# С.А. Алимов

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

2012

Учебное пособие

|  |
| --- |
| **НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ и переработка:**  **1. Дипломы, курсовые, рефераты, чертежи...**  **2. Диссертации и научные работы**  **3. Школьные задания**  **Онлайн-консультации**  **Любая тематика, в том числе ТЕХНИКА**  **Приглашаем авторов**  [**http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml)  **УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ –**  **На сайте электронной библиотеки по экономике и праву**  [**www.учебники.информ2000.рф**](http://www.учебники.информ2000.рф) |

Автор: к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение» С.А. Алимов

Рецензент: к.э.н., доцент М.М. Коростелкин

Курс лекций по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет» разработан в соответствии с требованиями ФГОС ВПО, ООП и учебным рабочим программами преподавателей и предназначен для студентов заочной формы обучения специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», изучающих дисциплину «Бухгалтерский управленческий учет»

Курс лекций по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет» прошел обсуждение на заседании кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение»

**Менеджеру, студенту, преподавателю**

**БЕСПЛАТНО по экономике и менеджменту:**

[**Электронная библиотека учебников**](http://учебники.информ2000.рф/)

[**Материалы для самообразования и рефератов**](http://учебники.информ2000.рф/povyshenie-kvalifikacii-rukovoditelei.htm)

[**Готовые дипломы**](http://учебники.информ2000.рф/diplom.htm)

**А также**

[**Копирайтинг и рерайтинг**](http://копирайтер.информ2000.рф/kopiraiting-ceny.htm)

**Содержание**

Тема 1. Сущность, содержание, принципы и назначение управленческого учета

. Необходимость выделения управленческого учета в самостоятельную систему

. Организация управленческого учета, сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Тема 2. Производственный учет как составная часть управленческого учета

. Определение сущности учета затрат

. Производственные процессы как объект производственного учета

Тема 3. Концепции и терминология классификации издержек

. Признание расходов в бухгалтерском учете

. Понятия затраты, расходы, издержки, направления классификации затрат на производство и продажу продукции

Тема 4. Учет затрат по центрам ответственности. Основы бюджетирования

. Центры расходов, учет и исчисление затрат по местам формирования и центрам ответственности, прибыли, и бюджетирования

. Виды сметных систем, фиксированные и гибкие сметы, нулевые и приростные сметы, периодические и непрерывные сметы

Тема 5. Основные модели учета затрат; выбор и проектирование систем учета и контроля затрат в организациях

. Попередельный метод учета затрат

. Позаказный метод учета затрат

. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

. Поиздельный метод учета затрат

Тема 6. Учет и контроль издержек производства и продаж продукции по видам расходов

. Учет расходов по элементам затрат: учет материальных затрат, учет затрат на оплату труда, учет общепроизводственных и общехозяйственных затрат

. Сводный учет затрат на производство

Тема 7. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования

. Объекты учета затрат на производство

. Директ-костинг: маржинальный доход и методы списания постоянных расходов

. Нормативный учет - Стандарт - кост

Тема 8. Методы калькулирования как базы ценообразования

. Особенности принятия решений по ценообразованию на предприятиях с высокой долей постоянных расходов

. Подходы к принятию решений по ценообразованию

. Принятие решений по ценам на основе сравнения релевантных доходов и релевантных расходов

Тема 9. Использование данных управленческого учета для анализа и обоснования решений на разных уровнях управления

. Анализ соотношения прибыли, затрат и объема продаж

. Анализ чувствительности прибыли к изменению анализируемых факторов

. Управленческие решения о капиталовложениях

[**Вернуться в каталог бесплатных учебников**](http://учебники.информ2000.рф/index.htm)

[**Профессиональный рерайт дипломов и других текстов**](http://копирайтер.информ2000.рф/rerait-diploma.htm)

[**Уникальная подборка информации для самообразования топ-менеджеров**](http://самообразование.информ2000.рф/index.htm)

[**Начните бизнес в Интернете с сайта-визитки**](http://информ2000.рф/)

**Тема 1. Сущность, содержание, принципы и назначение управленческого учета**

**1. Необходимость выделения управленческого учета в самостоятельную систему**

Управленческий учет это установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью.

Процесс сбора информации о хозяйственной деятельности организации заключается в определении, классификации, оценке и измерении хозяйственных операций и других экономически значимых событий с целью последующего их отражения в системе управленческого учета.

Под регистрацией понимают упорядоченное и последовательное отражение хозяйственных операций и других экономически значимых событий в первичных документах и учетных регистрах.

Обобщение информации представляет собой анализ, подготовку и интерпретацию информации. В процессе анализа информации определяют состав информации, представляемой пользователям, круг пользователей, взаимосвязь различных показателей деятельности организации, зависимость показателей от экономически значимых событий и ситуаций. Процесс подготовки и интерпретации информации предусматривает представление логически связанной плановой, учетной и иной информации, включающей по необходимости аналитические и прогнозные заключения.

Подготовленная информация представляется пользователям в виде отчетов табличного, графического и текстового формата.

Основная целью управленческого учета предоставление руководителям и специалистам организации и структурных подразделений плановой, фактической и прогнозной информации о деятельности организации и внешнем окружении для обеспечения возможности принятия обоснованных управленческих решений.

Основные пользователи информации управленческого учета -высшее руководство организации, руководители структурных подразделений и специалисты.

Высшее руководство формирует стратегические цели управления организацией. Для достижения этих целей оно получает:

- интегрированные управленческие отчеты о результатах производственной, финансовой и инвестиционной деятельности организации и ее основных структурных подразделений за прошедший отчетный период и на конкретный период;

- материалы анализа влияния внутренних и внешних факторов на результаты деятельности организации и ее основных структурных подразделений;

плановые и прогнозные показатели на предстоящий период. Руководители структурных подразделений формируют оперативную стратегию реализации долгосрочных целей развития организации. Они получают управленческие отчеты о деятельности подразделении на конкретный момент, результаты их аналитической обработки, плановую и прогнозную информацию о подразделении, а также информацию о смежных подразделениях и контрагентах.

Специалисты получают информацию в пределах своей компетенции о деятельности организации и ее структурных подразделений, а также прогнозы внутренних и внешних факторов, оказывающих влияние на результаты хозяйственной деятельности.

Основными задачами управленческого учета являются:

- учет наличия и движения материальных, финансовых и трудовых ресурсов и предоставление информации по ним менеджерам;

- учет затрат и доходов и отклонений по ним от установленных норм, стандартов и смет по организации в целом, структурным подразделениям, центрам ответственности, группам изделий, технологическим решениям и другим позициям;

исчисление различных показателей фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и отклонений их от нормативных и плановых показателей (полной производственной себестоимости, неполной производственной себестоимости, полной себестоимости реализованной продукции, себестоимости реализованной продукции по зонам реализации и т.п.);

определение финансовых результатов деятельности отдельных структурных подразделений по центрам ответственности, новым технологическим решениям, реализованным изделиям, выполненным работам и услугам и другим позициям;

контроль и анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, ее структурных подразделений и других центров ответственности;

планирование финансово-хозяйственной деятельности организации в целом, ее структурных подразделений и других центров ответственности;

прогнозирование и оценка прогноза (предоставление заключения о воздействии ожидаемых в будущем событий на основе анализа прошлых событий и их количественная оценка для целей планирования);

составление управленческой отчетности и представление ее управленческому персоналу и специалистам для управления производством и принятия решений на перспективу.

**2. Организация управленческого учета, сравнительная характеристика финансового и управленческого учета**

Современное предприятие со своей сложной структурой производства выступает в экономике динамичным объектом хозяйства и представляет законченную систему с определенными внутренними и внешними целями. Они определяют состав и содержание информации, которая формируется и обрабатывается на предприятии.

Управленческий учет, являясь продолжением финансового учета, имеет с ним подлинную взаимосвязь и определенные различия.

Взаимодействие управленческого и бухгалтерского учета достигается на основе преемственности и комплексного использования первичной информации, единства норм и нормативов, а также единства нормативно-справочной информации в целом, дополнения информации одного вида учета данными другого, однократной фиксации всей исходной переменной информации в первичном учете, взаимопроникновения методов или их элементов, приближения учетной информации к местам принятия решений, единого подхода к разработке задач управленческого и финансового учета производства при проектировании или совершенствовании систем автоматизированного управления производством.

Несмотря на то, что в каждом из видов учета присутствуют свои особенности, они имеют общие характеристики в принципах построения, применяемых методах и, что самое главное, в управленческом и финансовом учете в процессе текущего управления производством в качестве единых объектов выступают средства труда и сам труд, т. е. материальные и трудовые ресурсы.

Оба вида учета играли и играют регулирующую роль и несут в себе элементы такой системы, которая предусматривает прямые и обратные связи при выполнении функций наблюдения, измерения различных характеристик производства или его отдельных Частей, обработки информации по данным первичной документации. Подтверждением тому служит движение отчетной документации между подразделениями и службами предприятия и бухгалтерией.

Результаты исследований объема поступающей информации в бухгалтерию среднего по размерам предприятия приборостроения (883,1 млн. дес. знаков, т. е. 441,5 млн. байт) показывают, что на информацию о производстве приходится не менее 70%, включая операции материально-технического снабжения и внешней кооперации.

В связи с этим возникают два аспекта проблемы построения учетной информационной системы производства. Первый аспект интегрированная система должна обеспечить информацией управление производством внутри предприятия, соответствовать построению внутрихозяйственного механизма. Эти позиции определяют развитие методологии интегрированного учета в направлении расширения не столько информационной, сколько регулирующей функции учета.

Разработка новой системы учетно-отчетной информации должна предусматривать в своем составе элементы нормирования и планирования. Они создают возможность решить второй аспект проблемы - расширить регулирующую функцию учета, обеспечить необходимую связь между производственными, технологическими и экономическими службами предприятия, выполняющими планирование, контроль, диспетчеризацию и другие подобные работы. Включая в систему учета плановые и нормативные данные, в ходе обработки информации можно проводить анализ экономических показателей, оценку и характеристику результатов деятельности отдельных коллективов, прогнозирование тенденций этих показателей и направлений развития производства.

Построение интегрированной системы и ее конкретной модели должно повторять технологические процессы производства, их последовательность, очередность, целенаправленность, связи. Исходя из специфики предприятия при создании интегрированной системы за базу должны быть взяты объекты учета производства, что позволит не только интегрировать плановую, нормативную и учетную информацию о движении ресурсов по ходу изготовления продукции, но и провести алгоритмизацию операций учета и контроля с выявлением отклонений от запланированного как по натурально-вещественной форме продукции, так и по затратам на производство этой же продукции.

Данные, не относящиеся непосредственно к учету, привлеченные в состав информационной модели, расширяют границы сбора, обработки и использования информации для принятия соответствующих управленческих решений. Тем самым увеличивается зона охвата всеми видами учета производственных операций и хозрасчетных взаимоотношений структурных подразделений. В настоящее время сферы воздействия управленческого и финансового учета разграничены и определяются объектами и методологией планирования объема и номенклатуры производства и затрат на производство товарной продукции.

Расширение зоны обслуживания информацией разных служб предприятия и, в первую очередь технологических, требует изменения методологии учета, его содержания и согласованности с механизмом внутреннего взаимодействия подразделений.

Сравнивая финансовый и управленческий учет, можно выделить в них и различия

Таблица 1 - Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Характеристика | Финансовый учет | Управленческий учет |
| 1. обязательность ведения учета | Обязателен по общепринятым, стандартным нормам, независимо от того, считает ли руководитель эти данные полезными или нет | По усмотрению руководства, безотносительно к нормам и юридическим требованиям. Главное - ценность (полезность) информации для принятия решений не должна быть ниже затрат на ее получение |
| 2. Цель ведения учета | Составление финансовых документов для пользователей вне предприятия. Документы составлены, и цель считается достигнутой | Для внутреннего управления предприятием, средство обеспечения планирования, регулирования и контроля |
| 3. Пользователи информации | Акционеры, финансово-кредитные учреждения, органы государственного контроля. Запросы большинства внешних пользователей считаются одинаковыми | Менеджеры различных уровней управления, руководители предприятия. Запросы специфические |
| 4.Базисная структура | Основополагающее балансовое уравнение: Активы = Капитал + Обязательства | Соотношения элементов разделов баланса должны информировать о диспропорциях капитала, влияющих на ликвидность, платежеспособность, устойчивость и финансовую независимость |
| 5. Привязка во времени | Прошлое и настоящее - бухгалтерские проводки выполняются после совершения соответствующих операций. Данные носят «исторический» характер. Цель - показать, «как это было» | Настоящее и будущее - наравне с информацией «исторического характера», оценки и планы на будущее. Цель - показать, «как это должно быть» |
| 6. Тип информации | Денежное выражение | Денежное и натуральное выражение |
| 7. Степень точности информации | Максимальная точность | Ослабление требований точности в пользу быстроты получения информации - приблизительные и примерные оценки |
| 8. Периодичность отчетности | Полный отчет - по итогам года, кварталам | Различные сроки - детализированные отчеты; в больших предприятиях - ежемесячно; отчеты по определенным видам деятельности - еженедельно |
| 9. Объект отчетности | Организация как единое целое | Подразделения, выделенные по отдельным производствам, видам деятельности, центрам ответственности |
| 10. Ответственность за неправильное ведение учета | Наложение штрафных санкций налоговыми органами за неправильное формирование финансового результата в целях налогообложения. Кредиторы, акционеры могут подать в суд при искажении информации | Дисциплинарная - причиной привлечения к ответственности могут быть только сами решения или действия, а не данные управленческого учета |

**Тема 2. Производственный учет как составная часть управленческого учета**

**1. Определение сущности учета затрат**

Затраты, возникающие в ходе текущей производственной деятельности предприятия, являются одним из основных объектов управленческого учета. Информация о производственных затратах, формируемая в управленческом учете, важна для организации эффективного управления ими. Основная цель управления производственными затратами на предприятии заключается в установлении рациональности, оптимизации суммы и уровня затрат, обеспечивающих достижение предусмотренных объемов прибыли.

Формирование информации о производственных затратах в управленческом учете основано на разработке соответствующей их классификации, анализе поведения затрат, контроле и определении способов их снижения. В управленческом учете в зависимости от целей и задач управления при классификации затрат выделяют различные основания (признаки). При этом основополагающим принципом, на котором строится научно обоснованная классификация затрат, служит принцип разграничения понятий «затраты» и «расходы».

Различие между «затратами» и «расходами» касается фактора времени.

Расходы - стоимость использованных ресурсов, которые полностью израсходованы или «потрачены» в течение определенного периода для получения дохода. Этот период не обязательно совпадает с моментом действительной оплаты ресурса.

Затраты - денежная оплата приобретенных товаров или услуг, которая со временем будет вычтена из прибыли (списана в расходы). В балансе они отражаются как активы.

