

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ**

**«ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**(ДГТУ)**

Факультет «Инновационный бизнес и менеджмент»

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

**КУРС ЛЕКЦИЙ**

по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет и контроллинг»

для студентов, обучающихся по направлению 38.04.01 Экономика, профиль 38.04.01 Цифровое и бухгалтерско-аналитическое обеспечение бизнеса

Составитель: к.э.н., доц. каф. «БУАиА» Король Н.П.

Ростов-на-Дону

2021 г.

**СОДЕРЖАНИЕ**

|  |  |
| --- | --- |
| Цель и задачи изучения дисциплины  Лекция 1 Сущность и организация управленческого учета  Лекция 2 Классификация затрат в управленческом учете  Лекция 3 Учет затрат по местам возникновения и центрам ответственности  Лекция 4 Управленческий учет производственной деятельности  Лекция 5 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости  Лекция 6 Бюджетирование в системе управленческого учета  Лекция 7 Управленческий контроль  Вопросы к экзамену по дисциплине  Список рекомендуемой литературы | 3  5  25  33  38  52  75  85  89  92 |

### ЦЕЛЬ И ЗАДАЧИ ИЗУЧЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ

Курс бухгалтерского управленческого учета и контроллинга (продвинутый уровень) является одной из основных базовых дисциплин для подготовки магистров по направлению Экономика, профиль «Цифровое и бухгалтерско-аналитическое обеспечение бизнеса». Конечная цель обучения – формирование у будущих магистров теоретических знаний и практических навыков по методологии и организации бухгалтерского управленческого учета предпринимательской деятельности, использованию учетной информации для принятия управленческих решений и контроллингу принимаемых управленческих решений и результатов деятельности.

Курс бухгалтерского управленческого учета и контроллинга (продвинутый уровень) обеспечивает преемственность и гармонизацию изучения учетных дисциплин.

В процессе изучения курса бухгалтерского управленческого учета и контроллинга необходимо решить следующие задачи:

- формирование углубленных знаний о бухгалтерском управленческом учета и контроллинге, его принципах и назначений;

- усвоение теоретических основ исчислений затрат и результатов производственной деятельности организаций; учета издержек производства и сбыта по видам, местам формирования и объектам калькулирования;

- представление о современных системах производственного учета, стандарт-косте, нормативном учете затрат, директ-косте и особенностях их изменения на предприятиях различных отраслей народного хозяйства;

- использование информации бухгалтерского управленческого учета для принятия управленческих решений и оценки их эффективности и результативности;

- на основе данных бухгалтерского управленческого учета проводить эффективный контроллинг с выявление скрытых резервов, предотвращением отрицательных результатов хозяйствующего субьекта.

В ходе изучения дисциплины обучающиеся должны

а) знать:

- сущность, особенности и критерии бухгалтерского управленческого учета и контроллинга; общие принципы его построения;

- методы и способы организации учета состояния и использования ресурсов предприятия в целях управления хозяйственными процессами и результатами деятельности;

- систему сбора, обработки и подготовки информации по предприятию и его внутренним подразделениям;

- проблемы, решаемые бухгалтерами-аналитиками в процессе формирования информации, полезной для принятия управленческих решений;

б) уметь:

- использовать систему знаний о принципах бухгалтерского управленческого учета и контроллинга для систематизации данных о производственных затратах, оценке себестоимости произведенной продукции и определения прибыли;

- применять современные способы группировки затрат по видам, местам формирования и центрам ответственности, методы калькулирования издержек производства и сбыта, учитывающие особенности различных видов коммерческой деятельности;

- решать на примере конкретных ситуаций проблемы оценки эффективности производства и сбыта новых изделий, работ, услуг, изменения объема и ассортимента продукции, капитальных вложений, управления затратами с помощью различного вида смет и систем бюджетирования;

в) иметь представление:

- для каких целей и каким образом используется менеджерами информация, подготовленная бухгалтерским управленческим учетом;

- об отличиях и взаимосвязи двух видов учета – управленческого и финансового в процессе подготовки информации для пользователей;

-  об основных концепциях внутренней отчетности и ее взаимосвязи с бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

Изучение курса управленческий бухгалтерский учет предусматривает чтение лекций, проведение практических занятий, выполнение курсовой работы.

**Тема 1.Сущность и организация управленческого учета.**

1.1 Сущность управленческого учета и сфера применения

Произошедшие в российской экономике институциональные преобразования привнесли изменения в методологию бухгалтерского учёта, в систему управления затратами. Собственно и сам бухгалтерский учёт в традиционном понимании отличается от своего аналога, который применялся в плановой экономике. Из его состава выделился управленческий учёт и, несмотря на дискуссионный характер его предмета, функционально-целевых установок, это ответвление в учете становится самостоятельным направлением в менеджменте.

Эффективность работы российских организаций во многом зависит от управленческой деятельности, которая должна опираться на современную и эффективную информационную систему, обеспечивающую менеджмент всех уровней оперативной информацией для разработки стратегии и тактики деятельности предприятий в условиях рынка. Такой системой в настоящее время является бухгалтерский управленческий учет. В зарубежной теории и практике управленческий учет занимает достойное место, эффективность его внедрения и функционирования подтверждается той ролью, которою ему отводят многие зарубежные успешно работающие компании. Для российской практики управленческий учет не является чем-то совершенно новым. Многие его элементы были проработаны в теоретическом аспекте и в плановой экономике. Однако в современных условиях бухгалтерский управленческий учет призван выполнять несколько иные функции, которые должны соответствовать целям эффективного управления в условиях рыночной экономики.

В последние годы многие российские организации, особенно те, которые взаимодействуют с иностранными компаниями (дочерние, зависимые организации, имеющие иностранного инвестора и т.д.) внедряют управленческий учет и демонстрируют его эффективное функционирование.

В настоящее время не сложилось единого подхода к определению управленческого учета. В экономической литературе (книги, пособия, статьи) даются различные толкования понятию «управленческий учет». Одни авторы предписывают управленческому учету более широкие функции (планирование, анализ, контроль, бюджетирование), другие сужают его и отождествляют с производственным учетом. Однако при характеристике управленческого учета большинство авторов высказывают единое мнение, что управленческий учет выступает связующим звеном между управлением и учетом. В нормативных актах по бухгалтерскому учету также нет четкого определения бухгалтерского управленческого учета. Однако в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России и в Законе «О бухгалтерском учете» обозначены цели и задачи бухгалтерского учета, среди которых есть и те, которые относятся не только к финансовому, но и к управленческому учету. Так, в Концепции обозначено, что в отношении информации для внутренних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации, полезной руководству для принятия управленческих решений. К области управленческого учета относятся следующие задачи, определены Законом «О бухгалтерском учете»:

- обеспечение информацией, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за целесообразностью хозяйственных операций, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Таким образом, управленческий учет – это с одной стороны – подсистема бухгалтерского учета, а с другой стороны, так как в его функции включается нормирование, планирование, контроль и анализ, является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета.

Большинство авторов придерживаются мнения, что управленческий учет – это интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

Управленческий учет в организациях не является самоцелью. Необходима интеграция бухгалтерского управленческого учета с менеджментом, так как управленческий учет обеспечивает информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельности. Взаимодействие менеджмента, как концепции управления, и управленческого учета, как концепции информационной поддержки управления, создает предпосылки для принятия оптимальных управленческих решений. Управленческий учет призван «сопровождать» менеджмент, способствуя реализации всех его функций.

Предметом управленческого учета в общем виде выступает производственно-коммерческая деятельность предприятий (организаций) в целом и их структурных подразделений в виде совокупности объектов. Эти объекты можно объединить в четыре группы:

- производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия;

- хозяйственные процессы и их результаты, составляющие в совокупности производственную деятельность предприятия;

- доходы и затраты, характеризующие результаты определенных хозяйственных процессов;

- структурные единицы (сегменты), позволяющие локализовать затраты и доходы по местам их возникновения или центрам ответственности.

К производственным ресурсам относятся нематериальные активы, основные средства (средства труда), материально-производственные запасы (предметы труда) и трудовые ресурсы.

Вторая группа объектов управленческого учета представлена различными видами деятельности (организационная, снабженческо-заготовительная, производственная, сбытовая).

Сегменты бизнеса (четвертая группа), деятельность которых является предметом управленческого учета, могут обладать юридической самостоятельностью или входить в состав организации на правах структурных подразделений. Например, в холдинге, состоящем из материнской, дочерней и зависимых организаций, целесообразна постановка системы управленческого учета, которая позволяет более эффективно вести хозяйственную деятельность, как в отдельных организациях, так и по холдингу (группе организаций) в целом. В отдельной организации в качестве сегментов бизнеса могут быть выделены отдельные структурные подразделения. Сегменты бизнеса могут быть крупными или мелкими. Степень углубления выделения отдельных сегментов бизнеса для целей организации управленческого учета зависит от экономической целесообразности.

**Под центром** ответственности понимается структурное подразделение организации, возглавляемое ответственным лицом (менеджером), имеющим право и возможность принимать решения. Следует различать центр ответственности с местом возникновения затрат. Место затрат представляет собой территориально обособленное подразделение организации, где осуществляются расходы. Оно не всегда связано с персональной ответственностью за величину, целесообразность и экономическую обоснованность издержек.

В практике зарубежных и отечественных предприятий центры ответственности обычно устанавливают в зависимости от организационной структуры управления и функций, выполняемых каждым подразделением.

Организация учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности позволяет децентрализовать управление затратами, наблюдать за их формированием на всех уровнях управления, использовать специфические методы контроля расходов с учетом особенностей деятельности каждого подразделения, выявлять виновников непроизводительных затрат и, в конечном итоге, существенно повысить экономическую эффективность хозяйствования.

При организации учета по центрам ответственности нужно четко определить сферу полномочий, прав и обязанностей менеджеров каждого центра, стремиться к тому, чтобы в большинстве из них была возможность измерить не только расходы, но и объем деятельности, желательно, чтобы для любого вида расходов предприятия существовал такой центр затрат, для которого данные затраты являются прямыми. Вместе с тем степень детализации планирования (бюджетирования) и учета затрат должна быть достаточной для анализа и принятия управленческих решений, но не избыточной.

Опыт зарубежных предприятий свидетельствует о том, что чаще всего центры ответственности классифицируют по объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров, а также функциям, выполняемым каждым центром.

По первому признаку центры ответственности подразделяют на четыре типа:

- центры затрат;

- центры доходов;

- центры прибыли;

- центры инвестиций.

По выполняемым функциям различают основные и обслуживающие центры ответственности.

**Центры затрат** представляют собой подразделения внутри предприятия, руководители которых отвечают только за затраты. Примером может быть производственный цех, не выпускающий конечной или завершенной продукции и полуфабрикатов, отделы заводоуправления, социальные службы и т.п.

Как правило, центр ответственности за затраты связан с выполнением определенных функций, не имеющих четко выраженного измерителя объема деятельности. Центры затрат могут входить в состав других центров ответственности или существовать обособленно.

**Центры доходов (продаж)** включают подразделения маркетинго-сбытовой деятельности, руководители которых отвечают только за выручку от реализации продукции, товаров, услуг и за затраты, связанные с их сбытом. Им предоставляется информация о наиболее рентабельных в производстве или закупках товарах, а результаты деятельности оценивают, главным образом, по объему и структуре продаж в натуральном и стоимостном выражении и величине издержек обращения.

**Центры прибыли** представляют собой подразделения, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности. Это могут быть отдельные предприятия в составе крупного объединения, филиалы, дочерние организации, торговые представительства, магазины фирмы и т.п. Их руководители имеют возможность контролировать все компоненты деятельности, от которых зависит величина прибыли: объемы производства и продаж, цены, затраты. Обычно центры прибыли включают несколько мест затрат. Общие расходы и результаты их деятельности отражаются в системе бухгалтерского учета.

**Центр инвестиций** – это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса, эффективность использования капитальных вложений. Задача такого центра обеспечить максимальную рентабельность вложенного капитала, его быструю окупаемость, увеличение акционерной стоимости предприятия. Управляют затратами при помощи операционного бюджета, отчетности о его исполнении, информации о движении денежных потоков.

Центры ответственности по принципу производственных функций чаще создают в сфере материального производства. Здесь обособляют центры ответственности и места затрат, относящиеся к снабжению, производству, сбыту и управлению. Центр ответственности за снабжение контролирует не только затраты на приобретение и заготовление товарно-материальных ценностей, но и величину материальных запасов, эффективность работы складского хозяйства, качество материальных ресурсов и т.п. Аналогичные задачи выполняет центр ответственности сбыта, но применительно к процессам и показателям отпуска и реализации продукции, работ, услуг. Оба эти вида центров имеют учитываемые показатели объемов деятельности и величины соответствующих затрат. В отличие от них управленческие центры ответственности (отделы и административные службы) могут иметь только затраты.

Ведущую роль в достижении конечных целей предприятия играют производственные центры ответственности, где непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги. Эти центры представляют собой совокупность мест затрат различного уровня, обобщающих расходы на эксплуатацию крупных агрегатов, технологических линий, групп оборудования внутри цеха, затраты отдельных цехов основного и вспомогательного производств и предприятия в целом.

Каждый центр ответственности обычно состоит из нескольких мест затрат и, кроме того, включает расходы, не имеющие четко выраженного места формирования.

В составе мест затрат обычно выделяют главные места, где изготавливается продукция, и вспомогательные, обслуживающие процесс производства места издержек внутри цехов основного производства или вне их. В главных местах расходов чаще всего обособляют прямые затраты на изготовление, а во вспомогательных все затраты учитывают в целом, как правило, по элементам издержек. Возможен и такой вариант, при котором и в главных, и во вспомогательных местах расходы учитывают только по элементам затрат или только по важнейшим из них.

Как уже отмечалось, система управленческого учета неразрывно связана с менеджментом, она способствует реализации его функций. Функциями менеджмента являются планирование, учет, анализ, контроль и мотивация. Поэтому в системе управленческого учета выделяют следующие подсистемы, которые неразрывно связаны с функциями менеджмента:

- собственно учет, включая калькулирование (традиционно в российской системе учета эту подсистему принято называть производственным учетом);

- бюджетирование;

- управленческий анализ;

- управленческий контроль;

- внутреннюю отчетность.

**1.2 Концептуальные и законодательные основы управленческого учета**

Цель формирования системы управленческого учёта – составление в необходимые сроки и в требуемых объемах управленческой отчетности, предназначенной для руководителей всех уровней управления для принятия оптимальных и эффективных управленческих решений.

Цель управленческого учёта реализуется в его задачах, включающих в себя:

1) формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности;

2) планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;

3) исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;

4) анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений;

5) обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;

6) формирование информационной базы для принятия решений;

7) выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия.

Каковы же основные принципы управленческого учёта, исходя из его основных целей и задач? К ним относятся:

- Целесообразность (при решении вопроса о формировании системы управленческого учета, о его структуре, о формах отчетности и периодичности ее составления и т.д.). Этот принцип вытекает из непрерывности деятельности предприятия. Это выражается в том, что предприятие не имеет цели самоликвидации, и должно развиваться в будущем.

- Релевантность (существенность, уместность) информации – соответствие между информационным запросом и полученным сообщением.

- Преемственность и многократность использования первичных данных. Данные фиксируются в первичных документах разово, а используются в расчетах многократно. Реализация этого принципа позволяет из минимального количества данных получать максимальное количество расчетов для выработки управленческих решений.

- Формирование многоуровневой системы показателей внутренней отчетности, позволяющей предоставлять их в удобном виде и без дополнительной аналитической обработки. Применение как натуральных, так и денежных измерителей. Использование приблизительных и примерных оценок.

- Периодичность и оперативность учета затрат. Информация должна предоставляться в соответствии с производственными и коммерческими циклами. Для этого составляется график сбора первичных данных, их обработка и группировки.

- Использование учетных и неучетных источников информации.

К учетным источникам относятся:

- бухгалтерский учет и отчетность;

- статистический учет и отчетность;

- оперативный учет и отчетность;

К неучетным источникам относятся:

- материалы внешнего и внутреннего аудита;

- материалы проверок налоговой службой;

- материалы периодической печати;

- планово-нормативные данные;

- техническая информация и др.

Главное требование к информации, формируемой в системе управленческого учета, ее релевантность, то есть существенность, приемлемость для вырабатываемых решений. Все остальные требования выполняют подчиненную роль. Нерелевантная, несущественная для данного решения информация, даже если она абсолютно достоверна, не может помочь в принятии правильного решения.

Функции управленческого учёта формируются на базе функций управления (организации, планирования, стимулирования, оценки и контроля). Перечислим их более подробно:

1. Обеспечение информацией руководителей всех уровней управления информацией, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия решений.

2. Формирование информации, которая служит средством внутренней связи между бизнес-единицами или центрами ответственности и высшим менеджментом.

3. Оперативный контроль и оценка результатов деятельности подразделений и предприятия в целом при выполнении стоящих задач.

4. Перспективное планирование и координация развития предприятия на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.

Метод управленческого учета – это совокупность различных приемов и способов, посредством которых отражаются его объекты в информационной системе организации. Методы, используемые в управленческом учете, весьма разнообразны, поскольку управленческий учет объединяет методы многих дисциплин: учета (оперативного, бухгалтерского, статистического); анализа; стратегического и оперативного планирования и управления; экономики предприятия; статистики; математики и т.д.

К основным приемам и способам управленческого учета относятся:

1. Документация – первичные документы и машинные носители информации, позволяющие достаточно полно отразить деятельность организации.

2. Инвентаризация – способ определения фактического состояния объекта, а также отклонений от учетных данных, неучтенных ценностей, потерь, хищений.

3. Группировка и обобщение – способ, позволяющий накапливать и систематизировать информацию об объекте по определенным признакам (технологическая, организационная и управленческая структура).

4. Бюджетирование – процесс формирования бюджетов исходя из возможностей организации, ее подразделений и их адаптации к рынку.

5. Нормирование – процесс научно обоснованного расчета оптимальных норм и нормативов, направленных на обеспечение эффективного использования ресурсов.

6. Анализ – процесс выявления взаимосвязи и зависимости между результатами подразделений по выполнению заданий.

7. Лимитирование – процесс, основанный на системе норм запасов и затрат. Лимит – это норма расхода ресурсов на единицу продукции, установленная технологической документацией.

8. Контроль – завершающий процесс планирования и анализа для установления обратной связи.

Нормативно-законодательная база развития управленческого учета России формируется на нормативных актах по бухгалтерскому учету. К ним относятся:

1) Федеральный закон «О бухгалтерском учете»

2) Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России

3) Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу .

В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России и в Законе «О бухгалтерском учете» обозначены цели и задачи бухгалтерского учета, среди которых есть и те, которые (это очевидно) относятся не только к финансовому, но и к управленческому учету. Так, в Концепции обозначено, что в отношении информации для внутренних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации, полезной руководству для принятия управленческих решений. К области управленческого учета относятся следующие задачи, определенные Законом «О бухгалтерском учете»:

- обеспечение информацией, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за целесообразностью хозяйственных операций, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

В настоящее время прослеживается тенденция сближения различных видов учетов, повышения качества учетной информации, на основании которой бы формировались различные виды отчетности. Так, в соответствии с Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, бухгалтерский учет должен развиваться как часть единой системы учета и отчетности в Российской Федерации, которая включает также статистический и оперативно-технический учет. Важнейшим фактором, обеспечивающим единство этой системы, является первичный учет как источник данных для последующего накапливания, систематизации и обобщения их в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета. При этом особую актуальность для поддержания единства и целостности системы бухгалтерского учета и отчетности приобретает обеспечение стабильности этой системы.

Концепция определяет главную задачу в области бухгалтерского учета в обеспечении относительной независимости организации учетного процесса от какого-либо определенного вида отчетности. В соответствии с ней, современный бухгалтерский учет представляет собой информационную базу, на основе которой хозяйствующие субъекты подготавливают бухгалтерскую отчетность юридического лица и консолидированную финансовую отчетность. Кроме того, информация, формируемая в бухгалтерском учете, используется для составления управленческой, налоговой, статистической отчетности, отчетности перед надзорными органами. При необходимости на основе данной информации должны составляться также другие виды отчетности.

Рассматривая роль управленческого учета в деятельности предприятия, следует отметить, что исторически он часто имел второстепенное значение относительно финансового учета, а во многих организациях он все еще не стал самостоятельным видом. Однако рост масштабов бизнеса, изменения в технологиях, а также повышение образовательного уровня менеджеров за последние десятилетия активизируют развитие управленческого учета, приводят к широкому признанию его как области исследования, отличной от финансового учета.

Таким образом, управленческий учет, с одной стороны, представляет подсистему бухгалтерского учета, а с другой стороны, поскольку в его функции входят нормирование, планирование, анализ и контроль, является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с финансовым учетом.

**1.3 Сравнительная характеристика управленческого и финансового учета**

Все виды учета, применяемые в организации, между собой тесно взаимосвязаны. Ведущее место в учетной системе организации принадлежит бухгалтерскому учету. Бухгалтерский учет, наряду с оперативным, статистическим и налоговым входит в общую учетную систему хозяйствующего субъекта и подразделяется на две части: финансовый и производственный. Объектом производственного учета выступают затраты и доходы организации. Аналитическая информация производственного учета используется исключительно для внутренних пользователей. Производственный учет является составной частью управленческого учета. Однако, когда мы говорим «финансовый учет» или «производственный учет», то делаем акцент на учетные процедуры, В управленческом же учете используются не только учетные процедуры, но и иные функции управления, из чего следует, что понятие «управленческий учет» более широкое по сравнению с понятием «производственный учет». Используемые в системе управленческого учета иные элементы управления (планирование, анализ, контроль) превращают производственный учет в управленческий.

Между финансовым и управленческим учетом много общего. Оба они составляют единую учетную информационную систему предприятия. Система бухгалтерского учета предназначена для формирования внутренних отчетов для целей периодического планирования, контроля и оценки принятия решений в нестандартных ситуациях и выборе политики предприятия. А также она служит для подготовки внешних отчетов акционерам, правительственным органам и другим контрагентам предприятия.

Одним из разделов этой системы является производственный учет, в котором накапливаются данные по затратам на производство, необходимые для составления как внутренних так и внешних отчетов. Составление внешних отчетов относится к сфере финансового учета, который жестко подчинен стандартным принципам, а составление внутренних отчетов – к системе управленческого, менее регламентированного учета.

Основные отличия финансового и управленческого учета состоят в следующем.

