные* - разово.

* прямые и косвенные;

*Прямые* затраты непосредственно включают в себестоимость конкретного вида продукции, работ, услуг. *Косвенные* затраты включают в себестоимость продукции путем распределения.

* основные и накладные;

*Основные* (технологические) обусловлены самим производственным процессом. *Накладные* затраты связаны с управлением и обслуживанием производства.

* одноэлементные и комплексные.

*Одноэлементные* затраты состоят из экономически однородных элементов (материалы, топливо). *Комплексные* представляют собой совокупность разнородных экономических элементов (потери от брака, общепроизводственные затраты).

* переменные и постоянные.

*Переменные* затраты зависят от объема выпущенной продукции (расход материалов; заработная плата рабочих при сдельной форме оплаты труда и начисления на нее, затраты на упаковку продукции и др.);

*Постоянные* затраты не зависят от объема выпущенной продукции (административно-управленческие затраты; заработная плата при повременной форме оплаты труда и начисления на нее, затраты на отопление, освещение, охрану, аренду помещений и т. п.);

*Затраты для принятия решений и планирования подразделяют на:*

* + явные и альтернативные (неявные);

*Явные затраты* – это предполагаемые затраты, которые должна нести организация при выполнении производственной и коммерческой деятельности.

*Альтернативные (неявные) затраты* – это затраты, обусловленные отказом от одного вида продукции в пользу другого и обозначающие упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает появление другого действия. Эти затраты возникают в случаях ограничения ресурсов, если же ресурсы не ограничены, вмененные издержки равны нулю. Альтернативные затраты иногда называют дополнительными.

* + принимаемые в расчет затраты (релевантные) и не принимаемые в расчет затраты (нерелевантные);

*Релевантные затраты* – это затраты, которые зависят от рассматриваемого управленческого решения. К примеру, если принято решение о доставке ТМЦ собственным транспортам, то топливо для заправки автомобиля будет релевантными затратами.

*Нерелевантные* – это затраты, которые не зависят от принятого решения. К примеру - страховка автомобиля (будет ли осуществляться доставка ТМЦ собственным транспортом или нет, сумма страховки не зависит от принятого решения).

* + инкрементные (приростные) затраты – дополнительные затраты, появляющиеся в результате изготовления или продажи какой-то группы дополнительных единиц продукции;
  + маржинальные (предельные) затраты – дополнительные затраты, появляющиеся в результате изготовления или продажи каких-то дополнительных единиц продукции;
  + эффективные и неэффективные;

*Эффективные затраты* представляют собой производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на которые они были произведены.

*Неэффективные* – это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы (например, неисправимый брак и др.). Обязательность выделения этих затрат объясняется тем, что нельзя допустить проникновения потерь в планирование и моделирование.

* краткосрочного и долгосрочного периодов;

Такая классификация затрат обусловлена тем, что краткосрочные и долгосрочные периоды отличаются по возможностям:

- в краткосрочном периоде организация не может изменить свои производственные мощности, а в долгосрочном – может;

- в краткосрочном периоде отсутствует возможность свободного доступа новых фирм в отрасль и на рынок, в долгосрочном – есть;

- в краткосрочном периоде можно выделить постоянные и переменные затраты, в долгосрочном все издержки становятся переменными в связи с изменением масштабной базы.

* планируемые и непланируемые;

*Планируемыезатраты*– это производственные затраты, обусловленные хозяйственной деятельностью организации, предусмотрены сметой.

*Непланируемыезатраты*представляют собой непроизводительные затраты, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности. Они считаются прямыми потерями и поэтому в смету не включаются. К ним относятся: потери от недостач, простоев, брака и др. Обособленный учет этих затрат содействует осуществлению мер, направленных на их предупреждение.

*Затраты для контроля и регулирования деятельности центров ответственности* можно подразделить на:

* *контролируемые и неконтролируемые,*
* *регулируемые и нерегулируемые;*
* *по местам возникновения;*
* *по функциям деятельности.*

В процессе контроля затраты делят на *контролируемые* (т. е. затраты, поддающиеся контролю) и *неконтролируемые* (не зависят от деятельности субъектов управления – это переоценки основных средств, изменение цен на топливо, энергетические ресурсы и т. п.).

В процессе регулирования все затраты делятся на *полностью регулируемые*, которые возникают прежде всего в сфере производства; *частично регулируемые*, которые имеют место в маркетинге и обслуживании клиентов; *слабо регулируемые*, возникающие во всех областях.

*По местам возникновения* – это группировка затрат по структурным подразделениям, т. е. по центрам возникновения (цех, смена, бригада, отдел, секция и т. п.). Она напрямую зависит от организационной структуры хозяйствующего субъекта.

Выделение *затрат по функциям деятельности* позволяет организовать функциональный учет, при котором затраты вначале собираются в разрезе сфер и функций деятельности бюджетной организации и только потом по объектам калькуляции. Это позволяет руководителям принимать обоснованные решения о виде, составе, цене, путях реализации платных работ и услуг, а также способствует росту эффективности деятельности организации.

1. **МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ В БЮДЖЕТНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

**5.1 Виды себестоимости и калькуляций. Организация учета затрат на производство по статьям калькуляции и по элементам затрат в зависимости от сферы бюджетной деятельности**

Широкое использование экономических методов управления бюджетных организаций и стоимостных экономических категорий в системе хозяйственного механизма приобретает особую значимость при калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг). Правильное исчисление себестоимости продукции (работ, услуг) способствует более эффективному управлению процессами ее формирования, изысканию и мобилизации внутрихозяйственных резервов дальнейшего снижения издержек производства, улучшению качественных показателей работы бюджетных организаций, устранению причин высокой себестоимости продукции и низкой рентабельности ее производства, что, в конечном итоге, способствует росту прибыли и рентабельности хозяйствующих субъектов. В связи с возрастающей ролью и значением выполняемых себестоимостью функций необходима классификация этого показателя в планировании и учете по ряду признаков.

В качестве таких признаков могут выступать:

1) источники данных;

2) состав включаемых затрат;

3) степень обобщения объекта;

4) время исчисления.

В зависимости от **источников данных, используемых для исчисления себестоимости,** различают плановую (расчетно-плановую), фактическую (отчетную), провизорную, нормативную и сметную себестоимость.

***Плановая (расчетно-плановая) калькуляция*** - определяет среднюю себестоимость продукции (работ, услуг) на плановый период (квартал, год), составляется на основе действующих на начало этого периода норм расхода сырья, материалов и т.д.

***Нормативная калькуляция*** - составляется на основе действующих на начало месяца текущих норм затрат.

***Ожидаемая калькуляция*** - составляется на 1 октября текущего отчетного года по фактическим данным бухгалтерского учета за прошедшие 9 месяцев и предполагаемым данным по затратам и выходу продукции за оставшийся период до конца года.

***Отчетная калькуляция*** - составляется по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции (выполненные работы, оказанные услуги) за отчетный период.

Особенности калькулирования платных услуг в бюджетных организациях рассмотрим на примере государственных учреждений образования и здравоохранения.

Так, в плановую калькуляцию стоимости обучения включаются затраты:

***\* по подстатьям***

«Заработная плата рабочих и служащих»; «Взносы (отчисления) на социальное страхование»; «Командировки и служебные разъезды»; «Оплата транспортных услуг»; «Оплата услуг связи»; «Оплата коммунальных услуг»;

***\* по элементам расходов:***

«Мягкий инвентарь и обмундирование»; «Прочие расходные материалы и предметы снабжения»; «Оплата текущего ремонта оборудования и инвентаря»; «Оплата текущего ремонта зданий и помещений»; «Прочие текущие расходы».

Стоимость обучения иностранных граждан определяется исходя из конъюнктуры рынка, если иное не установлено законодательством и международными договорами Республики Беларусь.