Таким образом, расходы - это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

Текущая производственная деятельность предприятия сопровождается затратами различного вида и относительной значимости. К основным элементам производственных затрат относят следующие.

. Прямые затраты на материалы - сырье и материалы, используемые в производственном процессе. Физически они включаются в готовый продукт, и процесс их превращения в конечную продукцию можно проследить.

. Прямые затраты на заработную плату - основная заработная плата, дополнительные выплаты и отчисления в фонды социального страхования от заработной платы основных производственных рабочих, труд которых непосредственно связан с производственным процессом изготовления продукции или оказанием услуг.

Производственные накладные расходы относятся к производственной деятельности и включают три вида затрат:

- косвенные затраты на материалы - затраты на материалы, которые требуются для производственного процесса, но не становятся составной частью готового продукта;

- косвенные затраты на труд - затраты на содержание персонала, не связанного непосредственно с изготовлением продукции, но услуги которого необходимы для осуществления производственного процесса (мастера, бригадиры, начальники производственных подразделений, контролеры, кладовщики);

другие накладные расходы - расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные расходы, в частности амортизация производственных помещений и оборудования, коммунальные услуги, затраты подразделений, обслуживающих основное производство.

Прямые затраты в момент их возникновения относят непосредственно на готовый продукт (объект калькулирования) на основе первичных документов (накладных, нарядов). Производственные накладные расходы не могут быть отнесены в момент их возникновения прямо на готовый продукт. Для этого они должны быть предварительно собраны и затем расчетным путем распределены с последующим их включением в себестоимость изделия (работ, услуг). Сумму производственных затрат называют также затратами на продукт. Себестоимость производства единицы продукции рассчитывают делением производственной себестоимости готовой продукции на количество произведенной продукции. В некоторых случаях при рассмотрении затрат и определении себестоимости единицы продукции прямые трудовые затраты объединяют с общепроизводственными расходами, образуя группу добавленных затрат (затраты на обработку). Списание производственных затрат на уменьшение выручки определяется фактом выпуска продукции и ее отгрузкой.

Накладные общехозяйственные расходы не связаны непосредственно с производственным процессом. Они возникают при управлении предприятием в целом и связаны с административно-управленческими и коммерческими расходами. В управленческом учете данные расходы называют расходами отчетного периода. Расходы периода не относятся к определенному объему производства, не накапливаются в незавершенном производстве, их не учитывают при определении себестоимости производства единицы продукции. Расходы периода всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят стадию запасов, а сразу же оказывают влияние на исчисление прибыли. В отчете о прибылях и убытках расходы периода вычитают из выручки как расходы, не принимаемые в расчет при калькулировании.

В настоящее время в бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами (принцип соотнесения доходов и расходов). Производственные затраты и накладные общехозяйственные расходы в совокупности с коммерческими расходами составляют полную себестоимость продукции (работ, услуг).

Формирование полной себестоимости продукции отвечает принципам внешнего финансового учета и служит целям налогообложения прибыли как финансового результата деятельности организации.

В управленческом учете анализ полной себестоимости продукции имеет значение для формирования конкурентоспособной ценовой политики организации.

**2. Производственные процессы как объект производственного учета**

Производственный процесс есть процесс воспроизводства материальных благ и производственных отношений.

Как процесс воспроизводства материальных благ производственный процесс является совокупностью процессов труда и естественных процессов, необходимых для изготовления определенного вида продукции.

Основными элементами, определяющими процесс труда, а следовательно, и производственный процесс, являются целесообразная деятельность (или сам труд), предметы труда и средства труда.

По роли в общем процессе изготовления готовой продукции выделяют производственные процессы:

- основные, направленные на изменение основных предметов труда и придание им свойств готовых продуктов; в этом случае частичный производственный процесс связан либо с реализацией какой-либо стадии обработки предмета труда, либо с изготовлением детали готового изделия;

- вспомогательные, создающие условия для нормального хода основного процесса производства (изготовление инструмента для нужд своего производства, ремонт технологического оборудования и т.п.);

обслуживающие, предназначенные для перемещения (транспортные процессы), хранения в ожидании последующей обработки (складирование), контроля (контрольные операции), обеспечения материально-техническими и энергетическими ресурсами и т. п.;

управленческие, в которых разрабатываются и принимаются решения, производятся регулирование и координация хода производства, контроль за точностью реализации программы, анализ и учет проведенной работы; эти процессы часто переплетаются с ходом производственных процессов.

В условиях сложного динамичного современного производства практически невозможно найти предприятие с одним типом производства. Как правило, на одном и том же предприятии и особенно в объединении имеются цехи и участки массового производства, где выпускаются стандартные и унифицированные элементы изделий и полуфабрикаты, и серийные участки, на которых изготовляются полуфабрикаты ограниченного применения. Вместе с тем все чаще возникает необходимость, формирования участков индивидуального производства, где изготавливаются особые части изделия, отражающие его индивидуальные характеристики и связанные с выполнением требований специального заказа. Таким образом, в рамках одного производственного звена имеют место все типы производства, что определяет особую сложность их сочетания в процессе организации.

Пространственный вид организации обеспечивает рациональное расчленение производства на частичные процессы и закрепление их за отдельными производственными звеньями, определение их взаимосвязи и расположения на территории предприятия. Наиболее полно эта работа проводится в процессе проектирования и обоснования организационных структур производственных звеньев. Вместе с тем она ведется по мере накопления изменений, происходящих в производстве. Большая работа по пространственной организации производства проводится при создании производственных объединений, расширении и реконструкции предприятий, переспециализации производства. Пространственная организация производства - это статическая сторона организационной работы.

К настоящему моменту можно выделить некоторые особенности организации производства и его внутрихозяйственного механизма. Прежде всего, наряду с крупными предприятиями в виде комбинированных производств появилось множество средних и малых предприятий, где функции управления выполняются ограниченным числом управленцев, а не узкоспециализированными службами и специалистами. Интеграция функций управления требует соответствующего информационного обеспечения.

Другая особенность заключается в том, что в условиях рыночной экономики механизм хозяйствования направлен на продукт, для выпуска которого организовано предприятие и в котором заинтересован рынок в виде обеспечения спроса. Продукт становится целью деятельности предприятия и, следовательно, выступает доминирующим объектом нормирования, планирования и учета. С продуктом связывают эффективность работы предприятия и его структурных подразделений, с затратами на его производство - ответственность за конечный результат деятельности либо в виде экономии против установленной величины, либо прибыли от реализации.

Однако продукт, хотя и выступает основным объектом управления, находится вне хозяйственного механизма. Он лишь связывает процессы управления производством и использования ресурсов. При этом доходность каждого хозяйствующего субъекта обеспечивается продуктом и его прибыльностью, объемами производства и соответствующими затратами. В целом любое производство характеризуется как сложная производственная система, компоненты которой, в свою очередь, также выступают в виде самостоятельных систем - средства труда, предметы труда и сам труд. В процессе производства компоненты взаимодействуют, их соотношение меняется.

В связи с этими особенностями возникают два аспекта проблемы построения интегрированной информационной системы производства. Первый аспект - интегрированная система должна обеспечить информацией управление производством внутри предприятия, соответствовать построению внутрихозяйственного механизма. Эти позиции определяют развитие методологии интегрированного учета с постепенным перерастанием его в управленческий учет производственной деятельности. Данные, не относящиеся непосредственно к учету, но привлеченные в состав информационной модели, расширяют границы сбора, обработки и использования информации для принятия соответствующих управленческих решений.

При построении интегрированной системы должны учитываться технологические процессы производства, их последовательность, очередность, целенаправленность, связи. Исходя из специфики предприятия при создании рассматриваемой системы за базу должны быть взяты объекты учета производства, что позволит не только интегрировать плановую, нормативную и учетную информацию о движении ресурсов по этапам изготовления продукции, но и провести алгоритмизацию операций учета и контроля с выявлением отклонений от запланированных показателей как по натурально-вещественной форме продукции, так и по затратам на ее производство.

Интеграция отдельных видов учета, объединение и создание единой информационной системы производства дают возможность решать второй аспект проблемы построения интегрированной информационной системы производства - расширить регулирующую функцию учета, обеспечить необходимую связь между производственными, технологическими и экономическими службами предприятия. После решения этого аспекта проблемы в ходе обработки информации можно проводить анализ экономических показателей, давать оценку и характеристику результатов деятельности подразделений предприятия, планировать и прогнозировать тенденции этих показателей и направления развития производства. А эти функции выполняет управленческий учет, который входит в состав общей системы бухгалтерского учета.

Под организацией учета производственных затрат понимается, во-первых, система используемых предприятием бухгалтерских счетов и, во-вторых, применяемые предприятием подходы к группировке своих издержек. Последнее зависит от того, что является объектом учета затрат.

На организацию учета производственных затрат оказывает влияние ряд факторов: вид деятельности предприятия, его размер, организационная структура управления, правовая форма и т.п. Принимая во внимание эти обстоятельства и учетную политику на будущий год, предприятие определяет, какие синтетические счета первого и второго порядка следует включить в рабочий план счетов и какие аналитические счета необходимо открыть к этим счетам.

С технической точки зрения бухгалтерский управленческий учет можно рассматривать как аналитический учет затрат. Степень детализации рабочего плана счетов зависит от потребностей руководства в той или иной информации.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета для учета затрат на производство. В ныне действующем счетном плане не предусмотрено специального раздела для счетов управленческого учета, и они встречаются по существу во всех его частях. Сегодня для ведения бухгалтерского управленческого учета предназначены:

- счета учета внеоборотных активов 01, 02,04,05;

- счета учета производственных запасов10, 15, 16,20,21,23,25,26, 28,29.

счета учета готовой продукции и товаров 41,42,43, 44,45.

В системе бухгалтерского управленческого учета, конечно, же используются счет 90 «Продажи», счета расчетов 60, 62, 67, 68, 69, 70, 76, 79, а также главный счет учета финансовых результатов 99 «Прибыли и убытки».

Представленный обзор позволяет заключить, что в системе управленческого учета задействовано большинство бухгалтерских синтетических счетов. Если принять во внимание, что в развитие к ним открывается множество субсчетов и аналитических счетов, необходимых для решения различных управленческих задач, то становится очевидным: работа бухгалтера-аналитика немыслима без использования вычислительной техники. Организация производственного учета помимо формирования счетного плана предполагает и определенную группировку издержек предприятия в зависимости от того, что считается объектом учета затрат. При этом возможен: учет издержек по видам, по местам их возникновения, по центрам ответственности и по носителям затрат.

Учет затрат по видам первое необходимое условие для итогового контроля издержек. Такая классификация затрат по существу определена главой 25 НК РФ. Организация такого учета позволяет предприятию рассчитать структуру себестоимости произведенной продукции процентное соотношение отдельных элементов себестоимости в общей стоимости затрат на производство. В результате анализа структуры себестоимости у предприятия появляется возможность определить имеющиеся резервы по ее снижению.

Учет затрат по местам их возникновения второе возможное направление организации учета производственных издержек. Место возникновения затрат - это структурное подразделение предприятия, по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов. Местами возникновения затрат могут являться рабочие места, участки, бригады, цехи, отделы предприятия, например конструкторское бюро, отдел технического контроля и контроля качества, инструментальная мастерская, отдел рекламы, плановый, финансовый отделы и т.п. Каждому такому участку присваивается свой регистрационный номер, который фиксируется в номенклатуре мест возникновения издержек на предприятии.

Для каждого места возникновения затрат в управленческом учете устанавливаются единицы измерения, на которые приходятся издержки (базы распределения издержек). Они необходимы для последующего калькулирования себестоимости продукции.

Третьим направлением учета производственных затрат является учет по центрам ответственности. В управленческом учете каждому месту возникновения затрат должна соответствовать своя сфера ответственности. Цель организации учета по центрам ответственности состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы отклонения от сметы (плана, утвержденного для центра ответственности) могли возлагаться на ответственное лицо. Фактические данные по центрам ответственности отражаются бухгалтером-аналитиком в отчетах об исполнении сметы, составляемых через короткие промежутки времени. Из этих отчетов руководители центров ответственности получают информацию об отклонениях от сметы по различным статьям расходов.

Администрация решает сама, в каких аспектах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как увязать их с центрами ответственности.

Наконец, четвертое направление учета затрат учет по носителям. В зависимости от технологии и характера продукции носителями затрат могут быть изделия или полуфабрикаты, группы однородных изделий, серии одноименных изделий или индивидуально вырабатываемые изделия (заказы), строительные объекты, законченные этапы строительства, виды работ и услуг (транспортные, монтажные и т.п.). Другими словами, это виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации.

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. Иными словами, это совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления калькуляционных единиц. Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования пока не существует. Тем не менее их можно сгруппировать по трем признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами

По объектам учета затрат выделяются попроцессный, попередельный и позаказный методы. С точки зрения полноты учитываемых издержек возможно калькулирование полной и неполной («усеченной») себестоимости. В зависимости от оперативности учета и контроля затрат различают метод учета фактических и нормативных затрат.

Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции и т.п., иначе говоря, от индивидуальных особенностей предприятия. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях. Например, можно прибегнуть к позаказному методу, калькулируя неполную себестоимость заказов; можно применять попередельное калькулирование с использованием норм расхода материальных ресурсов, а можно при этом учитывать и их фактический расход и т.д. Главное, чтобы выбранный организацией метод обеспечивал возможность группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами на производство, а также возможность реализации важнейшего принципа управленческого учета управления себестоимостью по отклонениям.

**Тема 3. Концепции и терминология классификации издержек**

**1. Признание расходов в бухгалтерском учете**

Все расходы организации (по обычным видам деятельности и прочие) признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расходов может быть определена;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (т.е. когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи активов).

Если в отношении любых расходов организации не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в учете эти расходы признаются дебиторской задолженностью.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

В соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности расходы признаются в том отчетном периоде, в котором совершены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Если организацией принят порядок признания выручки после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между производственными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступление активов;

независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;

когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Направления классификации затрат на производство и продажу продукции. Понятие себестоимости продукции

Выше была рассмотрена классификация расходов организации, на основе которой составляется отчет о прибылях и убытках. Прибыль или убыток от проданной продукции определяется вычитанием себестоимости продукции из выручки от ее продажи.

В бухгалтерском учете используются различные показатели себестоимости продукции себестоимость проданной продукции, производственная себестоимость и др.

Себестоимость проданной продукции это затраты на ее производство и продажу.

Производственная себестоимость это затраты на производство выпущенной продукции. При этом различают показатели полной и неполной производственной себестоимости. При исчислении полной производственной себестоимости в ее состав включают общехозяйственные расходы. Неполная производственная себестоимость исчисляется без учета общехозяйственных расходов.