Финансовый учет – это учет официальный, его ведение обязательно практически для всех экономических субъектов. Финансовую отчетность, составленную по стандартным принципам, организации обязаны представлять собственникам, налоговым органам, а также в некоторых случаях публиковать.

Управленческий учет – это учет внутренний, он представляет собой идентификацию, измерение, сбор, систематизацию, анализ, интерпретацию и передачу информации, необходимой для управления какими-либо объектами. Он необходим руководству, специалистам предприятия для принятия управленческих решений, оперативного реагирования на меняющиеся условия производства, его материалы могут составлять коммерческую тайну. Источником информации для управленческого учета могут служить не только данные учетной системы организации, как для финансового учета, но и нормы расхода материальных ресурсов, исследования ситуации на рынке, возможности использования научных исследований в производство.

Финансовая отчетность представляется пользователям либо по утвержденным формам, либо по формам, унифицированным по содержанию.

Информация, формирующаяся в управленческом учете, может быть представлена в произвольной форме. Сама необходимость ведения управленческого учета определяется на каждом предприятии его руководством самостоятельно.

Для обобщения информации в финансовом учете используются стоимостные (денежные) измерители, как правило, используется национальная валюта.

В управленческом учете используются все виды измерителей: натуральные, трудовые, денежные.

Для представления финансовой отчетности устанавливаются строго определенные сроки (месяц, квартал, год). Сроки представления отчетов для менеджеров устанавливаются непосредственно самими менеджерами (руководством предприятия, подразделения).

Формируемая в финансовом учете отчетность представляется в определенные адреса в обобщенном виде (баланс организации, отчет о прибылях и убытках организации и т. д.). Объектами управленческого учета служат так называемые центры ответственности, центры затрат по услугам и изделиям. Ими могут быть и предприятие в целом, и отдельные цехи, участки и т. д.

Финансовый учет основан на общепринятых принципах. Это, прежде всего, принцип двойной записи, принцип обособленности предприятия. Управленческий учет общепринятых принципов не имеет, двойная запись может не использоваться, и организуется на предприятиях таким образом, чтобы обеспечивалась простота и удобство в использовании.

В настоящее время в России управленческий учет на предприятиях с выделением всех его составляющих находит все более широкое распространение. Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу главной задачей в области управленческой отчетности определяется в широком распространении передового опыта ее организации, а также опыта использования ее в управлении хозяйствующим субъектом.

В процессе реформирования национальной системы бухгалтерского учета разработан план счетов , где организациям предоставлена возможность для финансового и управленческого учета вести параллельные системы счетов. В настоящее время в литературе различными авторами обсуждается целесообразность разделения счетов.

С понятием «управленческий» тесно связано понятие «производственный» учет.

Производственный учет – это прежде всего учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, в то время как «управленческий» – это в некоторой степени и анализ, и планирование. Являясь составной частью управленческого учета, производственный учет в то же время выходит за его пределы, так как формирует информацию и для составления внешней отчетности. Например, информация о себестоимости готовой продукции на складе отражается в бухгалтерском балансе, о себестоимости проданной – в отчете о прибылях и убытках.

**1.4 История развития управленческого учета**

Выделение управленческого учета в самостоятельное направление учетной работы характерно для западных стран. Начало такого выделения связывают с появлением в начале ХХ века книги Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». В ней появились первые высказывания о необходимости формирования самостоятельной информационной системы об издержках производства.

Следующим важным событием, способствующим выделению управленческого учета как самостоятельной области бухгалтерского дела, стало учреждение в 1919 году в США национальной ассоциации бухгалтеров-производственников по инициативе Дж. Ли Никольсона.

В послевоенные годы в связи с расширением производства, ростом его концентрации, с централизацией капитала, с образованием крупных компаний, а также в связи с необходимостью сохранения коммерческой тайны во многих компаниях калькуляционная (управленческая) бухгалтерия выделяется из общей бухгалтерской службы.

Официальное разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий связано с разработкой в 1972 году Американской ассоциацией бухгалтеров программы получения диплома по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика. В настоящее время управленческий учет широко применяется в Западных странах. Как правило, бухгалтерия разделяется на финансовую и управленческую. В каждой стране, и даже в каждой компании имеются свои особенности в практике организации управленческого учета. Так, в Германии широко распространен контроллинг, представляющий собой интегрированную управленческую функцию, соединяющую в себе функции планирования, учета, контроля и анализа. Основные концепции контроллинга в той или иной степени соответствуют концепциям управленческого учета.

Не является новым явлением бухгалтерский управленческий учет и для отечественной экономики. Историю развития отдельных элементов управленческого учета можно наблюдать на протяжении всего периода развития советской экономики. В 20-х – начале 30-х годов функции бухгалтерских служб были значительно шире, чем в последующие годы советской власти. Бухгалтер того времени занимался как учетной, так и планово-аналитической работой. По мере укрепления централизованного планирования произошло отделение от финансовой службы плановых и финансовых отделов с передачей им части бухгалтерских полномочий. В результате этого деятельность бухгалтера свелась к учетной регистрации фактов хозяйственной жизни предприятия.

На различных этапах развития советской экономики предпринимались попытки внедрения полного хозяйственного и коммерческого расчета. Внутрипроизводственный хозрасчет, нормативный метод учета затрат, которые внедрялись в практику советских предприятий и широко обсуждались в российской экономической литературе, это элементы современного управленческого учета. Управленческий учет, как отмечает В.Ф. Палий – новое прочтение хозяйственного расчета. Однако в условиях плановой экономики, когда не было собственника, заинтересованного в снижении производственных издержек, методы и приемы управленческого учета не давали должного результата.

В период перестройки и становления рыночных отношений необоснованно стало принижаться значение планирования и анализа отклонений. В настоящее время некоторыми вопросами, являющимися прерогативой управленческого учета, занимаются отдельные подразделения предприятия. Составляется оперативная отчетность, проводится экономический анализ деятельности. Однако отдельные элементы, как правило, не взаимоувязаны в общую систему управленческого учета. Как показывает анализ существующей практики, комплексным внедрением управленческого учета занимаются организации, имеющие иностранный капитал или организации, которые выходят на иностранные рынки капитала, то есть те организации, которые внедряют экономические методы управления. Переход на международные стандарты финансовой отчетности, реализация Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу будут способствовать расширению функций и полномочий бухгалтерской службы, формированию системы информации для эффективного управления внутри предприятия.

**1.5 Процесс принятия решения и роль бухгалтера-аналитика в управлении**

Необходимым условием для правильного восприятия управленческого учета и анализа является понимание процесса принятия решения. Рассмотрим модель процесса принятия решения, расчленяя его на следующие этапы:

1. Определение целей

Прежде чем принять правильные решения, необходимо определить цель или основное направление, чтобы оценить предпочтительность одного варианта действий перед другим. Поэтому первым этапом процесса принятия решений должно быть определение целей или задач организации.

2. Поиск альтернативных действий.

Второй этап процесса принятия решения заключается в поиске ряда возможных вариантов действий, направленных на достижение поставленной цели. В частности, компании рекомендуется прибегнуть к одному или нескольким из следующих вариантов действий: разработка новых видов продукции для реализации на существующих рынках; разработка новых видов продукции для новых рынков; создание (освоение) новых рынков для реализации выпускаемых видов продукции. Поиск альтернативных вариантов связан с получением информации об ожидаемой конъюнктуре и изменениях экономической ситуации.

3. Сбор данных об альтернативных вариантах действий (информационный этап)

После того, как определены вероятные сферы деятельности, администрация должна оценить возможные темпы роста показателей деятельности, способность организации удерживать соответствующую долю рынка, потоки денежных средств для каждого альтернативного варианта действий в различной экономической среде. Вариант действий, выбранный организацией на основании вышеописанной информации, задействует ее ресурсы на длительный период, и положение организации будет определяться ее экономической средой, то есть производимой продукцией, рынками сбыта, на которых она функционирует, и способностью реагировать на изменения в будущем. Эти решения обычно называются долгосрочными, стратегическими. Они имеют большое влияние на будущее положение организации, поэтому точность информации о возможностях организации и ее экономической среде очень важна. Стратегические решения принимаются высшим руководством. Кроме стратегических решений руководство принимает решения, не требующие длительного привлечения ресурсов организации. Такие решения считаются краткосрочными или оперативными, и обычно являются прерогативой менеджеров более низкого управления. Для выработки краткосрочных решений также необходимо собирать соответствующие данные (о продажных ценах товаров конкурирующих фирм, ожидаемом спросе на товары по альтернативным продажным ценам и прогнозируемых затратах при различных вариантах производства). Эта информация потребуется на разных уровнях управления для принятия решения об установлении продажных цен, качестве и объеме выпуска продукции. После того, как информация собрана, администрация должна решить, какие варианты действий выбрать.

4. Выбор оптимального курса из альтернативных вариантов действий

Выбор оптимального курса – это сравнительная оценка конкурирующих альтернативных курсов действий при выборе варианта, который в наибольшей степени отвечает целям организации. Если целью организации является максимизация притока денежных средств, то оптимальный курс выбирают путем сопоставления прогнозов поступления денежных средств.

5. Осуществление принятых решений

Выбранные варианты (или вариант) являются отправной точкой для планирования деятельности организации по реализации этого варианта: составление производственных, технологических, снабженческих, сбытов и финансовых (сметных) планов. Смета – это финансовый план реализации различных решений, принятых администрацией. В сметах учитываются поступления и оттоки денежных средств, доходы от продаж и затраты. Процесс составления сметы направлен на то, Чтобы каждый сотрудник фирмы знал о своей предполагаемой роли в осуществлении решений руководства.

6. Сопоставление фактических и планируемых результатов

Этот этап представляет собой оценку результатов деятельности организации, представление сведений о них.

7. Принятие мер по устранению отклонений от плана

Этот этап относится к регулированию в рамках организации. Задачей регулирования является корректировка деятельности организации таким образом, чтобы первоначальные варианты действий были осуществлены. При этом применяется особый метод управления – управление по отклонениям. Эффективность контроля и регулирования зависит от корректирующих действий, направленных на приведение фактических результатов в соответствие с запланированными. Планы также могут уточняться, если результаты сопоставлений показывают, что какие-то показатели деятельности не могут быть достигнуты.

Принятие управленческих решений – это динамический процесс. И между его отдельными этапами существует не только прямая, но и обратная взаимосвязь. Она требуется для постоянного анализа изменившейся ситуации, причин невыполнения планов, выявления иных путей достижения поставленных целей или их корректировки.

Таким образом, информация управленческого учета нужна руководству для принятия управленческих решений, для реализации основных функций, возложенных на руководство компании: планирование, контроль, регулирование, стимулирование. Управленческий учет означает подготовку информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера. Формированием такой информации занимается бухгалтер-аналитик или специалиста по управленческому учету, который подготавливает и представляет информацию в таком виде, которая необходима и может восприниматься менеджерами различных уровней.

Задачи управленческого учета предъявляют повышенные требования к квалификации и кругу должностных обязанностей специалиста по управленческому учету и анализу. Как правило, к функциям специалиста по управленческому учету и анализу относят следующие обязанности:

- координация целей и планов подразделений и организации в целом;

- содействие руководству в достижении поставленных целей;

- организация работы по созданию и ведению системы управленческого учета;

- бесперебойное осуществление процессов планирования и контроля экономических результатов деятельности организации;

- обеспечение прозрачности в отношении затрат и результатов по организации в целом, а также по отдельным подразделениям и продуктам;

- создание методической и инструментальной базы по управлению рентабельностью и ликвидностью организации;

- разработка материалов для принятия управленческих решений и представление их руководству организации;

- консультирование руководителей по вопросам выбора наиболее эффективных вариантов действий, помощь в управлении затратами и результатами.

Эти функции показывают, какую важную роль играет специалист по управленческому учету и анализу в принятии управленческих решений. Ответственная роль предполагает наделение специалиста по управленческому учету и анализу определенными специфическими правами, например:

- доступ ко всей информации, в том числе и к информации конфиденциального характера;

- право подготовки своего особого мнения с аналитически обоснованными оговорками;

- право отсрочки принятия решения с целью его профессиональной подготовки.

**1.6 Классификация систем управленческого учета**

Особенности финансово-хозяйственной деятельности определяют масштабы применения систем управленческого учета. Система управленческого учета характеризуется объемом информации, целями, средствами достижения целей, составом элементов и др.

Системы управленческого учета классифицируются по следующим признакам.

**1. По широте охвата информацией** видов деятельности различают полные системы, состоящие из систематического и проблемного учета, и системы с целевым набором составных частей.

Систематический учет затрат - финансовый учет затрат на производство

- включает следующие элементы:

- измерение и оценка затрат по использованию производственных ресурсов;

- контроль производственных процессов;

- группировка затрат по статьям и элементам;

- порядок включения затрат в себестоимость;

- внутренняя и внешняя отчетность.

Проблемный учет формирует информацию для решения следующих задач:

- планирования затрат и доходов;

- анализа расходов и доходности производства;

- оценки деятельности структурных подразделений и предприятия в целом;

- принятия многовариантных управленческих решений в области производства и сбыта и др.

**2. По степени взаимосвязи** финансового и управленческого учетов выделяют интегрированную и автономную системы.

Интегрированная система - это система, объединяющая финансовый и управленческий учеты с использованием счетов бухгалтерского учета.

Синтетический учет дает возможность оценить деятельность предприятия, его финансовое положение, он может дополняться другой информацией.

Интегрированная система эффективна для предприятий с небольшим объемом производства и однородной продукцией.

Автономная система - это обособленное создание систем финансового и управленческого учета.

**3. По оперативности затрат** разделяют систему учета фактических и нормированных затрат.

Система учета фактических (прошлых) затрат формирует информацию для расчета себестоимости и прибыли.

Система учета нормированных затрат включает разработку стандартов и составление себестоимости по нормативным затратам с выделением отклонений от них.

**4. По полноте включения затрат в себестоимость** выделяют систему учета полных затрат и систему учета частичных затрат.

Основой группировки полных затрат является деление их на прямые и косвенные. Прямые затраты прямо включаются в себестоимость отдельных видов продукции, а косвенные распределяются между видами продукции пропорционально выбранной базе распределения.

При варианте учета частичных затрат прямые затраты включаются в себестоимость отдельных видов продукции, а косвенные затраты возмещаются из общей суммы выручки (система "директ-костинг").

**1.7 Концептуальные основы управленческого анализа**

С помощью анализа на базе всей управленческой информации вырабатываются управленческие решения. Анализ – это промежуточное звено между хозяйственной информацией и актом принятия решений. Управленческий учет и анализ трудно отделить друг от друга, поэтому собственно учет и анализ учетной информации являются учетно-аналитическим обеспечением управленческих решений.

Аналитическая функция представлена в управленческом учете наряду с учетной, плановой и контрольной. Ее реализация возложена на управленческий анализ, являющийся одним из видов экономического анализа.

Деление бухгалтерского учета на финансовый (формирующий информацию для внешних пользователей) и управленческий (данные которого предназначены, главным образом, для менеджеров организации) дает основание применить аналогичный подход к классификации экономического анализа.

Основной задачей внешнего (финансового) анализа является оценка финансового состояния и выявление возможностей повышения эффективности функционирования коммерческой организации в целом. При всей важности этого вида анализа основным его недостатком является отсутствие оперативности. Он не позволяет руководителям тотчас оценить достигнутые результаты, рассчитать эффективность деятельности отдельных структурных подразделений, оперативно использовать полученную информацию в управленческих целях. Эти задачи не являются прерогативой внешнего (финансового) анализа, они составляют цель внутреннего анализа.

Сегодня, когда коммерческие организации хозяйствуют на свой страх и риск, внутренний экономический анализ должен дополниться еще одной качественной характеристикой. Речь идет об изменении его ориентированности во времени. Менеджменту современных организаций необходим экономический анализ не только для выбора оптимальных управленческих решений в настоящем, но и для разработки сценариев будущего экономического развития. О формировании управленческого учета как системы, способной в полной мере реализовать стоящие перед ней задачи, можно говорить лишь тогда, когда из созерцательного, "смотрящего назад" бухгалтерский учет преобразуется в действенный, "впередсмотрящий", а исчисление результатов деятельности предприятия перейдет из сферы фактических в область прогнозируемых, ожидаемых показателей. Экономический анализ, как и бухгалтерский учет, в современных условиях уже не может быть направлен лишь в прошлое, он должен носить и перспективный характер. Этим свойством учет анализ наделялись еще в 30-е гг. прошлого столетия. Так, известный ученый Иоганн Шер указывал, что калькуляционная бухгалтерия должна обращать внимание не только на вопросы, касающиеся настоящего положения предприятия, но также на числовые данные для решения вопроса о тех или иных хозяйственных изменениях и реформах. Управленческий анализ интегрирует три вида внутреннего анализа - ретроспективный, оперативный и перспективный, каждому из которых свойственно решение собственных задач.

Два первых направления (ретроспективный и оперативный анализ) были свойственны внутреннему анализу в условиях плановой экономики. Необходимость проведения перспективного анализа, возникшая с переходом российских организаций на рыночные условия хозяйствования, переводит внутренний анализ в новое качество, доводя его до уровня управленческого анализа. В то время как ретроспективный анализ отвечает на вопрос "как это было?", прерогативой перспективного управленческого анализа является поиск ответа на вопрос "что будет, если?". В рамках перспективного анализа следует выделить краткосрочный и стратегический подвиды, имеющие собственные цели и методы.

Управленческий анализ представляет собой не только вид экономического анализа, но и один из элементов управленческого учета. Объектом последнего, а следовательно, и самого управленческого анализа выступают прошлые и будущие результаты функционирования сегментов предпринимательской деятельности.

Сегмент является основной информационной единицей управленческого учета, выделяемой для получения отчетной и прогнозной информации. Следовательно, от того, каким образом будет решен вопрос о сегментации бизнеса, зависит последующее функционирование всей системы управленческого учета, в том числе и успешность проведения управленческого анализа. Говоря иначе, выбранный организацией подход к сегментации бизнеса скажется на том, насколько качественной и пригодной для целей управления окажется информация, собранная в системе управленческого анализа. Сегментация бизнеса, прежде всего, должна создать предпосылки для реализации в системе управления организацией двух важнейших функций – планово-аналитической и контрольно-мотивационной. Это требует позиционирования отдельных слагаемых предпринимательской деятельности в двух координатах - в качестве информационных и организационных сегментов бизнеса.

Таким образом, управленческий анализ можно рассматривать как промежуточный этап управления организацией. Объектом анализа является прошлая и будущая деятельность сегментов бизнеса, информационной базой - данные, собранные в системе бухгалтерского управленческого учета. В их числе - данные, аккумулированные в других блоках управленческого учета - сегментарном учете, планировании и внутренней отчетности. Обладая такой информацией, можно оценивать степень использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, строить краткосрочные прогнозы поведения затрат при различных объемах производства. Прогнозный экономический анализ строится на зависимости поведения затрат от изменения деловой активности организации. Эта информация черпается из данных сегментарного учета.

Управленческий анализ призван аккумулировать не только количественную, но и качественную информацию. При возникновении потребности во внеучетной информации (данных о цене на продукцию конкурирующих организаций; ожидаемом спросе на продукцию по альтернативным ценам и др.) используются результаты маркетинговых исследований, социологических опросов и т.д.

Методы управленческого анализа чрезвычайно разнообразны, что объясняется широким спектром стоящих перед ним задач. Ретроспективный анализ осуществляется посредством сравнения фактических результатов с бюджетными и выявления причин возникших отклонений.

В рамках краткосрочного перспективного анализа, лежащего в основе принятия тактических управленческих решений, исследуются прогнозное со- отношение прибыли, затрат и объемов продаж, доходы и расходы будущих периодов, анализируется поведение приростных, релевантных показателей и т.д. Особое значение при этом имеет информация, собранная в системе "директ-костинг". Она позволяет планировать маржинальный доход (сумму покрытия) по отдельным видам продукции, заказам, направлениям деятельности, организации в целом и оценивать его потенциальную способность к покрытию постоянных расходов организации.

Выработка управленческого решения предполагает выбор из нескольких альтернатив развития событий оптимального варианта. Принятие многих важных решений, требующих многокритериальной оценки, осуществляется на основе анализа по методу "затраты - объем - прибыль", при котором каждая из рассматриваемых альтернатив количественно характеризуется определенным уровнем затрат и прибыли.

Результаты краткосрочного управленческого анализа позволяют ответить на многие вопросы, интересующие руководство организации, например:

Какая продукция (работы, услуги) является наиболее рентабельной, а потому более предпочтительна для коммерческой деятельности?

Как повлияют изменения в ценовой политике организации на объемы продаж и в конечном счете - на финансовые результаты деятельности сегмента?

Какая минимальная деловая активность позволит сегменту избежать убытков?

Какие убытки ожидают организацию в случае неполной загрузки производственных мощностей?

Решение многих задач управленческого анализа возможно лишь при использовании экономико-математического моделирования, построения имитационных моделей и систем, позволяющих прогнозировать финансовые результаты в условиях неопределенности и риска. Используются также методы статистики, экономического анализа и экономико-математические методы. Возможности применения статистических методов для целей прогнозирования, глубоко проработанные российскими учеными, давно и успешно используются в хозяйственной практике отечественных предприятий. В условиях антикризисного управления производственно-хозяйственной деятельностью организаций особую актуальность приобретает параметрический анализ, содержание и возможности которого также глубоко проработаны отечественными учеными.

С развитием информационных технологий все более востребованными становятся разнообразные интеллектуальные системы, позволяющие, например, анализировать результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, оценивать ее финансовое состояние, осуществлять экспертизу инвестиционных проектов, управлять бизнес-процессами (закупок, реализации и т.д.), моделировать их.

Таким образом, управленческий анализ представляет собой раздел экономического анализа и составную часть управленческого учета, основной целью которых является изучение прошлой, текущей, а главное - будущей деятельности сегментов бизнеса, основанное на прогнозировании их доходов, расходов и финансовых результатов при выборе сегментами той или иной хозяйственной тактики. Управленческий анализ как самостоятельный элемент управленческого учета оптимизирует соотношение "расходы-доходы" на этапе предварительного управления деятельностью сегментов бизнеса.

**Тема 2. Классификация затрат в управленческом учете.**

**2.1 Классификация затрат для определения себестоимости произведенной продукции**

Эта классификация представляется в таком разрезе, чтобы было наиболее правильно представить затраты в отчетности, исчислить себестоимость отдельных видов продукции.

Входящие затраты являются синонимом термина «затраты», а истекшие тождественны понятию «расходы».