Тарифы на платные медицинские услуги устанавливаются на основе плановой себестоимости. Затраты включаются в плановую себестоимость, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь.

Налоги и иные обязательные платежи включаются в тарифы на платные медицинские услуги в размерах и порядке, определенных законодательством Республики Беларусь. Тарифы на платные медицинские услуги устанавливаются исходя из норм времени на их оказание.

**5.2Периодичность и последовательность проведения калькуляционных расчетов себестоимости услуг**

Перед началом работ по калькулированию следует проверить правильность разграничения затрат между смежными отчетными периодами.

Для этого следует уточнить реальность созданных резервов предстоящих расходов, полноту включения в состав затрат отчетного периода расходов будущих периодов, проверить правильность разграничения затрат, включаемых в себестоимость продукции отчетного периода, и переходящих на следующие отчетные периоды в качестве незавершенного производства.

Последовательность калькуляционных работ:

1) калькуляция себестоимости работ и услуг вспомогательных производств за год или за декабрь.

2) распределяются по объектам учета затрат расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования

3) распределяются по соответствующим группам нераспределенные суммы амортизационных отчислений и затрат на ремонты основных средств.

4) распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

5) проверка правильности списания затрат и потерь

6) осуществляется калькуляция себестоимости продукции.

После исчисления фактической себестоимости продукции производится списание калькуляционных разниц между плановой и фактической себестоимостью на соответствующие счета, в зависимости от использования продукции, включая и ее остаток на складах по состоянию на 1 января следующего года.

7) калькуляция себестоимости продукции промышленных производств, перерабатывающих продукцию собственного производства.

8) Фактическая себестоимость продукции подсобных промышленных производств калькулируется после завершения работ, связанных с калькуляцией себестоимости основной продукции

**5.3 Различные подходы бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого видов учета к трактовке финансовых результатов**

Цель бухгалтерского учета – сбор данных для начисления налогов и составления бухгалтерской и статотчетности для государственных органов в соответствии с законодательством.

Цель управленческого учета – сбор данных для делегирования управления финансовыми результатами.

И если учитывать эти различия в целях, то намного легче понять, где, как и в чем должен отличаться управленческий учет от бухгалтерского для каждого отдельного объекта учета.

Если у какого-то финансового показателя появляется ответственный сотрудник, который может планировать этот показатель и влиять на выполнение плана – то лишь тогда и нужно выделять в управленческом учете данные для расчета этого показателя, принимая во внимание возможности планирования и выполнения плана.

Начинать построение управленческого учета лучше с бухгалтерской отчетности, не создавая дополнительных параллельных процессов и систем учета, только чтобы получить еще один баланс. Ведь самый важный финансовый показатель определяется через распределение именно бухгалтерской прибыли.

Кроме того, управленческий учет всегда добавляет к фактическим значениям любых показателей их планы. Ведь именно через доведение и контроль (оценку) выполнения планов чаще всего делегируют и назначают ответственных за показатели.

Таким образом, построение управленческого учета – это не столько постановка его систем и стандартов и сбор данных с их помощью, сколько построение системы делегирования и выбор сотрудников, ответственных за каждый ключевой показатель, так, чтобы они могли им управлять и выполнять его плановые значения.

**Как влиять на прибыль**

Например, по бухгалтерскому учету прибыль – это выручка минус затраты (себестоимость).

И если только это правило перенести в управленческий учет, то для увеличения прибыли нужно или наращивать выручку при тех же затратах, или снижать затраты при тех же расходах, или и выручку увеличивать, и затраты снижать.

Но чаще всего для роста выручки, даже если это только повышение цен реализации, нужны и дополнительные затраты – хотя бы на изменение прайсов/ценников и сохранение лояльности клиентов.

Поэтому чтобы бухгалтерская прибыль стала управленческой, нужно не выручку и затраты по-другому считать, а определить ключевые взаимосвязи между ними, выделить те, которые нужны для достижения плановых значений прибыли, выстроить процессы управления этими взаимосвязями и определить ответственных за контроль выполнения этих процессов. Ведь значение любого показателя – это конечный результат влияющих на него процессов (закупок, продаж, сервиса, логистики, мотивации персонала, повышения лояльности клиентов и т.д.).

Поэтому управленческий учет – это не столько учет показателей, сколько учет и контроль выполнения процессов, от которых эти показатели зависят.

Часто прибыль начинают считать по управленческому учету, когда не устраивают сроки и правила получения бухгалтерской прибыли. Но для этого не обязательно создавать параллельные процессы сбора первичных данных, которые зачастую берутся из одних и тех же документов, а достаточно использовать автоматизацию обработки данных, уже собранных в бухучете. Или вместо прибыли применить в качестве ключевого показателя бизнеса денежный поток по основной деятельности.

Ведь данные по движению денег поступают из клиент-банков ежедневно и могут сразу выгружаться в учетные и финансово-аналитические программы. А деньги важнее и объективнее прибыли, посчитанной по любым правилам (бухгалтерского или управленческого учета) – особенно сейчас.

Еще одно ключевое отличие управленческого учета от бухгалтерского: в нем присутствуют не только денежные показатели, но и неденежные, которые могут влиять на прибыль не меньше денежных. Например, сокращение затрат может заключаться не только в снижении себестоимости, но и в уменьшении количества рекламаций и простоев, времени ремонтов и т.д. А этой возможностью часто пренебрегают, просто устанавливая проценты роста выручки и снижения расходов, что в итоге дает лишь временный эффект экономии «на скрепках», или роста на скидках, или расширения ассортимента и географии только ради их расширения без четкой стратегии.

**5.4Документальное оформление и учет прямых затрат**

Как указывалось выше, прямыми являются затраты, которые могут непосредственно включаться в себестоимость конкретных видов продукции (работ, услуг). Перечень прямых затрат зависит от вида экономической деятельности, который осуществляет организация. Как правило, к ним относят материальные затраты, затраты на оплату труда производственных рабочих, страховые взносы на социальные нужды, начисленные с суммы заработной платы производственных рабочих.

Материальные затраты, обычно составляющие большую часть себестоимости продукции (работ, услуг), включают расходы на сырье и материалы, возвратные отходы (вычитаются), покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций; топливо и энергию на технологические цели.

Оценка материальных ресурсов при их отпуске в производство может осуществляться одним из следующих способов: по себестоимости каждой единицы ресурсов, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретения материальных ценностей (способ ФИФО). Вариант оценки выбирается организацией самостоятельно и утверждается приказом об учетной политике.

Учет использования материальных ресурсов может осуществляться с применением вариантов:

* документирования;
* партионного (партионного раскроя);
* инвентарного.

Организациями могут разрабатываться и применяться другие способы учета использования материалов в соответствии с особенностями технологии и организации производствапродукции (работ, услуг).

При *способе документирования* сырье и основные материалы, использованные в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), включаются в их себестоимость по данным документов на отпуск материалов (например, при использовании типовых унифицированных форм первичной документации — лимитно-заборных карт или требований-накладных).

*Партионный способ* заключается в том, что на каждое задание на основании учетной карты в производство отпускается соответствующее количество (партия) материальных ценностей. Данный способ дает возможность проконтролировать расход материалов по каждой отпускаемой в производство партии. *Способ партионного раскроя* как вариант партионного способа применяется для учета использования материалов, подвергающихся резке или раскрою (листовой стали, стеклотекстолита, кожи, ткани, других материалов), для чего организуются участки централизованного раскроя. При данном варианте в качестве первичных учетных документов используются раскройный лист, раскройная карта.