В приведенных определениях себестоимости продукции подчеркивается, что в себестоимость продукции включаются только те затраты, которые непосредственно связаны с производством и продажей выпущенной и проданной продукции. На это обстоятельство следует обратить особое внимание, поскольку время производства продукции не совпадает с отчетным периодом. В этой связи, как правило, не все затраты отчетного периода включаются в себестоимость выпущенной продукции. Вместе с тем в себестоимость продукции могут включаться затраты не только отчетного, но и предшествующих периодов.

Для исчисления различных показателей себестоимости продукции необходимо классифицировать затраты по ряду признаков (выделить затраты, включаемые в себестоимость продукции, общехозяйственные расходы, расходы на продажу и т.п.).

Кроме того, с целью управления затратами и производством продукции затраты целесообразно классифицировать по другим направлениям для принятия решений, контроля и регулирования.

Таким образом, дополнительно к рассмотренной классификации расходов организации целесообразно затраты классифицировать по следующим направлениям:

- для исчисления себестоимости продукции;

- для принятия решений;

- для контроля и регулирования

**2. Понятия затраты, расходы, издержки, направления классификации затрат на производство и продажу продукции**

Затраты, возникающие в ходе текущей производственной деятельности предприятия, являются одним из основных объектов управленческого учета. Информация о производственных затратах, формируемая в управленческом учете, важна для организации эффективного управления ими. Основная цель управления производственными затратами на предприятии заключается в установлении рациональности, оптимизации суммы и уровня затрат, обеспечивающих достижение предусмотренных объемов прибыли.

Формирование информации о производственных затратах в управленческом учете основано на разработке соответствующей их классификации, анализе поведения затрат, контроле и определении способов их снижения. В управленческом учете в зависимости от целей и задач управления при классификации затрат выделяют различные основания (признаки). При этом основополагающим принципом, на котором строится научно обоснованная классификация затрат, служит принцип разграничения понятий «затраты» и «расходы».

Различие между «затратами» и «расходами» касается фактора времени.

Расходы - стоимость использованных ресурсов, которые полностью израсходованы или «потрачены» в течение определенного периода для получения дохода. Этот период не обязательно совпадает с моментом действительной оплаты ресурса.

Затраты - денежная оплата приобретенных товаров или услуг, которая со временем будет вычтена из прибыли (списана в расходы). В балансе они отражаются как активы.

Таким образом, расходы - это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

Для исчисления себестоимости продукции затраты разделяют на виды по следующим признакам.

. По отношению к себестоимости продукции затраты делят на включаемые и не включаемые в себестоимость продукции.

Себестоимость выпущенной продукции определяют прибавлением к стоимости незавершенного производства на начало отчетного периода затрат отчетного периода и вычитанием из полученной суммы стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода.

Следовательно, к включаемым в себестоимость продукции затратам относят стоимость незавершенного производства на начало периода и те затраты отчетного периода, которые непосредственно относятся на выпушенную продукцию.

Не включаются в себестоимость продукции стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода, затраты, не относящиеся непосредственно к производству выпущенной продукции (например, затраты на приобретение неизрасходованных в производстве материалов), и часть расходов будущих периодов.

К незавершенному производству относят затраты на незаконченную производством продукцию. Например, в строительной организации затраты на возведение фундамента, стен здания и выполнение других работ вплоть до окончания строительства объекта считаются незавершенным производством.

. По экономическому содержанию расходы группируют по элементам затрат и по статьям калькуляции.

Элементы затрат. Как уже отмечалось, в соответствии с ПБУ 10/99 расходы организации по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам: • материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация;

прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Полученные по элементам расходов данные необходимы при разработке бизнес-планов, определении объема закупок материальных ресурсов, фонда оплаты труда и суммы амортизационных отчислений, организации контроля за расходами, исчислении показателей эффективности использования ресурсов (материалоемкости, трудоемкости и т.п.) и ряда других показателей.

Следует отметить, что при учете расходов по их элементам не выделяются расходы на законченную производством продукцию (работы, услуги) и незавершенное производство.

Налоговым кодексом предусмотрено выделение не пяти, а четырех элементов расходов:

- материальные расходы;

- расходы на оплату труда;

сумма начисленной амортизации;

прочие расходы.

Статьи калькуляции это установленная организацией совокупность затрат для исчисления себестоимости всей продукции (работ, услуг) или ее отдельных видов.

«Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях» рекомендуется следующая типовая группировка расходов по статьям калькуляции:

. «Сырье и материалы»;

. «Возвратные отходы» (вычитаются);

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

. «Топливо и энергия на технологические цели»;

. «Затраты на оплату труда»;

. «Отчисления на социальные нужды»;

. «Расходы на подготовку и освоение производства»;

. «Общепроизводственные расходы»;

. «Общехозяйственные расходы»;

. «Потери от брака»;

. «Прочие производственные расходы»;

. «Расходы на продажу».

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей себестоимость проданной продукции.

Министерства (ведомства), а также сами организации могут вносить изменения в приведенную типовую номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства.

Необходимо иметь в виду, что в настоящее время в России разрешается общехозяйственные расходы по окончании месяца списывать на счета учета затрат на производство и капитальных вложений (20, 23, 25, 08 и др.) и на счет 90 «Продажи». В первом случае общехозяйственные расходы включают в состав производственной себестоимости, а во втором только в состав себестоимости проданной продукции наряду с коммерческими расходами.

Следовательно, производственная себестоимость может исчисляться с учетом общехозяйственных расходов и без этих расходов. В первом случае формируется показатель полной производственной себестоимости, а во втором неполной. Эти два новых понятия появились после разрешения списывать общехозяйственные расходы на счета учета затрат и на счет «Продажи».

. По экономической роли в процессе производства затраты делятся на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, зарплата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственный расходов.

. По составу (однородности) различают одноэлементные и комплексные расходы.

Одноэлементными называются расходы, состоящие из одного элемента, заработная плата, амортизация и др.

Комплексными называются расходы, состоящие из нескольких элементов, например общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы.

. По способу включения в себестоимость продукции затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, зарплата производственных рабочих, потери от брака и некоторые другие.

Косвенные затраты не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные и общехозяйственные расходы, часть расходов на продажу и некоторые другие.

Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькулирования себестоимости продукции. Например, в угольной промышленности, где вырабатывается лишь один вид продукции, все затраты являются прямыми.

Нередко основные расходы отождествляют с прямыми, а накладные с косвенными. Накладные расходы действительно распределяют между объектами учета затрат и калькулирования косвенным способом. Вместе с тем значительная часть основных расходов также распределяется по соответствующим объектам косвенным способом: основная часть вспомогательных материалов, отчисления на социальные нужды и др. В ряде производств даже сырье и основные материалы распределяются по объектам учета затрат и калькулирования косвенным способом пропорционально нормам расхода сырья и материалов, рецептурным нормам и т.п.

Способы распределения косвенных расходов зависят от вида распределяемых расходов, технологической особенности производства продукции и ряда других факторов. Например, отчисления в единый социальный налог распределяют по объектам пропорционально заработной плате работников. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между объектами различными способами пропорционально заработной плате производственных рабочих, плановым и сметным затратам и т.п.

Следует отметить, что, несмотря на сходство названий некоторых статей в группировках по элементам затрат и статьям калькуляции, содержание их существенно отличается.

Например, по статье калькуляции «Сырье и материалы» отражают стоимость израсходованных материальных ресурсов не только покупных (как в группировке по элементам затрат), но и собственного производства. Кроме того, по этой статье отражают стоимость только тех материалов, расход которых непосредственно связан с производством продукции (работ, услуг). Стоимость материалов, израсходованных на управленческие нужды и при продаже продукции, отражается по статьям калькуляции «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Расходы на продажу».

. В зависимости от периодичности возникновения затраты делятся на текущие и единовременные.

К текущим относятся затраты, имеющие частую периодичность, например расход сырья и материалов;

К единовременным (однократным) расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др. Единовременные расходы часто называют дискреционными затратами.

. По участию в процессе производства различают производственные и непроизводственные затраты (расходы периода).

Производственные затраты непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, и они включаются в их себестоимость. К производственным затратам относят материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления в единый социальный налог, потери от брака, общепроизводственные расходы и прочие производственные расходы.

Непроизводственные затраты (расходы периода) непосредственно не связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг и не включаются в производственную себестоимость. Они списываются на уменьшение прибыли от продажи продукции (счет 90 «Продажи»). К расходам периода относят расходы по продаже продукции (коммерческие расходы).

Значительная часть расходов на продажу прямым путем относится на себестоимость проданной продукции (упаковочные и тарные материалы, транспортные расходы и т.п.). Часть расходов на продажу распределяется между видами проданной продукции косвенным способом пропорционально производственной себестоимости, стоимости проданной продукции и т.п.

Общехозяйственные расходы могут включаться в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) или относиться к.расходам периода в зависимости от принятого в организации порядка их списания. Если в учетной политике предусмотрено исчисление полной производственной себестоимости продукции, то общехозяйственные расходы списываются на счета учета затрат на производство, т.е. включаются в состав производственных расходов. При исчислении неполной производственной себестоимости продукции общехозяйственные расходы относят к расходам периода и списывают на счет 90 «Продажи».

. По эффективности различают производительные и непроизводительные затраты.

Производительными считают затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.

Непроизводительные затраты являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.).

. По отражению в бизнес-плане производительные затраты планируются, поэтому они называются планируемыми.

Непроизводительные затраты, как правило, не планируются, поэтому их считают непланируемыми.

. По возможности нормирования затраты делятся на нормируемые и ненормируемые.

Нормируемые затраты поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации материальные затраты, заработная плата производственных рабочих и некоторые другие.

Ненормируемые это затраты, по которым нормы не устанавливаются: потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т.п.

Деление затрат на нормируемые и ненормируемые предусмотрено также Налоговым кодексом для целей налогообложения.

К нормируемым расходам для целей налогообложения относят: командировочные и представительские расходы; суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных законодательством; затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; плата государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах установленных тарифов; часть расходов на рекламу. Все остальные расходы организаций для целей налогообложения являются ненормируемыми.

Нормируемые для целей налогообложения затраты включаются в себестоимость продукции, принимаемой для налогообложения прибыли, в пределах установленных норм и нормативов. Для целей учета они принимаются в фактически произведенных затратах.

По временным периодам осуществления различают затраты предшествующих периодов, данного периода и будущих периодов.

Затраты предшествующих периодов представлены в незавершенном производстве (по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»). При исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного периода и из совокупной величины вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

Затраты отчетного периода это расходы, осуществляемые в отчетном периоде. Основная их часть включается в себестоимость продукции.

Расходы будущих периодов это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам будущих периодов относят расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (когда не создается ремонтный фонд), расходы, относимые частично на будущие периоды, и др.

Классификация затрат для принятия решений

Для принятия управленческих решений затраты подразделяются на следующие виды:

- переменные, полупеременные и постоянные;

- принимаемые в расчет и не принимаемые;

явные и альтернативные;

безвозвратные;

инкрементные и маргинальные.

По отношению к объему производства затраты подразделяют на переменные, условно-переменные (полупеременные) и постоянные.

К переменным относят затраты, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции, сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические нужды и др. Помимо прямых материальных и трудовых затрат переменными расходами являются некоторые виды косвенных материальных и трудовых затрат вспомогательные материалы, затраты на инструменты, почасовая оплата труда оператора, работающего на компьютере, и т.п.

В расчете на единицу продукции переменные расходы составляют постоянную величину. На практике это постоянство довольно часто нарушается. Например, при закупке сырья и материалов большими партиями поставщик предоставляет покупателю скидку с цены. Стоимость израсходованных сырья и материалов зависит от структуры транспортных расходов, замены одного вида материалов другими и ряда иных факторов. Все эти факторы должны приниматься во внимание менеджерами при планировании стоимости материалов и оценке эффективности их использования. Однако для учетных целей все эти факторы во внимание не принимают.

Условно-переменные (полупеременные) затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная.

Часть этих затрат изменяется вместе с изменением объема производства, а часть остается неизменной. К полупеременным расходам можно отнести плату за телефон, состоящую из постоянной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородных и международных телефонных разговоров (переменная часть).

Из калькуляционных статей к переменным расходам относят общепроизводственные расходы, расходы на продажу и некоторые другие, в составе которых часть затрат являются переменными по отношению к объему производства, а часть постоянными.

При планировании и оценке условно-переменных расходов нужно пользоваться исчисленными коэффициентами зависимости этих расходов от объема производства.

Размер постоянных затрат почти не зависит от изменения объема производства продукции. К постоянным расходам относят амортизационные отчисления по зданиям и сооружениям, заработную плату управленческого персонала, арендные платежи и др. Из калькуляционных статей в качестве постоянных расходов принимаются общехозяйственные расходы.

В расчете на единицу продукции постоянные расходы изменяются вместе с изменением объема производства. При этом возникает обратно пропорциональная зависимость.

Например, если при объеме производства продукции в 100 тыс. руб. общехозяйственные расходы составляют 20 тыс, руб., то в расчете на единицу продукции (1 руб.) эти расходы составляют 20 коп. При увеличении объема производства вдвое общехозяйственные расходы не изменяются, а в расчете на единицу продукции они составляют 10 коп. (20 тыс. руб.: 200 тыс. руб.), или в 2 раза меньше, чем при первоначальном объеме производства.

Следует отметить, что в составе общехозяйственных расходов какая-то их часть может оказаться зависящей от объема производства.

Например, при значительном увеличении объема производства может быть увеличена заработная плата менеджерам, как правило, улучшается их техническое оснащение (мобильными телефонами, транспортом и др.), может возрасти сумма расходов на оплату телефонных переговоров и т.п.

Постоянные расходы, оставаясь независящими от объема производства, могут изменяться под влиянием других факторов (роста цен при инфляции и т.п.).

Эти изменения принимают во внимание при сопоставлении фактической величины общехозяйственных расходов с плановой. Они должны учитываться при планировании этих постоянных расходов на следующие периоды.

Вместе с тем перечисленные и другие подобные изменения, как правило, не оказывают существенного влияния на величину общехозяйственных расходов, и поэтому в планировании, учете и контроле общехозяйственные расходы принимаются в качестве постоянных.

Следует помнить, что затраты являются постоянными только в пределах устоявшегося уровня деловой активности (объема производства или продаж). При существенном изменении уровня деловой активности (релевантного уровня) изменяются и постоянные расходы. Поэтому, если рассматривать постоянные расходы за длительный период (несколько лет), можно заметить ступенчатый характер изменения постоянных расходов.

Затраты, принимаемые в расчет и не принимаемые.

Принимаемые в расчет затраты (релевантные) это затраты, имеющие отношение к принимаемому решению.

Непринимаемые в расчет затраты (нерелевантные) не имеют отношения к принимаемому решению.

Явные затраты это затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции (работ, услуг).

Альтернативные (вмененные) затраты возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативного варианта из нескольких. Они означают упущенную выгоду, возникающую при ограниченных ресурсах.