Входящие затраты – это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Истекшие затраты – это те, которые в течение периода были израсходованы для получения доходов отчетного периода. В текущем учете они отражаются по дебету счета 90 «Продажи», а в бухгалтерской отчетности – в отчете о прибылях и убытках.

Затраты бывают одноэлементные и комплексные.

Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на отдельные слагаемые. По этому принципу построена классификация затрат по экономическим элементам.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Например, общепроизводственные расходы, в которые входят практически все элементы. Помимо подразделения затрат на одноэлементные и комплексные выделяют и другие признаки.

**Классификация затрат по экономическим элементам и по статьям затрат**

Под экономическим элементом затрат принято понимать экономически однородный вид ресурсов, используемых для производства и реализации продукции (работ, услуг). Например, элемент «Затраты на оплату труда» отражает использование трудовых ресурсов, независимо от того, какие именно функции – производства, организации, обслуживания или управления – работники выполняют. В системе финансового учета классифицировать затраты по экономическим элементам требует ПБУ 10/99 «Расходы организации». В соответствии с ним, при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;

- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- амортизация; прочие затраты.

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру затрат предприятия. Для проведения такого рода анализа необходимо рассчитать удельный вес того или иного элемента в общей сумме затрат.

В отличие от экономических элементов, статья затрат представляет собой совокупность затрат, отражающая их однородное целевое использование.

Совокупность используемых статей затрат принято называть номенклатурой затрат. Согласно п.8 ПБУ 10/99 для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Перечень статей затрат и их состав определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости с учетом характера и структуры производства, которые были разработаны на основе типовых рекомендаций в условиях плановой экономики и носят рекомендательный характер. В качестве примера можно привести типовую номенклатуру статей:

1. Сырье и материалы;

2. Возвратные отходы (вычитаются);

3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций и предприятий;

4. Топливо и энергия на технологические цели;

5. Заработная плата производственных рабочих;

6. Отчисления на социальные нужды;

7. Расходы на подготовку и освоение производства;

8. Потери от брака;

9. Общепроизводственные расходы;

10. Прочие производственные расходы;

11. Общехозяйственные расходы;

12. Коммерческие расходы.

Первые десять статей образуют так называемую производственную себестоимость. Сумма всех двенадцати статей представляет собой полную себестоимость производства и реализации (продажи).

Также для исчисления себестоимости производимой продукции имеет большое значение деление затрат на прямые и косвенные.

**Классификация затрат на прямые и косвенные**

Прямые затраты – это затраты, которые в момент их возникновения можно непосредственно отнести на носитель затрат (изделие).

Косвенные затраты не могут быть отнесены в момент возникновения прямо на носитель затрат, для их отнесения необходимы дополнительные расчеты по распределению пропорционально той или иной выбранной базе.

**Классификация затрат по экономическому содержанию**

Затраты делятся на основные и накладные.

Основными считаются затраты, связанные непосредственно с технологическим процессом изготовления продукции, то есть расходы, без которых технологический процесс не может осуществляться.

Накладными называют затраты, связанные с организацией, управлением и обслуживанием производства.

**Классификация по степени зависимости величины затрат от уровня деловой активности (объемов производства или продаж)**

Этот вид деления затрат имеет самостоятельное значение для целей исчисления себестоимости продукции. Затраты делятся на постоянную и переменную части. Хорошо разработанная классификация затрат на переменные и постоянные существует на Западе, где она нашла широкое практическое применение при организации управленческого учета на фирмах, работающих в рыночной среде. Эта классификация служит информационной базой для проведения анализа при обосновании разнообразных управленческих решений, однако она необходима и для исчисления себестоимости продукции. Для этих целей деление затрат на постоянные и переменные обусловлено тем, что в соответствии с действующим порядком большая часть постоянных расходов может быть признана расходом периода, без распределения их между отдельными видами продукции.

Принцип деления затрат на постоянные и переменные следует из формулы:

Y= a + bХ,

где: Y – совокупные затраты;

a – постоянная часть затрат;

b – переменные затраты в расчете на единицу продукции;

Х – объем производства продукции (оказания услуг, товарооборота и др.).

Постоянные затраты относятся ко времени и не изменяются с уровнем деловой активности предприятия (объема производства). Постоянные расходы на единицу продукции снижаются ступенчато.

Переменные затраты изменяются вместе с уровнем деловой активности. Примерами производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда. Переменные затраты характеризуют стоимость собственно продукта, все остальные (постоянные) – стоимость самого предприятия.

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

Информационной базой для проведения анализа и обоснования разнообразных управленческих решений служит классификация затрат в зависимости от их поведения. Для оценки эффективности деятельности предприятия, анализа его безубыточности, финансового планирования, принятия краткосрочных управленческих решений, затраты подразделяются на постоянную и переменную части. Принцип деления затрат на постоянные и переменные изложен в предыдущем параграфе.

В хозяйственной практике сложно разделить затраты, которые являлись бы исключительно постоянными или переменными. Если затраты могут включаться как элементы постоянных, так и переменных расходов, то они называются условно-переменными (или условно-постоянными).

Следует заметить, что переменные затраты неоднородны. В зависимости от соотношения изменения затрат и объема производства их можно подразделить на пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные и регрессивные.

К пропорциональным относятся те затраты, когда относительное изменение затрат равно относительному изменению объема или загрузки (например, основная заработная плата производственных рабочих при прямой сдельной оплате труда).

Прогрессивные затраты растут быстрее, чем увеличивается объем производства (например, оплата труда производственных рабочих при сдельно-прогрессивной системе).

Дегрессивные затраты, напротив, растут медленнее, чем объем производства (например, затраты на технологическую энергию и топливо, смазочные и обтирочные материалы).

Регрессивные затраты сокращаются в абсолютном выражении, несмотря на рост объема производства.

При анализе смешанных затрат необходимо применять методы, позволяющие выделить из них постоянную и переменную части. Наиболее простыми из них считаются метод анализа счетов, графический метод, метод «высшей и низшей точек». Для более тщательного изучения поведения затрат используются статистические и экономико-математические методы (метод наименьших квадратов (регрессионный анализ), метод корреляции и др.). Для оценки альтернативных вариантов действий при принятии решений и планировании также необходимо различать устранимые и неустранимые затраты. Устранимые затраты – это такие, которых можно избежать, выбрав альтернативный вариант действий. Неустранимые – это те, которых избежать невозможно. Иногда такие затраты называют «принимаемые в расчет» и «не принимаемые в расчет». Например, при принятии решения о том, стоит ли принимать заказ из материалов, которые ранее закуплены и больше никуда использоваться не могут, затраты на материалы будут неустранимыми, затраты на переработку – устранимыми, так как их можно избежать, отказавшись от заказа.

Стоимость уже приобретенных ресурсов, когда выбор в пользу какой-то альтернативы не может повлиять на сумму затрат – называют безвозвратными затратами или затратами истекшего периода. Это затраты, которые возникли в результате ранее принятого решения и которые не могут быть изменены никаким решением в будущем. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решения, однако не все не принимаемые в расчет являются безвозвратными. Например, при планировании производства путем сопоставления двух альтернативных вариантов одинаковые предполагаемые расходы на материалы будут не принимаемыми в расчет, но они не будут безвозвратными, так как они будут понесены в будущем.

Некоторые затраты с точки зрения принятия решений не могут быть учтены нормальным образом в рамках обычной бухгалтерской системы, так как в ней учитываются те затраты, которые были реально понесены в прошлом. Речь идет о таких затратах, которые на самом деле трат не требуют. Их называют альтернативными или вмененными. Альтернативные издержки (вмененные) – это затраты, измеряющие возможность, которая потеряна, или которой пожертвовали в результате выбора одного из вариантов действий, при котором от остальных вариантов пришлось отказаться. Например, если в результате принятия решения о выпуске продукции «А» пришлось бы отказаться от выпуска продукции «Б», которая приносит 100 ден.ед. поступлений, то при обсуждении контракта о выпуске продукции «А» 100 ден. ед. необходимо включить в общую сумму затрат. Альтернативные издержки используются только тогда, когда речь идет об ограниченных ресурсах.

При решении вопроса о целесообразности получения дополнительных поступлений необходимо рассматривать инкрементальные (дополнительные, приростные, дифференцированные) затраты. Инкрементальные затраты – это дополнительные затраты, которые возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции. В приростные затраты могут включаться, а могут не включаться постоянные затраты. Если постоянные затраты изменяются в результате принятого решения, то их прирост рассматривается как приростные затраты, Если приростные затраты не изменяются в результате принятого решения, то приростные затраты будут равны нулю. В управленческом учете аналогичный подход применяется и к доходам. Предельные затраты и доходы представляют собой дополнительные затраты и доходы в расчете на единицу продукции (товара).

**Также различают планируемые и непланируемые затраты.**

Планируемые – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства.

Непланируемые – затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции.

В управленческом учете широко применяется термины «релевантные» и «нерелевантные» издержки и поступления. Такая классификация осуществляется в соответствии с тем, насколько эти затраты и поступления значимы для конкретного решения. Что означает релевантность информации? Релевантная информация содержит данные, которые следует принимать в расчет при подготовке информации для руководства, а нерелевантная информация включает несущественные и даже избыточные данные о затратах и доходах. Эта информация может привести а) к принятию ошибочного решения и б) к снижению оперативности и повышению трудоемкости процесса принятия решения. Из этого следует, что деление затрат на релевантные и нерелевантные осуществляется для того, чтобы знать, насколько затраты значимы для конкретного решения.

Релевантные затраты – это те будущие затраты, которые меняются в результате принятия решения. Смысл релевантности состоит в проявлении двух основных свойств любых решений:

- наличие выбора между альтернативными действиями;

- связь с будущим периодом.

При выяснении релевантности затрат следует руководствоваться следующим:

А) Предоставляемая информация для руководства должна обеспечить принятие правильного решения. В этой связи релевантными могут быть удельные затраты и доходы: цена единицы продукции, удельные переменные затраты и маржинальный доход на единицу продукции. Релевантность затрат хорошо прослеживается при анализе затрат прошлых периодов, возникающих в результате ранее принятых решений.

Б) Предоставляемая информация должна иметь удобный для восприятия вид и не содержать неуместных для принятия конкретного решения данных.

**2.3 Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования**

Для целей осуществления контроля и регулирования, затраты, регистрируемые по центрам ответственности, классифицируются как регулируемые и нерегулируемые менеджером центра ответственности.

Регулируемые затраты логически являются предметом регулирования со стороны менеджера, сфера ответственности которого связана с этими затратами. Если же менеджер в силу своих полномочий не может влиять на затраты, то они являются нерегулируемыми.

Регулируемые затраты следует рассматривать в трех аспектах: полностью регулируемые, частично регулируемые, слабо регулируемые.

Эффективные – затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты.

Неэффективные – затраты непроизводительного характера, в результате которых не будет произведен продукт. Неэффективные расходы – это потери на производстве (потери от брака, простоев, порча, недостачи не- 49 завершенного производства и материальных ценностей на складах).

Контролируемые – затраты, которые поддаются контролю со стороны менеджеров определенного центра ответственности. Неконтролируемые – это затраты, не зависящие от деятельности менеджеров данного центра ответственности. Как видим, регулируемые затраты – это контролируемые, нерегулируемые – неконтролируемые затраты. При подразделении затрат на контролируемые и неконтролируемые обычно учитываются два фактора: уровень управления и время. Неконтролируемые на одном уровне расходы могут быть контролируемыми (регулируемыми) на другом.

Фактор времени влияет на такой элемент затрат как амортизация основных средств. Он не контролируется в течение короткого промежутка времени, но в долгосрочном периоде могут быть внесены изменения в учетную политику, изменится количество и состав основных средств, в результате чего будут скорректированы значения норм и сумм амортизационных отчислений.

Кроме того, при делении затрат на контролируемы и неконтролируемые необходимо учитывать объективные и субъективные факторы конкретной организации. Это означает, что схема распределения затрат будет различной не только для разных предприятий, но и для различных подразделений одной организации, в разные временные периоды.

В заключение необходимо отметить, что в управленческом учете существует четыре основных подхода для классификации затрат:

1) целевой (для учета затрат и калькулирования; для принятия решений и планирования; для осуществления контроля и регулирования);

2) функциональный (по направлениям деятельности);

3) маржинальный (в зависимости от объема производства и продаж или уровня деловой активности);

4) бихевиористический (по циклам жизнедеятельности продукта). В мировой практике наиболее распространен маржинальный подход, в российской – целевой или калькуляционный, т.е. учет затрат и калькулирование себестоимости продукции. Родоначальником целевого подхода считается К. Друри, его последователь в России – М.А. Вахрушина, Функциональный подход пропагандирует Т.П. Карпова.

Иными словами, в российской теории и практике при классификации затрат используются два подхода: традиционный и новый. К традиционному способу относится классификация затрат на прямые и косвенные, одноэлементные и комплексные, основные и накладные. Для российской теории и практики затраты альтернативные, затраты прошлых периодов, инкрементальные, маржинальные, релевантные и нерелевантные являются новыми терминами.

Таким образом, теория и практика организации управленческого учёта рассматривает разные варианты классификации затрат в зависимости от целевой установки и направлений учёта затрат. Это предопределяет потребителей информации.

1. Для принятия и оценки управленческих решений – затраты явные и альтернативные, релевантные и нерелевантные.

2. Для прогнозирования – затраты краткосрочные, средне- и долгосрочные.

3. Для планирования: затраты планируемые и непланируемые.

4. Для нормирования: затраты в пределах установленных стандартов, норм и смет и по отклонениям от них.

5. Для организации: затраты по местам и сферам их возникновения, функциям деятельности и центрам ответственности.

6. Для учёта: затраты в разрезе экономических элементов и статей калькуляции; одноэлементные и комплексные; постоянные и переменные; основные и накладные; прямые и косвенные.

7. Для анализа: затраты фактические, плановые, нормативные, полные, частичные

8. Для регулирования: затраты регулируемые и нерегулируемые.

9.Для стимулирования: затраты обязательные и поощрительные.

10.Для контроля: затраты контролируемые и не контролируемые.

В обобщенном виде классификация затрат по различным признакам приведена в таблице 2.1, а расшифровка отдельных позиций – в таблице 2.2.

Таблица 2.1 Классификация затрат

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Признак | Виды затрат |
| 1 | Прогнозирование | кратко,- средне- и долгосрочные |
| 2 | Планирование | планируемые, непланируемые |
| 3 | Нормирование | нормируемые и сметные (затраты на основе норм, стандартов и смет) |
| 4 | Регулирование | регулируемые, нерегулируемые |
| 5 | Стимулирование | обязательные, поощрительные |
| 6 | Анализ | фактические, плановые, нормативные, полные, частичные |
| 7 | Принятие и оценка управленческих решений | явные, альтернативные, релевантные, нерелевантные, эффективные, неэффективные |
| 8 | Контроль | контролируемые, неконтролируемые |
| 9 | Организация | затраты по местам и сферам возникновения, функциям деятельности и центрам ответственности |
| 10 | Учёт | одноэлементные и комплексные; прямые и косвенные; основные и накладные; постоянные и переменные; текущие и единовременные |

Таблица 2.2 Расшифровка затрат (пп.9-10 таблицы 2.1)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Признак классификации | Вид затрат |
|  | Способ отнесения для определения себестоимости | входящие и истекшие прямые и косвенные |
|  | Назначение | основные и накладные (производственные и непроизводственные) |
|  | Состав | одноэлементные и комплексные |
|  | Экономические элементы | материальные, оплата труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие |
|  | Поведение | постоянные и переменные (пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные) |
|  | Периодичность возникновения | текущие, единовременные |

**Тема 3. Учет затрат по местам возникновения и центрам ответственности.**

С позиций построения и организации внутренней системы большое значение имеет группировка затрат по месту их возникновения, носителям, объектам и центрам.

Объект затрат – организационное подразделение, контракт или другая учетная единица, по которой собираются данные о затратах и измеряется стоимость процессов, продукции, работ, проектов капиталовложений и т.д. По объектам затрат выделяют методы калькулирования себестоимости – позаказный, попроцессный (попередельный) и т.д.

Носители затрат – виды продукции (работ, услуг) данного предприятия, предназначенные для реализации на рынке. Эта группировка необходима для определения себестоимости продукции.

Место возникновения затрат – структурные единицы, производственные подразделения, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цеха и т.п.). Необходимость выделения мест возникновения затрат связана с проблемой разделения затрат на постоянные и переменные, так как один и тот же вид затрат в разных местах ведет себя по- разному по отношению к изменению объема производства. Особенность планирования и учета затрат по местам возникновения состоит в том, что затраты в данном месте являются для него прямыми, постоянные затраты не распределяются между носителями затрат.

В случаях, когда в местах возникновения затрат удается установить ответственных исполнителей, имеют дело с центрами затрат, которые в свою очередь являются одним из видов центров ответственности.

Центр затрат - организационная единица или область деятельности, где целесообразно накапливать информацию об издержках на приобретение активов (входящих в затраты) и расходах (затраты на выходе). В пределах этого центра менеджер несет ответственность за понесенные расходы.

В процессе сопоставления затрат и результатов различных центров ответственности выявляется эффективность производственно – хозяйственной деятельности предприятия.

Проблемы, связанные в основном с внутренним управлением, решаются на базе центров ответственности. Управленческий учет и контроль по центрам ответственности обеспечивает отражение, накопление, анализ и представление информации о затратах и результатах, нацелен на оценку работы отдельных менеджеров и подразделений.

Центры ответственности - обособленные структурные подразделения предприятия, возглавляемые руководителями, несущими ответственность за результаты их работы и где имеется возможность совместить в одном учетном процессе центр возникновения затрат и ответственность менеджера.

Отчеты центров ответственности включают в себя только те статьи затрат и поступлений (доходы, выручка), на которые может повлиять руководство центра (цеха, участка, производства).

Таким образом, любое предприятие условно можно представить как одновременную деятельность нескольких взаимосвязанных центров (рисунок 2.1), где совершаются определенные действия от заготовки исходных компонентов до полной реализации готовой продукции, работ, услуг и получением чистой прибыли.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| По объёму полномочий и ответственности | | | | | | | | | | | | | | | | |
|  | |  |  | |  | |  |  | |  | |  | |  | | |
| Центр инвестиций | |  | Центр выручки (выручки) | |  | | Центр затрат |  | | Центр контроля | |  | | Центр налога | | |
|  | |  |  | |  | |  |  | |  | |  | |  | | |
| Снабжение, складское хозяйство | Участки и цеха основного производства | | | Маркетинг, сбыт | |  |  |  | Обслуживающие процесс производства (ремонтная мастерская, цех упаковки, цех розлива и др.) | | Социальная сфера (жилищно-коммунальное хозяйство, столовая, детсад и др.) | | | | | Административно-хозяйственные отделы (бухгалтерия, отдел кадров, юридический отдел и др.) | | |
| Основные центры ответственности | | | | |  | |  |  | Вспомогательные центры ответственности | | | | | | | | |
|  | |  |  | |  | |  |  |  | | | |  | |  | | |
| По функциям, выполняемым центра | | | | | | | | | | | | | | | | |

Рисунок 2.1 – Классификация центров ответственности

Таким образом, центр ответственности (ЦО) является основным инструментом управления затратами. ЦО классифицируются по следующим принципам:

- По объему полномочий и ответственности

- По функциям, выполняемым центром

- По первому ЦО классифицируются:

а) на центры затрат

б) на центры прибыли

в) на центры инвестиции

г) на центры налогов д) на центры контроля

По второму принципу ЦО классифицируют на:

а) основные

б) вспомогательные

Основные ЦО подразделяются на:

- центры ответственности, относящиеся к заготовительной деятельности (снабжение, складское хозяйство);

- участки и цехи основного производства;

- управленческие ЦО (администрация, бухгалтерия);

- сбытовые (маркетинг и сбыт продукции).

Вспомогательные ЦО подразделяются на:

- общезаводские (объекты социальной сферы, административно-хозяйственные отделы);

- центры, обслуживающие процесс производства (ОТК, ремонтный цех, инструментальный цех).

Центр затрат это наиболее широко используемый тип децентрализации.

Это центры издержек и обслуживания. Такие центры:

- могут изменяться в размере от подразделения с несколькими работниками до целого промышленного завода;

- могут существовать внутри других более крупных центров затрат;

- могут быть организованы везде, где можно определить и измерить по отношению к данной структурной единице выпуск и затраты, необходимые для производства единицы продукции.

Цель менеджера центра затрат – долговременная минимизация издержек.

Эффективность работы центров затрат оценивается на основе исполнения сметы по данным отчета о фактических затратах.

Пример центров затрат (производственный цех, конструкторское бюро, мед. пункт, отдел маркетинга и т.д.).

Центр выручки (дохода). Менеджер такого центра должен иметь право контролировать продажную цену (внешнюю или трансфертную, условную внутреннюю цену), объем реализации (фактической реализации на сторону или условной внутрифирменной реализации) и все статьи отчетных издержек.

Эффективность работы центров прибыли оценивается посредством разработки отчетности, имеющей много общего с отчетом о прибыли на уровне всей организации, на предмет выполнения планового объема реализации и плановых издержек.

Например: предприятие, входящее в состав объединения, в свою очередь состоит из цехов и подразделений.

Центр инвестиций (центр капиталовложений). Такие подразделения широко используются в сильно диверсифицированых компаниях (одновременное развитие нескольких видов деятельности, выпуск нескольких видов товаров, услуг). Это, как правило, достаточно самостоятельные крупные отделения корпораций или дочерние компании, которые имеют право влиять (контролировать) не только на затраты и доходы, но и на величину соответствующих активов таких структурных единиц, в частности, посредством инвестирования собственной прибыли.

Эффективность работы центров инвестиций оценивается также как работа центров прибыли. Кроме того, применительно к ним рассчитываются определенные аналитические показатели – рентабельность активов и остаточная прибыль, позволяющие оценить эффективность использования активов данного подразделения. Формулы их расчета очень просты, но серьезной проблемой является определение показателей, используемых в расчете. Широко используется вариант использования коэффициента нормы прибыли на инвестированный капитал (прибыль, деленная на активы за вычетом текущих обязательств). Однако другие компании определяют для центра инвестиций остаточный доход, рассчитываемый как разница между прибылью (до уплаты налога) и платой за капитал. Плата за капитал исчисляется путем применения коэффициента (аналогично коэффициенту отдачи) к инвестициям в основные или чистые средства этого центра ответственности.

Например: дочернее предприятие, имеющее право инвестировать собственную деятельность.