*Инвентарный способ* учета использования материалов в производстве применяется в том случае, если в соответствии с особенностями технологии и организации производства невозможно документировать отпуск материалов на производственные нужды. В этом случае систематически (ежедневно, еженедельно, ежедекадно, ежемесячно) производится инвентаризация остатков материалов в производственных подразделениях, по результатам которой оформляется акт инвентаризации остатков незавершенного производства. Фактический расход материалов вычисляется следующим образом: к остатку материалов на начало периода прибавляется величина поступлений ресурсов в производство за отчетный период, вычитается остаток материалов на конец периода. На фактически израсходованные материалы подразделение — получатель материалов составляет отчет об использовании материалов в производстве, в котором указывается наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому виду ресурсов, номер и наименование заказа (изделия, продукции), для изготовления которого они израсходованы, либо код и наименование производственных затрат.

Независимо от применяемого варианта учета использования материалов на основании первичных документов (лимитно-заборных карт, требований-накладных, требований на отпуск материалов с отклонениями от норм и при замене — при документальном способе, раскройных листов — при партионном способе, отчетов о расходе материалов — при инвентарном способе) формируется ведомость распределения расхода материалов по объектам учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

**5.5Документальное оформление и учет косвенных (накладных) затрат**

1. **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ, ВКЛЮЧАЯ ОКАЗАНИЕ ПЛАТНЫХ УСЛУГ**

**6.1 Виды медицинских услуг, оказываемых на платной основе. Тарифы на платные медицинские услуги**

Для государственных учреждений здравоохранения утвержден Перечень платных медицинских услуг, тарифы на которые регулируются Министерством здравоохранения Республики Беларусь (постановление Совета Министров РБ от 17.01.2014 № 35).

Данный перечень № 35 включает следующие виды услуг:

1) стоматологические услуги (ортопедические и зуботехнические);

2) диагностические услуги (лабораторная, лучевая, ультразвуковая, функциональная и эндоскопическая диагностика);

3) медицинское освидетельствование состояния здоровья граждан для получения медицинской справки о состоянии здоровья, подтверждающей годность к управлению автомобилями с ручным управлением.

Максимальные тарифы установлены Министерством здравоохранения Республики Беларусь

К ним относятся тарифы: на услуги по лучевой, ультразвуковой, функциональной и эндоскопической диагностике, на стоматологические услуги, на услуги по лучевой диагностике при оказании стоматологических услуг; на услуги по лабораторной диагностике; на услуги по профилактическим и обязательным медицинским осмотрам.

Постановлением Министерства здравоохранения Республики Беларусь от 03.02.2015 N 14 установлен предельный норматив рентабельности, используемый для определения суммы прибыли, подлежащей включению в тарифы на платные медицинские услуги, в размере 30 процентов к плановой себестоимости, при этом предельные макс. надбавки должны быть не более чем:

- за оказание платных медицинских услуг в ночное время – 30 %;

- за оказание платных медицинских услуг в гос. праздники - 50 %.

**6.2 Объекты калькулирования в государственных учреждениях здравоохранения (особенности в зависимости от вида учреждения: больница, поликлиника, диспансер, центр)**

В государственных учрежденияхздравоохраненияцелесообразно использовать следующие признаки классификации расходов: участие в процессе оказания медицинских услуг; способ отнесение на медицинскую услугу.

***По участию в процессе оказания медицинских услуг***.

**Основные расходы** — расходы, непосредственно связанные с оказанием медицинских услуг: оплата труда, медикаменты, мединстру- ментарий, амортизация медицинского оборудования и т.д. В медицинских учреждениях затраты на водоснабжение и водоотведение, отопление, электроэнергию, стоимость мягкого инвентаря также относятся к основным затратам, поскольку принимают непосредственное участие в оказании медицинской помощи.

**Накладные расходы** — расходы, которые не связаны с оказанием медицинской услуги, но необходимы для обеспечения деятельности медицинского учреждения. К ним относятся оплата труда административно-управленческого персонала, расходы на канцелярские принадлежности, амортизация немедицинского оборудования, зданий, сооружений, командировочные расходы, расходы на обучение персонала и др.

***По способу отнесения на себестоимость.***

**Прямые расходы** — это расходы, которые могут быть прямо (непосредственно), без каких-либо вспомогательных расчетов отнесены на те или иные виды оказываемых медицинских услуг. Прямые расходы связаны с оказанием конкретных определенных видов услуг. К прямым расходам относятся: • прямые расходы на оплату труда; • прямые материальные расходы; • прочие прямые расходы.

**Косвенные расходы** — расходы, которые не могут быть прямо, без дополнительных расчетов, отнесены на конкретные виды медицинских услуг.

Косвенные расходы связаны с оказанием нескольких видов услуг или всех оказываемых услуг медицинским учреждением. Одни и те же виды затрат в системе управленческого учета медицинского учреждения могут быть как прямыми, так и косвенными. Классификация затрат на прямые и косвенные зависит от выбранного объекта учета затрат. Если подразделение оказывает один вид медицинских услуг, то все его расходы можно считать прямыми, если же несколько видов, то часть затрат будут косвенными.

*Для целей принятия управленческих решений затраты могут быть подразделены на переменные, постоянные и смешанные (условно-переменные, условно-постоянные).*

К ***переменным затратам*** будут отнесены стоимость медикаментов, перевязочных средств, одноразовых принадлежностей, других расходных материалов, продуктов питания и т.д.

***Постоянными*** станут: затраты на освещение и отопление помещений, аренду помещений; амортизация медицинского оборудования, участвующего в процессе оказания медицинской помощи; амортизация зданий, сооружений и других основных фондов, непосредственно не связанных с оказанием медицинской помощи; износ мягкого инвентаря; затраты на оплату труда и начисления на оплату труда административно-хозяйственного аппарата и т.д. ***Смешанными затратами*** могут стать: затраты на оплату труда основного персонала, поскольку расходы на оплату врачей слагаются из базового должностного оклада, надбавок и компенсационных выплат, не зависящих от объема оказанных услуг, — постоянная составляющая и надбавок за интенсивность работы — переменная составляющая.

**6.3.Состав затрат, включаемых в себестоимость платных медицинских услуг в государственных учреждениях здравоохранения**

Себестоимость отражает затраты на оказание медицинской услуги, выраженные в денежной форме. На первом этапе затраты, образующие себестоимость услуги, группируются в соответствии с экономическим содержанием по следующим элементам: затраты на оплату труда медицинского персонала, отчисления на социальные нужды, приобретение медицинских и мягких материалов, лекарственных средств, аренда, обще учрежденческие расходы, износ оборудования и прочие затраты. На втором - определяется себестоимость конкретной услуги.

Правильно рассчитанная цена медицинской услуги является гарантом финансовой стабильности учреждения здравоохранения. Цена - это сумма денег, за которую пациент готов купить, а медицинский работник продать данную медицинскую услугу. Структура цены складывается из двух основных элементов -себестоимости и прибыли. В здравоохранении сложилось 5 видов цен:

1) бюджетные оценки - это обоснование финансирования медицинских учреждений на основе принятых нормативных документов;

2) государственные цены на платные медицинские услуги в бюджетном лечебном учреждении включают типичные фактические затраты, рассчитанные на основе произведенных трудовых и материальных норм, а также прибыль (от 15 до 30 процентов себестоимости);

3) тарифы на медицинские услуги по системе ОМС призваны возместить расходы медицинской организации по выполнению территориальных программ;

4) договорные цены устанавливаются на основе прямого договора между медицинским учреждением и организацией - заказчиком работ с целью медицинского обслуживания сотрудников;

5) свободные рыночные цены формируются на основе спроса и предложения и зависят от конъюнктуры рынка медицинских услуг.