В первичных бухгалтерских документах альтернативные затраты не отражаются, поскольку носят расчетный характер. Указанные расходы иногда называют «воображаемыми».

Безвозвратные затраты (затраты истекшего периода) это затраты, которые возникли в результате ранее принятого решения. На сумму понесенных затрат уже ничто не может повлиять. К безвозвратным затратам относят остаточную стоимость амортизируемого имущества. При любом варианте использования этого имущества остаточную стоимость списывают либо на затраты по производству продукции (в виде амортизационных отчислений), либо на операционные расходы (при продаже и списании имущества).

К безвозвратным затратам относят также стоимость ранее закупленных материальных ресурсов, которые по ряду обстоятельств невозможно использовать (так называемые неликвиды) и т.п.

Инкрементные (приростные, или дифференциальные) затраты являются дополнительными и возникают при производстве дополнительной продукции или продаже дополнительных товаров. Если, например, в результате дополнительного выпуска продукции затраты увеличатся на 500 тыс. руб., эта сумма составляет инкрементные затраты.

Маржинальные (предельные) затраты это дополнительные затраты на единицу продукции (а не на весь выпуск).

Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования

В целях осуществления контроля и регулирования затраты делят: на регулируемые и нерегулируемые;

затраты в пределах норм, плана, сметы и отклонения от норм, плана, сметы.

Регулируемыми называются расходы, величина которых может зависеть от менеджера соответствующего уровня управления.

Нерегулируемые расходы не зависят от решений менеджера (как правило, низших уровней управления).

Для руководителя организации почти все расходы организации являются регулируемыми. Для руководителя цеха регулируемыми являются затраты в пределах цеха. Общехозяйственные расходы для него нерегулируемые. Для бригадира регулируемыми являются только затраты в пределах бригады, цеховые расходы нерегулируемые.

Деление расходов на регулируемые и нерегулируемые имеет большое значение для установления ответственности каждого менеджера и исполнителя за величину расходов.

По возможности осуществления контроля за затратами они подразделяются на контролируемые и неконтролируемые.

Контролируемые затраты могут контролироваться работниками организации.

Неконтролируемые затраты не поддаются контролю со стороны работников организации повышение цен на оборудование и топливно-энергетические ресурсы, изменение ставок отчислений на социальные нужды, налогов и т.п.

Система контроля за затратами предусматривает деление их на затраты в пределах норм, плана, сметы и на отклонение от норм, плана, сметы. Выявление указанных отклонений позволяет менеджерам принимать решения по управлению затратами.

**Тема 4. Учет затрат по центрам ответственности. Основы бюджетирования**

**1. Центры расходов, учет и исчисление затрат по местам формирования и центрам ответственности, прибыли**

На каждом предприятии может существовать своя система управленческого учета. С позиций построения и организации внутренней учетной 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 (например, заработная плата вспомогательных рабочих может иметь переменный характер в одном месте, в другом - полупеременный, в третьем - практически не меняется с изменением 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. При организации учета в разрезе мест возникновения затрат по системе «директ-кост» исчезает само понятие косвенных расходов. Накладные расходы мест возникновения затрат становятся прямыми по отношению к данному месту.

Затраты в местах возникновения подразделяются только на постоянные и переменные, и калькулирование себестоимости носителей затрат ограничивается переменными затратами, т. е. определяется производственная себестоимость продукции (работ, услуг).

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

Центр ответственности это часть организации, выделяемая в учете для контроля за ее деятельностью.

В каждом центре ответственности осуществляются расходы и производится продукция (работы, услуги). Затраты каждого центра ответственности обязательно измеряются и контролируются менеджером центра или исполнителем. Однако произведенную продукцию, выполненную работу или оказанную услугу не всегда можно измерить в качестве дохода центра ответственности. Например, практически невозможно выразить в качестве дохода услуги, оказываемые бухгалтерией. Не все центры ответственности, соизмеряющие расходы и доходы, могут принимать решения по использованию полученной прибыли.

По принципу возможности и целесообразности исчисления прибыли и ее использования центры ответственности подразделяются на три вида:

- центр затрат;

- центр прибыли;

центр инвестиций.

В центрах затрат контролируются, как правило, только их расходы. Их основной целью является минимизация затрат.

В центрах прибыли менеджером контролируются не только затраты, но и доходы. Сопоставлением доходов и расходов по центру определяют прибыль. Основной целью центра прибыли является получение максимально высокой прибыли.

Центры инвестиций контролируют не только затраты, доходы и прибыль, но и использование прибыли, в том числе инвестиции в собственные активы. Центрами инвестиций являются дочерние организации и другие достаточно самостоятельные части головной организации.

По принципу осуществления производственных функций можно выделить следующие центры ответственности: снабжения, производства, сбыта продукции, управления.

Центр ответственности за снабжение планирует, учитывает и контролирует закупки товарно-материальных ценностей, их хранение, затраты по закупке и хранению материальных ценностей, их отпуск в производство.

Центры ответственности за производство планируют, учитывают и контролируют затраты на производство продукции, объем и ассортимент выпускаемой продукции, ее качество, исчисляют ее себестоимость.

Центры ответственности по сбыту продукции (центры продаж) планируют, учитывают и контролируют затраты по продаже продукции (работ, услуг), объем и структуру проданной продукции, выручку от продажи, рентабельность проданной продукции и ее отдельных видов. Центр продаж иногда называют центром доходов.

Центры управления (службы главного технолога, бухгалтерия, служба управленческого учета и т. д.) планируют, учитывают и контролируют затраты на их функционирование и определяют эффективность своей деятельности.

Основой функционирования центров ответственности являются сопоставления фактических затрат с расходами по смете (бюджету). Смета является, в сущности, финансовым планом для каждого центра ответственности. При составлении смет во внимание принимают, как правило, только контролируемые затраты соответствующим центром.

Особенно важно применять гибкие сметы, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Для осуществления пересчета затраты делят на переменные, полупеременные и постоянные. При пересчете затрат переменные расходы умножают на коэффициент фактического изменения объема производства; полупеременные расходы умножают на коэффициент фактического изменения объема производства и коэффициент зависимости данного вида расходов от объема производства; постоянные расходы корректировке не подлежат,

Сопоставление фактических затрат с затратами по смете осуществляют в отчете об исполнении сметы. Обычно в отчете указывают наименование контролируемых затрат, затраты по смете, фактические расходы и отклонение фактических затрат от сметных.

Система учета по центрам ответственности может быть эффективным средством управления затратами и прибылью, если будут соблюдены следующие условия:

) обоснованный выбор перечня центров ответственности;

) сметы затрат по центрам должны быть хорошо обоснованы и стимулировать уменьшение затрат;

) правильный выбор контролируемых расходов;

) обоснованный выбор ответственных за расходы, доходы и прибыль;

) обеспечение взаимосвязи отчетности центров ответственности различных уровней;

) система учета по центрам ответственности должна функционировать параллельно с системой финансового учета.

**Учет по центрам затрат**

Центр затрат это любая единица деятельности организации, выделяемая в учете для осуществления контроля за затратами данной единицы. Предполагается, что в этой единице можно организовать нормирование, планирование, учет использованных ресурсов, оценку их использования и определить ответственного за расходы.

Центром затрат может быть отдельное рабочее место, например, по сборке какого-либо объекта, отдельная производственная операция или несколько операций, имеющих одинаковую характеристику, отдельный станок или группа станков, бригада, участок, цех или другая часть организации.

В качестве центра затрат может выступать организационная единица организации (бригада, участок, отделение, цех и др.), или же соответствующая организационная единица подразделяется на отдельные центры затрат. Основой выделения центров затрат является единство выполнения операций и функций и используемого оборудования.

Выбор центров затрат зависит от организационных и других особенностей организации, а также целей, поставленных ее руководством. Следует при этом учитывать, что с увеличением центров затрат эффективность контроля за затратами повышается с одновременным увеличением расходов на ведение учета. Менеджеры должны установить оптимальное сочетание затрат на ведение учета с эффектом осуществления контроля за затратами по каждому центру затрат.

На выбор центров затрат большое значение оказывает возможность закрепления ответственности руководителей структурных подразделений и исполнителей за затраты по каждому центру. В связи с этим центры затрат создаются в соответствии с детализированной схемой организации предприятия и перечнем должностных обязанностей каждого работника организации. При необходимости в должностные обязанности работников вводятся соответствующие изменения.

Определение центров затрат начинают с низшего уровня управления затратами отдельных исполнителей. За каждым исполнителем закрепляют ответственность за те затраты, Величина которых зависит от него.

После установления центров затрат первого уровня определяют центры затрат второго, третьего и последующих уровней. При этом центры затрат последующих уровней могут включать ответственность за затраты как данного уровня, так и за затраты центров предшествующих уровней.

По каждому центру затрат ответственность соответствующих руководителей или исполнителей устанавливается только по контролируемым ими расходам. При установлении контролируемых расходов часто возникают проблемы, поскольку многие расходы могут контролироваться частично.

При отнесении расходов к контролируемым и неконтролируемым необходимо учитывать уровень управления и время осуществления расходов. Сущность влияния первого фактора заключается в том, что одни и те же расходы могут быть неконтролируемыми на одном уровне и контролируемыми на другом. Например, заработная плата начальника цеха является неконтролируемой статьей расходов на уровне цеха, но она является контролируемой на уровне руководителя организации, утверждающего штатное расписание.

Фактор времени также влияет на контролируемость отдельных затрат. Например, сумма арендной платы за какие-либо активы в течение срока действия договора на аренду является неконтролируемой. Однако в перспективе сумма арендной платы может быть изменена, или может быть принято решение о приобретении в собственность соответствующих активов.

После выбора центров затрат по каждому из них составляют смету затрат. При этом в сметы включают только те затраты, которые непосредственно контролируются исполнителем или другим ответственным за расходы.

Для организации контроля затрат по каждому центру важное значение имеет учет фактических расходов по каждому центру. Для этого на каждый центр затрат, как правило, открывают отдельный аналитический счет по учету затрат на производство, каждому центру присваивают определенный номер (шифр затрат).

Прямые расходы учитывают по центрам затрат на основании первичных документов, в. которых проставляют шифры затрат. Косвенные расходы по центрам делятся на два вида:

- непосредственно относящиеся к данному центру затрат;

- распределяемые из других центров затрат.

Некоторые организации на затраты центра относят только те накладные расходы, которые возникают в данном центре, Ставка накладных расходов по таким центрам определяется делением суммы накладных расходов на объем продукции (работ, услуг) данного центра, который может быть выражен в единицах изделий, их стоимости, человеке- или машино-часах, прямой заработной плате. Остальные накладные расходы в таких организациях распределяют по соответствующим ставкам, минуя центры затрат.

В организациях, распределяющих накладные расходы обоих видов, применяют ставки распределения накладных расходов по видам накладных расходов.

Эффективность функционирования центров затрат во многом зависит от содержания отчетов по центрам затрат. Основными принципами этой отчетности являются:

- включение в отчет только контролируемых расходов;

- укрупнение показателей отчетности по центрам по мере восхождения от низшего уровня управления к высшему;

отчетность должна содержать информацию об отклонениях, позволяющую реализовать принцип управления по отклонениям.

Сущность принципа управления по отклонениям заключается в предположении о том, что менеджеру более высокого уровня управления нет необходимости оперативно контролировать отдельные расходы и доходы центров ответственности низших уровней управления, если их величины существенно не отличаются от заданных. Если же отклонения по расходам и доходам существенны (обычно более 5%), то менеджерам более высокого уровня управления представляется дополнительная информация, объясняющая возникшие отклонения в соответствующем центре ответственности. На основе дополнительной информации менеджер принимает решения в пределах своих полномочий или представляет соответствующую информацию вышестоящему руководителю.

При оценке отклонений по отдельным затратам особое внимание следует обратить на непроизводительные расходы цехов и организации в целом, состоящие из потерь от простоев, потерь от недостач и порчи материальных ценностей, потерь от брака и др. Непроизводительные расходы в смете не отражаются.

При составлении отчета об исполнении сметы затрат по организации в целом следует иметь в виду, что для руководителя организации и его заместителя по экономике все затраты являются контролируемыми. Поэтому в отчете об исполнении сметы расходов по организации приводятся данные об общехозяйственных расходах, получаемых по данным бухгалтерского финансового учета.

При определении центров затрат, порядка учета затрат по ним, содержания отчетов об исполнении сметы различных уровней и оценке отклонений от сметы целесообразно использовать отраслевые инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, а также отраслевые методические указания по анализу хозяйственной деятельности организаций.

**Учет и отчетность по центрам прибыли**

Центрами прибыли могут являться цехи, производства, отделы сбыла (маркетинга) и другие подразделения организации, руководители которых являются ответственными и обладают полномочиями как по затратам, так и по доходам. В качестве центра прибыли выступает также организация в целом.

Отчетным документом по затратам центра прибыли являются рассмотренные ранее отчеты об исполнении сметы центров затрат высших уровней (обычно начиная с цехового уровня).

Основным же отчетным документом центра прибыли является отчет по прибыли. Содержание этого отчета зависит от включаемых в отчет показателей прибыли валовой, от продаж, до налогообложения, от обычной деятельности, чистой или маржинального дохода.

Если центр прибыли отчитывается по валовой прибыли, то- в отчете отражают стоимость произведенной продукции (работ, услуг), затраты на производство продукции данного центра, составляющие ее производственную себестоимость, и исчисляемую величину валовой прибыли.

При составлении отчета по валовой прибыли следует учитывать, что организации могут в соответствии с принятой учетной политикой, включать общехозяйственные расходы в состав производственной себестоимости или списывать их на счет 90 «Продажи». В первом случае показатель производственной себестоимости в отчете определяется с учетом общехозяйственных расходов, а во втором случае без указанных расходов. Общехозяйственные расходы во втором случае будут учтены при составлении отчета по прибыли от продаж.

В том случае, когда центр прибыли отчитывается по прибыли от продаж, в отчете приводятся дополнительно данные: о расходах на продажу продукции (работ, услуг) и соответствующей части общехозяйственных расходов (если они не включаются в производственную себестоимость), позволяющие исчислить полную себестоимость проданной продукции (работ, услуг) и прибыль от продаж организации.

При составлении отчета по прибыли от обычной деятельности в отчет включают данные об операционных и внереализационных доходах и расходах и сумме налога на прибыль.

Сумму прибыли до налогообложения определяют прибавлением к прибыли от продаж операционных и внереализационных доходов и вычитанием из полученной суммы операционных и внереализационных расходов.

Прибыль или убыток от обычной деятельности определяют вычитанием из суммы налогооблагаемой прибыли суммы налога на прибыль

Основная часть операционных доходов и расходов носит централизованный характер и распределяется по центрам прибыли косвенными способами. При неудачно выбранной базе распределения таких операционных доходов и расходов они могут существенно исказить показатели прибыли соответствующих центров.