Центр налогов. Менеджеры этих центров проводят корректировку бухгалтерской информации в соответствии с требованиями Налогового кодекса по формированию налогооблагаемых баз в зависимости от вида налога. Эффективность работы центров налогов оценивается по уровню снижения сумм налоговых платежей. Бухгалтерия, финансовый отдел.

Центр контроля. Задачей центра контроля является прогнозирование, общее и календарное планирование с учетом потребности в рабочей силе, обеспеченности материалами и других факторов, влияющих на объем производства. Центр контроля производства обеспечивает руководителя предприятия точными графиками работы и тем самым способствует достижению устойчивости, которая является предпосылкой к длительному производственному процессу с минимальным числом переналадок оборудования, задержек и различного рода простоев.

Эффективность работы центров контроля оценивается по выполнению компанией своих обязательств перед потребителями и достижению своей цели; эффективному использованию имеющихся производственных ресурсов. Планово – экономический отдел, отдел кадров, отдел тех. обеспечения.

Учет по центрам ответственности рассматривается как система бухгалтерского учета, которая может изменяться организацией так, что затраты аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления. Такую систему характеризуют три основных момента:

• Персонализация учетных документов, определение областей ответственности (за конкретные статьи затрат и поступлений, которые менеджер центра может контролировать).

• Определение контролируемых статей; менеджер центра ответственности отвечает только за те статьи затрат и поступлений, которые он может контролировать.

• Менеджер центра ответственности обязан не только предоставлять отчетность по фактическим затратам и результатам, но и составить сметы на предстоящий период.

Определение контролируемых статей - ключевая задача при внедрении системы учета по центрам ответственности. В идеале все затраты должны быть закреплены за определенными подразделениями и конкретными подотчетными лицами. Если за определенным центром закрепляется ответственность за какие – то статьи затрат, то менеджер такого подразделения должен иметь реальную возможность влиять на величину затрат. На практике абсолютного контроля или полного влияния может не существовать, поэтому часто используют понятие «относительный контроль».

**Тема 4. Управленческий учет производственной деятельности.**

**4.1 Особенности организации производства и их влияние на систему учета затрат**

Под организацией учета производственных затрат понимается с одной стороны, система используемых предприятием (организацией) бухгалтерских счетов, а с другой – применяемые им подходы к группировке своих затрат. Организация учёта затрат предопределяется особенностями технологии и организации того или иного вида деятельности, характером выпускаемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг. Рассмотрим классификацию производств и ее признаки, которые влияют на организацию учета производственных затрат.

- характер и вид деятельности (сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство; рыболовство и рыбоводство; добывающие и обрабатывающие производства; строительство; оптовая и розничная торговля; транспорт и связь; образование, здравоохранение, предоставление социальных и других услуг и др.);

- особенности технологии (единичные; серийные; массовые; комплексные производства);

- структура организации и управления производством (крупные средние и малые, основные и вспомогательные производства);

В промышленности все производства в зависимости от характера технологического процесса подразделяются на две группы: добывающие и обрабатывающие производства. К добывающим производствам относятся добыча каменного и бурого угля, железной руды, торфа, сырой нефти и природного газа, строительных материалов, золота и др.). Они характеризуются массовостью производства и типовой технологией.

Обрабатывающие отрасли включают следующие производства: обработка древесины и производство изделий из дерева; целлюлозно-бумажное производство; издательская и полиграфическая деятельность; производство пищевых продуктов; текстильное и швейное производство; химическое производство; производства кокса и нефтепродуктов; металлургическое производство; производство машин и оборудования; производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования; производство транспортных средств и др.).

По технологическому признаку обрабатывающие производства можно разделить на две подгруппы. К первой относятся те, в которых конечный продукт образуется путем последовательной переработки исходного сырья. Технологический процесс в них характеризуется рядом переделов, процессов (фаз). Продукт каждого передела, который называется полуфабрикатом, передается на следующий передел. Пример – металлургическая и химическая, пищевая промышленности с полным циклом изготовления продукции. Вторая группа – производства, в различных цехах которых создаются отдельные детали, собираемые в промежуточные узлы, которые в конечном итоге соединяются в законченное изделие (автомобильная и машиностроительная промышленность).

Организация учета издержек в значительной степени определяется степенью специализации организации, особенностями технологии производства и массовостью выпуска продукции. По этому признаку предприятия и организации делятся на:

- единичные;

- серийные;

- массовые;

- комплексные.

Единичными называются производства отдельных видов продукции или мелких партий однородной продукции. Как правило, производство этой продукции не повторяется. Пример – судостроительные компании, предприятия тяжелого машиностроения.

Серийное производство характеризуется периодическим выпуском определенных партий. Организация производства по этому типу – в станко- и приборостроении, инструментальном производстве.

Массовое производство представляет собой предприятия, в которых непрерывно выпускается однотипная продукция при относительно ограниченной номенклатуре. Например – добывающие производства, автомобильная и тракторная, легкая и пищевая отрасли.

Комплексные – это такие производства (вне зависимости от массовости), если в них на основе одного технологического процесса и единых производственных ресурсов вырабатываются одновременно различные виды продукции, имеющие разные потребительские свойства (химическая, нефтеперерабатывающая, фармацевтическая, пищевая и другие отрасли).

Такая классификация может быть использована и в других отраслях – в строительстве, сельском хозяйстве, бытовом обслуживании, на транспорте.

Крупные и средние производственные предприятия в свою очередь подразделяются на цехи, участки и другие структурные подразделения, которые различаются по видам производства – основные и вспомогательные.

Основное производство предназначено для изготовления профилирующей продукции (выполнения работ и оказания услуг), для выпуска которой создано предприятие. Продажа этой продукции осуществляется на договорной основе. В свою очередь цехи основного производства подразделяются на группы. Например, в автомобильных организациях к основным относятся заготовительные цехи (литейные, кузнечные, прессовые), обрабатывающие (механические, рамные, кузовные, термические, гальванические) и сборочные цехи (сборка двигателей, задних мостов, главный конвейер).

Вспомогательные производства создаются для обслуживания основного производства. К ним относят цехи по производству различных видов энергии (электростанция, парокотельная, компрессорная, кислородная станции), изготовлению инструмента (инструментальные, штамповочные, модельные цехи), оказанию услуг и выполнению работ (ремонтно-механические, ремонтно-строительные цехи). Часть продукции вспомогательных цехов может продаваться на сторону.

**4.2 Группировка и распределение затрат**

Как правило, постановку управленческого учета издержек производства в организациях начинают из определения объектов учета затрат. Для этих целей все издержки организации группируют в зависимости от объекта учета затрат. Объект учета затрат – это совокупность затрат предприятия, сгруппированных по различным признакам для решения управленческих задач.

Затраты учитываются:

- по видам;

- по местам из возникновения;

- по центрам ответственности;

- по носителям затрат.

Рассмотрим группировку и распределение затрат по перечисленным признакам.

Группировка и распределение затрат по видам (материальные затраты, амортизационные отчисления, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, прочие расходы) необходима для итогового контроля издержек

Группировка и распределение затрат по местам их возникновения (предприятие, виды производства, цехи, участки, бригады (производственные), службы, отделы (обслуживающие) используется для распределения накладных издержек между отдельными видами продукции.

Группировка и распределение затрат по центрам ответственности (центры затрат, доходов, прибыли, инвестиций) организуется с целью повышения ответственности и стимулирования управленческого персонала за соблюдением режима экономии в организации.

Группировка и распределение затрат по носителям (продукция, работы, услуги) необходима для исчисления себестоимости произведенной продукции.

Как уже отмечалось, согласно ПБУ 10/99 необходимо отдельно учитывать и представлять в финансовой отчетности материальные затраты, амортизационные отчисления, расходы на оплату труда, отчисления на государственное и обязательное медицинское страхование, прочие расходы. Учет затрат по видам позволяет предприятию рассчитать структуру себестоимости произведенной продукции.

Для контроля эффективности деятельности предприятия в целом и его структурных подразделений, а также для распределения накладных расходов между отдельными видами продукции необходимо затраты группировать по местам их возникновения. Место возникновения затрат – структурное подразделение организации, по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства. Местами возникновения затрат могут быть рабочие места, участки, бригады, цехи, отделы предприятия. В организациях с целью организации такого учета разрабатывается номенклатура мест возникновения издержек на предприятии.

Учет затрат по центрам ответственности организуется с целью повышения ответственности и стимулирования управленческого персонала за соблюдением режима экономии в организациях. Как уже отмечалось, центр ответственности – это сегмент предприятия, за результаты которого отвечает его руководитель. Фактические данные по центрам ответственности отражаются бухгалтером-аналитиком в отчетах об исполнении сметы, которые составляют через короткие промежутки времени.

В каких аспектах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат, и как увязать их с центрами ответственности – решает руководство организации.

Учет затрат по носителям необходим для исчисления себестоимости произведенной продукции. Носители затрат – это виды продукции (работ, услуг), предназначенные для реализации.

Учет затрат по носителям в значительной степени зависит от технологии производства. На предприятиях с производством однородной продукции возможна упрощенная процедура распределения затрат. В основном же, распределению затрат по носителям, предшествует распределение затрат по местам их возникновения.

Обычно затраты распределяют между производственными сегментами одним из трех методов: прямого распределения, последовательным (пошаговым) и двухсторонним.

Наиболее простой – метод прямого распределения. Но он может применяться только тогда, когда подразделения не оказывают услуг друг другу.

При пошаговом методе сначала определяют затраты по подразделениям, далее определяется объем предоставляемых вспомогательными подразделениями услуг, и, наконец, затраты распределяются от непроизводственных подразделений к производственным на основе выбранной базе распределения (объему предоставленных услуг).

Двухсторонний метод распределения затрат применяется в случаях, когда между непроизводственными подразделениями происходит обмен услугами. В этом случае сначала корректируются затраты непроизводственных подразделений с учетом потребления услуг между ними, а далее скорректированные затраты распределяются между центрами ответственности.

После распределения затрат между производственными сегментами, затраты распределяются по носителям затрат.

**4.3 Организация учета материальных затрат**

Материальные затраты имеют наиболее высокий удельный вес по сравнению с другими расходами. На их долю приходится свыше 50% в добывающей промышленности и более 90% в отраслях пищевой и легкой промышленности. Материальные ресурсы – это предметы труда, потребленные при изготовлении продукции и выполнении работ (услуг), а также затраты предприятия по заготовке производственных запасов, затраты по их списанию при передаче в производство. Состав материальных затрат представлен на рис. 4.1.

|  |
| --- |
| МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАТРАТЫ  (за вычетом возвратных отходов) |
| стоимость сырья и основных материалов, покупных изделий и полуфабрикатов, вспомогательных материалов, топлива и энергии, запасных частей для ремонта, тары, услуг по перевозке материальных ценностей и доставке их на склады организации, стоимость работ и услуг производственного характера |
| возвратные отходы:  остатки сырья, материалов и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции (работ, услуг), утратившие полностью или частично свои потребительные качества и поэтому используемые с дополнительными расходами в основных производствах либо неиспользуемые совсем по прямому назначению |

Рис. 4.1 Состав материальных затрат организации

**Порядок учёта сырья и материалов.** Сырье и материалы – основная часть материальных затрат. Расход сырья, основных материалов и полуфабрикатов на производство определяется на основании первичных документов – лимитно-заборных карт, требований-накладных и т.д. В них указывается назначение расхода, наименование цеха, изделия или заказа. Для каких целей проводится такой учёт ? Это обеспечивает предварительный контроль за соблюдением действующих норм. Если материалы отпускаются сверх лимита, то это должно оформляться специальными документами.

Ежемесячно в цехах составляют ведомости – отчеты о расходе материалов по каждому номенклатурному номеру. Причем фактический расход материалов по изделиям или заказам показывается по нормам и по отклонениям от них. В бухгалтерии на основании первичных документов и отчетов цехов составляют ведомость распределения сырья и основных материалов на соответствующие объекты учета. В них указывается:

- коды счетов производственных затрат:

- стоимость израсходованных материалов по учетным ценам;

- величина отклонения или сумма ТЗР.

Если из однородных материалов изготавливаются разные виды изделий, то фактический их расход условно распределяется между этими видами изделий, как правило, пропорционально нормативному расходу на фактический выпуск продукции. Нормативный расход сопоставляется с фактом и определяется (отклонения (экономия или перерасход).

В химической промышленности, стекольной, мясной, молочной и других – применяется косвенный метод распределения израсходованных сырья и материалов. Суть его состоит в том, что для каждого вида и сорта изделий устанавливается коэффициент соотношения, начиная с единицы. Израсходованные материалы распределяют пропорционально коэффициенто-числам, определяемым путем умножения коэффициентов на выпуск продукции.

Коэффициентный способ отличается от нормативного метода тем, что в расчет принимается коэффициент содержания определенной единицы. Для каждой отрасли применяются свои специальные коэффициенты, и они определены в инструкциях и рекомендациях по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции.

В статью «Сырье и материалы» включаются не только израсходованные материальные ресурсы, но и расходы с потреблением природных ресурсов (отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, плата за древесину, отпущенную на корню и др.).

**Учет покупных изделий, полуфабрикатов и услуг производственного характера.** В организациях составляется оперативный баланс их движения в производстве, который ведется на основе накопительных документов. Ведение баланса позволяет контролировать движение полуфабрикатов, их использование и выявление фактов хищения, недостатки и приписок.

**Учет расхода вспомогательных материалов** ведется аналогично учету сырья и основных материалов. Расход вспомогательных материалов на технологические цели распределяется, как правило, косвенным путем пропорционально сметным ставкам на единицу продукции (штуки, тонны, метры и т.д.).

**Учет топлива и энергии.** Принцип распределения топливноэнергетических затрат тот же самый, что и материалов. По каждому виду на основании замеров и счетчиков списывается фактический расход на производство. Если это невозможно, то применяются следующие способы:

а) пропорционально нормативным ставкам на единицу продукции, объему работ – при распределении по рабочим местам;

б) пропорционально видам выпускаемой продукции – в пределах рабочих мест.

**Учет отходов материальных ресурсов**. Отходы – это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов и др. Выделяют две группы отходов (безвозвратные, возвратные). Возвратные – это отходы, которые могут быть использованы вторично в производстве или продаже. Они могут оцениваться по-разному:

а) по пониженной цене (в процентах от цены исходного материала или сырья), если используется в основном производстве;

б) по полной цене исходного материала – для продажи в качестве готовой продукции.

Количество и стоимость возвратных отходов между видами продукции распределяется прямым путем, при отсутствии – пропорционально количеству или себестоимости материалов. Израсходованные материалы и покупные полуфабрикаты в себестоимости продукции показываются за вычетом стоимости возвратных отходов, так как их оприходование отражается бухгалтерской записью:

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства»

Безвозвратные – отходы, не имеющие производственного применения 62 (угары, пыль и др.). Эти отходы не подлежат оценке и учету в производстве. Это возможно, когда они наносят вред окружающей среде и в этом случае определяется экологический ущерб.

**4.4 Организация учета трудовых затрат**

Учет затрат труда или затрат на рабочую силу занимает важное место в системе управленческого учета. Эти затраты включаются непосредственно в затраты на производство. Расходы на оплату труда отражаются в себестоимости продукции по направлениям издержек производства и местам их возникновения. Затраты на оплату труда не однородны и поэтому их группируют по определенным признакам. Рассмотрим их.

1. По видам – основная и дополнительная зарплата.

2. По элементам - повременная, сдельная, премии, оплата простоев.

3. По составу работников – оплата списочно-штатного состава, совместителей, работающих по договорам.

4. По категории работников – рабочие, служащие, из состава которых выделяются руководители.

Для того, чтобы в учете выделить затраты на оплату труда, непосредственно затраченного на изготовление видов продукции (работ, услуг), заработную плату в учете подразделяют на основную и дополнительную.

Основная зарплата – оплата труда персонала за отработанное время по ставкам и сдельным расценкам, включая доплаты по сдельно- и повременно-премиальной системам оплаты труда, надбавки за вредные условия труда, доплату за работу в сверхурочные часы и ночное время, а также доплаты к основным сдельным расценкам в связи с отступлением от нормальных условий производства.

К дополнительной оплате относится – заработная плата и выплаты за неотработанное время (оплата очередных и дополнительных отпусков, льготных часов, перерывов в работе кормящих матерей, вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год). Такое подразделение затрат на оплату труда используется для отнесения трудовых издержек на себестоимость конкретных видов продукции. Кроме того, основная заработная плата производственных рабочих во многих производствах служит базой распределения косвенных расходов между объектами калькулирования.

Такой учет расходов на оплату труда организуется по рабочим основного производства. Затраты на оплату труда рабочих вспомогательного производства включаются в состав общепроизводственных расходов, в которых обычно выделяются расходы по содержанию и эксплуатации оборудования. Зарплата работников управленческого и обслуживающего производств обычно входит в статьи общепроизводственных расходов, а зарплата аналогичных работников всего предприятия – в состав общехозяйственных расходов.

Состав затрат на оплату труда представлен на рис.4.2

|  |
| --- |
| ЗАТРАТЫ НА ОПЛАТУ ТРУДА |
| * оплата за выполненную работу по сдельным расценкам; * оплата по тарифным ставкам или должностным окладам; * выплаты надбавок к тарифным ставкам и окладам; * выплаты стимулирующего характера (премий) по системным положениям); выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда; * оплата очередных и дополнительных отпусков, льготных часов в соответствии с действующим законодательством; * оплата работ по договорам гражданско-правового характера; * другие расходы, осуществляемые в соответствии с установленным порядком |

Рис. 4.2 Состав затрат на оплату труда организации

Для распределения расходов на оплату труда при оформлении первичных учетных документов по труду и его оплате указывается код издержек производства, что дает возможность сгруппировать всю сумму заработной платы по видам продукции. Основная заработная плата на основе нарядов, рапортов, маршрутных листов, накопительных ведомостей группируется по цехам, переделам, стадиям производства и др. объектам учета затрат, а внутри них – по объектам калькуляции – видам продукции, заказам. Так же группируется заработная плата рабочих вспомогательных производств. Сгруппированные данные записывают в накопительные карточки или ведомости, которые открывают на каждый объект учета и калькуляционный объект.

Повременная заработная плата, а также сдельная в случае, когда затраты учитываются по группам однородных изделий, распределяется между видами продукции косвенно: пропорционально нормативным ставкам.

Месячные итоги карточек или ведомостей переносят в сводную ведомость распределения заработной платы, которую также используют для составления отчетных калькуляций по видам продукции.

Отдельно учитываются доплаты, обусловленные отклонениями от нормальных условий работы. К ним относятся: доплаты за работы, не предусмотренные технологией производства, оплата вынужденных простоев, выполнение работ в сверхурочное время и др. Такие затраты оформляют первичными учетными документами, где указывают не только отклонения от норм, но и причины отклонений, для которых также могут быть предусмотрены коды. В бухгалтерских регистрах суммы отклонений показывают отдельной графой.

**4.5 Организация учета расходов по обслуживанию и управлению**

К расходам по обслуживанию и управлению относят общепроизводственные накладные расходы и общехозяйственные накладные расходы. Обе эти группы расходов имеют общие характеристики: носят комплексный характер; не могут быть отнесены прямо на продукт, а распределяются согласно выбранной базе; их аналитический учет ведется по статьям калькуляции; их контроль осуществляется путем сопоставления фактических затрат с заранее составленной сметой.

К общепроизводственным расходам относят расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и расходы на управление производством.

Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования включают:

* оплату труда работников, обслуживающих или занятых управлением оборудованием, машинами, механизмами и транспортными средствами;
* единый социальный налог от этой заработной платы (ЕСН);
* амортизацию производственного оборудования, машин, механизмов и транспортных средств;
* энергетические затраты на оборудование;
* затраты на все виды текущего ухода и ремонта оборудования, машин, механизмов;
* затраты на внутризаводское перемещение полуфабрикатов, грузов и материалов;
* прочие расходы, связанные с использованием оборудования.

Расходы на управление производством еще называют расходами по управлению центрами ответственности и местами возникновения затрат. К ним относятся расходы:

* на содержание аппарата управления цеха;
* на содержание прочего цехового персонала;
* на амортизацию зданий, сооружений и инвентаря;
* на ремонт зданий, сооружений и инвентаря;
* на испытания, опыты и исследования;
* на охрану труда;
* потери от простоев и порчи материальных ценностей, недостачи материальных ценностей и незавершенного производства;
* прочие расходы.

Общепроизводственные накладные расходы учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов по социальному страхованию и обеспечению, материалов и др. Аналитический учет ведется по подразделениям, центрам ответственности.

В конце месяца суммы общепроизводственных расходов распределяют между соответствующими объектами и составляют бухгалтерскую запись:

Дебет счета 20 «Основное производство» – в части подразделений основного производства;

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» – в части, относимой на подразделения вспомогательных производств;

Дебет счета 28 «Брак в производстве» – в доле расходов, относящихся к забракованной продукции.

Кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы» – на общую сумму расходов.

При распределении общепроизводственных расходов используются следующие способы: пропорционально сметным или нормативным ставкам, пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, пропорционально количеству выпущенной продукции, по заранее установленным цеховым ставкам, пропорционально прямым затратам и др. Организация самостоятельно выбирает способ распределения общепроизводственных расходов. При этом учитывается специфика отрасли, структура производства и другие условия, а также необходимость обеспечения принципа достоверности.

К общехозяйственным накладным расходам относятся расходы, связанные с управлением предприятия и организацией производства в целом. К ним относятся:

- Расходы на управление предприятием (заработная плата аппарата управления предприятием, ЕСН, командировки и перемещения, представительские расходы, содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны, консультационные и информационные услуги, расходы на публикацию отчетности, аудиторские услуги).

- Общехозяйственные расходы (содержание прочего общезаводского персонала, амортизация, ремонт и содержание основных 67 средств общехозяйственного назначения, охрана труда, техника безопасности, подготовка кадров, организованный набор рабочей силы, канцелярские расходы и прочие).

- Налоги, сборы, отчисления

- Прочие расходы (потери от простоев, потери от порчи и недостачи материалов на заводских складах, прочие непроизводительные расходы).

Общехозяйственные расходы учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». В течение месяца по дебету счета собирают все затраты в корреспонденции со счетами расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов по социальному страхованию и обеспечению, расчетов с разными дебиторами и кредиторами, расчетов с поставщиками и подрядчиками и др. В конце месяца общехозяйственные расходы распределяются между подразделениями основного и вспомогательного производств, а в части основного производства – между готовой продукцией и незавершенным производством, а также между отдельными видами продукции пропорционально выбранной базе распределения. Способы распределения такие же, как и общепроизводственных расходов, выбираются организаций самостоятельно. При этом используются те же подходы, что и для распределения общепроизводственных расходов.