Основным принципом при формировании цен на рынке медицинских услуг является так называемый затратный принцип образования цен. Этот принцип предусматривает, что цена медицинской услуги формируется с учетом затраченных на ее осуществление ресурсов (рабочей силы, лекарств, материалов, оборудования, накладных расходов, обязательных отчислений в бюджет и во внебюджетные фонды и т.д.). Современный экономический подход требует отражать в цене не фактические расходы медицинских учреждений, а нормативные показатели сроков и методов лечения.

1. **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ ОБРАЗОВАНИЯ, ВКЛЮЧАЯ ОКАЗАНИЕ ПЛАТНЫХ УСЛУГ**

**7.1 Учет затрат и калькулирование себестоимости платных услуг в государственных учреждениях образования**

Себестоимость формируется под воздействием множества разнообразных факторов: формы обучения; сроков обучения; специальности и направления обучения; количества аудиторных часов; количества чел в группе; квалификации привлекаемых преподавателей; тарифных ставок, применяемых для оплаты труда преподавательского состава; использования собственных или арендованных учебных помещений.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат в организациях сферы образования являются:

* своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на образование;
* предоставление управленческим структурам организации информации, необходимой для управления образовательным процессом и принятия решения;
* контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

В образовательных учреждениях объектом калькулирования необходимо признать образовательную услугу, оказываемую отдельному лицу (студенту, слушателю). В случае оказания индивидуальных образовательных услуг объект учета затрат будет совпадать с объектом калькулирования. В случае оказания образовательных услуг группе студентов затраты целесообразно формировать по группе, подгруппе и т.п. В данном случае объектом учета затрат является группа студентов, обучающихся по отдельной специальности или направлению, а также форме обучения.

Применение в сфере образования способа суммирования издержек целесообразно при исчислении себестоимости одного студента (учащегося) за весь период обучения. Использование данного способа можно рекомендовать образовательным учреждениям, устанавливающим цены на обучение за весь период оказания образовательной услуги. Примером применения способа суммирования издержек может являться исчисление себестоимости обучения на курсах дополнительного образования, курсах подготовки и переподготовки кадров, характеризующихся относительно небольшим периодом обучения (менее года).

Применение прямого расчета уравнивает издержки образовательных услуг по различным специальностям, что снижает достоверность себестоимости образовательных услуг по специальностям и направлениям, требующим различных материальных и трудовых ресурсов.

Способ пропорционального распределения издержек производства применяется для калькулирования себестоимости продукции в условиях одновременного производства нескольких ее видов или же при учете издержек производства по группам однородных продуктов. Сущность применения способа пропорционального распределения издержек производства образовательными учреждениями заключается в том, что затраты распределяются между отдельными формами, специальностями и направлениями пропорционально обоснованной расчетной базе. В этом случае базой распределения может являться количество аудиторных часов, предусмотренных учебным планом. Но в силу различия тарифных ставок распределение не будет отражать в точной мере себестоимость образовательной услуги.

**7.2 Состав затрат, включаемых в себестоимость услуг платного образования**

Себестоимость образовательных услуг, оказанных образовательным учреждением, складывается из затрат, связанных с использованием материалов, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат. Затраты, в соответствии с их экономическим содержанием образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются по статьям калькуляции.

Номенклатура статей затрат образовательного учреждения должна включать следующую группировку:

- расходы, относящиеся к учебному процессу:

* заработную плату преподавательского и учебно-вспомогательного персонала;
* обязательные отчисления на социальное страхование;
* материальные расходы;

- расходы, относящиеся к воспитательной деятельности:

* заработную плату персонала, осуществляющего воспитательный процесс;
* обязательные отчисления на социальное страхование;
* материальные расходы;
* расходы на культурно-массовые мероприятия;

- расходы, относящиеся к организации и управлению образовательным процессом:

* заработную плату административно-управленческого персонала;
* обязательные отчисления на социальное страхование;
* материальные расходы;
* расходы на рекламу;
* ремонт и текущее содержание зданий и сооружений;
* повышение квалификации персонала;

- прочие расходы.

1. **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ ФИЗИЧЕСКОЙ КУЛЬТУРЫ И СПОРТА, ВКЛЮЧАЯ ОКАЗАНИЕ ПЛАТНЫХ УСЛУГ**

**8.1 Объекты калькулирования в государственных учреждениях физической культуры и спорта**

**8.2 Состав затрат, включаемых в себестоимость платных услуг в государственных учреждениях физической культуры и спорта**

1. **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ НИИ, ВКЛЮЧАЯ ВЫПОЛНЕНИЕ НИОКТР ПО ДОГОВОРАМ И РЕЗУЛЬТАТЫ НТД**

**9.1 Учет затрат и калькулирование фактической себестоимости НИОКТР по договорам и результатов НТД**

**Виды научных организаций и результаты их деятельности.**

Научные организации подразделяются на научно-исследовательские организации (институты), научные организации образовательных учреждений высшего профессионального образования, опытно-конструкторские, проектно-конструкторские, проектно-технологические и иные организации, осуществляющие научную и(или) научно-техническую деятельность.

К основным результатом их деятельности относятся:

1. Научно-исследовательские работы бывают:

1.1. Фундаментальные НИР - исследования, проводимые с целью изменения объемов накопленных знаний, и непосредственного использования полученных результатов за пределами процесса исследования;

1.2. Прикладные НИР - научные исследования, направленные на практическое решение технических и социальных проблем.

2. Научно-технические разработки - техническая деятельность, находящаяся на стыке научной и инженерной деятельности.

2.1. Проектно-конструкторские работы - техническое осуществление проекта, ведущее к изготовлению системы;

2.2. Опытно-экспериментальные работы предполагают внезаводскую подготовку и внедрение научно-технических достижений, подготовку, испытание, доведение опытных образцов, корректировку рабочей документации, подготовка и внедрение к серийному выпуску в производство

2.3. Технологические разработки – разработка технологии производства, т.е. объединение физических, технологических, химических и других процессов с трудовыми ресурсами в целостную систему, для получения заданного конкретного результата.

3. Опытно-конструкторские разработки - это комплекс работ, осуществляемых с целью создания новых видов техники с заданными технико-экономическими параметрами в виде опытного образца, опытной установки и рабочей документации для их промышленного изготовления и использования. ОКР часто являются органическим продолжением выполненных прикладных исследовательских работ.

**Классификация затрат, включаемых в себестоимость научно-технической продукции.**

Себестоимость научно-технической продукции – это стоимостная оценка используемых в процессе ее создания сырья, материалов, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и других затрат на ее создание.

Затраты, образующие стоимость НИОКТР, группируются:

1) по темам, выполняемым в соответствии с установленными заданиями по заказам-нарядам, хозяйственным договорам и тем. планам;

2) по календарным периодам, по истечении которых подводятся итоги исполнения сметы затрат;

3) по видам затрат (статьям и элементам);

4) по месту возникновения затрат, то есть по отделам;

5) по источникам финансирования.

6) по экономическим элементам затрат.

7) по калькуляционным статьям расходов

Основной классификационной группировкой затрат, используемой в планировании и учете, является группировка по видам расходов - элементам и статьям затрат:

* материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
* топливно-энергетические ресурсы для научно-экспериментальных целей;
* спецоборудование для научных работ;
* заработная плата научно-производственного персонала;
* отчисления от средств на оплату труда;
* научно-производственные командировки;
* работы и услуги сторонних организаций;
* прочие прямые расходы;
* накладные расходы.

В зависимости от способов включения в стоимость затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Под прямыми понимаются затраты, связанные с выполнением конкретных тем. К косвенным относятся расходы, связанные с выполнением нескольких тем, управлением и организацией НИОКТР, а также расходы вспомогательных хозяйств и опытных производств.

Целью учета затрат на выполнение НИОКТР является формирование сведений о фактических затратах, связанных с выполнением НИОКТР, в соответствии с принципами бухгалтерского учета и отчетности.