Вместе с тем включение в отчетность центров по прибыли неконтролируемых менеджерами центров операционных доходов и расходов может иметь и положительное значение, поскольку у них возникает заинтересованность в оценке обоснованности операционных и внереализационных расходов.

В качестве одного из вариантов составления отчета по центру прибыли можно рекомендовать составление указанного отчета с включением в него только тех операционных и внереализационных доходов и расходов, которые имеют непосредственное отношение к соответствующему центру.

Вместо отчета по прибыли центры прибыли могут составлять отчеты о маржинальном доходе.

Маржинальный доход, как уже отмечалось, определяют вычитанием из выручки от продажи продукции (работ, услуг) переменных расходов, связанных с производством и продажей продукции; разница между маржинальным доходом и постоянными расходами называется остаточным доходом. При этом остаточный доход целесообразно исчислять с учетом и прямых и косвенных постоянных расходов.

Деление постоянных расходов на прямые и косвенные осуществляется в зависимости от конкретных условий производственного процесса.

Например, если оборудование используется только для производства определенного вида продукции, то все расходы по обслуживанию этого оборудовании является прямыми расходами заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование, сумма амортизации по оборудованию, сумма арендных платежей по нему и т. п.

К косвенным постоянным расходам относят такие затраты, которые распределяют между видами продукции (работ, услуг) только расчетным путем (расходы на содержание администрации, суммы амортизации по зданиям и т. п.).

Остаточный доход до косвенных расходов, как правило, позволяет более точно оценить деятельность центра прибыли по сравнению с показателем остаточного дохода, поскольку этот показатель не содержит тех неточностей, которые возникают при распределении косвенных расходов.

Отчет о маржинальном доходе можно дополнить показателями операционных и внереализационных доходов и расходов, на основе которых возможно определить чистый доход центра прибыли.

Показатель чистой прибыли (убытка) в отчете определяют прибавления; к прибыли (убытка) от обычной деятельности чрезвычайных доходов и вычитанием из полученной суммы чрезвычайных расходов.

**Отчет центра инвестиций**

Центры инвестиций это структурные единицы самого высокого уровня крупных децентрализованных организаций: дочерние и зависимые общества головных организаций, филиалы и др. В практике западных стран к центрам инвестиции относят также отделения транснациональных корпораций. Применительно к центрам инвестиций исходят из допущения, что они являются отдельными организациями. Поэтому центры инвестиций составляют обычные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе отчет по прибыли.

При сравнительной оценке деятельности отдельных центров инвестиций головной организацией абсолютные показатели прибыли этих центров часто бывают несопоставимы из-за различий в объемах производства и величины активов центров. В этих условиях в настоящее врем. для оценки деятельности центров инвестиций в странах с рыночной экономикой используют четыре показателя:

- прибыль;

- рентабельность активов;

остаточную прибыль;

экономическую добавленную стоимость (ЭДС).

В качестве первого показателя в зависимости от конкретных условий деятельности используют показатели прибыли до налогообложения прибыли от обычной деятельности или чистой прибыли.

Показатель рентабельности активов определяют отношением при были к активам (П/А).

В настоящее время наблюдаются различные подходы к выбору числителя и знаменателя приведенной формулы.

В зарубежной практике в качестве числителя чаще всего используют показатели прибыли до налогообложения и остаточного дохода до кос венных затрат. Наряду с ними некоторые организации в расчет принимаются показатели чистой прибыли.

В качестве активов (знаменателя формулы) используют показатели:

- стоимость активов по балансу;

- стоимость активов по балансу плюс суммы амортизации по амортизируемым активам;

действующие активы;

оборотный капитал плюс внеоборотные активы.

В стоимость активов по балансу амортизируемые активы (основные средства, нематериальные активы и доходные включения в материальные ценности) включают в остаточной стоимости, т. е. за вычетом начисленной по ним амортизации.

Достоинство показателя балансовой стоимости активов заключается в том, что при его использовании обеспечивается согласованность с отражением активов в балансе и с прибылью, исчисляемой с учетом начисляемой амортизации. Вместе с тем значение показателя рентабельности активов может постоянно увеличиваться вместе с увеличением сроков использования амортизирующих активов. У менеджера, стимулируемого за показатель рентабельности активов может возникнуть стремление к использованию имеющихся активов, вместо их замены на новые, более эффективные.

В показатель стоимость активов по балансу плюс суммы амортизации по амортизируемым активам амортизируемые активы включают не в остаточной, а в первоначальной стоимости. Благодаря этому исключается влияние сроков использования амортизируемых активов на величину рентабельности активов, а также методов начисления амортизации. У менеджера исчезает противодействие к приобретению новых активов.

**2. Виды сметных систем, фиксированные и гибкие сметы, нулевые и приростные сметы, периодические и непрерывные сметы**

управленческий учёт бюджетирование затрата

Планирование - одна из важнейших функций управления, представляющая собой процесс определения действий которые должны быть выполнены в будущем для использования ресурсов и получения доходов. В настоящее время планирование деятельности предприятия стало серьезной проблемой, поскольку:

- планы и средства более не спускаются «сверху», предприятие должно самостоятельно ориентироваться в условиях рынка;

- процесс планирования затянут во времени, что делает его непригодным для принятия оперативных управленческих решений;

на многих предприятиях отсутствует система достоверной и своевременной информации о конъюнктуре рынка, о потребностях в текущих ресурсах и финансовых источниках их обеспечения;

при планировании преобладает затратный механизм ценообразования; цены формируются без учета рыночных условий исходя из полной себестоимости и норматива рентабельности;

экономическое планирование традиционно подготавливает такие плановые документы, большинство из которых непригодны для анализа финансовой устойчивости предприятия.

Назначение планирования состоит в том, чтобы предвидеть проблемы в деятельности предприятия до того, как они возникнут, исключить вероятность поспешных решений, имеющих сиюминутную целесообразность. Планирование как особый тип процесса принятия решений охватывает деятельность всего предприятия в целом. Основная цель планирования - определение необходимых для деятельности предприятия производственно-финансовых операций, их конкретизация во времени и по подразделениям предприятия, определение необходимого размера ресурсов и источников финансирования, обеспечивающих реализацию поставленных целей деятельности.

Основными элементами планирования являются:

- - прогнозирование и подготовка текущих программ;

- - бюджетное планирование (бюджетирование).

Прогнозирование состоит в подготовке долгосрочных программ. Программы - это основные направления деятельности, которые предприятие определило для реализации своей стратегии. Программы должны включать альтернативные планы, разработанные для различных вариантов вероятных условий. Процесс прогнозирования состоит в формировании новых стратегических программ, их корректировке (пересмотре), обосновании текущей программы. Текущие программы реализуются на основе разработки множества бюджетов текущей деятельности, где в количественной форме формируется годовой план по прибыли, а также ежемесячный план оперативной деятельности.

Бюджетирование - это распределенная система согласованного управления деятельностью подразделений предприятия. Ключевыми моментами бюджетирования являются координация, адресность и оценка затрат. Бюджетирование базируется на системе бюджетов.

Бюджет (смета доходов и расходов) - финансовый план на конкретный период, согласованный с производственной деятельностью предприятия, цели которого выражены в показателях отчетности в денежном выражении во взаимосвязи с обязательствами, т. е. ответственностью каждого подразделения за достижение этих целей.

Бюджет текущей (операционной) деятельности - подробный план структуры доходов и расходов по центрам ответственности. Бюджеты разрабатываются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности, процесс разработки идет снизу вверх.

В системе управления на основе разработанных бюджетов осуществляется координация различных видов деятельности предприятия, согласование деятельности всех его подразделений, контроль и оценки эффективности. В начале отчетного периода бюджет представляет собой план или стандарт, формализующий ожидания менеджеров относительно продаж, расходов и других финансовых операций в наступающем периоде. В конце отчетного периода бюджет играет роль измерителя, позволяющего менеджерам управлять по отклонениям: сравнивать полученные результаты с запланированными и корректировать дальнейшую деятельность

Если разработка бюджетов и прогнозов основана на одном и том же комплексе исходных данных и предположениях о поступлениях, выплатах, величине товарно-материальных запасов, уровне деловой активности, то они будут соответствовать друг другу и образуют взаимосвязанную систему.

В управленческом учете бюджеты классифицируются по ряду признаков (таблица 2).

Таблица 2 - 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 |

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

Составление бюджета является постоянным, динамичным процессом и не заканчивается с принятием годового бюджета. Например, квартальный бюджет в течение года может быть пересмотрен в результате появления новой информации. На основе сравнения фактических результатов осуществляется более реалистическое построение бюджетов на следующий бюджетный период. Независимо от того, составляется ли бюджет на годовой период или на основе скользящего бюджета, для контроля деятельности применяются месячные бюджеты.

Операционные бюджеты - бюджеты по центрам ответственности (ЦО), 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. При их разработке не ставится цель получения бухгалтерски точных финансовых документов, важным является определение потребности в финансировании и оценка общего состояния предприятия на бюджетный период. Финансовые бюджеты включают разработку следующих прогнозных финансовых документов:

. Прогнозный отчет о прибылях и убытках - рабочий план формирования и использования текущего денежного потока, получение чистой прибыли и ее использование.

. Бюджетный баланс отражает ожидаемое суммарное влияние плановых решений на финансовое состояние предприятия.

. Бюджет денежных средств (кассовая консолидированная смета) - план получения и расходования кассовой наличности, притока и оттока денежных средств во взаимосвязи по времени с планируемой производственной деятельностью (т. е. с операционными бюджетами), инвестиционной и финансовой деятельности.

. 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, 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.

7. Цель основного бюджета - объединить и суммировать сметы и планы различных подразделений (ЦО) предприятия, называемые частными бюджетами.

Бюджетирование начинается с разработки главного бюджета, т. е. плана производственно-финансовых операций, составляющих деятельность предприятия на бюджетный период. Бюджет не имеет стандартизованной формы (в отличие от бухгалтерской финансовой отчетности). Бюджет должен представлять информацию доступно и ясно, чтобы его содержание было понятно пользователю. Бюджет может не содержать одновременно данных о доходах и расходах, нет необходимости, чтобы они были сбалансированы. Например, в бюджете закупок материалов представлены сведения только о планируемых расходах сырья и полуфабрикатов. Структура бюджета зависит от объекта планирования, размера организации и степени квалификации разработчиков. Детализированные бюджеты составляются на один год с подразделением их на кварталы, месяцы или 13 четырехнедельных периодов.

Основными этапами процесса составления главного бюджета являются:

- рассмотрение текущей программы, включающей общие планы, направления и политику, предложения и ограничения, используемые при подготовке бюджетных оценок;

- составление бюджета продаж;

подготовка других бюджетов менеджерами центров ответственности при поддержке (но не доминировании) персонала бюджетного отдела предприятия;

переговоры по согласованию основного бюджета между менеджерами центров ответственности и руководителями предприятия, в результате которых возникают обязательства между ними;

координация и корректировка по мере продвижения первоначальных бюджетов вверх по системе управления предприятием;

утверждение высшим руководством и Советом директоров основного бюджета;

рассылка утвержденного бюджета по центрам ответственности на нижние уровни предприятия.

Состав элементов главного бюджета, особенно его операционной части, во многом зависит от вида деятельности организации.

Главный бюджет - это финансовое, количественно определенное выражение маркетинговых и производственных планов, необходимых для достижения поставленных целей деятельности предприятия.

По оценкам специалистов, из-за того что предприятия не формируют годовых бюджетов, они теряют за год до 20% своих доходов. Чтобы избежать этих потерь, необходимо постоянно сравнивать бюджет с фактическими данными, анализировать отклонения, усиливать благоприятные и уменьшать неблагоприятные тенденции, совершенствовать методологию планирования.

Таблица 3 - Технология составления сводного бюджета промышленного предприятия

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N этапа | Название этапа составления сводного бюджета | Используемые планово-аналитические инструменты и методы планирования | «Выходная» форма (отчет) |
| Этап 1 | Определение целевого объема продаж | 1) Анализ взаимосвязи «издержки-объем-прибыль» для определения: • физического объема продаж • уровня цен • динамики производственных и сбытовых затрат, которые обеспечивали бы максимальный уровень чистого (маржинального) дохода по продукту 2) Оптимизация структуры продаж с учетом планируемых величин маржинального дохода по отдельным продуктам и существующих ограничений по производственным мощностям | Предварительный (первичный) вариант бюджета продаж |
| Этап 2 | Определение плана производства (товарного выпуска) и целевого (конечного) уровня запасов по номенклатуре выпуска | 1) Оптимизационные модели, используемые для расчета наиболее обоснованного уровня текущих запасов готовой продукции (модель ЕРР и др.) для предприятий, работающих на заказ 2) Расчет физического объема и номенклатуры выпуска для предприятий серийного и массового производства | Предварительный (первичный) вариант плана производства (товарного выпуска) |
| Этап 3 | Определение объема валового выпуска | Метод условных единиц (для поточного и массового производства) | Предварительный вариант плана валового выпуска |
| Этап 4 | Определение потребности в основных материалах | 1) Метод технологического нормирования материальных затрат для крупных и средних предприятий 2) Метод сравнительного анализа счетов для небольших предприятий | Смета расхода материалов по основному производству |
| Этап 5 | Определение прямых затрат труда | Метод технологического нормирования трудозатрат, тарификация (тарифная сетка стоимости трудочаса основных производственных рабочих в соответствии с разрядностью работ) | Первичный вариант бюджета прямых трудозатрат |
| Этап 6 | Определение потребности во вспомогательных материалах. Определение общей потребности в материалах | 1) Методы нормирования вспомогательных материалов в зависимости от величины прямых затрат и объема выпуска 2) Сметное планирование материальных затрат (в разрезе отдельных подразделений) | Первичный вариант бюджета закупок |
| Этап 7 | Расчет себестоимости списания материалов в производство, калькуляция суммарных прямых затрат | Методы: • средневзвешенной • ФИФО • ЛИФО на основе величины начальных запасов материалов и производственной потребности | Первичные варианты бюджетов прямых материальных затрат, прямых затрат |
| Этап 8 | Определение совокупной величины общепроизводственных расходов (ОПР) | Методы нормирования общепроизводственных расходов в зависимости от величины прямых затрат и объема выпуска (расчет плановой ставки начисления) | Первичный вариант бюджетов обще-производственных расходов, производственных затрат |
| Этап 9 | Расчет себестоимости выпуска | Метод условных единиц (при поточном и массовом производстве) | Калькуляция себестоимости выпуска |
| Этап 10 | Расчет величины переменных коммерческих (сбытовых) расходов | Методы нормирования переменных коммерческих (сбытовых) расходов в зависимости от объема продаж (расчет плановой ставки начисления) | Первичный вариант бюджета переменных коммерческих (сбытовых) расходов |
| Этап 11 | Расчет величины постоянных расходов | Методы сметного планирования в разрезе подразделений (планирование «от нулевой точки», планирование «от достигнутого уровня») | Первичный вариант бюджета постоянных расходов |
| Этап 12 | Калькуляция себестоимости реализации по видам продукции | Метод средневзвешенной на основе начального уровня товарных остатков (запасов) и баланса отгрузки по видам продукции (Начальные запасы + План выпуска - План отгрузки = Целевые конечные запасы) | Сметы полных переменных затрат по реализованной продукции (себестоимость реализации отдельных видов продукции) |
| Этап 13 | Расчет конечных финансовых результатов | На основе этапов 1,11 и 12 | Первичный вариант отчета о финансовых результатах (отчета о прибылях и убытках) |
| Этап 14 | Расчет инвестиционных потребностей | 1) Сметное планирование капитальных затрат 2) Составление долгосрочного «бюджета развития» (инвестиционного бюджета) | Первичный вариант инвестиционного бюджета |
| Этап 15 | Расчет величины финансовых поступлений и расходов | Составление плановых балансовых таблиц: • движения дебиторской задолженности • движения кредиторской задолженности • прочих активных и пассивных расчетов | Первичный вариант бюджета движения денежных средств |
| Этап 16 | Составление прогнозного баланса на конец бюджетного периода | На основе фактического баланса на начало бюджетного периода и • первичного проекта отчета о финансовых результатах (этап 12) • первичного варианта инвестиционного бюджета (этап 13) • первичного варианта бюджета движения денежных средств (этап 14) | Первичный проект целевого баланса (на конец бюджетного периода) |
| Этап 17 | Расчет величины первичного финансового дефицита | Определение финансовых нормативов (коэффициентов) | Первичный вариант отчета об изменении финансового состояния |
| Этап 18 | Корректировка показателей сводного бюджета | На основе финансовых нормативов (коэффициентов) | Окончательные варианты: • операционного бюджета • инвестиционного бюджета • финансового бюджета |
| Этап 19 |  |  | Окончательный вариант сводного бюджета на текущий период |