Распределение общехозяйственных расходов отражается на счетах бухгалтерского учета следующим образом.

Дебет счета 20 «Основное производство» – в части подразделений основного производства;

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» – в части подразделений вспомогательного производства;

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы – на общую сумму расходов.

Если организация выбирает метод калькулирования сокращенной себестоимости, то сумму общехозяйственных расходов в полном объеме списывают на себестоимость продаж. В учете производится запись:

Дебет счета 90 «Продажи»

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Последний способ списания общехозяйственных расходов широко применяется в зарубежной практике, так как общехозяйственные расходы относятся к постоянным (условно-постоянным) и согласно западной практике признаются расходами периода. В последние годы этот метод все шире применяется и в отечественной практике. Нормативными актами по бухгалтерскому учету предусмотрено, что организация самостоятельно выбирает способ списания общехозяйственных расходов и фиксирует свое решение в учетной политике.

**4.6 Особенности учета вспомогательных производств**

Вспомогательное производство – совокупность цехов и других подразделений, занятых обслуживанием основного производства, выполнением работ для него и оказанием ему услуг.

Выделяют следующие вспомогательные производства:

- инструментальное:

- ремонтное;

- энергосиловое;

- транспортное;

- по добыче гравия, песка;

- по лесозаготовке и лесопилению;

- по переработке сельскохозяйственной продукции и др.

По составу производимой продукции (работ, услуг) различают вспомогательные производства:

- однородные, т.е. выпускающие однородную продукцию (работы, услуги). В этих производствах незавершенного производства нет.

- разнородные, т.е. выпускающие разнородную продукцию (работы, услуги). В этих производствах имеются на начало и конец отчетного периода остатки незавершенного производства.

По характеру производственных процессов выделяют:

- массовые;

- серийные;

- индивидуальные.

Для обобщения информации о затратах вспомогательного производства используют счет 23 «Вспомогательные производства». Аналитический учет ведут по статьям:

- материалы за вычетом возвратных отходов;

- топливо и энергия;

- заработная плата производственных рабочих;

- общепроизводственные расходы; потери от брака.

Распределение затрат вспомогательного производства между отдельными объектами учета затрат и калькуляции (списание с кредита счета 23 «Вспомогательные производства») производят пропорционально количеству потребляемых услуг или же по производственным заказам.

**4.7 Организация учета незавершенного производства**

Под незавершенным производством понимается продукция, работы, услуги частичной готовности, то есть не прошедшая всех стадий технологического цикла, не полностью укомплектованная или не принятая заказчиком продукция, незаконченные или непринятые заказчиком работы и услуги товарного характера. К незавершенному производству относятся также остатки невыполненных заказов во вспомогательных производствах и полуфабрикатов собственного производства на общезаводских складах.

В связи с разной продолжительностью производственного цикла в различных отраслях остатки незавершенного производства могут иметь разный удельный вес в объеме издержек производства.

Для уточнения данных бухгалтерского учета предприятия периодически проводятся инвентаризации остатков незавершенного производства. Целями инвентаризации незавершенного производства являются:

* Определение фактического наличия незаконченных обработкой деталей, узлов, работ, полуфабрикатов и продукции;
* Выявление фактической комплектности незавершенного производства, аннулированных заказов и неучтенного брака;
* Проверка данных учета полуфабрикатов и деталей и общей суммы издержек по счету Основного производства;
* Проверка правильности распределения стоимости затрат производства по видам продукции и уточнение себестоимости выпущенной продукции.

Остатки незавершенного производства допускается оценивать:

1. По фактической себестоимости применительно к оценке готовой продукции (в единичных производствах);

2. По сметной (нормативной) себестоимости;

3. В размере прямых издержек производства;

4. По стоимости сырья, материалов, и полуфабрикатов (с кратким технологическим циклом).

Оценка незавершенного производства зависит от принятого варианта учета издержек производства. При бесполуфабрикатном варианте она осуществляется на основании нормативных калькуляций или технологических карт, по которым рассчитывается доля участия каждого цеха в издержках по изготовлению деталей (узлов и изделий). Оценка незавершенного производства ведется в каждом цехе по фактически находившимся там деталям с выделением издержек производства каждого цеха.

При полуфабрикатном варианте детали и узлы оцениваются по цеху, в котором они находятся. При этом в номенклатуру статей издержек производства включается статья «Полуфабрикаты собственного производства», по которой отражается себестоимость находящихся в цехе деталей и узлов, изготовленных другими цехами.

Остатки незавершенного производства, рассчитываемые по результатам инвентаризационных описей или по данным управленческого оперативного учета, отражаются в виде остатков на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» и в бухгалтерском балансе по статье «Затраты в незавершенном производстве».

**4.8 Организация учета производственных потерь**

При организации управленческого учета издержек производства очень важно своевременно выявить и достоверно определить непроизводительные расходы и потери, которые являются следствием брака, простоев, недостач и порчи материалов, полуфабрикатов и других товарно-материальных ценностей. Непроизводительные расходы и потери отражаются в составе общепроизводственных или общехозяйственных расходов, за исключением брака, для которого планом счетов предусмотрен отдельный счет.

Браком в производстве считается продукция, которая из-за нарушения технологии или не может быть использована в производстве, или требует дополнительных затрат на ее исправление.

Брак классифицируют по следующим признакам:

* по характеру дефектов - на окончательный и исправимый;
* по месту возникновения - на внутренний, то есть выявленный на предприятии и внешний – выявленный у покупателя.
* по причинам возникновения и виновникам.

Выявленный брак фиксируется в первичных учетных документах – нарядах, сменных рапортах, маршрутных листах и т.д. Кроме того, на каждый случай брака составляется специальный документ – акт о браке.

Себестоимость внутреннего окончательного брака определяется фактически произведенными затратами по всем статьям калькуляции, за исключением расходов, которые относятся только на себестоимость готовой продукции (расходов на освоение производства, потерь от брака, общезаводских расходов, и т.д.).

В себестоимость внешнего окончательного брака также относят расходы на его замену и транспортировку. На стоимость внешнего брака уменьшается выпуск продукции на основании полученной и признанной претензии. Потери от исправимого брака определяются затратами на дополнительную обработку деталей. Синтетический учет брака в производстве ведется на счете 28 «Брак в производстве». В дебет счета заносятся затраты, связанные с браком в производстве, по кредиту – отражают стоимость материалов, полученных от окончательного брака; удержания из заработной платы виновников брака; списание потерь от брака на субсчет «Расчеты по претензиям» в случае вины поставщика материалов. Оставшуюся часть (по дебету) списывают по кредиту на счет 20 «Основное производство» по статье «Брак в производстве». Счет 28 «Брак в производстве» закрывают ежемесячно.

Простои – это непроизводственные потери средств в результате недоиспользования оборудования, рабочей силы и на основе этого снижение выработки. Простои вызываются внутренними (отсутствие инструмента, неисправности оборудования, и т.д.) и внешними (несвоевременное поступление электроэнергии, сырья и материалов) причинами. Сумма потерь слагается из заработной платы производственных, рабочих за время простоя, топлива и энергии, израсходованной за время простоя и т.д.

Потери от простоев отражаются:

- по внутренним причинам на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;

- по внешним причинам на счёте 26 «Общехозяйственные расходы» за минусом взысканных сумм.

**Тема 5 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости.**

**5.1 Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

**Особенности и сфера применения позаказного метода**

В случае, когда предприятие производит большое количество разнообразной продукции, либо оно осуществляет множество видов деятельности, то у него возникает необходимость в подсчете себестоимости каждого продукта или вида деятельности. В таких случаях применяется позаказный метод.

Основным условием для организации позаказного учета производственных затрат является возможность выделить изготовление уникального или выполняемого по специальному заказу изделия, а также небольшой партии изделий и получить информацию не о средней, а об индивидуальной себестоимости продукции.

Позаказный метод учета затрат используется в мелкосерийном производстве продукции или при индивидуальном ее изготовлении (единичное производство) в соответствии с требованиями заказчика – в строительстве, авиационной и судостроительной промышленности. Позаказное калькулирование используется на предприятиях сферы услуг при изготовлении мебели, пошиве одежды по индивидуальным заказам, ремонте автомобилей, телевизоров и т. д.

Особенности метода:

1) производство осуществляется по конкретным заказам.

2) часто не известен объем необходимых материалов и поэтому на складах должен быть минимальный их заказ.

3) высокий общий уровень квалификации работников, так как они должны выполнить различного рода (вида) работы.

4) низкий уровень накладных расходов.

5) небольшой производственный период.

6) себестоимость единицы продукции определяется только при выполнении конкретного заказа.

Сущность данного метода – все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты (косвенные) учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения.

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ, полная фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления. При этом под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий. Вид заказа определяется договором с заказчиком, в котором определяется стоимость, порядок расчетов, срок выполнения заказа. До момента передачи заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством. При определении себестоимости изделия общие производственные затраты на каждый заказ делятся на количество единиц продукции, изготовленных по данному заказу. Если в производстве одновременно выполняется несколько индивидуальных заказов, то возникает проблема распределения по заказам общепроизводственных расходов и общехозяйственных расходов.

Использование позаказного метода калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) требует тщательного и своевременного документирования, большого объема расчетов, связанных с распределением косвенных (накладных) видов затрат. На каждый заказ открывается ведомость (карта) аналитического учета производственных затрат, которой присваивается определенный код.

**Учетные записи в позаказном методе калькулирования**

Особенность учета затрат – аккумулирование затрат по каждой завершенной партии или заказу в целом, а не за промежуток времени. В течение изготовления заказа по дебету счетов учета затрат на производство (счет 20 «Основное производство», счет 23 «Вспомогательное производство», счет 25 «Общепроизводственные расходы», счет 26 «Общехозяйственные расходы») – с кредита счетов учета ресурсов собираются затраты по каждому заказу отдельно, с подразделением на прямые, относимые в дебет счетов 20 и 23, и косвенные (накладные), относимые в дебет собирательно – распределительных счетов 25 и26, не связанных непосредственно с конкретным заказом, а обусловленных процессом организации, обслуживания производства и управления им.

Расходы, собранные на счетах 25 и 26, подлежат списанию по принадлежности, по завершении производства заказа, в дебет счетов 20 и 23, с одновременном их распределением между заказами, в разрезе которых организуется аналитический учет, пропорционально выбранной базе. Счета 25 и 26 закрываются; калькулируется полная фактическая себестоимость готового заказа, т. е. суммы фактической производственной себестоимости выполнения заказа переносится с кредита счет 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или счета 90 «Продажи».

Общий вывод

1) Калькулируются не какая-либо продукция, а отдельные заказы, которые оформляются договором или контрактом.

2) Отсутствие периодичности составления отчета о калькуляции. Калькуляция заказа оформляется по мере его оформления, которое может длиться значительный период времени. При необходимости возможно составление калькуляции по отдельным этапам работ. Такое составление может быть зафиксировано в договоре с целью контроля заказчиком за ходом исполнение заказов.

3) Применение бесполуфабрикатного варианта сводного учета затрат.

4) В разрезе отдельного заказа затраты учитываются по смете расходов (материалы, оплата труда, цеховые расходы). Выполненный заказ оформляется накладной.

**5.2 Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

**Особенности и сфера применения попередельного метода**

Попередельный метод применяется на предприятиях с однородными по исходному материалу и характеру обработки продукции производствами. Здесь продукт подвергается последовательной переработке, переходя из одной стадии или фазы в другую. В последней из них изготавливается готовая продукция.

Учет прямых затрат должен вестись: во –1х – в разрезе отдельных видов продукции; во –2х –с определением остатков незавершенного производства.

Попроцессная (попередельная) система калькулирования себестоимости продукции широко используется на предприятиях нефтяной, химической, фармацевтической, текстильной, пищевой и других аналогичных по организации технологических процессов отраслей экономики.

Основные элементы попередельного метода:

1) затраты учитываются по переделам (фазам). Перечень переделов зависит:

а) от вида технологического процесса переработки продуктов с учетом применяемого оборудования.

б) от характера выпускаемых полуфабрикатов и продукции;

Однако все переделы можно подразделить на две группы:

а) переделы в которых завершается процесс производства;

б) переделы внутри данного производства. Перечень переделов устанавливается отраслевыми инструкциями.

2) затраты учитываются не только по переделам, но и по калькуляционным статьям, которые утверждаются по видам производства, а иногда и по видам продукции.

Прямые расходы обычно учитываются по переделам, а внутри каждого передела по видам продукции. Косвенные расходы распределяются по переделам в зависимости от заранее установленных показателей, например: пропорционально расходу сырья, зарплате, числу отработанных машино-часов.

3) применение коэффициентов для перевода выработанной продукции разных сортов к единому условному сорту. Это вызвано комплексным использованием сырья в производственном процессе.

4) исключение затрат на побочную продукцию. Оно происходит в тех случаях, когда из одного сырья одновременно получают несколько видов продукции. Стоимость побочной продукции определяется по оптовым ценам, затем её вычитают из общей суммы затрат, получая стоимость основной продукции.

5) Составление калькуляции в 2х вариантах: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

Процесс калькулирования при данном методе включает четыре этапа:

1) определение объема НЗП в эквивалентных (условных) единицах. Этот объем рассчитывается путем умножения количества единиц продукции, находящихся в процессе обработки, на степень завершенности их обработки (например, 100 единиц продукции, обработка которых завершена на 30%, будет составлять 30 эквивалентных ее единиц);

2) определение общего количества продукции, произведенного в отчетном периоде:

ОП = НЗПН + ПП – НЗПк,

где ОП – общее количество произведенной продукции в отчетном периоде;

НЗПН, НЗПк – запасы НЗП в эквивалентных единицах на начало и конец периода;

ПП – количество полностью завершенной и переданной далее (в другие подразделения в соответствии с технологическим процессом) продукции;

3) определение общей суммы прямых и косвенных (накладных) расходов на производство продукции по всем ее процессам (переделам). Распределение косвенных затрат осуществляется по выбранной с учетом конкретных условий производства;

4) расчет удельной себестоимости продукции, т.е. определение объема совокупных производственных затрат, приходящихся на единицу продукции.

Преимуществами использования данной системы калькулирования себестоимости является ее простота, возможность эффективного управления НЗП и запасами готовой продукции, группировка затрат на производство и реализацию продукции в разрезе центров затрат и центров ответственности.

В то же время основным недостатком этой системы калькулирования является чрезмерное усреднение себестоимости продукции, не учитывающее различий в потерях материальных ресурсов и времени работников на отдельных этапах производственной деятельности, различий в затратах по хранению запасов и т.п.

**Учетные записи в позаказном методе калькулирования**

При данном методе применяется традиционный калькуляционный вариант учета. В течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство – счета 20,23,25,26 и другие с кредита счетов учета ресурсов – собираются затраты отчетного периода. Их подразделяют на прямые, относимые в дебет счетов 20 и 23, т.е. непосредственно связанные с производством данного конкретного вида продукции, и косвенные (накладные), относимые в дебет собирательно – распределительных счетов 25 и 26, не связанные непосредственно с конкретным продуктом, а обусловленные процессом организации, обслуживания производства и управления им.

По окончании отчетного периода (месяца), выявившаяся на счетах 20,23 фактическая производственная себестоимость продукции переносится в дебет счета 43 «Готовая продукция» или счета 90 «Продажи».

**Варианты сводного учета затрат**

Бесполуфабрикатный способ заключается в том, что продукция из одного передела в другой передается только по количеству. Общая стоимость определяется по всему производству.

Этот способ не требует составление калькуляции, а передача полуфабрикатов из передела в передел отражается документами внутри хозяйственного учета.

При полуфабрикатном способе по каждому переделу составляется калькуляция. Полуфабрикат передается из одного передела в другой на основании бухгалтерских документов, либо актов приема-передачи материальных ценностей.

Этот вариант удобен, так как продукция переделов (полуфабрикаты) может быть реализована на сторону в качестве готового продукта.

**5.3 Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

Общая характеристика и цели нормативного учета Система нормативного учета предполагает соблюдение следующих принципов:

1) составление предварительной калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии на начало месяца - норм и смет;

2) ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости на начало следующего месяца, определение влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменения норм;

3) документирование фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм;

4) установление причин и ответственных исполнителей для принятия оперативных мер воздействия;

5) определение фактической себестоимости выпущенной продукции как алгебраической суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Следовательно, важнейшими элементами нормативного учета являются:

- Калькулирование нормативной себестоимости. Нормативная себестоимость представляет собой один из видов предварительной себестоимости и определяет величину затрат на изделие по статьям по действующим на начало месяца нормам и сметам.

Основой калькулирования нормативной себестоимости является создание нормативной базы, представляющей комплекс всех заданий, нормативов, норм и смет, которые используются для планирования и контроля производственного процесса.

- Учет изменений норм. Нормативная себестоимость продукции представляет собой расчетную величину, устанавливаемую исходя из действующих норм расхода отдельных элементов затрат. Однако она будет соответствовать своему назначению только в том случае, если в нормативной калькуляции и технической документации будут одни и те же нормы. Поэтому своевременное внесение всех изменений норм как в техническую, так и в нормативную документацию имеет важное значение для правильного функционирования нормативного учета затрат производства.

Обычно новые нормы вводятся в действие с начала очередного месяца. Однако это правило не должно быть формальным: если имеются основания снизить норму затрат, а до конца месяца еще далеко, целесообразно внести изменения и в середине месяца.

- Учет отклонений от норм. Все отступления фактических затрат по любой статье от действующих норм рассматриваются как отклонения от норм. Такой подход позволяет не только организовать достоверные учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, но и систематически анализировать отклонения от норм для оперативного воздействия на процесс формирования себестоимости.

Отклонениями являются перерасход или экономия при сравнении фактических затрат с установленными нормами использования сырья и материалов в производстве и оплаты труда, а также всякого рода доплаты, вызванные организационно-техническими неполадками. К ним же относятся и отклонения от смет расходов по обслуживанию производства и управления.

- Исчисление фактической себестоимости продукции (работ) в условиях нормативного учета производства осуществляется на основании данных сводного учета затрат, который ведется постатейно по объектам учета, переделам, цехам и предприятию в целом с подразделением расходов по норме, изменениям норм и отклонениям от норм.

**Учет изменений норм: техника учета и назначение**

*Организации учета изменений норм*

Учет изменений норм организуется по видам мероприятий по отдельным подразделением, бригадам или участкам.

Данные такого учета обобщаются и анализируются путем оформления соответствующей документации по учету материальных ценностей и трудовых затрат. Установленные изменения фиксируются в специальных документах – справках об изменениях норм. Эти справки оформляются: по расходу материалов; по изменению норм расхода топлива; по изменению цен; по изменению норм выработки и расценок.

Все эти изменения вводятся в действие после их регистрации планово-экономической службой. Каждому подразделению присваиваются коды под определенные группы изменений. В настоящее время используется следующие группы изменений:

1) повышение технического уровня производства, которые включает внедрение новых технологий, новых видов сырья и материалов.

2) Изменение объёма и структуры производства (улучшение качества продукции, снижение затрат из-за роста объёмов производства, улучшение качества труда).

3) Развитие производства (ввод новых мощностей, подготовка и освоение новых производств).

4) Улучшение организации производства и труда (совершенствование управление, рациональное использование основных средств и имущества, отдых работников).

*Организация учета отклонения от норм*

По своему содержанию отклонения от норм подразделяются на три группы: отрицательные, положительные и условные.

Отрицательные отклонения представляют собой перерасход по себестоимости продукции и свидетельствуют об определенных нарушениях в технологии, организации и управлении производством.

Положительные отклонения являются результатом проведения мероприятий, направленных на снижение затрат, достижение экономии по себестоимости продукции.

Условные отклонения могут быть отрицательными и положительными из-за различий в методике составления плановой и нормативной калькуляции.

Аналитический учет отклонений от норм ведется по местам возникновения, причинам и виновникам, по видам выпускаемой продукции.

*Учет отклонений от норм расхода сырья и материалов*

Причинами таких отклонений могут быть:

1)замена сырья и материалов по качеству и наименованию;

2)замена собственных полуфабрикатов на покупные и наоборот.

3)Недостатки в конструкции оборудования.

4)Изменение технологий.

5)Использование отходов вместо полноценных материалов.

6)Прочие причины.

Отклонение выявляются следующими методами:

1)метод документирования – оформляются специальные документы, которые называются сигнальными. Они отличаются о обычных цветом производимы записей или имеют специальный знак (полоса черного и красного цвета).

2)метод предварительных расчетов - применяется в производстве, где отклонения возникают по причине изменения структуры сырья. При этом методе сопоставляют фактически израсходованный набор материалов с составом, который установлен технологией.

3)Метод последующих расчетов с использование данных инвентаризации. Суть: отклонения выявляют путем сопоставления фактического расхода материала с нормативным учетом выпуска продукции. Для этого выявляют фактический расход на начало периода, а также проводят инвентаризацию неизрасходованных материалов, находящихся на рабочих местах.

*Учет отклонений от норм зарплаты.*

С помощью первичной документации определяется заработок работников по расценкам, тарифам, окладам в зависимости квалификации и должности. Все это составляет нормативную зарплату. Отклонениями же является дополнительная оплата труда, связанная с изменениями технологии производства и условий труда.

Все отклонения группируют по видам:

1) из-за ошибок в технологических документах.

2) из-за несоответствия разряда разряду работника.

3) Работа на оборудовании, не предусмотренном технологическим процессом.

4) Доплата, связанная с заменой сырья и материала.

5) Прочее.

Отклонение оформляют специальными документами (листками на доплату или нарядами на сдельную работу, которые имеют отличительный знак.)

*Учет отклонения от норм косвенных расходов.*

Косвенные расходы как правило планируются или определяются сметой. Поэтому отклонение определяется как разница между фактом и планом. Отклонение выявляется документально в момент их возникновения или по окончании месяца (отчетного периода).

Исчисление фактической себестоимости продукции при нормативном учете

**Нормативные затраты основных материалов рассчитываются:**

НМЗ = нормативная цена материала \* нормативное количество материала

Нормативная цена материала – оценка затрат определенного вида основных материалов на следующий отчетный период. Ответственность за установление нормативных цен на все основные материалы несет агент по закупкам, который должен учесть все возможные увеличения цен, новые источники поставок и т.д. Он совершает все фактические закупки.