Целью калькулирования себестоимости НИОКТР является расчет плановой и фактической себестоимости НИОКТР.

Основные термины и их определения:

затраты на выполнение НИОКТР – стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией-исполнителем в процессе выполнения НИОКТР, которые для бюджетных организаций включаются в расходы по осуществлению приносящей доходы деятельности;

исследователи и разработчики – работники, непосредственно занятые выполнением темы НИОКТР (заведующие лабораториями, руководители отделов, секторов и групп, научные, инженерно-технические работники, техники, копировщики, лаборанты, рабочие и другие);

накладные расходы (затраты) –это косвенные расходы в соответствии с [Положением](consultantplus://offline/ref=7E35F4F9CF3FE22032A3E33D1CDA36B529B986E557326A9E13AFEF10ACC0923806728A2EB8E3894259AC781E3B51B9H) о порядке формирования внебюджетных средств, осуществления расходов, связанных с приносящей доходы деятельностью, направлениях и порядке использования средств, остающихся в распоряжении бюджетной организации, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 19.07.2013 № 641 (далее – постановление № 641);

научные исследования (научно-исследовательские работы) – творческая деятельность, направленная на получение новых знаний и способов их применения;

объект калькулирования – тема (этап) НИОКТР, выполняемая в соответствии с заключенным договором;

объект планирования затрат на выполнение НИОКТР – тема (этап) НИОКТР, выполняемая в соответствии с заключенным договором;

объект учета – затраты на выполнение НИОКТР;

опытно-конструкторские работы – комплекс работ, выполняемых при создании или модернизации продукции: разработка конструкторской и технологической документации на опытные образцы (опытную партию), изготовление и испытания опытных образцов (опытной партии);

опытно-технологические работы – комплекс работ по созданию новых веществ, материалов и (или) технологических процессов и по изготовлению технической документации на них;

организация-исполнитель – организация, выполняющая НИОКТР (юридические лица, их филиалы, представительства и иные обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, представительства иностранных и международных организаций, холдинги, простые товарищества (участники договора о совместной деятельности) и другие);

разработка – деятельность, направленная на создание или усовершенствование способов и средств осуществления процессов в конкретной области практической деятельности, в частности, на создание новой продукции и технологий. Разработка новой продукции и технологий включает проведение опытно-конструкторских (при создании изделий) и опытно-технологических (при создании материалов, веществ, технологий) работ;

себестоимость НИОКТР – стоимостная оценка используемых сырья, материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов, топливно-энергетических ресурсов, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и другие затраты на выполнение НИОКТР;

тема НИОКТР – работы, выполняемые организацией-исполнителем по конкретному договору на выполнение НИОКТР, заданию, теме, заказу, проекту, утвержденным в установленном порядке.

В бюджетных организациях себестоимость НИОКТР включает: прямые расходы (затраты) и косвенные расходы (затраты), связанные с выполнением НИОКТР. В соответствии с [постановлением](consultantplus://offline/ref=7E35F4F9CF3FE22032A3E33D1CDA36B529B986E557326A9E13AFEF10ACC09238067258BAH) № 641 в бюджетных организациях затраты, включаемые в себестоимость НИОКТР, признаются расходами при сопоставлении с доходами по данному виду деятельности. Согласно приложению 1 к Постановлению № 208 код доходов по данному виду деятельности – [3.2.3.45.06](consultantplus://offline/ref=7E35F4F9CF3FE22032A3E33D1CDA36B529B986E557326A9C10AAE710ACC0923806728A2EB8E3894259AC7C193851B9H) «Доходы от выполнения научных исследований и разработок бюджетными организациями».

Для целей управления планирование и учет затрат на выполнение НИОКТР осуществляются таким образом, чтобы обеспечить группировку затрат по:

экономическим элементам;

калькуляционным статьям;

темам НИОКТР;

календарным периодам, на протяжении которых затраты включаются в себестоимость НИОКТР (месяц, квартал, год и т.д.);

местам возникновения (отдел, сектор, лаборатория и другие структурные подразделения организации-исполнителя);

источникам финансирования НИОКТР (за счет средств республиканского и местных бюджетов, средств заказчика, собственных средств организации и других);

статьям сметы доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций (для бюджетных организаций).

Основной классификационной группировкой затрат, используемой в планировании и учете, является группировка по экономическим элементам и калькуляционным статьям.

По содержанию и назначению затраты, включаемые в себестоимость НИОКТР, классифицируются по экономическим элементам и калькуляционным статьям. Бюджетные организации также группируют затраты по соответствующим позициям экономической классификации расходов внебюджетных средств бюджетных организаций в соответствии с постановлением № 8.

Затраты, включаемые в себестоимость НИОКТР, группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

материальные затраты;

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация основных средств и нематериальных активов. Данный элемент отсутствует при планировании, учете и калькулировании себестоимости НИОКТР в бюджетных организациях;

прочие затраты.

К элементу «Материальные затраты» относятся:

стоимость сырья и материалов, комплектующих изделий, полуфабрикатов, необходимых для выполнения НИОКТР;

стоимость созданного, приобретенного или изготовленного по договорам со сторонними организациями специального оборудования, необходимого для выполнения НИОКТР;

стоимость запасных частей, смазочных и других материалов, используемых для ремонта оборудования и иного имущества, необходимого для выполнения НИОКТР;

стоимость топлива всех видов, расходуемого на выработку энергии, транспортные и другие работы, на выполнение НИОКТР;

стоимость энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), расходуемой на энергетические и другие производственные нужды организацией-исполнителем при выполнении НИОКТР;

стоимость использованных инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других предметов в составе средств в обороте, необходимых для выполнения НИОКТР;

потери запасов в пределах установленных норм;

платежи за добычу природных ресурсов и выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду в соответствии с законодательством;

стоимость работ и услуг научного, научно-технического и производственного характера, выполняемых (оказываемых) сторонними организациями, индивидуальными предпринимателями, физическими лицами.

К элементу «Затраты на оплату труда» относится:

заработная плата согласно формам и системам оплаты труда, принятым в организации-исполнителе, в том числе дополнительные выплаты стимулирующего и компенсирующего характера, в соответствии с трудовым законодательством, коллективным и трудовым договорами.

К элементу «Отчисления на социальные нужды» относятся осуществляемые в порядке и размерах, предусмотренных законодательством:

обязательные страховые взносы, взносы на профессиональное пенсионное страхование и иные платежи в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь;

страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах».

К элементу «Прочие затраты» относятся:

платежи по обязательному и добровольному страхованию имущества научных и конструкторских подразделений организации-исполнителя и гражданской ответственности, а также отдельных категорий сотрудников, занятых выполнением НИОКТР, в случаях, предусмотренных законодательством;

оплата экспертиз по оценке результатов темы НИОКТР или ее отдельных этапов;

затраты на регистрацию (патентование) объектов интеллектуальной собственности, являющихся результатами НИОКТР;

затраты по набору сотрудников для выполнения НИОКТР, включая оплату услуг специализированных организаций по подбору персонала;

плата за обучение сотрудников, выполняющих НИОКТР;

затраты по стажировкам сотрудников, выполняющих НИОКТР;

затраты на служебные командировки сотрудников, выполняющих НИОКТР, в пределах норм, предусмотренных законодательством;

оплата услуг по управлению НИОКТР, в том числе оплата услуг по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, оказываемых организации-исполнителю третьими лицами;

оплата консультационных, информационных услуг, связанных с выполнением НИОКТР;

затраты на ремонт, аренду (лизинг) основных средств, используемых при выполнении НИОКТР;

затраты на создание резерва по гарантийному ремонту результата НИОКТР, на который установлен гарантийный срок службы;

роялти по нематериальным активам, используемых при выполнении НИОКТР, текущие затраты по их актуализации;