**Тема 5. Основные модели учета затрат; выбор и проектирование систем учета и контроля затрат в организациях**

**1. Попередельный метод учета затрат**

Попередельный метод предполагает учет затрат на производство не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

Под переделом понимают совокупность технологических операций по выработке промежуточного продукта (полуфабриката) или готовой продукции (на последнем переделе). Так, в черной металлургии переделами являются выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), прокат (прокатный цех); в текстильной промышленности выработка пряжи, изготовление ткани и ее крашение.

Этот метод применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки -переделов.

При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов вырабатываемую продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов. При изготовлении из одного и того же вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт. Остальные рассматривают как попутные и оценивают их по установленным ценам. Стоимость оцененной попутной продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

При первом варианте, как уже отмечалось, ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции.

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм. В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии и др. необходимо сопоставлять с нормативным. Использование элементов нормативного метода позволяет ежедневно осуществлять контроль за затратами на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

Попроцессный (простой, однопередельный) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Данный метод применяется в организациях со следующими признаками производственного процесса:

- массовый характер производства одного или нескольких видов продукции;

- краткий период технологического процесса;

незавершенное производство отсутствует или оно незначительно.

К таким организациям следует отнести организации добывающих отраслей промышленности (угледобывающей, нефтедобывающей и др.) промышленности строительных материалов, электро- и теплостанции и др. Широко применяется попроцессный метод в энергетических хозяйствах вспомогательных производств.

При попроцессном методе затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или, кроме того, по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты по производственному процессу делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы.

В зависимости от количества наименований выпускаемой продукции и наличия незавершенного производства применяются три варианта начисления себестоимости единицы продукции.

Первый вариант (самый простой) применяется в основном производстве тех организаций, где вырабатывается один вид продукции и отсутствует незавершенное производство, в организациях угольной и горно-рудной промышленности, при производстве строительных материалов и т.п., а также в энергетических хозяйствах вспомогательных производств.

Себестоимость единицы продукции в указанных производствах определяют делением суммы затрат по производственному процессу на количество единиц выпущенной продукции.

В угольной промышленности, например, затраты по добыче и продаже угля, учтенные по всем стадиям технологического процесса (подготовительная выработка, выемка угля, погрузка в вагоны, транспортировка, порододоработка, сортировка и обогащение угля), делят на количество тонн добытого угля и определяют себестоимость одной тонны. В электросиловом хозяйстве вспомогательных производств затраты по нему делят на количество выработанной электроэнергии и определяют себестоимость 1 кВт \* ч.

Второй вариант применяют в тех производствах, где вырабатывается несколько видов продукции и отсутствует незавершенное производство, на электростанциях, где одновременно вырабатывается электро- и тепловая энергия, в организациях нефтедобывающей промышленности (добываются нефть и газ) и др.

При одновременной выработке или добыче различных видов продукции затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают по этому виду продукции. Общие для всех видов продукции расходы распределяют между видами продукции установленными в организации способами.

Например, при добыче нефти и газа затраты по амортизации скважин, затраты на текущий ремонт подземного оборудования, на увеличение отдачи пластов, деэмульсию, перекачку и хранение нефти, стоимость потребленной электроэнергии относят на нефть, а расходы на сбор и транспортировку газа на газ. Все остальные расходы по добыче нефти и газа распределяют между ними пропорционально массе валовой добычи нефти и газа.

Третий вариант исчисления себестоимости единицы продукции применяется в производствах с достаточно длительным периодом процесса производства и имеющих поэтому незавершенное производство на конец отчетного периода в организациях лесозаготовительной, торфяной промышленности и т.п.

Остатки незавершенного производства на начало и конец отчетного периода оценивают установленным в организации способом (как правило, по нормативной себестоимости). Затем затраты отчетного периода корректируют на стоимость незавершенного производства на начало и конец отчетного периода и скорректированную сумму затрат делят на количество единиц выработанной продукции.

В некоторых организациях незавершенное производство пересчитывают по установленным коэффициентам в готовую продукцию. Себестоимость единицы продукции в этом случае определяют делением суммы затрат отчетного месяца на количество приведенных единиц.

Основу этих системы калькулирования составляет учет затрат по каждому процессу в разрезе отдельных статей с разделением учета готовой продукции и незавершенного производства. В данных условиях производства изделия переходят от одного процесса (подразделения) к другому, пока изделие не будет готово полностью. Процесс накопления затрат идет параллельно процессу производства. Здесь не требуется подробной детализации затрат по каждой единице продукции. Устанавливаются контрольные счета для каждого процесса, и для каждого процесса определяются прямые и накладные расходы. Кроме непосредственно прямых затрат (труд, материалы) к прямым затратам могут быть отнесены расходы на подготовку производства, контроль за ходом производства, амортизацию при условии их локализации внутри подразделения (мест возникновения или центров затрат). При попроцессном методе калькулирования себестоимости предполагается, что затраты на материалы осуществляются в начале производственного процесса, а затраты на обработку (добавленные затраты) распределяются равномерно в течение всего производственного цикла. Добавленные затраты - это сумма прямых трудовых затрат и общепроизводственных расходов. Калькулирование затрат в НЗП может осуществляться методом усреднения или методом ФИФО. Согласно методу ФИФО, единицы продукции в НЗП на начало периода будут завершены до того, как новые изделия поступят в обработку. При калькулировании затрат методом усреднения рассматриваются единицы продукции в НЗП на начало периода как начатые и законченные в течение отчетного периода. Процесс калькулирования включает четыре этапа:

) 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);

) определение общего количества продукции, произведенного в отчетном периоде:

ОП = НЗПн + ПП - НЗПк,

где ОП - общее количество произведенной продукции в отчетном периоде;

НЗПн, НЗПк - запасы НЭП в эквивалентных единицах на начало и конец периода; ПП - количество полностью завершенной и переданной далее (в другие подразделения в соответствии с технологическим процессом) продукции;

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

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

Преимуществами использования данной системы калькулирования себестоимости являются ее простота, возможность эффективного управления незавершенным производством и запасами готовой продукции, группировка затрат на производство и реализацию продукции в разрезе центров затрат или 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.

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

Здесь 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, оказанием услуги или выполнением работы, и косвенные (накладные), относимые в дебет собирательно-распределительных счетов 25 и 26, не связанные непосредственно с конкретным продуктом (работой, услугой), а обусловленные процессом организации, обслуживания производства и управления им. Расходы, собранные на счете 25 и 26, подлежат списанию в конце периода в дебет счетов 20 и 23 по принадлежности с одновременным их распределением между объектами калькулирования пропорционально выбранной базе. Счета 25 и 26 закрываются. 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».

**2. Позаказный метод учета затрат**

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ.

Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы.

При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие собой законченные конструкции.

Заказы открывают в плановом отделе на основании договоров с заказчиками или по заявкам структурных подразделений организации. В заказе указывают, изделия или работы подлежащие выполнению, их объем, сроки исполнения, исполнителей и плановую себестоимость. Каждому заказу присваивается порядковый номер (шифр заказа).

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов и др., в которых обязательно указывают соответствующий шифр заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно принятым в данном производстве или данной отрасли способом.

Позаказный метод используется в индивидуальных и мелкосерийных производствах (строительстве, производстве турбин, блюмингов, самолетов и т.п.). Кроме того, он широко применяется во вспомогательных производствах, особенно на ремонтных работах.

При позаказном методе все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания работ по заказу. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа, время составления ее не совпадает со временем составления периодической отчетности.

При частичном выполнении заказов и сдачи их заказчикам частичный выпуск оценивают по плановой себестоимости данного заказа или по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства. В обоих случаях допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства.

Законченные работы по заказу оформляют документами на приемку произведенной продукции или выполненных работ (актами, ведомостями и др.). В индивидуальных производствах себестоимость произведенной продукции определяют суммированием затрат по статьям калькуляции. В мелкосерийном производстве фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют делением общей суммы затрат на количество выработанных изделий.

По выполнении заказа фактические затраты по каждой статье калькуляции сравнивают с плановыми, выявляют отклонения по ним и выясняют причины и виновников отклонений для принятия решений по снижению себестоимости продукции (работ, услуг) в будущем.

Главная задача при использовании позаказного метода повышение оперативности контроля за прямыми затратами, что возможно при внедрении основных элементов нормативного метода учета затрат (учета затрат по нормам и отклонений от норм) по всем операциям и работам, осуществляемым при выполнении заказов.

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 и 26, 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 23с одновременным 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 переносятся с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или счета 90 «Продажи».

**3. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости**

Этот метод основан на использовании нормативного способа калькулирования себестоимости продукции. Для использования нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо:

- составлять нормативные калькуляции по каждому виду продукции (работ, услуг);

- осуществлять учет изменений норм затрат;

выявлять отклонения фактических затрат от нормативных и определять причины и виновников этих отклонений;

фактическую себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг) исчислять прибавлением к нормативным затратам отклонений фактических затрат от норм и изменений, вносимых в нормы затрат.

Нормативные калькуляции в управленческом учете имеют многоцелевое назначение. В планировании они используются для расчетов плановой себестоимости продукции, сметы затрат на производство, определения цен продажи продукции, трансфертных цен, смет затрат по центрам ответственности. В учете нормативные калькуляции необходимы для оценки незавершенного производства и брака продукции, контроля за себестоимостью продукции, исчисления фактической себестоимости отдельных видов продукции и всей продукции в целом.

Количество и структура нормативных калькуляций зависят от сложности технологического процесса и уровня организации производства.

В массовых и крупносерийных производствах нормативные калькуляции составляются по деталям, узлам, цеховым машинокомплектам, полуфабрикатам, процессам сборки сборочных единиц, по изделиям. Во вспомогательных производствах они составляются по заказам на технологическое оснащение, изготовление типовых инструментов, на единицы ремонтной сложности, энергоносителей, транспортных работ, группы запасных частей и т.п.

Для составления нормативных калькуляций организация должна иметь соответствующую нормативную базу нормативные документы технической подготовки производства, нормативы расхода производственных ресурсов, вспомогательную нормативную документацию.

К нормативным документам технической подготовки производства относят: спецификации наборов и узлов, показывающие, из каких деталей и узлов состоят машинокомплекты и изделия и в какой последовательности осуществляется процесс узлования; маршрутные листы, указывающие маршрут движения деталей, цехи-изготовители и цехи-потребители, цеховые списки деталей, изменения по маршрутным листам; карты раскроя материалов, подетальных и пооперационных норм расхода материалов и др.

Указанные нормативные документы разрабатываются в основном техническими службами (главного технолога, главного конструктора, главного механика и др.).

Нормативы расхода производственных ресурсов включают нормативы, определяющие использование живого труда, предметов труда и средств труда. Нормативами живого труда являются затраты рабочего времени на единицу продукции или работы, нормы выработки продукции в единицу времени, расценки для сдельщиков и тарифные ставки повременщиков, нормы обслуживания рабочих мест и оборудования, нормативы бюджета рабочего времени работников, нормативы численности ИТР и служащих и др.

По предметам труда разрабатываются нормы расхода сырья и основных материалов на производство единицы продукции (работ) или их слагаемых (г, кг, т), нормы расхода электроэнергии, пара, сжатого воздуха и других видов энергии для технологических целей и хозяйственных нужд, нормы расхода вспомогательных материалов на одно изделие, один машинокомплект, на 1000 руб. выпуска запасных частей и др.

По средствам труда разрабатывают нормы амортизационных отчислений, нормы съема продукции с единицы оборудования и с 1 м2 производственной площади, нормативы часовой, сменной и суточной производительности станков, установок и агрегатов, режимы работы оборудования в плановом периоде, нормативные коэффициенты использования оборудования по времени и мощности и др.

Нормы и нормативы использования производственных ресурсов разрабатываются совместно работниками технических служб, планового отдела и бухгалтерии. При разработке этих норм:

- либо используют данные предыдущего периода,

- либо заново разрабатывают технически обоснованные нормы. В первом случае, по существу, нормы и нормативы не разрабатываются, а используются фактически сложившиеся в организации нормы расхода производственных ресурсов со всеми потерями и недостачами.

Разработка технически обоснованных норм и нормативов осуществляется на основе паспортных данных оборудования, отраслевых справочников, экспертных оценок, экспериментов, использования новейших достижений науки и техники.

При планировании общепроизводственных и общехозяйственных расходов целесообразно использовать нормативные коэффициенты этих расходов. Следует иметь в виду, что для общепроизводственных расходов нормативный коэффициент должен исчисляться отдельно для переменных и для постоянных затрат.

Нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов исчисляют делением планируемых переменных общепроизводственных затрат на планируемое количество машино-часов, нормочасов трудозатрат или другое планируемое количественное выражение определенной базы.

Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов определяют отношением их планируемой величины к планируемому количественному выражению определенной базы (нормочасы трудозатрат или др.).