Нормативное количество основных материалов – оценка ожидаемого количества, которое будет использовано. Менеджеры по центрам затрат или бухгалтер, ведущий учет затрат, должен учесть конструкционную специфику изделия, качество основных материалов, производительность оборудования, квалификацию и опыт рабочих, определенный брак и потери.

**Нормативные прямые затраты труда:**

НЗТ = трудозатраты в нормо – часах \* нормативную ставку прямой оплаты труда

Нормативное рабочее время (по прямым трудозатратам) – время, необходимое для каждого подразделения, станка или процесса для производства единицы или партии изделий. Ответственность за разработку норматива лежит на менеджере центра ответственности.

Нормативная ставка прямой оплаты труда – почасовые прямые затраты труда, ожидаемые в следующем учетном периоде для каждой функции или вида работ. Ставки либо фиксируются в трудовом контракте либо устанавливаются самой организацией.

Общепроизводственные расходы (ОПР) – сумма оценок переменных и постоянных расходов в следующем отчетном периоде. Существует различие в определении коэффициентов для переменных и постоянных ОПР, состоящее в использовании разных оснований их распределения.

Нормативный коэффициент переменных ОПР:

Кпер = общие планируемые переменные ОПР : ожидаемое количество нормо – часов трудозатрат

Нормативный коэффициент постоянных ОПР:

Кпост = общие планируемые постоянные ОПР : нормальная мощность в нормо – часов трудозатрат

Использование показателя нормальной мощности дает уверенность в том, что все постоянные ОПР будут отнесены на производимый продукт, когда нормальная мощность достигнута. Если фактический выпуск превышает запланированный и нормативные трудозатраты выше, чем нормальные, возникает благоприятная ситуация. Т.е. фактические постоянные ОПР на единицу продукции будут меньше, чем нормативные. Но если фактический выпуск падает ниже нормальной мощности, то запланированная сумма постоянных ОПР будет приходиться на меньший объем продукции.

Таким образом сумма нормативных затрат основных материалов (НЗМ), переменных затрат труда (НЗТ) и общепроизводственных расходов (ОПР) составляют суммарную нормативную себестоимость, или нормативные затраты: НЗ = НЗМ + НЗТ + ОПР.

Возможны модификации нормативного метода: полный и неполный учет нормативных затрат.

Выше речь шла об организации полного учета. Неполный учет нормативных затрат является менее точным и менее трудоемким методом. При этом варианте учета под нормирование попадают лишь прямые затраты и нормативная калькуляция составляется только по ним.

Другие упрощенные варианты нормативного метода учета могут основываться на следующих положениях:

- остатки незавершенного производства при изменении норм не пересчитывают, а все изменения норм и отклонения от них относят на себестоимость готовой продукции;

- при незначительности изменений норм в течение отчетного периода их отдельный учет не организуют, а рассматривают вместе с отклонениями от норм.

Подобные упрощения существенно снижают эффективность нормативного метода, качество полученной информации.

На практике встречаются и другие недостатки нормативного метода учета. Чаще всего они состоят в неверном учете отклонений фактических затрат от норм: отклонения выявляются расчетами за длительный период, не всегда документируются, ведется их укрупненный учет без определения причин и виновников, существенны суммы неучтенных отклонений от норм и т.д.

**Учетные записи в нормативном методе учета затрат**

Здесь задействован счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету отражается фактическая себестоимость выпущенной продукции (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство»). По кредиту отражается нормативная себестоимость произведенной продукции (в корреспонденции по счету 90 «Продажи»).

Первого числа каждого месяца (или квартала) на счете 40 определяется отклонение фактической себестоимости от нормативной. На сумму выявлений экономии (фактическая себестоимости меньше нормативной) сторнируется себестоимость реализованной продукции. В случае перерасхода делается дополнительная запись: дебет счета 90 «Продажи», кредит счета 40 «Выпуск продукции».

Счет 40 может применяться при калькулировании полной себестоимости или по ограниченной («усеченной») себестоимости.

Особенность счета 40 заключается не только в выявлении отклонений себестоимости, но и в том, что отклонения сразу списываются на себестоимость реализованной продукции. Как следствие, готовая продукция на складе также оценивается по нормативной себестоимости. Такой порядок ведения счета 40 создает реальные предпосылки для практического использования в российском учете системы «стандарт–кост», о чем речь впереди.

**5.4 Система «стандарт – кост» как продолжение нормативного метода учета затрат**

Метод нормативного определения затрат возник в начале ХХ века в США. Это был один из принципов научного менеджмента, предложенных Ф. Тейлором, Г. Эмерсоном. Они применяли стандарты, чтобы выявить «единственный наилучший путь» использования труда и материалов. Стандарты обеспечивали информацией для планирования хода работ так, что потребление материалов и труда сводилось к минимуму.

В системе методов учета затрат и отклонений от них на производство и калькулирования систему учета стандартных затрат не рассматривают как самостоятельную и обособившуюся, предполагая ее использование и в позаказном и попроцессном учете.

Разработка норм-стандартов, составление стандартных калькуляций до начала производства и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов, систематизированных как совокупность, получили название системы «стандарт–кост». Это система контроля, направленная на регулирование прямых издержек производства.

Система учета «Стандарт-кост» может быть представлена при помощи следующей схемы:

1. Выручка от продажи продукции.

2. Стандартная себестоимость продукции.

3. Валовая прибыль (п.1 - п.2).

4. Отклонения от стандартов.

5. Фактическая прибыль (п.3 - п.4).

В теорию отечественного учета система «Стандарт-кост» вошла в 1933 г. в связи с опубликованием перевода книги Ч. Гаррисона «Стандарт-кост»

В 1931 г. Институт техники управления предпринял детальное изучение возможных путей реализации и практического применения системы «Стандарт-кост» у нас в стране. Большой вклад в решение этого вопроса внесли Е.Г. Либерман, М.Х.Жебрак, представив данную систему в модифицированном виде как нормативный метод учета затрат.

Нормативные затраты включают три элемента производственных затрат:

- прямые материальные затраты

- прямые затраты труда

- общепроизводственные расходы

В настоящее время нормативы материальных и трудовых затрат наиболее полно устанавливаются только на прямые затраты. По другим статьям, отражающим расходы на обслуживание производства и управление (ОПР и ОХР) из –за трудности нормирования нередко ограничиваются разработкой годовой сметы с разбивкой по кварталам и месяцам.

Определение нормативных прямых затрат основывается на инженерных оценках и расчетах, изучении операций, технологических спецификаций, зависит от типа используемых материалов и труда. Нормативы накладных расходов на единицу продукции рассчитываются на более простых предположениях – по ставке распределения пропорционально выбранной базе.

Таблица 5.1 - Расчет отклонений от норм затрат при системе «стандарт-кост»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Виды отклонений | Расчет отклонений |
| I. По материалам | | |
| 1 | По цене используемых материалов | (Нормативная цена единицы материала - фактическая цена) \* количество купленного материала |
| 2 | По количеству используемых материалов | (Нормативное количество материала на фактический выпуск продукции - фактический расход материалов) \* нормативная цена материалов |
| 3 | Совокупное отклонение расхода материалов | (Нормативные затраты на единицу материала – фактические затраты на единицу материала) \* фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции |
| II. По труду | | |
| 1 | По ставкам заработной платы | (Нормативная почасовая ставка заработной платы - фактическая почасовая ставка заработной платы) \* фактически отработанное время |
| 2 | По производительности труда | (Нормативное время на фактический выпуск продукции - фактически отработанное время) \* нормативная почасовая ставка оплаты труда |
| 3 | Совокупное отклонение по трудовым затратам | (Нормативные затраты труда на единицу продукции - фактические затраты труда на единицу продукции) \* фактический объем выпуска продукции |
| III. По накладным расходам | | |
| 1 | По постоянным накладным расходам | (Сметная ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции - фактическая ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции) \* фактический объем выпуска продукции |
| 2 | По переменным накладным расходам | (Сметная ставка переменных накладных расходов на единицу продукции - фактическая ставка переменных накладных расходов на единицу продукции) \* фактический объем выпуска продукции |
| IV. По валовой прибыли | | |
|  | По цене реализации | (Нормативная цена единицы продукции - фактическая цена единицы продукции) \* фактический объем реализации |
|  | По объему реализации | (Объем сметной реализации – объем фактической реализации) \* нормативная прибыль на единицу продукции |
|  | Совокупное отклонение по валовой прибыли | Совокупная нормативная прибыль - совокупная фактическая прибыль |

*Общие характеристики:*

- Строгое нормирование затрат; предварительное (до начала отчетного периода) составление нормативных калькуляций на основе установленных норм (стандартов) по отдельным статьям издержек;

- Осуществление раздельного учета и контроля производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от норм в местах возникновения затрат и ЦО;

- Систематическое обобщение отклонений с целью использования информации для устранения негативных явлений в производственном процессе и управления издержками.

Таблица 5.2 - Отличия нормативного метода учета затрат и системы «Стандарт-кост»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Область сравнения | Стандарт - кост | Нормативный метод |
| Учет изменений норм | Текущий учет изменений норм не ведется, т.к. стандарты устанавливаются на длительный период | Ведется в разрезе причин и инициаторов |
| Учет отклонений от норм прямых расходов | Отклонения документируются и относятся на виновных лиц и на финансовые результаты | Отклонения документируются и относятся на виновных лиц и на издержки производства |
| Учет отклонений от норм косвенных расходов | Косвенные расходы относятся на себестоимость в пределах норм, отклонения выявляются с учетом объема производства и относятся на финансовые результаты | Косвенные расходы относятся на себестоимость в сумме фактических произведенных затрат, отклонения относятся на издержки производства |
| Степень регламентации | Не регламентирован, не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров | Регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы |
| Вариант ведения учета | Учет затрат, выпуска продукции и НЗП ведется по стандартной себестоимости. Затраты на производство учитываются по фактическим расходам; выпуск продукции – по нормативным; остаток НЗП – по стандартам с учетом отклонений | НЗП и выпуск продукции оцениваются по нормам на начало года, в текущем учете выделяются отклонения от норм. Все издержки учитываются по текущим нормам |

*Общий вывод*

Традиционная система нормативного учета не ориентирована на процесс реализации, она сосредоточена на производстве и поэтому не позволяет обосновывать цены.

Анализ себестоимости при нормативном методе проводится по сконструированным показателям, не подтвержденным данными бухгалтерского учета.

Метод документации затрат и доходов не позволяет детально и оперативно анализировать финансовые результаты.

Основная задача «стандарт–кост» — учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других расходов, связанных с изготовлением продукции или полуфабрикатов. Причем установленные нормы нельзя перевыполнить. Выполнение их на 80 % означает успешную работу. Превышение нормы означает, что она была установлена ошибочно.

Расчет стандартной себестоимости имеет определенный алгоритм.

1. Все операции, связанные с изготовлением изделия, нумеруются.

2. Определяется перечень сдельных и повременных работ, приходящихся на данный продукт.

3. Затраты на повременные работы = стандартное время х стандартная часовая ставка.

4. Стандартная стоимость материалов = стандартная цена х стандартный расход.

5. Стандартная цена = рыночная цена франко-станция назначения.

Основная функция использования «стандарт–кост» в оценке деятельности организации — это выявление отклонений, которое помогает определить области эффективности или неэффективности производства. Помимо определения суммы отклонения, важно выяснить причину этого отклонения. Когда причина известна, управляющий может предпринять соответствующие действия для решения проблемы.

Процесс вычисления сумм и определения причин отклонений между фактическими и нормативными затратами называется анализом отклонений.

Практика, когда изучаются только области необычных продуктов или необычные результаты деятельности, называется управлением по отклонениям. При данной системе анализируют только отклонения, превышающие определенный лимит, например, + 4%, который устанавливает руководство.

Все отклонения аналитики подразделяют на три вида.

1. Отклонения по прямым материальным затратам.

2. Отклонения по прямой заработной плате.

3. Отклонения общепроизводственных расходов.

**Расчет отклонений**

**Отклонения по прямым материальным затратам:**

1) по цене на материалы: ∆Цм = (фактическая цена единицы – нормативная цена единицы) \* фактическое количество;

2) по использованию материалов: ∆Им = (фактический расход – нормативный расход, пересчитанный на фактический выпуск) \* нормативная цена единицы;

3) общее отклонение затрат основных материалов = ∆Цм + ∆Им = фактическое количество \* фактическая цена – нормативное количество на фактический объем \* нормативная цена.

Обычно агент по закупкам несет ответственность за отклонение по цене, начальники и мастера производственных цехов отвечают за отклонение по использованию материалов.

**Отклонения по прямой заработной плате:**

1) отклонение по ставке заработной платы: ∆З = (фактическая ставка ЗП – нормативная ставка ЗП) \* фактически отработанное время;

2) отклонение по производительности труда: ∆Т = (фактически отработанное время – нормативное время на фактический выпуск продукции) \* нормативная ставка ЗП;

3) совокупное отклонение прямой заработной платы: ∆ЗП = ∆З + ∆Т;

За отклонения по ставке оплаты труда ответственность обычно несет отдел кадров. Это отклонение возникает, когда нанимают работника с оплатой выше или ниже, чем предполагалось в плане, или определенные работы выполняются более (менее) высокооплачиваемым работником. За отклонением в производительности труда отвечают цеховые контролеры. Неблагоприятное отклонение в производительности может произойти, если неопытному работнику поручат работу, требующую более высокой квалификации. Руководство должно анализировать каждую ситуацию, исходя их сложившихся обстоятельств.

**Расчет отклонений ОПР**

Анализ отклонений ОПР сложен. Сначала вычисляют общее отклонение ОПР как разницу между фактическими и нормативными ОПР, начисленными (отнесенными на готовую продукцию) посредством коэффициентов переменных и постоянных ОПР. Затем общее отклонение подразделяют на две части: контролируемое отклонение ОПР и отклонение ОПР по объему.

Контролируемое отклонение ОПР представляет собой разницу между фактически понесенными и бюджетными (запланированными) ОПР в расчете на достигнутый уровень производства. Это позволяет оценить результаты деятельности подразделений и конкретных менеджеров, не зависящие от изменения уровня производства.

Отклонение ОПР по объему определяется как разница между бюджетными ОПР в расчете на достигнутый уровень производства и ОПР, отнесенными на готовую продукцию по нормативным коэффициентам для переменных и постоянных ОПР.

Можно предложить следующий вариант расчета отклонений общепроизводственных расходов.

**Отклонение по переменным ОПР:**

1) отклонение фактического времени труда от сметного: ∆ВТ = фактические пер.ОПР – нормативные пер.ОПР, рассчитанные на фактический объем производства;

2) отклонение переменных накладных расходов по эффективности: ∆Э = (фактическое время труда – нормативное время труда, рассчитанное на фактический объем производства) \* нормативная ставка пер.ОПР;

3) совокупное отклонение переменных накладных расходов: ∆пер.ОПР = ∆ВТ + ∆Э.

**Отклонение по постоянным ОПР:**

1) за счет отклонений в объеме производства: ∆q = (сметный выпуск продукции в нормо-часах – фактический выпуск продукции в нормо-часах) \* нормативная ставка распределения пост.ОПР;

2) за счет отклонений фактически постоянных расходов от сметных: ∆s = фактические пост.ОПР – сметные пост.ОПР;

3) совокупное отклонение: ∆пост.ОПР = фактические пост.ОПР – сметные пост.ОПР, рассчитанные на фактический объем производства.

Расчет отклонений по затратам неотделим от расчета отклонений по выручке. В этом случае благоприятным будет считаться положительное отклонение, в отличие от отрицательного при расчете отклонений затрат. Сумма отклонений по затратам и выручке покажет абсолютное изменение прибыли. Оно будет тем больше, чем выше значение благоприятных отклонений.

**Отклонения выручки:**

1) отклонение по цене реализации: ∆Ц = (фактическая прибыль, рассчитанная на базе нормативной себестоимости единицы продукции – нормативная прибыль, рассчитанная на базе нормативной себестоимости единицы продукции) \* фактический объем реализации;

2) отклонение по объему реализации: ∆Vр = (фактический объем реализации – сметный объем реализации) \* нормативная прибыль на единицу продукции;

3) отклонение выручки: ∆В = ∆Ц + ∆Vр. Для записи отклонений от нормативных затрат необходимы соответствующие бухгалтерские проводки.

При ведении учетных записей легко запомнить простые правила:

1) все записи на счетах запасов ведутся по нормативам;

2) для каждого вида отклонений выделяется отдельный счет;

3) неблагоприятные отклонения отражаются по дебету этих счетов, благоприятные - по кредиту.

В конце периода все сальдо на счетах отклонений в зависимости от сложившейся ситуации должны быть перенесены одним из двух способов.

1. Если вся продукция полностью завершена производством и продана, то все отклонения переносят на счет «Себестоимость реализованной продукции».

2. Если в конце периода выявлены значительные остатки по счетам «Незавершенное производство» и «Запасы готовой продукции» (не вся продукция завершена производством и продана), то сумма всех отклонений должна быть распределена на счета «Незавершенное производство», «Запасы готовой продукции» и «Себестоимость реализованной продукции» пропорционально остаткам на них.

Целью такого разложения отклонений на составляющие является повышение уровня анализа фактического положения организации, осуществляемого руководителями на всех уровнях управления.

**5.5 Система «Директ-костинг»**

«Директ-костинг» явился дальнейшим развитием СК в части контроля за затратами.

Сущность «Директ-костинг»: деление затрат на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства.

Главная особенность метода: себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные затраты собирают на отдельных счетах с определенной периодичностью, после чего списывают на финансовые результаты. Это позволяет упростить планирование и учет, уменьшить число статей затрат, что делает себестоимость более контролируемой. Поэтому на западе «Директ-костинг» называют методом управления себестоимостью.

**Классификация затрат в системе «Директ-костинг»:**

- переменные, которые меняются пропорционально объему производства (сдельная зарплата производственных рабочих, затраты сырья и основных материалов, затраты на упаковку, складирование продукции и др.)

- постоянные, которые остаются неизменными для различных объемов производства за определенное время (амортизация, оплата труда управленческого персонала, расходы на аренду, расходы на рекламу).

- полупеременные, те, которые включают в себя одновременно переменные и постоянные компоненты затрат. Часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а часть остается фиксированной в течение периода. примерами таких затрат могут быть расходы на оплату телефонных услуг, часть этих расходов составляет фиксированная сумма абонентской платы, а другая часть – сумма оплаты за междугородние и международные переговоры – является переменной. плата за аренду магазина может состоять из фиксированной суммы и процента от объема товарооборота.

Сложным в методе является разделение затрат на постоянные и переменные. Поэтому отнесение затрат к переменным или постоянным находится в ведении каждого отдельного предприятия. Кроме того, метод ДК применяется для составления внутренней отчетности.

В настоящее время «Директ-костинг» широко распространен во всех экономически развитых странах. В Германии и Австрии данный метод получил наименование «учет частичных затрат» или «учет суммы покрытия», в Великобритании его называют «учетом маржинальных затрат», во Франции - «маржинальная бухгалтерия» или «маржинальный учет».

При описании этой системы в отечественной литературе по бухгалтерскому учету часто встречается термин «учет ограниченной, неполной или сокращенной себестоимости».

Невзирая на то, что международные бухгалтерские стандарты не разрешают в полном объеме использовать систему «Директ-костинг» для составления внешней отчетности и расчета налогов, данный метод в настоящее время находит все более широкое применение в отечественной бухгалтерской практике. Он применяется во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа и обоснования для принятия как перспективных, так и оперативных управленческих решений в области безубыточности производства, ценообразования и т.д.

Суть данной системы состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, то есть лишь переменные издержки распределяются по носителям затрат. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, то есть учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. По переменным расходам оцениваются также запасы - остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

В содержании месячного отчета о прибылях и убытках стали разграничивать прямые (переменные) затраты и косвенные накладные расходы. Дифференциация производственных расходов позволила определять зависимость объема прибыли от объема реализации продукции и управлять себестоимостью. Таким образом, суть этой системы была сведены к следующему: прямые затраты обобщают по видам готовых изделий, косвенные же затраты собирают на отдельном счете и списывают на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли.

Практические исследования в области системы «директ-костинг» показывают, что деление затрат условно. Принятые на каждом предприятии допуски должны быть учтены при расчете результатов. Калькулирование себестоимости по системе «директкостинг» предусматривает неизменную величину постоянных затрат. Руководители предприятий и структурных подразделений должны усиливать контрольные функции управления этими затратами.

Принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. При калькулировании себестоимости они участвуют в расчетах. Калькуляция по «директ-костингу» - это такой метод учета затрат, при котором постоянные общепроизводственные расходы также исключаются из калькулирования. Они являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализуемой продукции общей суммой без подразделения на виды изделий. В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно с выручки от реализации продукции.

Особую сложность вызывает разделение затрат на постоянные и переменные в строительстве, где, как постатейное, так и поэлементное калькулирование носит смешанный характер с точки зрения системы «директ-костинг». Можно предложить следующее разделение затрат, которое потребует дополнительных усилий со стороны аналитика.

К условно-постоянным расходам в статье «Материалы» («Затраты на материалы и конструкции» - статья; элемент «материальные затраты») можно отнести: содержание заготовительно-складского персонала (их заработная плата, основная и дополнительная, единый социальный налог), содержание складских помещений (тепло, электроэнергия, вода, канализация), оплата услуг УПТК (посредника при поставках материалов), амортизация собственных погрузо-разгрузочных механизмов, либо арендная плата за них; содержание подъездных путей.

В статье «Затраты на основную заработную плату рабочих» к условно-постоянным расходам относится основная заработная плата рабочих-повременщиков.

В статье «Затраты на эксплуатацию машин и механизмов» к условно-постоянным расходам относится: амортизация собственных машин или арендная плата за них (за исключением погрузо-разгрузочных); содержание рабочих-повременщиков, обслуживающих собственные или арендованные машины.

Для руководителей, менеджеров главной факторной цепочкой, формирующей прибыль предприятия, является следующая: затраты - объем производства - прибыль.

Анализ зависимости «затраты – объем – прибыль» лежит в основе системы управленческого учета «Директ – костинг».

При планировании производственной деятельности часто используется анализ, основанный на исследовании соотношения затраты — объем — прибыль. Если определен объем производства исходя из портфеля заказов, то, используя этот анализ, можно рассчитать величину затрат и цену продажи, чтобы компания могла получить определенную величину прибыли.