налоги, (в том числе суммы налога на добавленную стоимость, не подлежащие вычету в соответствии с [законодательством](consultantplus://offline/ref=036C58470F9B0C0B0FD75463224B7608F297B6E48EA4BE67EBA9BDC9907B0EA40BBFC209D48445A58721D7CF6BXFo0S), если они не отнесены на увеличение стоимости активов, использованных на выполнение НИОКТР), отчисления и другие платежи, уплачиваемые в соответствии с законодательством;

другие затраты, входящие в состав затрат, включаемых в себестоимость НИОКТР, но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Затраты, включаемые в себестоимость НИОКТР, группируются в соответствии с их экономическим содержанием и в зависимости от их назначения и места возникновения по следующим калькуляционным статьям:

материалы и комплектующие изделия;

топливно-энергетические ресурсы для научно-экспериментальных целей;

специальное оборудование для научных и экспериментальных работ;

заработная плата исследователей и разработчиков;

взносы (отчисления) на социальное страхование;

служебные командировки исследователей и разработчиков;

работы и услуги сторонних организаций, индивидуальных предпринимателей;

прочие прямые затраты;

косвенные расходы (затраты) (для бюджетных организаций).

В статью «Материалы и комплектующие изделия» включаются:

затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты, комплектующие изделия, запасные части и другие материалы, необходимые для выполнения определенной темы НИОКТР;

стоимость используемых инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других предметов в составе оборотных средств.

В статью «Топливно-энергетические ресурсы для научно-экспериментальных целей» включаются:

затраты на все виды топлива и энергии, как полученные организацией-исполнителем со стороны, так и выработанные самой, расходуемые непосредственно в процессе научно-экспериментальных и технологических работ, связанных с выполнением определенной темы НИОКТР.

В статью «Специальное оборудование для научных и экспериментальных работ» включаются затраты на приобретение, изготовление специального оборудования, станков, устройств, инструментов, приборов, стендов, аппаратов, механизмов, другого специального оборудования, необходимого для выполнения определенной темы НИОКТР.

В статью «Заработная плата исследователей и разработчиков»[[1]](#footnote-2) включаются:

заработная плата за выполненную работу и с учетом отработанного времени в соответствии с принятыми в организации-исполнителе формами и системами оплаты труда;

выплаты стимулирующего и компенсирующего характера, в том числе надбавки за стаж, за высокие достижения в труде, за выполнение особо важных, срочных работ, [доплаты](consultantplus://offline/ref=7E35F4F9CF3FE22032A3E33D1CDA36B529B986E557326C9816A6E510ACC09238067258BAH) за ученые степени и звания, доплаты за работу в сверхурочное время, в государственные праздники, праздничные и выходные дни и другие выплаты;

оплата за неотработанное время в соответствии с законодательством;

другие выплаты исследователям и разработчикам, предусмотренные законодательством.

В статью «Взносы (отчисления) на социальное страхование» включаются:

обязательные страховые взносы, взносы на профессиональное пенсионное страхование и иные платежи в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь;

страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах»;

В статью «Служебные командировки исследователей и разработчиков» включаются затраты в пределах установленных законодательством размеров возмещения расходов по служебным командировкам исследователей и разработчиков, связанных с выполнением темы НИОКТР, в том числе по проезду к месту служебной командировки и обратно, по найму жилого помещения, за проживание вне места жительства (суточные), иные затраты, произведенные исследователями и разработчиками с разрешения или ведома нанимателя.

В статью «Работы и услуги сторонних организаций, индивидуальных предпринимателей» включаются:

затраты за выполненные сторонними организациями, индивидуальными предпринимателями работы и услуги, непосредственно связанные с выполнением определенной темы НИОКТР.

В статью «Прочие прямые затраты» включаются затраты, связанные с выполнением темы НИОКТР:

затраты на приобретение и подготовку специальной научно-технической и патентной документации;

затраты, связанные с получением правовой охраны результатов НИОКТР по выполняемой теме;

затраты, связанные с организацией закупок и участием в закупках необходимых материальных ресурсов для выполнения НИОКТР;

стоимость работ и услуг, непосредственно связанных с определенной темой НИОКТР, выполненных вспомогательными производствами организации-исполнителя;

выплаты вознаграждений исследователям и разработчикам за выполнение ими работ по теме НИОКТР по гражданско-правовым договорам, если расчеты за выполненную работу производятся непосредственно организацией-исполнителем;

выплаты вознаграждений за выполненные физическими лицами по договорам гражданско-правового характера работы и услуги, непосредственно связанные с выполнением определенной темы НИОКТР;

затраты, связанные с повышением квалификации и стажировками специалистов;

налоги (в том числе суммы налога на добавленную стоимость, не подлежащие вычету в соответствии с [законодательством](consultantplus://offline/ref=036C58470F9B0C0B0FD75463224B7608F297B6E48EA4BE67EBA9BDC9907B0EA40BBFC209D48445A58721D7CF6BXFo0S), если они не отнесены на увеличение стоимости активов, использованных на выполнение НИОКТР), отчисления и другие платежи, уплачиваемые в соответствии с законодательством;

отчисления и другие платежи, уплачиваемые в соответствии с законодательством;

технологические отходы и потери в пределах норматива, утвержденного локальными нормативными правовыми актами организации-исполнителя;

прочие прямые затраты по перечню, установленному локальным нормативным правовым актом организации-исполнителя.

В статью «Косвенные расходы (затраты)» бюджетные организации в соответствии с постановлением № 641 включают косвенные расходы по соответствующим позициям экономической классификации расходов внебюджетных средств бюджетных организаций, представленной в постановлении № 8.

Порядок включения в состав калькуляционных статей отдельных затрат определяется локальными нормативными правовыми актами организации-исполнителя.

1. **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ И РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЦЕНТРОВ ОТВЕТСТВЕННОСТИ**

**10.1 Классификация затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности**

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

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

Установление ответственности - понятие не ограничительное, а конструктивное. Оно позволяет делегировать полномочия, а это непременное условие эффективного управления.

*Центры затрат* могут работать в двух направлениях: 1) получить максимальный результат при определенном заданном уровне вложений; 2) довести до минимума вложения, необходимые для достижения заданного результата.

Задачей управленческого учета в *центре доходовбудет фиксация результатов* деятельности центра ответственности на выходе, т.е. заработанных доходов.

*Центры инвестиций* распределяют выделенные средства по отдельным проектам.

*Целью центра прибыли* является получение максимальной прибыли путем оптимального сочетания параметров вкладываемых ресурсов, объема выпускаемой продукции и цены.

**10.2 Планирование в системе бухгалтерского управленческого учета, виды бюджетов**

Планирование в организации заключается в установлении целей егодеятельности на определенный период, путей их реализации и ресурсного обеспечения. Оно предусматривает разработку комплекса мероприятий,определяющих последовательность достижения конкретных целей с учетом возможностей наиболее эффективного использования ресурсов каждымподразделением и организацией в целом.

Если само по себе планирование деятельности необходимо для того, чтобычетко представлять, где, когда, что и для кого организация будет производить и реализовывать работы или оказывать услуги, чтобы понимать, какиересурсы и в каком объеме для этого понадобятся, то бюджетирование как основа планирования – это максимально точное выражение всехпланируемых показателей и ресурсов в финансовых терминах.

Система бюджетного управления важна для любой организации. Она способна усовершенствоватькоординацию всех его подразделений, избежать кризисных ситуаций,улучшить мотивацию, повысить ответственность управленцев всех уровней, предсказать финансовый результат, предотвратить нежелательные ситуации.

Система управления организацией (бюджетное управление) по центрам ответственности с помощью бюджетов позволяет достигать поставленные цели путем наиболее эффективного использования ресурсов.