**Учет изменений норм**

Вновь разработанные нормы утверждаются руководителем организации или уполномоченными им лицами. На основе распорядительных документов соответствующие службы выписывают извещения об изменении норм и передают их в цехи, в отдел снабжения и экономические службы.

В извещениях указывают нормы до и после изменения, основания для внесения изменений, дату введения новых норм, шифры структурных подразделений, использующих измененные нормы, шифры изделий, по которым изменены нормы, и другие данные. С изменениями, оказывающими влияние на оплату труда рабочих (норм времени и расценок), рабочие должны быть ознакомлены до введения новых норм.

Новые нормы обычно вводят с начала месяца, но они могут вводиться и в течение месяца. При значительном количестве изменений норм данные извещений целесообразно записывать в карточки (ведомости) учета изменений норм, открываемые на каждое изделие. Итоговые месячные данные по изменению норм используются для корректировки нормативной калькуляции изделий.

Кроме того, данные указанных карточек используют для контроля за эффективностью произведенных изменений норм по основным направлениям технического прогресса, структурным подразделениям, видам продукции и т.п.

Отклонения от норм это выявленная разница между фактическими и нормативными затратами. По содержанию отклонения делят на отрицательные (перерасход) и положительные (экономия).

Отрицательные отклонения возникают при нарушении технологического процесса производства продукции, недостатков в организации и управлении производством (при порче сырья и материалов, наличии брака, при сверхурочных работах и т.п.).

Положительные отклонения, как правило, являются следствием мер, направленных на повышение эффективности производства (при рациональном использовании отходов, устранении брака, совершенствовании технологии производства и т.п.). Положительные отклонения могут возникать при использовании заниженных норм, поэтому нормы периодически пересматривают и при необходимости повышают.

Для учета отклонений от норм используют следующие способы: документирования, инвентарный, расчетный. Способы документирования и инвентарный используют для учета отклонений по прямым переменным затратам. Расчетный способ применяется, как правило, для учета отклонений по косвенным переменным расходам.

Аналитический учет отклонений от норм осуществляется по местам возникновения затрат, причинам, видам выпускаемой продукции, статьям калькуляции.

**Пересчет остатков незавершенного производства**

Остатки незавершенного производства на конец предыдущего месяца являются остатками незавершенного производства на начало следующего месяца. На конец предыдущего месяца незавершенное производство оценивают исходя из норм, действующих в прошлом месяце.

При изменении норм на отчетный месяц возникает необходимость переоценки незавершенного производства на начало месяца исходя из норм, установленных на отчетный месяц. Такая переоценка осуществляется двумя способами: прямого пересчета всех объектов незавершенного производства на величину изменений норм и укрупненного пересчета по калькуляционным статьям на величину изменений норм.

При способе пересчета всех объектов незавершенного производства на величину изменений норм стоимостные показатели незавершенного производства по деталям, узлам, полуфабрикатам и другим объектам незавершенного производства умножают на величину изменений норм в процентах. Этот способ переоценки незавершенного производства позволяет получить достаточно достоверные данные, но отличается большой трудоемкостью.

При способе укрупненного пересчета по калькуляционным статьям на величину изменения норм остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье умножают на исчисленный процент изменений

**4. Поиздельный метод учета затрат**

Поиздельный метод используется на предприятиях, где наряду с химическими применяются механические методы обработки из одних и тех же видов сырья и материалов получают различную продукцию в широком ассортименте. Технологический процесс на таких предприятиях осуществляется в подготовительных и выпускных цехах. В подготовительных цехах издержки производства учитываются по отдельным видам изделий (полуфабрикатов, деталей) или в целом по цеху с последующим калькулированием себестоимости полуфабрикатов или деталей, входящих в данный вид изделия. В выпускных цехах издержки производства группируются по видам или группам однородных изделий. Поиздельным методом формируется себестоимость резинотехнических изделий, резиновой обуви, асбестовых технических изделий и изделий шинной промышленности.

Сводный учет издержек производства на предприятиях химической промышленности осуществляется преимущественно полуфабрикатным вариантом. Его применение обусловлено следующими обстоятельствами: а) продажей части собственных полуфабрикатов другим предприятиям с включением их в состав готовой продукции; б) использованием в производстве различных продуктов одних и тех же полуфабрикатов; в) необходимостью создания запасов отдельных видов полуфабрикатов на последующие периоды; г) нормированием материальных издержек производства последовательно по переделам: на первом переделе норма расхода устанавливается на исходное сырье или материалы, на втором переделе на полуфабрикаты первого передела и т. д.

Бесполуфабрикатный вариант сводного учета используется в химических производствах, где полуфабрикаты не имеют законченный характер, потребляются полностью на предприятии, где они были произведены, нормы расхода сырья и материалов устанавливаются непосредственно на конечный продукт. Например, в производстве синтетического каучука, в шинной промышленности и др.

Для калькулирования себестоимости продукции издержки производства в течение отчетного периода формируются в разрезе калькуляционных статей затрат по видам продукции (однородным группам изделий, заказам). По окончании отчетного периода они распределяются между законченной и незаконченной продукцией. Для этого предварительно определяются размер и стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода.

Себестоимость выпуска готовой продукции рассчитывается следующим образом:

С = НПн + Ип - НПк,

где С - себестоимость выпуска готовой продукции;

НПн и НПк - стоимость остатков незавершенного производства соответственно на начало и конец отчетного периода;

Ип - издержки производства за отчетный период.

Количественные остатки незавершенного производства, включая полуфабрикаты собственной выработки, в цехах и межцеховых складах выявляются путем фактического замера, взвешивания и подсчета. Фактический размер производственных заделов, находящихся в закрытых технологических аппаратах, устанавливается лишь в период остановки оборудования на ремонт. В процессе же эксплуатации оборудования остатки незавершенного производства определяются на основе замера массы сырья и материалов, находящихся в емкостях, данных анализа о содержании в них полезного вещества и переводных коэффициентов для пересчета одних единиц измерения в другие. Могут применяться и другие приемы расчета остатков незавершенного производства.

Применение тех или иных приемов расчета определяется особенностями химических производств. Так, в производстве соды при определении незавершенного производства принимаются в расчет количество технологических аппаратов, загруженных сырьем и материалами, их емкость и степень заполнения, данные анализа о содержании основного вещества в обрабатываемой массе. В производстве стекловолокна и стеклопластиков остатки стекломассы в стекловаренных печах устанавливаются по техническим расчетам исходя из того, что уровень ее в печах всегда постоянный. При производстве йодоброма незавершенное производство рассчитывается с помощью калибровочных таблиц по данным анализа о насыщенности углей йодом и количества угля, определяемого замером в каждом адсорбере.

Остатки незавершенного производства оцениваются в производстве лаков и красок по стоимости сырья и основных материалов, в остальных видах химических производств по цеховой себестоимости. Таким образом, в производстве лаков и красок между законченной и незаконченной продукцией распределяются лишь затраты по калькуляционной статье "Сырье и материалы", по остальным калькуляционным статьям затрат они в полном размере списываются на себестоимость готовой продукции. Там же, где незавершенное производство оценивается по цеховой себестоимости, на готовую продукцию полностью списываются расходы на подготовку и освоение производства, износ приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы, потери от брака и прочие производственные расходы. Остальные издержки производства подлежат распределению между готовой продукцией и незавершенным производством.

Обобщение издержек производства по видам продукции, изделиям и заказам и распределение их между готовой продукцией и незавершенным производством производится в ведомости сводного учета издержек производства. Заполняется она на основании ведомостей распределения издержек производства (сырья и материалов, начисленной оплаты труда, отчислений на социальные нужды и др.) и информации о фактических остатках незавершенного производства. Показатели ведомости сводного учета используются при калькулировании себестоимости единицы продукции.

Себестоимость единицы продукции рассчитывается делением суммы издержек производства, отнесенных к выпуску данного вида продукции, на количество выпущенной в отчетном периоде продукции (по каждой статье и в целом по производственной и полной себестоимости). В массовых и серийных производствах она отражает среднюю себестоимость единицы вида продукции, в индивидуальном себестоимость заказа.

На химических предприятиях калькуляционной единицей могут быть:

. Единицы масс с определенным содержанием полезного вещества, которое характеризует потребительную стоимость отдельных видов продукции и принимается в пересчете на стандарт или технические условия продукта или в пересчете на заранее принятый условный стандарт. Так, по соде кальцинированной стандартом предусмотрено содержание основного вещества углекислого натрия (Na2CO3) 95 и 96 %, а калькулируется сода в пересчете на условный стандарт с 95 %-ным содержанием основного вещества. По серной кислоте технической стандартом предусмотрено содержание 75 % основного вещества, калькулируется же она в пересчете на условный стандарт - моногидрат (100 % H2SO4). Для спирта этилового синтетического стандарт предусматривает содержание 95 % полезного вещества, а калькулируется он в пересчете на условный стандарт - безводный спирт (100 % С2Н5ОН). По важнейшим видам химической продукции установлены следующие калькуляционные единицы (в процентах основного вещества): аммиачная селитра - 100; известь хлорная - 35; кислота азотная - 100; суперфосфат - 100 и т. д.

. Весовые (технический вес) и объемные единицы в натуре без указания содержания полезного вещества. Технический вес используется при калькулировании синтетического каучука, жидкого хлора, химических реактивов, в частности соляной кислоты. Соляная кислота подразделяется на марки: "ч" чистая, "чда" чистая для анализа, "хч" химическая чистая, но калькулируется она на весовую единицу без учета такого ее деления. Однако указанный порядок калькулирования реактивов применяется только в тех случаях, когда при их производстве отсутствуют дополнительные расходы на очистку. В противном случае составляются отдельные калькуляции на реактивы повышенного качества, в которых и отражается вся сумма дополнительных расходов. Объемные единицы используются в производстве кислорода, водорода.

. Натуральные единицы (метры, штуки, комплекты, пары) применяются, в частности, в промышленности резинотехнических изделий, пластических масс и их переработки.

. Условно-натуральные единицы (условные штуки, условные пары и ДР-) используются при калькулировании групп однородных изделий #з пластических масс, резиновой обуви.

. Производственный заказ применяется при разовом выпуске определенной продукции или выполнении работ в случае небольшого их объема и длительности производственного цикла.

**Тема 6. Учет и контроль издержек производства и продаж продукции по видам расходов**

**1. Учет расходов по элементам затрат: учет материальных затрат, учет затрат на оплату труда, учет общепроизводственных и общехозяйственных затрат**

Экономический элемент расходов это однородный их вид, который невозможно разложить на составные части. В качестве примера такого вида расхода можно указать стоимость покупной электроэнергии.

Однако на практике под элементом расхода понимают экономически однородные затраты материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты (ПБУ 10/99).

Налоговым кодексом, как уже отмечалось, отчисления на социальные нужды не выделены в отдельный элемент расходов.

Материальные затраты отражают стоимость:

- покупных сырья и материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды, а также комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке в данной организации;

- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и хозяйствами организации, не относящимися к основному виду деятельности;

- топлива всех видов, приобретаемого со стороны и расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;

- покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические и другие производственные и хозяйственные нужды;

потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли и некоторых других материальных потерь.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

Под возвратными отходами производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению.

Возвратные отходы оценивают в следующем порядке:

по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть применены для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции) для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или реализованы на сторону;

по полной цене исходного материального ресурса, если отводы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

Полный перечень затрат, включаемых в материальные расходы для целей налогообложения, приведен в ст. 254 Налогового кодекса РФ.

В затраты на оплату труда включают любые начисления работникам в денежной или натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также затраты, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные трудовыми договорами (контрактами) или коллективными договорами.

Перечень начислений и выплат, включаемых в расходы на оплату труда для целей налогообложения, приведен в ст. 255 Налогового кодекса РФ.

По статье «Отчисления на социальные нужды» отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, фондов медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

По статье «Амортизация внеоборотных активов»- отражают сумму амортизационных отчислений по основным средствам, материальным ценностям, предоставляемым организацией за плату во временное пользование (доходным вложениям в материальные ценности), и нематериальным активам.

Состав амортизируемых активов установлен ПБУ 6/01 и 14/2000 (см. гл. 3), а для целей налогообложения . Налоговым кодексом РФ (ст. 256).

По статье «Прочие затраты» отражают налоги, сборы, платежи, отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, платежи за выбросы (сборы) загрязняющих веществ, затраты на оплату процентов пб полученным кредитам, на командировки, подъемные, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, вычислительных центров, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей), отчисления в ремонтный фонд, а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Раскрытие информации о затратах в разрезе элементов в бухгалтерской отчетности. Сведения о расходах организации по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат приведены в разделе «Расходы по обычным видам деятельности» Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Кроме того, данные о суммах амортизации амортизируемого имущества (нематериальных активов, основных средств и доходных вложений в материальные ценности) приведены в соответствующих раздела Приложения к бухгалтерскому балансу.

**2. Сводный учет затрат на производство**

Сводный учет затрат на производство осуществляется на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов, учета затрат обслуживающих производств и хозяйств, учета потерь в производстве, учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов и др. Указанные ведомости составляются на основании ведомостей и разработочных таблиц распределения сырья и материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств и непромышленных хозяйств, расчетов по амортизационным отчислениям, листков-расшифровок по прочим денежным расходам.

Сводный учет затрат на производство организуется по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту. При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому цеху (переделу). В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается, а контроль за их движением от одного цеха к другому осуществляется бухгалтерией по данным оперативного учета в натуральном выражении. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют себестоимость готового продукта. При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями и себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого передела. Этот вариант позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции. Для ведения сводного учета затрат на производство применяют ведомость сводного учета затрат на производство

При журнально-ордерной форме учета сводный учет затрат на производство осуществляют в журнале-ордере № 10.

Журнал-ордер № 10 составляют на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов (ф. № 12), учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (ф. № 13), учета потерь в производстве (ф. №14), учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и коммерческих расходов (ф. № 15) и др.

Указанные ведомости составляют на основании ведомостей и разработочных таблиц распределения сырья и материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств и непромышленных хозяйств, расчетов по амортизационным отчислениям, листков-расшифровок по прочим денежным расходам.

В журнале-ордере № 10 отражают все производственные затраты по их элементам с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов. При этом в журнал-ордер № 10 записывают лишь те суммы кредитовых оборотов материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет одного из счетов затрат на производство.

В журнале- ордере № 10 отражают также все внутренние обороты по счетам затрат на производство (списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов, услуг и работ вспомогательных производств и т.п.).

В журнале-ордере № 10 используется шахматная форма записей затрат на производство, что обеспечивает получение сводных данных о затратах и по отдельным элементам затрат, и по статьям калькуляции.