Анализ «затраты - объем - прибыль» (СVP аnа1уsis) - это анализ поведения затрат в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объема производства и прибыли, это инструмент управленческого планирования и контроля. Эти взаимосвязи формируют основную модель финансовой деятельности, что позволяет менеджеру использовать его для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

Основные цели анализа безубыточности:

• определение критического объема производства, выручка от которого покрывает совокупные затраты производства;

• выбор реального объема производства, обеспечивающего реальную прибыль;

• обоснование цены равновесия и допустимых пределов ее снижения;

• определения эффекта, который может быть получен от экономии (снижения) затрат.

Сущность концепции безубыточности – определение производства такого количества продукции, после которого производство каждой дополнительной единицы продукции пойдет на формирование прибыли. Критическая точка – это точка, с которой предприятие начинает зарабатывать прибыль.

Инструментом анализа являются графические и аналитические модели взаимосвязи показателей затрат, объема производства и выручки. То есть взаимосвязь «затраты — объем — прибыль» может быть выражена графически или с помощью формул.

Поскольку модель – абстракция реальных условий, то определены основные допущения:

1. Поведение постоянных и переменных затрат может быть измерено точно, и оно не меняется в течение периода планирования;

2. Переменные затраты и выручка от реализации имеют линейную зависимость от уровня производства;

3. Производительность не меняется внутри релевантного уровня активности;

4. Переменные затраты и цены не меняются в течение периода планирования;

5. Структура продукции не изменяется в течение планового периода;

6. Объем продаж и объем производства приблизительно равны, т. е. остатки готовой продукции равны нулю.

Если одно или более из данных предположений не соблюдается, то применение анализа «затраты — объем — прибыль» может привести к принятию ошибочных решений.

Взаимосвязь «затраты — объем прибыль» может быть выражена следующей формулой:

Выручка от реализации = Переменные затраты + Постоянные затраты + Прибыль

Анализ взаимосвязи «затраты — объем — прибыль» позволяет определить объем производства, который необходим для покрытия всех затрат, как переменных, так и постоянных. Как показано на вышеприведенном рисунке, критическая точка, это та, в которой суммарный объем выручки равен суммарным затратам. Таким образом, критическая точка — это точка, начиная с которой компания начинает зарабатывать прибыль. Критическую точку также называют точкой безубыточности или порогом рентабельности.

Цель анализа критической точки состоит в нахождении уровня деятельности (объема производства), когда выручка от реализации становится равной сумме всех переменных и постоянных затрат, при этом прибыль компании равна нулю. Таким образом, мы имеем следующую формулу:

Выручка от реализации = Переменные затраты + Постоянные затраты

Критическая точка может быть выражена в терминах единиц продажи или долларов продажи. Основное уравнение нахождения критической точки следующее:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Критическая точка в единицах продажи | = | Постоянные затраты |
| Цена - Переменные затраты на единицу |

При использовании анализа чувствительности можно, например, получить ответ на такие вопросы: «Какова будет прибыль, если объемные показатели отклоняются от запланированных?» или «Какая будет прибыль, если переменные затраты на единицу продукции вырастут на 10%?». Инструментом анализа чувствительности является та величина выручки, которая находится за критической точкой.

Критическая точка показывает, до какого предела может упасть выручка, чтобы не было убытка. Величина прибыли, получаемая предприятием, определяется разницей между выручкой от реализации продукции и суммарными затратами. Область прибыли (Profit area) представлена на вышеприведенном рисунке

Каждое предприятие стремится максимизировать прибыль, но невозможно продавать неограниченное количество продукции по одинаковой цене. Увеличение объема продаж приводит к насыщению рынка и падению платежеспособного спроса на продукцию. В определенный момент времени для того, чтобы продавать большее количество товара, потребуется снизить цену, что приведет к снижению прибыли.

Другой способ определения критической точки использует концепцию маржинальной прибыли. Маржинальная прибыль - это превышение выручки от реализации над всеми переменными затратами, связанными с данным объемом продаж. Другими словами, маржинальная прибыль — это разница между выручкой от реализации и переменными затратами:

Маржинальная прибыль = Выручка от реализации — Переменные затраты

Если из маржинальной прибыли вычесть постоянные затраты, то получим величину операционной прибыли:

Операционная прибыль = Маржинальная прибыль - Постоянные затраты

Критическая точка может быть определена как точка, в которой разница между маржинальной прибылью и постоянными затратами равна нулю, или точка, в которой маржинальная прибыль равна постоянным затратам.

Построение аналитических моделей безубыточности состоит в следующем.

На уровне точки безубыточности К:

В = Зпост. + Зпер.,

цхК = Зпост. + Зпер.х К,

К = Зпост./ц - Зпер. = Зпост./МД,

где В – выручка от реализации;

Зпост. – совокупные постоянные затраты;

Зпер. – совокупные переменные затраты;

К – обьем производства или реализации;

ц – цена за единицу продукции;

Зпер. – переменные затраты в расчете на единицу продукции;

МД – маржинальный доход на единицу продукции.

Анализ изменения уровня прибыли от изменения объемов производства представлены в числовом примере, исходные данные и расчеты для которого приведены в табл. 5.3.

Таблица 5.3 - Анализ изменения прибыли от изменения объема производства

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Вариант К | Вариант А | Вариант Б | Примечания |
| Объем производства (К), шт. | 160 | 200 | 250 | 250/200 = 25% - рост на 50 шт. |
| Цена единицы продукции (ц), д.ед. | 8,5 | 8,5 | 8,5 |  |
| Переменные затраты в расчете на единицу продукции (Зпер.), д.ед. | 6,0 | 6,0 | 6,0 |  |
| Совокупные постоянные затраты (Зпост.), д.ед. | 400,0 | 400,0 | 400,0 |  |
| Выручка от реализации (В), д.ед. | 1360 | 1700 | 2125 | ц х К |
| Совокупные затраты (З), д.ед. | 1360 | 1600 | 1900 | Зпост.+ Зпер. х К |
| Прибыль (Пр), д.ед. | 0 | 100 | 225 | В – З,  225 – 100 = 125 д.ед., или125% |
| Средняя прибыль на единицу продукции | - | 100/200 = 0,5 | 225/250 = 0,9 | Пр/К |
| Маржинальная прибыль (МП), д.ед | . 2,5 | 2,5 | 2,5 | ц - Зпер. |

Рассматриваются три варианта плана производства, где вариант К соответствует безубыточному объему производства. Цена единицы продукции (ц), переменные затраты в расчете на единицу продукции (Зпер.) и постоянные затраты (Зпост.), одинаковы для всех вариантов.

Таким образом, рост прибыли на 125% превышает рост объема производства, который составил 25%, в 5 раз. Рост прибыли вызван снижением затрат на единицу продукции, так как постоянные затраты в расчете на единицу продукции при росте объема производства снижаются. Маржинальный доход является постоянным для любого объема производства – 2,5 д.ед.

Если маржинальный доход равен 2,5 д.ед. на единицу продукции, постоянные затраты 400 д.ед., то должно быть продано 160 шт. продукции, чтобы маржинальный доход покрывал постоянные затраты. После этого за каждую дополнительную проданную единицу продукции предприятие сможет получать прибыль 2,5 д.ед.

Рассчитаем норму маржинального дохода:

МД (в % от В) = (8,5-6,0)/8,5х 100%= 29,4% - каждая денежная единица выручки дает 29,4% маржинального дохода.

То есть, при заданном объеме прибыли в размере 100 д.ед., необходимо продать продукции на сумму (400+100)/0,294 = 1700 д.ед., или в количестве 400+100/2,5 = 200 шт.

Таким образом, планирование прибыли состоит в ее исчислении на основе информации о маржинальном доходе, величине постоянных затрат и объеме производства, превышающем критический объем производства.

Следующим параметром данного анализа является критическая продажная цена или цена равновесия, покрывающая полные затраты. Цена равновесия: ц = Зпост./К+ Зпер.

В рыночных условиях при ценообразовании учитывается прежде всего спрос, а не предложение. После того как установлена цена равновесия (покрывающая полные затраты), предприятие должно проанализировать все затраты и постараться сократить их.

Менеджерам нужно иметь сведения о возможных пределах снижения цен в зависимости от влияния различных рыночных факторов. Существуют понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цен.

Долгосрочный нижний предел показывает, какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и сбыт.

Краткосрочный нижний предел ориентирован на цену, покрывающую лишь прямые (переменные) затраты, себестоимость в части только прямых (переменных) затрат (демпинговая политика). Применять демпинговый подход к ценообразованию целесообразно в тех случаях, когда постоянные накладные расходы могут возмещаться в ценах, установленных для определенного базового количества производимых изделий, а цены определяют на базе переменных затрат только для дополнительного количества изделий.

Таким образом, основными составляющими анализа безубыточности, на основе которого формируются управленческие решения, являются:

- постоянные затраты (Зпост.);

- переменные затраты (Зпер.);

- цена единицы продукции (ц).

Эти три элемента связаны с объемом продаж, т.е. выручкой (В). Практическое использование моделей безубыточности позволяет просматривать различные ситуации, связанные с изменением уровня основных элементов безубыточности. Менеджера прежде всего интересует, какой эффект может быть получен от экономии затрат, изменения цен.

**Эффект снижения постоянных затрат** представляется следующим образом.

Постоянные затраты можно снизить за счет, например, снижения накладных расходов или более интенсивного использования имеющегося оборудования. Снижение Зпост. Приводит к снижению уровня совокупных затрат Зн и, следовательно, к снижению минимального безубыточного объема производства Кн. Вследствие этого эффект изменения прибыли начнет срабатывать на более низком уровне объема производства (Кн). Таким образом, снижение постоянных затрат – это эффективный путь уменьшить минимальный безубыточный объем производства, чтобы повысить прибыльность предприятия.

**Эффект снижения переменных затрат.**

Уменьшение переменных затрат на производство (прямые затраты) увеличивает маржинальный доход от каждой единицы продукции (МД = ц- Зпер.). Такое изменение может одновременно повлиять и на величину текущей прибыли, и на сдвиг точки безубыточности. При снижении Зпер.нов. происходит изменение угла наклона линии переменных затрат, из-за чего площадь фигуры, соответствующая прибыли, увеличивается. В то же время уменьшаются и убытки. Изменение критического объема производства – Кнов. Из-за изменения Зпер.нов. не столь значительно, как изменение, которое возникло, когда постоянные затраты (Зпост.) были уменьшены. Причина в том, что по сравнению с Зпост. Переменные затраты относительно невелики. Результатом эффекта снижения Зпер.нов. будет уменьшение критического объема производства, и ускоренный рост прибыли начнется при меньшем объеме продаж.

Изменения цен в значительной мере зависят от конкретной ситуации на рынке. Увеличение цены может слишком непропорционально отразиться на объеме продаж в условиях конкуренции, и фактически вылиться в снижение суммарной прибыли. Снижение цены может понизить маржинальный доход от каждой единицы продукции, но значительно увеличить общий объем продаж по сравнению с конкурентами.

**Тема 6. Бюджетирование в системе управленческого учета.**

**6.1 Понятие и функции системы бюджетирования организации**

Управленческий учет, с одной стороны, – это часть информационной системы предприятия, с другой стороны – деятельность, направленная на обеспечение руководства информацией для принятия управленческих решений. Посредством управленческого учета осуществляется планирование деятельности предприятия, оказание помощи в оперативном управлении и контроле, стимулирование работников предприятия на выполнение намеченной программы, а также оценка деятельности подразделений, аппарата управления и отдельных сотрудников внутри организации.

Уже сегодня в хорошо управляемых компаниях распространено применение бюджетных учетных систем в структуре управленческой бухгалтерии, включающих в себя плановые и отчетные данные. Первоначально в управлении предприятием доминирует личное наблюдение. Руководитель смотрит, изучает и делает выводы о входящих и исходящих потоках информации, о поведении персонала.

На следующем этапе начинают привлекаться отчетные данные. Проводится сравнительный анализ, который помогает оценить деятельность подразделений, а также наметить пути ее совершенствования.

**Сущность бюджетирования**

Вот здесь то и получает свое развитие бюджетирование, когда возникает потребность сравнить отчетные данные текущего года с плановыми, причем используя принцип вложенности бюджетов, с сохранением иерархического и постатейного приоритета (вложенности бюджетов низших уровней в состав бюджетов высших уровней).

Бюджет, с одной стороны, – это количественное выражение плана, инструмент координации и контроля за его выполнением, с другой - финансовый документ, созданный до выполнения предполагаемых действий, т.е. финансовый план действий.

**Разработка бюджетов**

Подготовка бюджета начинается с формулировки его четкого названия и определения периода, для которого он составляется. Бюджеты составляются как для предприятия в целом, так и для его отдельных подразделений.

Бюджет не имеет стандартизированных форм, которые следует строго соблюдать, может быть подготовлен в любых единицах измерения: стоимостных и натуральных. Форму представления бюджета выбирает разработчик. Бюджеты, как правило, разрабатываются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности, процесс разработки идет снизу.

Процесс подготовки и составления бюджета называется бюджетным циклом, который состоит из этапов:

− планирование деятельности организации в целом и по его структурным подразделениям;

− определение показателей, которые будут использоваться при оценке деятельности;

− суммирование коллективных проектных предложений;

− разработка проекта бюджета;

− обсуждение возможных изменений в планах, связанных с новой ситуацией;

− корректировка планов с учетом предложенных поправок.

**Функции бюджета** заключаются в следующем:

1. Планирование операций как стратегическое, так и тактическое обеспечивает целенаправленное достижение целей организации (без плана управляющий, как правило, только реагирует на обстановку, вместо того, чтобы ее контролировать).

2. Координирование различных видов деятельности и подразделений организации (бюджет побуждает управляющих отделений и структурных подразделений строить свою деятельность, принимая во внимание интересы организации в целом). Важно чтобы планы производства были скоординированы с планом отдела маркетинга, так как продукции необходимо произвести столько, сколько соответствует запланированному объему продаж.

3. Стимулирование руководителей всех рангов к достижению целей своих центров ответственности, следовательно - цели всей организации. Каждый руководитель должен знать, что ожидают от его центра ответственности.

4. Контроль текущей дисциплины. Тщательно подготовленный бюджет является своего рода лучшим стандартом, это основа для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей. Сравнение фактически достигнутых результатов с данными бюджета указывает области, куда следует направить внимание и осуществить действие.

5. Средство обучения менеджеров. Принимая участие в составлении бюджетов менеджеры имеют возможность в деталях изучить деятельность своих подразделений и взаимоотношения одних центров ответственности с другими.

**6.2 Виды бюджетов**

В управленческом учете бюджеты классифицируются по ряду признаков (табл. 6.1)

Таблица 6.1 - Классификация бюджетов в управленческом учете

|  |  |
| --- | --- |
| Признаки | Виды бюджетов |
| По срокам | Текущий – год  Оперативный – квартал, месяц  Скользящий |
| По назначению | Операционный  Финансовый |
| По методам разработки | Статичный (жесткий)  Гибкий |
| По уровню детализации | Главный (основной) – по предприятию в целом  Частные – по центрам ответственности |

Текущие бюджеты разрабатываются обычно на год. Годовой бюджет может делиться на кварталы и месяцы, т.е. на оперативные бюджеты. С помощью оперативных бюджетов осуществляется контроль за деятельностью всех структурных подразделений.

Разработка скользящего бюджета состоит в добавлении бюджета на предстоящий период, как только истекает срок предыдущего периода, за счет чего обеспечивается непрерывность процесса планирования.

Операционные бюджеты – бюджеты по центрам ответственности (по центру затрат, центру продаж, центру прибылей, центру инвестиций), являются основой для разработки финансовых бюджетов.

Финансовые бюджеты (прогнозные финансовые документы) – план того, какой станет финансовая отчетность при условии выполнения бюджетов текущей (операционной) деятельности предприятия и удовлетворения его потребностей в финансировании.

Статичный (жесткий) бюджет рассчитан на конкретный уровень деловой активности предприятия, т.е. доходы и расходы в нем планируются исходя из одного уровня реализации.

Гибкий бюджет – бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности предприятия, а для определенного его диапазона, т.е. включает несколько альтернативных вариантов объема производства (реализации).

Главный (основной) бюджет – это скоординированный (по всем подразделениям или функциям) план работы для предприятия в целом. Цель основного бюджета – объединить и суммировать сметы и планы различных подразделений (центров ответственности) предприятия, называемые частными бюджетами.

**6.3 Главный (основной) бюджет**

На различных предприятиях количество и состав частных (специальных) бюджетов, включаемых в структуру основного (генерального) бюджета, могут отличаться, единого стандарта нет. Предприятия самостоятельно вырабатывают схему бюджетирования, приемлемую для них. Одна из возможных схем бюджетов может быть такой:



Рисунок 6.1- Схема разработки главного бюджета

Общий бюджет представляет собой скоординированный (по всем подразделениям) план работы организации.

Цель общего бюджета состоит в объединении и суммировании планов различных подразделений предприятия, называемых частными бюджетами.

Генеральный бюджет любой организации состоит из двух частей: первая – операционный бюджет, вторая – финансовый бюджет.

Характеристика операционного бюджета Операционный (текущий, периодический) бюджет показывает прогнозируемые объемы продаж и производства, которые трансформируются в количественные оценки доходов и расходов для каждого подразделения организации.

Операционный бюджет включает в себя бюджетный отчет о прибылях и убытках, который формируется на основе таких бюджетов, как бюджет продаж, производственный бюджет, бюджет материально – технических запасов и бюджеты расходов.

Составление операционного бюджета начинается с разработки бюджета продаж. Объем реализации определяет высшее руководство организации, которое формирует свое решение в процессе консультаций с управляющим отделом сбыта. На основе бюджета продаж формируется бюджет производства и себестоимости реализованной продукции. Конечной целью работы над операционным бюджетом является разработка плана прибылей и убытков.

**6.4.Характеристика составных частей операционного бюджета**

**Бюджет продаж**. Планирование продаж зависит не только от производственных возможностей, но и от возможностей сбыта на рынке.

При составлении бюджета продаж необходимо учитывать влияние следующих факторов:

- деятельность конкурентов,

- стабильность поставщиков и покупателей,

- результативность рекламы,

- сезонные колебания спроса,

- ценовую политику,

- общее состояние экономики, наличие ограничений со стороны государства и другие факторы.

В бюджете продаж отражаются следующие показатели:

- предполагаемые покупатели (клиенты),

- виды продаваемой продукции,

- сроки поставки и количество продукции,

- цена и общая сумма на которую планируется осуществить продажу,

- сроки оплаты, виды платежных средств.

**Производственный бюджет.**

После установления планируемого объема продаж в натуральном выражении можно определить количество единиц продукции или услуг, которые необходимо произвести для выполнения бюджета реализации и поддержания запасов готовой продукции на запланированном уровне.

Объем производства в натуральных единицах рассчитывается следующим образом:

БЮДЖЕТ ПРОИЗВОДСТА = БЮДЖЕТ ПРОДАЖ + Прогнозируемый запас продукции на конец периода – запас готовой продукции на начало периода

Следующим этапом подготовки генерального бюджета является составление частных бюджетов: бюджет использования материалов, бюджет трудовых затрат, бюджет накладных расходов.

**Бюджет закупки (использования) материалов.**

Определяются сроки закупки и количество сырья, материалов, полуфабрикатов, которые необходимо приобрести для выполнения производственных заданий. При планировании закупок материалов необходимо учитывать уровень запасов материалов на начало и конец планируемого периода.

Этапы составления бюджета закупки (использования) материалов

А) Для расчета расхода материалов в натуральных единицах необходимо знать:

- запасы материалов на начало отчетного периода;

- потребность в материалах для выполнения производственного бюджета (определяется производственным бюджетом).

Б) Количество материалов, необходимое для обеспечения плановых показателей рассчитывается следующим образом:

материалы, необходимые для производства запланированного объема продукции + запасы материалов на конец периода – запасы материалов на начало периода.

В) Умножая количество единиц материалов на их закупочную стоимость, получают бюджет закупки материалов.

**Бюджет трудовых затрат.**

Этот бюджет определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения запланированного объема производства, и фонд оплаты труда.

Этапы составления бюджета трудовых затрат

А) Рабочее время в часах определяется путем умножения количества единиц продукции, планируемой к производству, на норматив затрат труда (в часах.).

Б) Денежное выражение трудовых затрат определяется путем умножения необходимого рабочего времени на различные ставки оплаты труда.

**Бюджет общепроизводственных расходов.**

Представляет собой подробный план предполагаемых производственных расходов, которые в момент совершения не могут быть включены сразу в себестоимость конкретного носителя затрат (затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, амортизацию основных средств общеотраслевого назначения и т.д.).

Этот бюджет имеет 2 цели:

- объединить все бюджеты общепринятых расходов, разработанные менеджерами по производству и его обслуживанию.

- собрать данные для исчисления нормативов общепринятых расходов на предстоящий учетный год.

**Бюджет себестоимости реализованной продукции.**

В основе составления этого бюджета лежит формула расчета:

себестоимость реализованной продукции = запас готовой продукции на начало периода + себестоимость произведенной за планируемый период продукции – запас готовой продукции на конец периода.

В свою очередь себестоимость произведенной продукции слагается из материальных, трудовых затрат и общепроизводственных расходов. К моменту 66 составления бюджета себестоимости реализованной продукции все данные уже имеются.

**Бюджет коммерческих расходов.**

Этот бюджет представляет собой подробный план расходов, связанных со сбытом продукции в будущем периоде. За разработку и исполнение бюджета коммерческих расходов несет ответственность отдел продаж.

**Бюджет административных расходов.**

В нем представлен план текущих операционных расходов отличных от расходов непосредственно связанных с производством и сбытом продукции, но необходимых в будущем периоде для поддержания деятельности предприятия в целом. В основном это постоянные затраты. Разработка такого бюджета необходима для целей контроля этих расходов и получения информации к подготовке бюджета денежных средств.

**План прибылей и убытков.**

Составление операционного бюджета завершается разработкой плана прибылей и убытков. На основе подготовленных текущих бюджетов разрабатывается прогноз прибылей и убытков, который в общем виде выглядит следующим образом:

выручка от реализации продукции – операционные (административные, коммерческие) расходы = прибыль от основной деятельности.

Финансовый бюджет представляет собой план предполагаемых источников финансовых средств и направлений их использования.

**6.5 Состав финансового бюджета**

Финансовый бюджет составляется с использованием данных плана прибылей и убытков, бюджета капитальных вложений и прогноза движения денежных средств.