Технология бюджетирования представляет собой виды и формыбюджетов, систему финансово-экономических показателей как основупостроения бюджетов, порядок консолидации отдельных бюджетов в единый сводный бюджет.

Бюджет – основадля оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей: работа управленцев оценивается по отчетам о выполнении бюджета; сравнение фактически достигнутых результатов с данными бюджета указывает области, куда следует направить внимание и действия. Наконец, с помощью бюджета проводится анализ различных отклонений.

Процесс составления организацией бюджета называется бюджетным циклом. В зависимости от поставленных задач различают следующие виды бюджетов:

а) генеральный и частные;

б) гибкие и статические.

**10.3 Управленческая отчетность центров ответственности**

Под общей системой контроля в организации понимают коммуникационнуюсеть управленческого учета, с помощью которой, обеспечивается соответствие решений, принятых в организации, с реализацией на практике, и основа правильных действий в будущем.

Внутренний управленческий контроль содержит методы и способы, которыепомогают управлению, планированию и контролю над деятельностью организации,подразделений и внутри их. В системе управления деятельностью организацией важнейшим инструментом контроля является внутренняя отчетность подразделений.

Внутренняя отчетность – система взаимосвязанных экономических показателей,характеризующая результаты деятельности организации в целом и его подразделенийза определенный промежуток времени.

Сегментарная отчетность – отчетность, сформированная по отдельным, сегментам организации (центрам ответственности). Внутренние сегментарные отчеты создаются бухгалтером-аналитиком и предъявляются как администрации организации,так и руководителям всех уровней управления. Информация данных отчетов позволяетаппарату управления организации контролировать деятельность центров ответственности и объективно оценивать качество работы возглавляющих их руководителей. На основевнутренних сегментарных отчетов делаются выводы о профессиональной пригодности руководителя, разрабатываются критерии оценки его деятельности, формируется системапоощрения персонала организации. Сегментарная отчетностьцентров ответственности помогает в работе и самим руководителям, так как позволяет руководителю центра ответственности приниматьобоснованные промежуточные решения и своевременно откорректировать планы своего подразделения.

Периодичность составления сегментарной отчетностицентров ответственности, ее точность, подробностьи сроки представления индивидуальны для каждой организации. При решении данныхвопросов аппарат управления организации должен руководствоваться принципом экономичности. Затраты на подготовку сегментарной отчетности не должны превышатьэкономический эффект от ее использования.

К формам отчетности разных подразделений предъявляются различные требования, в зависимости от того, к какому виду центров ответственности эти подразделения относятся. Внутренний отчет должен быть:

- адресным и конкретным;

- содержатьоперативную информацию;

- не перегружен расчетами; охватывать главное, так как отчет, содержащий ненужную информацию, снижает качество управленческого учета.

В основе составления отчетов по центрам затрат лежит принцип контролируемости. Детальность отчетов должна уменьшаться по мере увеличения уровня руководителя, которому они предоставляются. Отчеты вышестоящему руководству не являются результатом суммирования отчетов нижестоящихподразделений.

В зависимости от целей управления отчетность подразделяется на следующиетипы:

- информационную;

- об экономических результатах;

- результативную о персональной деятельности.

Кроме того, различают: комплексные отчеты, отчетность по итоговым показателям, аналитические отчеты.

Комплексные отчеты для управления характеризуют деятельность всей организации, его подразделений. Предоставляются с заранее установленной периодичностью.

Отчеты по ключевым позициям содержат наиболее существенную информациюдля текущего момента времени и могут представляться в любой момент времени.

Аналитические отчеты составляются с учетом рыночной ситуации и отражаютвзаимосвязь внешних и внутренних факторов развития предприятия, и они составляются по запросу руководителей соответствующего уровня.

Учет, контроль и анализ по центрам ответственности – это система, котораяоценивает соответствие достигнутых результатов запланированным по каждому подразделению (центру ответственности), которые являются самостоятельными объектамибюджетного (планового) процесса и отвечают за исполнение перечня бюджетных показателей, определяемых центральным аппаратом управления при разработке сводногоплана (бюджета) организации на предстоящий бюджетный период.

Управленческая отчетность центров ответственности способствует идентификации стратегических и текущих проблем, а также помогает оценить результативность деятельности организации.

1. **БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ. УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ**

**11.1 Сущность и задачи бюджетирования. Понятие бюджета и его виды.**

Бюджетирование (сметное планирование) - это процесс планирования будущей деятельности организации, результаты которого оформляются системой бюджетов.

Основные задачи бюджетирования:

* управление денежными средствами компании;
* обоснование затрат организации;
* обеспечение положительного денежного счета;
* обеспечения координации, кооперации и коммуникации подразделений организации;
* создание базы для оценки и контроля планов организации;
* мотивация сотрудников.

Бюджетирование подразделяется на

- стратегическое бюджетирование - более одного года (3-5 лет);

- краткосрочное (текущее) бюджетирование - охватывает период не более года.

В рамках текущего бюджетирования рассматривается задача оценки и планирования всех входных и выходных денежных потоков, как результат деятельности учреждения в краткосрочном периоде времени - месяц, квартал, год. Основная цель такого планирования состоит в том, чтобы оценить дефицит денежных ресурсов и предусмотреть пути дополнительного финансирования.

Бюджет — это план деятельности организации за определенный период, выраженный в денежной форме, который выполняет ряд важных функций:

* *бюджет как экономический прогноз*. Основные плановые решения принимаются при разработке стратегического плана, и процесс разработки бюджета является переработкой этих прогнозов;
* *бюджет как основа для контроля*. Сравнивая фактические показатели с запланированными, можно осуществлять так называемый бюджетный контроль;
* *бюджет как средство координации*. Бюджет представляет собой выраженный в стоимостных показателях план в области производства, закупок сырья или товаров, реализации товара, инвестиционной деятельности и т.д.;
* *бюджет как основа для постановки задачи*. Разрабатывая бюджет на предстоящий период, необходимо принимать решения заблаговременно.

*В зависимости от поставленных задач бюджет может быть общим (генеральным) или частным, гибким или статическим.*

**Частный бюджет** — это план деятельности конкретного направления деятельности (подразделения) организации.

**Общий (генеральный) бюджет** — это скоординированный план деятельности организации, разработанный в целом исходя из учета основного бюджетного фактора. Он объединяет частные бюджеты подразделений организации. Общий (генеральный) бюджет *состоит из трех частей: оперативного (операционного), финансового и инвестиционного бюджетов*. ***Оперативный бюджет*** — текущий, периодический, характеризует планируемые операции на предстоящий период. Цель такого бюджета — разработка плана прибылей и убытков. ***Инвестиционный бюджет*** — является планом капитальных затрат и долгосрочных финансовых вложений на бюджетный период. ***Финансовый бюджет*** — отражает предполагаемые источники финансовых средств и направления их использования. Его составными элементами являются сметы капитальных вложений, движения денежных средств и прогнозируемый баланс.

**Статический (жесткий) бюджет** — это твердый план, в котором доходы и расходы планируются исходя из заданного объема реализации. Все частные бюджеты, входящие в состав общего (генерального) бюджета, являются статическими. Статический бюджет позволяет оценить только абсолютные показатели исполнения бюджета.

**Гибкий бюджет** — это связующее звено между плановым бюджетом и достигнутыми фактическими результатами. Он составляется после анализа влияния изменения объема реализации на каждый вид затрат. В нем учитывается изменение затрат в зависимости от изменения уровня реализации, поэтому гибкий бюджет представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с плановыми показателями. В основе гибкого бюджета лежит разделение затрат на постоянные и переменные. Гибкий бюджет включает доходы и затраты, скорректированные с учетом фактического объема реализации.

Если организация не имеет возможности спрогнозировать свою деятельность на несколько периодов вперед, то целесообразно разрабатывать **«скользящий» бюджет** — бюджет, который постоянно обновляется путем составления прогноза на предстоящий период в момент завершения предыдущего.

**11.2Организация бюджетного процесса. Гибкое бюджетирование**

Бюджетный процесс - регламентируемая законодательством деятельность государственных органов, и иных участников данного процесса по составлению, рассмотрению, утверждению и исполнению бюджетов, а также составлению, рассмотрению и утверждению отчетов об их исполнении.

В основе бюджетного процесса лежит законодательная база.

В Республике Беларусь бюджетный год совпадает с календарным, т.е. начинается 1 января и заканчивается 31 декабря. Но срок действия бюджета не совпадает с бюджетным циклом.

Четыре этапа бюджетного процесса осуществляются в следующих временных периодах:

1) составление проекта бюджета – до 1 сентября года, предшествующего началу нового бюджетного года;

2) рассмотрение и утверждение бюджета – до 1 декабря;

3) исполнение бюджета в течение года действия закона о бюджете;

4) составление, рассмотрение и утверждение отчета об исполнении бюджета – не позднее пяти месяцев со дня окончании отчетного финансового года.

Таким образом, бюджетный цикл составляет почти двухгодичный период. Этапы бюджетного процесса следуют в указанной последовательности, которая подлежит изменению. На каждой стадии бюджетного процесса решаются вопросы, которые не могут быть решены в другое время.

Гибкий бюджет – это бюджет, который, посредством разграничения постоянных и переменных затрат, разработан, чтобы изменяться в ответ на изменения в выпуске продукции.

Понятие учета по центрам ответственности требует использование гибких бюджетов в целях контроля. Многие затраты в рамках управленческого контроля являются переменными и, таким образом, изменяются в случае, если уровень деятельности отличается от уровня, заложенного в бюджете.

Отчет об отклонениях, основанный на гибком бюджете, сравнивает фактические результаты с затратами, заложенными в бюджет по фактически достигнутому уровню деятельности. Он не объясняет любые изменения в сметном объеме, о которых должно быть сказано отдельно. Ключевые моменты составления гибкого бюджета является:

* гибкий бюджет устанавливается в начале периода на основе предварительного рассчитанного уровня производства. Это изначальный бюджет.
* Затем он изменяется, чтобы соответствовать фактическому уровню деятельности.

Результат сравнивается с фактическими затратами и различия(отклонения) представляются соответствующим управляющим.

**11.3Понятие системы KPI. Подходы к разработке системы KPI**

KPI расшифровывается как KeyPerformanceIndicator, или ключевые показатели эффективности – это показатель деятельности организации, который помогает компании достигать стратегические и тактические цели.

KPI является одним из инструментов, с помощью которого можно проанализировать, насколько эффективно работает персонал для достижения целей компании.

Используя ключевые показатели эффективности, организация получает возможность управлять процессом и вносить в него изменения, а также ставить цели перед персоналом и мотивировать сотрудников фирмы к достижению поставленных целей.

Подходы к разработке системы KPI:

**Первый подход** — это использование мирового опыта в виде атласов KPI компаний из данной отрасли.

Плюс данного подхода: отсутствует необходимость «изобретать велосипед». Минусы: неготовность системы управления работать с требуемой степенью информационной прозрачности и неактуальность (на данной стадии развития) большой части показателей.

**Второй подход** — это разработка KPI с учетом уровня развития и особенностей системы управления компанией.

Плюсы такого подхода: компания получает систему KPI, полностью соответствующую ее текущим стратегическим целям; ключевые руководители, которые не разрабатывают показатели, но принимают участие в процессе их разработки, чувствуют себя соавторами данной системы, и процесс ее внедрения проходит быстрее и продуктивнее. Кроме того, организация получает опыт самостоятельного развития и модификации данной системы KPI.

Минус: необходимость проводить большую подготовительную работу по вычленению и разработке KPI в организации.

Таким образом, в первом случае больше времени и сил требуется на внедрение системы, а во втором — на ее разработку. Второй подход чаще оказывается более эффективным.

**11.4Выбор показателей KPI и их взаимосвязь с показателями бюджетов организации**

KPI – это исчисляемые измерения или данные, которые используются для оценки производительности вашей компании относительно какой-либо цели. Например, KPI могут быть связаны с вашей целью увеличения продаж, повышения прибыли от инвестиций вашей маркетинговой деятельности или повышения качества обслуживания клиентов.

В зависимости от уровня организации определенные показатели будут важнее, чем остальные. Ранние организации обычно фокусируются на показателях, связанных с проверкой их бизнес модели, в то время как более утвердившиеся организации концентрируются на таких показателях, как затраты на приобретение и ценность личного времени клиента.

Индуктивные показатели измеряют результат того, что уже было сделано. Общие продажи прошлого месяца, число новых клиентов, время оказания сервисного обслуживания – все это – примеры индуктивных показателей. Эти показатели хороши для чистого измерения результатов, так как они сосредоточенны именно на результате.

Емкостные показатели измеряют входные данные, прогресс и возможность достижения вами цели в будущем. Эти показатели дают прогноз того, что может произойти. Трафик сайта, уровень конверсии, возможность продаж – только некоторые из примеров емкостных показателей.

Те KPI, которые выберет орг-ция, будут сильно зависимы от бизнес-модели и отрасли промышленности. Например, компания сервиса программного обеспечения B2B предположительно выберет такие показатели как привлечение и отток клиентов, тогда как какая-нибудь кирпичная компания скорее всего сосредоточится на продажах на квадратный метр или на средних издержках клиента.

KPI профессионального обслуживания: Бронирование, Утилизация, Задолженность, Утечка доходов, Эффективная оплачиваемая ставка.

Онлайн СМИ KPI:Уникальные посетители, Просмотры страниц, Соотношение акций, Социальный рост направления, Время на сайте.

Розничные KPI: Расход капитала, Удовлетворение клиентов, Продажи на квадратный метр, Средние издержки клиентов, Оборот.

KPI очень тесно связаны с мотивацией персонала, так как с помощью показателей KPI можно создать очень эффективную систему мотивации и стимулирования сотрудников организации.

Система позволяет выстроить мотивационную и эффективную систему оплаты труда в организации через установленные показатели. При этом необходимым условием является то, чтобы показатели могли иметь конкретное измерение.

Такие показатели чаще всего используются для оценки результата работы руководителей структурных подразделений, другого административного и управленческого персонала.

Поскольку KPI являются измерителями результата и затрат, то они могут использоваться при планировании и контроле деятельности как элементы плана.

*Пример:*

*Показатели, значения которых могут выступать в качестве элементов плана для Отдела материально-технического обеспечения:*

*% своевременного выполнения заявок на ТМЦ — 99%;*

*% ТМЦ надлежащего качества, поступивших в производство, — 100%.*

После осуществления деятельности, измеряются и фиксируются фактические значения показателей. При серьезных отклонениях фактических значений от плановых в худшую сторону необходимо провести анализ деятельности и разработать корректирующие мероприятия.

При выявлении отклонений от нормы, их можно скорректировать путем принятия верных управленческих решений.

1. **ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ И ЕГО АВТОМАТИЗАЦИЯ**

**12.1 Этапы построения системы управленческого учета в бюджетных организациях**

**12.2 Особенности и практика формирования учетной политики для целей управленческого учета бюджетных организаций**

**12.3 Обзор современных программных продуктов, используемых для автоматизации управленческого учета. Варианты автоматизации управленческого учета**

**12.4 Информационные технологии в системе бухгалтерского управленческого учета организаций сектора государственного управления**

1. В состав исследователей и разработчиков по данной статье включаются работники списочного состава [↑](#footnote-ref-2)