**Бюджет капитальных затрат (инвестиционный бюджет)** отражает основные направления капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов. Данный бюджет включает издержки, связанные:

- с покупкой земли, подготовкой участка и его улучшением;

- с покупкой здания и работами по гражданскому строительству;

- с технологией производства, закупкой машин и оборудования;

- с затратами, входящими в структуру основного капитала, например, на права приобретения, на промышленную собственность, «ноу-хау», патенты.

В данный бюджет включаются также затраты на поставку, упаковку и транспортировку, пошлины и монтаж.

Бюджет капитальных затрат оказывает существенное влияние на следующие бюджеты:

- бюджет денежных средств, так как он затрагивает расходы на приобретение или строительство, а также выплаты процентов за кредиты;

- на прогнозируемый отчет о прибылях и убытках;

- на прогнозируемый бухгалтерский баланс, изменяя сальдо на счетах основных средств и других долгосрочных активов.

Бюджет капитальных вложений обсуждается и принимается на высшем уровне управления организации.

Информация, касающаяся долгосрочных капиталовложений, влияет на бюджет денежных средств, затрагивая вопросы расходов на приобретение или строительство, а также выплаты процентов за кредиты, на прогнозный отчет о прибылях и убытках, на прогнозный бухгалтерский баланс, изменяя сальдо на счетах основных средств и других долгосрочных активов. Следовательно, все решения по капитальным расходам должны планироваться и включаться в общий бюджет.

Бюджет доходов и расходов должен включать амортизационные отчисления, которые находятся в прямой зависимости от объема капиталовложений.

Составление бюджета капитальных вложений (инвестиционного бюджета) - это процесс планирования и управления долгосрочными инвестициями коммерческой организации.

В инвестиционном бюджете происходит окончательное определение объектов инвестирования, объемов и сроков реальных инвестиций. В этом документе особое внимание должно быть сосредоточено на влиянии новых инвестиций на финансовые результаты деятельности коммерческой организации, величину прибытии. Определяя конкретные направления использования финансовых ресурсов, следует учитывать различия в уровне получаемой отдачи и выбирать затраты, обеспечивающие предельно высокую рентабельность. При этом финансовые затраты необходимо соотносить со сроками их окупаемости.

Недостаточная величина капитальных вложений означает, что организация не освоит текущий объем продаж. Избыточные капитальные вложения чреваты простоями и пустующими производственными площадями, снижением эффективности труда в масштабах коммерческой организации. Внеоборотные активы влекут за собой постоянные издержки, которые повышают порог безубыточности.

Вероятность правильного решения будет выше, если разделить предполагаемые капитальные вложения на две группы:

- капитальные вложения первой необходимости, без которых само выживание коммерческой организации находится под угрозой;

- дискреционные капитальные вложения, которые служат снижению затрат или повышению прибыли, однако не являются жизненно необходимыми.

При составлении инвестиционного бюджета также необходимо распределить капитальные затраты по структурным подразделениям (видам бизнеса). Для этого определяется, какие виды затрат будут финансироваться централизованно (за счет коммерческой организации), а какие - в рамках отдельного бизнеса структурного подразделения (центра инвестиций).

**Бюджет денежных средств.** Это план поступления денежных средств и платежей на будущий период. В процессе подготовки общего бюджета смета денежных средств разрабатывается после того, как все операционные бюджеты и план прибылей и убытков уже завершены.

В бюджете денежных средств суммируются все потоки средств как результат планируемых операций на всех стадиях формирования общего бюджета. В целом этот бюджет отражает ожидаемое конечное сальдо на счете денежных средств и финансовое положение для каждого месяца, для которого его разрабатывают.

Возможности бюджета денежных средств Следовательно, здесь могут быть запланированы периоды наименьшего и наибольшего наличия денежных средств. Большое сальдо на счете денежных средств свидетельствует о том, что средства использованы с наименьшей эффективностью. Низкое сальдо означает, что организация не в состоянии расплатиться по своим текущим обязательствам. Поэтому, необходимо тщательное планирование денежных средств.

С помощью бюджета денежных средств достигаются две цели:

- показывается конечное сальдо на счете денежных средств, которое необходимо для завершения прогнозного бухгалтерского баланса;

- выявляются периоды излишка финансовых ресурсов или их нехватки, что имеет важное значение в управлении финансовыми ресурсами.

Смета (бюджет) денежных средств состоит из двух частей:

* ожидаемые поступления средств. Для их определения используют информацию из бюджета продаж: данные о продаже в кредит, за наличные, продажи акций , активов, возможные займы.
* ожидаемые платежи. Эти данные берут из различных операционных бюджетов: затраты на материалы и рабочую силу, затраты на приобретение и оплату услуг, сведения об оплате (сразу или возможна отсрочка платежа), использование средств на оплату приобретенного оборудования, на погашение займов и кредитов и т.д.

При подготовке бюджета денежных средств особое внимание следует уделять времени фактических поступлений средств, или платежей, а не времени совершения хозяйственных операций. Некоторые статьи затрат (амортизация) не требуют расхода денежных средств. Это также необходимо учитывать.

**Прогнозный бухгалтерский баланс.** Последним этапом в процессе подготовки общего бюджета является разработка прогноза финансового состояния или прогноза бухгалтерского баланса для предприятия в целом.

Предполагается, что запланированная деятельность будет действительно иметь место. Данные всех бюджетов используются для этих прогнозов. Прогнозный бухгалтерский баланс является конечным продуктом всего процесса составления бюджета. Именно на этом этапе руководство предприятия должно вынести решение о принятии предлагаемого общего бюджета, или изменить его.

*Общий вывод*

Генеральный бюджет показывает руководству, как его планы скажутся на финансовом положении организации. В процессе обсуждения проекта генерального бюджета может быть изменена кредитная политика предприятия в отношении покупателей; введена скидка на быструю оплату счета или изменены условия отсрочки платежа.

Первый вариант генерального бюджета редко оказывается окончательным. После корректировки планов действия предприятия в целом и его структурных подразделений, вносятся изменения в генеральный бюджет и вновь анализируется влияние планов предприятия на его финансовое состояние. В этом смысле процессы планирования и составления бюджета сливаются в один процесс управления.

**6.6 Статичные и гибкие бюджеты**

**Статичный бюджет** - это бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации, т.е. в нем доходы и расходы планируются исходя из одного уровня реализации.

Все бюджеты, входящие в генеральный бюджет являются статичными, т.к. доходы и расходы предприятия прогнозируются в составных частях генерального бюджета, с учетом определенного запланированного уровня реализации.

Сравнение статичного бюджета с фактически достигнутыми результатами проводится вне зависимости от достигнутого объема реализации. Этот уровень анализа отклонений называется целевым. Возможности более детального анализа деятельности предприятия статичный бюджет не представляет. В этих целях используется гибкий бюджет.

**Гибкий бюджет** – это бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона. Таким бюджетом предусматривается несколько альтернативных вариантов объема реализации.

Гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от изменений уровня реализации. Он представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на переменные и постоянные. В статичном бюджете затраты планируются, а в гибком бюджете рассчитываются.

Для переменных затрат определяют норматив в расчете на единицу продукции, т.е. рассчитывают размер удельных переменных затрат. На основании этих норм в гибком бюджете определяют общую сумму переменных затрат в зависимости от уровня реализации.

Постоянные затраты не зависят от объемов производства и реализации, поэтому их сумма остается неизменной, как для статичного, так и для гибкого бюджетов.

Для составления гибкого бюджета используют формулу гибкого бюджета – уравнение, которым корректно определяются бюджетные затраты для любого уровня производственной деятельности:

Гибкий бюджет = (Зпер.\*К)+ Зпост. бюджет,

где Зпер. – переменные затраты на единицу продукции,

К – количество произведенных единиц продукции,

Зпост.- постоянные бюджетные затраты

Гибкий бюджет можно использовать как в предплановом, так и в послеплановом периоде. При планировании он помогает выбрать оптимальный объем продаж и производства, при анализе – оценить фактические результаты.

**Тема 7. Управленческий контроль.**

После разработки бюджета, следует продумать вопрос осуществления контроля за исполнением данного бюджета.

Контроль за исполнением бюджета осуществляется постоянно, поэтому различают предварительный, текущий и последующий контроль.

Предварительный контроль проводится до начала выполнения действий по претворению намеченных целей организации. Его задача - установить, могут ли возникнуть какие-либо трудности, препятствующие выполнению этих планов.

Данный вид контроля осуществляется в процессе формирования бюджетов: когда предполагаемые результаты могут быть далеки от требуемых, когда рассматриваются различные варианты действий. В ходе предварительного контроля даются оценки ожидаемых продаж и выпуска продукции, рассматриваются необходимые для этого материальные, трудовые, финансовые и инвестиционные ресурсы.

Предварительный контроль затрат материальных ресурсов осуществляется при определении требований и стандартов приобретаемого сырья по качеству и цене, а так же при выборе поставщиков, обеспечивающих эти условия.

К методам предварительного контроля материально-производственных ресурсов относится также расчет необходимых запасов сырья, материалов для обеспечения бесперебойной работы организации, исключения создания излишков запасов на складе и расхода значительных денежных средств на их приобретение и хранение.

В итоге формируется оптимальный бюджет закупок и расходования материально-производственных ресурсов с минимальными издержками по заготовлению, складированию и расходу.

Задача предварительного контроля за финансовыми средствами - обеспечить платежеспособность организации, проведение эффективной политики по привлечению заемных средств.

Особую сложность представляет предварительный контроль за предполагаемыми инвестициями. Это связано со многими причинами:

- инвестиционные решения являются решениями стратегического характера, при их принятии и осуществлении необходимо учитывать множество факторов, в том числе требования гражданского, налогового, экологического законодательства;

- оценка рациональности инвестиций предполагает обязательное использование специального инструментария, связанного с анализом рисков;

- производственные инвестиции требуют значительного отвлечения финансовых средств, что может негативно отразиться на финансовом положении организации.

Основными средствами проведения предварительного контроля является соблюдение определенных правил и процедур, которые существуют на предприятии при формировании системы бюджетов.

В результате предварительного контроля количественные и качественные показатели всех бюджетов должны быть увязаны между собой.

Текущий бюджетный контроль осуществляется непосредственно в ходе исполнения бюджета. Его задача заключается в сопоставлении фактических и бюджетных показателей, выявлении отклонений и осуществлении корректирующих действий.

Текущий контроль базируется на обратной связи через систему учета. Он позволяет оценить достигнутые результаты по исполнению бюджета на определенном этапе его реализации.

Обратная связь в системе текущего бюджетного контроля осуществляется в виде отчетов, периодичность подготовки и подробность которых зависят от уровня менеджмента, для которого они предназначены, вида центров ответственности и ситуационных потребностей управления.

Бюджетный текущий контроль может осуществляться путем наблюдений и на основе документальной первичной информации.

Таким образом, суть текущего контроля состоит в согласовании подразделениями всех платежей у определенного круга специалистов, которые проверяют основание платежа, экономическую обоснованность применяемых цен, расценок или тарифов, корректность условий договора, подтверждают предстоящие расходы подразделения соответствующей статьей утвержденного бюджета и непревышение ее абсолютной величины. Кроме того, важным элементом текущего управления затратами являются оперативные отчеты по подразделениям, местам формирования затрат и процессам.

Различают следующие способы осуществления контроля: наблюдение и документально-информационный способ.

Контроль через наблюдение за исполнением бюджетов осуществляется путем общения менеджера или контроллера со всеми участниками хозяйственной деятельности. Этот вид контроля позволяет выявить многие отклонения, не поддающиеся учету, более глубоко анализировать их причины и виновников. Он более оперативен и, следовательно, предпочтителен для текущего контроля.

Документально-информационный способ контроля позволяет точнее определить разрыв между бюджетными и фактическими показателями, обеспечить оценку, согласованную с данными финансового учета, устранить субъективный фактор при анализе причин и виновников отклонений.

В конечном итоге основная задача и роль текущего бюджетного контроля заключается в том, чтобы осуществить корректирующие действия на показатели исполнения бюджета до того, когда они сформируются окончательно.

Заключительный бюджетный контроль осуществляется по завершении деятельности, для которой определяется бюджет. Контроль осуществляется путем сопоставления фактических результатов и бюджетных показателей. Таким образом, наряду с контролем проводится анализ отклонений фактических показателей от запланированных.

Организационной формой результатов текущего и заключительного контроля являются отчеты по исполнению бюджета, которые сводят информацию по планированию и фактическому выполнению бюджетных показателей.

Итоговый контроль затратных статей бюджета осуществляется по окончании каждого бюджетного периода. В таких отчетах должны отражаться три вида информации:

1) о фактических результатах;

2) о планируемых показателях;

3) данные об отклонениях между фактическими и бюджетными показателями, сопровождающиеся пояснениями.

Отчетность играет роль сигнальной системы, обеспечивающей аппарат управления информацией об исполнении бюджета, поэтому она должна соответствовать международным критериям качества, быть понятной.

Для наглядности в отчетах целесообразно использовать графическое представление информации, выделять важную информацию, фокусируя внимание руководства на относительно небольшом количестве статей, в которых фактические значения существенно отличаются от бюджетных. Это позволяет эффективнее реализовать принципы управления по отклонениям. В периодических отчетах сопоставляются запланированные и отчетные данные. По результатам составления отчетов проводится так называемый анализ план-фактных отклонений (т.е. оценка уровня отклонений фактических показателей от плановых). При этом отклонения могут измеряться в абсолютных (например, в рублях) и в относительных (например, в процентах) единицах измерения. Отклонения могут рассчитываться между показателями, запланированными на определенный период, и по отношению к любому базовому периоду. Превышающие предельно допустимый уровень отклонения оцениваются на предмет степени их влияния на аспекты функционирования организации, выявляются причины таких отклонений.

Анализ план-фактных отклонений позволяет определить требующие первоочередного внимания проблемные области хозяйственной деятельности, выявить не предусмотренные в процессе разработки бюджетов возможности, а также оценить деятельность каждого центра ответственности организации (подразделения), ответственного за исполнение определенного бюджета и его руководителей.

Так как некоторые внешние и внутренние факторы функционирования организации меняются в процессе бюджетирования, следует оперативно учитывать эти изменения. Например, при подготовке отчетов по бюджетам важно принимать во внимание изменчивость затрат, так как некоторые затраты меняются в зависимости от изменений уровня деятельности (производства). Другими словами, неверно сравнивать фактические затраты при одном уровне деятельности со сметными затратами при другом уровне. Первоначальная смета должна быть скорректирована по фактическому уровню деятельности. Этот процесс называется составлением гибкой сметы.

В процессе бюджетирования определяется прогнозное финансовое состояние организации. Если финансовые показатели, исчисленные на основе системы бюджетов (такие как ликвидность, прибыль, рентабельность и др.), неудовлетворительны, то проводится анализ влияния на финансовое состояние основных параметров бюджетов и заложенных в них нормативов при их изменении.

Анализ ежемесячного исполнения бюджета проводится по каждой статье и центру финансовой ответственности. Факторы, влияющие на исполнение текущего бюджета, могут быть подразделены:

- на управляемые факторы, величина которых находится под непосредственным контролем того или иного подразделения, например расход семян, удобрений, пестицидов, ГСМ на 1 га;

- на неуправляемые факторы, чаще всего к ним относятся внешние факторы, на величину которых предприятие не может оказать влияния, например макроэкономические процессы - инфляция, конкуренция;

- на внутренние факторы, величина которых в краткосрочном периоде не может быть изменена. В эту группу включаются постоянные расходы организации.

В связи с этим механизм оценки исполнения бюджета по отклонениям основан на построении гибкого бюджета, который предполагает деление расходов на постоянные и переменные. Постоянные расходы в гибком бюджете остаются на уровне плановых или корректируются с учетом инфляции (например, изменилась величина арендной платы за офисное помещение), а переменные рассчитываются как функция от фактического объема производства (реализации) продукции, выполнения работ. Величина отклонения той или иной статьи бюджета определяется путем сравнении фактических расходов с откорректированными в гибком бюджете, а не с первоначально запланированными расходами.

Ежемесячный анализ отклонений фактических значений показателей бюджета от запланированных и разработка скользящих бюджетов позволяют руководителям видеть четкую картину структуры затрат, выделять проблемные зоны, выявлять причины отклонений, принимать оперативные управленческие решения, реально оценивать положение организации по выполнению годового бюджета.

ВОПРОСЫ К ПОДГОТОВКЕ К ЭКЗАМЕНУ

1. Понятие бухгалтерского управленческого учета, его предмет.

2. Управленческий учет как элемент системы бухгалтерского учета.

3. Сущность, содержание, принципы и назначение управленческого учета.

4. Объекты и методы бухгалтерского управленческого учета.

5. Задачи бухгалтерского управленческого учета.

6. Информация бухгалтерского управленческого учета, требования к ней. Пользователи информации.

7. Производственный учет как составная часть управленческого учета.

8. Взаимодействие финансового и управленческого учета.

9. Понятия: затраты, издержки, расходы, объект учета затрат, объект калькуляции, место возникновения затрат, центр ответственности.

10. Понятие центров ответственности. Виды центров ответственности.

11. Классификация затрат по месту возникновения, носителям затрат.

12. Группировка затрат по экономическим элементам и статьям затрат.

13. Классификация затрат для расчета себестоимости продукции: затраты входящие и истекшие, прямые и косвенные.

14. Классификация затрат для расчета себестоимости продукции: затраты основные и накладные, одноэлементные и комплексные, текущие и единовременные.

15. Классификация затрат для принятия управленческих решений и планирования: затраты постоянные и переменные.

16. Классификация затрат для принятия управленческих решений и планирования: безвозвратные затраты, вмененные затраты(упущенная выгода), приростные и предельные затраты.

17. Зависимость затрат от объема производства. Коэффициент реагирования затрат. Пропорциональные, прогрессивные и дегрессивные затраты.

18. Регулируемые и нерегулируемые затраты.

19. Анализ безубыточности производства. Математический метод.

20. Анализ безубыточности производства методом маржинального дохода.

21. График безубыточности. Точка нулевой прибыли, зоны убытков и прибылей.

22. Исчисление затрат по местам их формирования и центрам ответственности.

23. Характеристика и состав общепроизводственных расходов.

24. Характеристика и состав общехозяйственных расходов.

25. Распределение накладных расходов.

26. Организация учета производственных затрат. Счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».

27. Учет и распределение накладных производственных расходов. Счет 25 «Общепроизводственные расходы».

28. Учет и распределение административно-управленческих расходов. Счет 26 «Общехозяйственные расходы».

29. Учет потерь от брака. Счет 28 «Брак в производстве».

30. Учет расходов по сбыту продукции. Счет 44 «Расходы на продажу».

31. Понятие о себестоимости продукции. Затраты, относимые на себестоимость.

32. Состав и виды себестоимости.

33. Исчисление и оценка издержек производства и реализации продукции по видам затрат в управленческом учете. Методы определения количества расходуемых материальных ресурсов.

34. Учет затрат на содержание персонала. Производственная заработная плата и оклады. Расходы на социальное страхование и обеспечение.

35. Методы начисления амортизации основных средств.

36. Сущность калькулирования себестоимости. Задачи калькулирования.

37. Плановая, сметная, фактическая калькуляция.

38. Объекты учета затрат, объекты калькулирования. Выбор калькуляционной единицы.

39. Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

40. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования. Позаказная калькуляция. Учетные записи при позаказном калькулировании.

41. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Метод простого и двухступенчатого калькулирования. Метод многоступенчатой калькуляции.

42. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Учетные записи при бесполуфабрикатном методе учета затрат.

43. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости. Учетные записи при полуфабрикатном методе учета затрат.

44. Общая характеристика нормативного метода учета затрат.

45. Классификация норм и нормативов по объему нормирования, по виду ресурсов, по масштабам применения, по характеру распространения, по способам разработки.

46. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции по системе «стандарт- кост».

47. Нормативный учет и «стандарт-кост»: общее и различия.

48. Калькулирование себестоимости по переменным затратам. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции по системе «директ-костинг».

49. Простой и развитой «директ-костинг».Маржинальный доход. Расчет прибыли при учете затрат по системе «директ-костинг».

50. Оптимизация объема производства, прибыли и издержек в системе «директ-костинг». Выбор стратегии развития.

51. Планирование, бюджетирование, их цели и значение в управленческом учете.

52. Бюджетирование и контроль затрат по центрам ответственности.

53. Виды бюджетов по срокам и детализации.

54. Нулевые и приростные сметы, периодические и непрерывные сметы.

55. Статический и гибкий бюджет.

56. Бюджет продаж, бюджет производства.

57. Бюджет прямых материальных затрат, бюджет прямых затрат на оплату труда.

58. Бюджет общепроизводственных расходов, бюджет общехозяйственных расходов, бюджет коммерческих расходов.

59. Финансовый бюджет.

60. Использование данных управленческого учета для анализа и обоснования решений на разных уровнях управления.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Б. Ивашкевич. – 3-е изд., перераб, и доп. - М.: Магистр, НИЦ, 2019. –/ доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <https://znanium.com/catalog/document?id=359710>

2. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2018. – глава 1 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=948717>

3. Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – глава 2 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=545638>

4. Ивашкевич В.Б. Бизнес-задачи, решения и расчеты в управленческом учете: Учебное пособие. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=504905>

5. Басова А.В., Нечаев А.С. Бухгалтерский (управленческий) учет: учеб. пособие. - М.: ИНФРА-М, 2018 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=924682>

6. Керимов, В. Э. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В. Э. Керимов. - 10-е изд., перераб. - М.: Издательско-торговая корпорация 'Дашков и Ко', 2017 г. / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=430347>

7. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2018 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=948717>

8. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / В.И. Бережной, Г.Е. Крохочева, В.В. Лесняк. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014 г. / доступно в ЭБС 117 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=408859>

9. Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет. - 2-е изд., перераб. и доп. : Учебное пособие. - М.:Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2016 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=546124>

10. Полковский Л.М. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для бакалавров. - М.:Дашков и К, 2016 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=556230>

11. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. Сигидова Ю.И. - М.:НИЦ ИНФРА-М, 2015 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=462905>

12. Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики: учеб. пособие / В.И. Петрова, А.Ю. Петров, И.В. Кобищан, Е.А. Козельцева. - М.: ИНФРА-М, 2018 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=914132>

13. Соколов Я.В. Управленческий учет: Учебник / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2013 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=413297>

14. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): учебник. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2018 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=966174>

15. Ивашкевич, В. Б. Стратегический контроллинг: Учебное пособие / Ивашкевич В. Б. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2018. - 216 с. - ISBN 978-5-9776-0260-0. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/959939>