Ранее отмечалось, что в журнале-ордере № 10 отражаются лишь те кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет счетов затрат на производство. Кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет непроизводственных счетов, регистрируют в журнале-ордере № 10/1. По окончании месяца в журнал-ордер № 10/1 переносят и итоговые записи журнала-ордера № 10. Общие итоги обоих журналов-ордеров разносят затем по счетам Главной книги. При этом по данным журналов-ордеров № 10 и 10/1 производят записи в Главную книгу по дебету соответствующих счетов, а по данным журнала-ордера № 10/1 по кредиту счетов.

Данные журналов-ордеров № 10 и 10/1 используют для составления расчета затрат по элементам и расчета себестоимости продукции по статьям калькуляции.

Организация аналитического учета затрат на производство зависит в основном от степени централизации учета, применяемого метода калькулирования себестоимости продукции, уровня механизации и автоматизации учетных работ, организации внутрихозяйственного расчета. Например, при внедрении бригадного хозрасчета возникает необходимость осуществления аналитического учета не только по цехам, но и бригадам. В настоящее время учет основных затрат по бригадам на большинстве предприятий осуществляется внесистемно по данным ведомостей или машинограмм распределения затрат.

Аналитический учет затрат по счету 20 «Основное производство» ведут по статьям калькуляции по объектам учета затрат (отдельные виды продукции, однородные группы продукции, заказы и др.) и подразделениям предприятия (цех, участок, бригада) в карточках, свободных листах или книгах различных форм.

При наличии ЭВМ вся информация о затратах на производство продукции (о движении материалов, начислении амортизации, заработной платы и др.) группируется в ЭВМ по корреспондирующим счетам и составляется ведомость оборотов по счету 20 «Основное производство».

Главная бухгалтерия предприятия на основании сводных данных машинограмм, ведомостей распределения сырья, материалов, заработной платы и др., получаемых в результате обработки первичных документов, осуществляет сводный учет затрат на производство продукции.

Затраты группируют по видам продукции (группам однородной продукции) и цехам. На предприятиях с бесцеховой структурой управления сводный учет затрат на производство ведут по видам продукции.

При составлении калькуляций фактической себестоимости продукции данные сводного учета используют для контроля за выполнением плана по себестоимости всей товарной продукции и ее отдельных видов.

Сводный учет затрат на производство организуется по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту.

При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому цеху (переделу). В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражают, а контроль за их движением от одного цеха к другому осуществляет бухгалтерия по данным оперативного учета в натуральном выражении. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела. При этом бухгалтерские записи на счете основного производства столько раз повторяют ранее учтенные производственные затраты, сколько фаз обработки проходят сырье и основные материалы. Такое наслоение ранее учтенных затрат на производство усложняет учет и калькулирование себестоимости продукции, возникает необходимость очистки сводных показателей предприятия о затратах на производство от внутризаводского оборота. Вместе с тем этот вариант позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции.

Особенности записи операций на аналитических счетах основного производства и калькулирования себестоимости продукции при бесполуфабрикатном и полуфабрикатом вариантах рассмотрены далее.

Пример. В цех № 1 поступило сырья и материалов на 100 000 руб. Затраты по переработке сырья и материалов составили 20 000 руб. Затраты на обработку полуфабрикатов в цехе № 2 10 000 руб., в цехе № 3 5000 руб.

В практике организаций нередко применяется смешанный, или частично полуфабрикатный, вариант, при котором полуфабрикаты отражаются в учете на первых стадиях по полуфабрикатному, а на последующих стадиях по бесполуфабрикатному варианту.

Затраты на производство продукции входят в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты предварительной (арендная плата и др.) или последующей (оплата отпусков рабочих и др.).

Непроизводительные расходы и потери от брака отражают в учете в том отчетном месяце, в котором они выявлены.

Для ведения сводного учета затрат на производство применяют ведомость сводного учета затрат на производство, упрощенная форма которой представлена далее. Остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье переносят в ведомость отчетного месяца из ведомости предыдущего. Затраты за отчетный месяц, себестоимость окончательного брака и недостач незавершенного производства, оценку незавершенного производства на конец месяца определяют в соответствующих машинограммах или разработочных таблицах. Фактическую себестоимость готовой продукции по каждой статье затрат рассчитывают следующим образом: к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный месяц, вычитают себестоимость окончательного брака и суммы недостач и остатков незавершенного производства на конец месяца.

В применяемых на практике ведомостях сводного учета затрат на производство помимо указанных данных содержатся сведения о расходе сырья и материалов по каждой графе сказуемого следующей далее таблицы, что необходимо для последующего калькулирования себестоимости единицы произведенной продукции.

Остатки и обороты по всем сводным ведомостям учета затрат на производство должны соответствовать остаткам и оборотам синтетического счета 20 «Основное производство».

Ранее изложенная традиционно применяемая в отечественной практике методика группировки и списания затрат основана на разделении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости продукции.

Вместе с тем в соответствии с Планом счетов 2000 г. разрешено использовать методику группировки и списания затрат на производство, предусматривающую разделение затрат на переменные, условно-переменные и условно-постоянные и исчисление неполной (сокращенной, частичной) производственной себестоимости продукции.

Переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20, 23 и 29. Условно-переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают на счета 20 и 23. Условно-постоянные расходы в части производственных затрат учитывают на счете 26. В конце отчетного периода условно-постоянные расходы списывают со счета 26 в дебет счета 90 «Продажи».

Таким образом, при вновь введенной методике группировки и списания затрат на производство на счетах 20, 23, 29 отражают неполную производственную себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов). По окончании отчетного периода неполную фактическую себестоимость продукции списывают с кредита счетов 20, 23 и 29 в дебет счетов 43, 40 и других счетов.

Следовательно, готовая продукция, товары отгруженные, незавершенное производство также будут отражаться в учете и отчетности по неполной производственной себестоимости.

При использовании новой методики группировки и списания затрат на производство отечественная система учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции становится близкой к системе «директ-костинг», широко используемой в странах с развитой рыночной экономикой.

**Тема 7. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования**

**. Объекты учета затрат на производство**

1 Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными принципами, соблюдение которых необходимо в системе бухгалтерского финансового учета. Однако и в управленческом учете их, как правило, придерживаются.

. Научно обоснованная классификация затрат на производство\*

Для отдельных отраслей промышленности, а также ряда отраслей сферы материального производства с учетом их особенностей разработаны и утверждены специальные отраслевые рекомендации по планированию и учету себестоимости. Так, для предприятий торговли Комитетом РФ по торговле по согласованию с Министерством финансов РФ 20 апреля 1995 г. утверждены Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания № 1 -550/32-2. В издательской деятельности руководствуются инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях издательской деятельности, утвержденной приказом Министерства печати и информации РФ от 28 декабря 1993 г. № 259, Перечень примеров можно продолжить

. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц. Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают, Объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. Местом возникновения затрат в управленческом учете называют структурные единицы и подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места» бригады, цехи и т.п.).

Под объектом калькулирования (носителем затрат) понимают виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации на, рынке.

В добывающих отраслях промышленности при отсутствии незавершенного производства (например, в энергетической, газовой, нефтяной и т.д.)

Объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования (носителем затрат). То же наблюдается на предприятиях с индивидуальным характером производства (например, предприятия тяжелого машиностроения), а также в организациях, работающих по системе заказов (предприятия бытового обслуживания, ремонтные мастерские, аудиторские фирмы и т.д.). В тех производствах, где технологический процесс делится на ряд стадий (переделов), такого соответствия не наблюдается. Например, в текстильной отрасли объектами учета затрат становятся отдельные переделы: прядение, ткачество, отделка, а объектом калькулирования готовая продукция, т.е. ткань. Другими словами, выбор объекта учета затрат зависит от технологических особенностей производства, специфики производимой продукции.

Выбор калькуляционной единицы зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции (оказываемых услуг, выполняемых работ). Могут использоваться натуральные единицы (штуки, тонны, метры и т.д.); условно-натуральные единицы (например, в обувной промышленности 100 пар обуви определенного типа, в литейном производстве тонна литья определенного вида, в консервной промышленности условные банки); единицы времени (часы, машино-часы, человеко-дни); единицы работы одна тонна перевезенного груза. Из этого множества калькуляционных единиц для калькулирования используется один измеритель, который рассматривается как основной. Условно-натуральные единицы Могут применяться при калькулировании промежуточных продуктов.

. Выбор метода распределения косвенных расходов чрезвычайно важен для правильного расчета себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Он производится предприятием самостоятельно, записывается в учетной политике и является неизменным в течение всего финансового года.

. Разграничение затрат по периодам, При этом необходимо руководствоваться принципом начисления. Его сущность, состоит в том, что операции отражаются в бухгалтерском учете в момент их совершения и не увязываются с денежными потоками. Доходы, расходы; в отчетном периоде, считаются доходами и расходами этого периода независимо от фактического времени поступления (или выплаты) денежных средств. Доходы и расходы, не относящиеся к отчетному периоду, не признаются доходами (расходами) отчетного периода;

. Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям. Данный принцип нашел свое отражение в Законе РФ «О бухгалтерском учете» (ст. 8, п. 6) и в Положении по ведению бухгалтерского учета;

. Выбор метода учета затрат и калькулирования. Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. Иными словами, это совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления калькуляционных единиц. Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.

Общепринятой классификации методов учета затрат н калькулирования пока не существует. Тем не менее их можно сгруппировать потрем признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами.

По объектам учета затрат выделяются попроцессный, попередельный и позаказный методы. С точки зрения полноты учитываемых издержек возможно калькулирование полной и неполной («усеченной») себестоимости. В зависимости о/и оперативности учета и контроля затрат различают метод учета фактических и нормативных затрат. \

Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции и т.п., иначе говоря, от индивидуальных особенностей предприятия. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях. Например, можно прибегнуть к позаказному методу, калькулируя неполную себестоимость заказов; можно применять попередельное калькулирование с использованием норм расхода материальных ресурсов, а можно при этом учитывать и их фактический расход и т.д. Главное, чтобы выбранный организацией метод обеспечивал возможность группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами на производство, а также возможность реализации важнейшего принципа управленческого учета управления себестоимостью по отклонениям.

**2. Директ-костинг: маржинальный доход и методы списания постоянных расходов**

Система неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по признаку их зависимости от динамики объемов производства и разделения на постоянные и переменные называется системой «директ-кост».

В различных странах эта система именуется по-разному. В Германии и Австрии используют термин «учет частичных затрат» или сумм покрытия; в Великобритании - «учет маржинальных затрат»; во Франции - «маржинальный учет».

Термины «переменные», «постоянные», «полупеременные», «полупостоянные» применяются в случаях, когда необходимо дать характеристику поведению затрат при изменениях объема производственной деятельности. При установлении различий между постоянными и переменными затратами нужно принимать во внимание рассматриваемый период времени. Для длительного периода времени в несколько лет все затраты будут переменными. Для более короткого периода времени (один год) затраты будут постоянными или переменными в зависимости от изменений производства. Это допущение о существовании линейной зависимости совокупных переменных затрат от объема производства.

Отдельные затраты в соответствии с классификацией нельзя отнести ни к переменным, ни к постоянным. Такие затраты имеют одновременно переменные и постоянные компоненты и называются полупеременными. Часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а часть остается фиксированной в течение периода. Например, заработная плата производственных контролеров.

Поскольку переменные затраты изменяются в прямой пропорции к объему выпуска, то важно знать что такое «производственные мощности». Во-первых, это верхний предел объема производства предприятия при данном реально существующем объеме производственных ресурсов. Во-вторых, объем производства продукции, который предприятие может выполнить в данный период времени. Производственная мощность может выражаться различными способами: общая (суммарная) величина человеко-часов, машино-часов или количество единиц продукции. При увеличении объема производства сверх производственной мощности могут потребоваться дополнительные площади, оборудование, персонал. Прогнозируя поведение затрат, предполагают, что производственные мощности являются постоянными, так как затраты могут измениться при изменении производственных мощностей.

Существуют следующие три вида производственных мощностей.

Теоретическая - максимальный выпуск продукции, который может быть достигнут при оптимальном функционировании машин, оборудования (без простоев). Она необходима для определения максимально возможных уровней производства.

Практическая - идентична теоретической за исключением нормальных рабочих простоев оборудования для смены инструмента, ремонта, перерывов для рабочих. Эта величина включает избыточную мощность, которую добавляет дополнительное оборудование, применяемое только при ремонте основного оборудования или при оживлении рыночной конъюнктуры.

Нормальная - среднегодовой уровень производственной мощности, необходимый для удовлетворения потребностей ожидаемых продаж.

Традиционное определение переменных затрат предполагает линейную зависимость между затратами и объемом производства. Однако большинство затрат не находится в линейной зависимости от производственной мощности.

Переменные затраты с линейной зависимостью легко анализировать, прогнозировать при планировании и контроле затрат. Нелинейные затраты трудно планировать, но их также необходимо учитывать при принятии управленческих решений.

Метод линейной аппроксимации позволяет превратить переменные затраты с нелинейными зависимостями в линейные. Этот метод использует понятие релевантных уровней.

Релевантные уровни - это уровни объема производства, по которым можно с определенной долей уверенности судить об уровне активности, с которым предприятие предполагает работать. На этом уровне многие нелинейные затраты могут быть оценены как линейные. Эти оценочные затраты можно трактовать как часть переменных затрат с линейной зависимостью.

Постоянные затраты отличаются от переменных затрат тем, что остаются неизменными внутри релевантного уровня производства. Таким образом, затраты являются постоянными только внутри ограниченного периода времени. Для целей планирования и управления используют годовой отрезок времени. Предполагается, что внутри этого периода постоянные затраты остаются неизменными.

Таким образом, в системе «директ-кост» планируется и учитывается маржинальная себестоимость, включающая прямые переменные затраты и часть переменных общепроизводственных затрат.

Принципиальное отличие системы «директ-кост» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. Они, как и общехозяйственные расходы, исключаются из издержек производства, что, в свою очередь, отражается на схеме построения финансового результата (прибыли). В отличие от общепринятой схемы при учете полной себестоимости, в системе «директ-кост» содержатся два показателя - маржинальный доход и операционная прибыль.

Маржинальный доход - это разница между выручкой от реализации и переменными затратами, собираемыми на счетах 20 «Основное производство» и 25 «Общепроизводственные расходы», субсчет «Переменные общепроизводственные расходы».

«Директ-кост» заостряет внимание руководителей предприятия на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям. При этой системе разница между продажной ценой и суммой переменных затрат не затушевывается в результате списания доли постоянных расходов на себестоимость конкретных изделий или всей суммы на общие издержки предприятия при тенденции роста удельного веса постоянных расходов.

Порядок отражения операций на бухгалтерских счетах в условиях этой системы следующий. Прямые производственные затраты собираются в дебете счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. Переменная часть общепроизводственных расходов с кредита счета 25, субсчет «Переменные производственные расходы» списываются в дебет счета 20 с использованием выбранной базы их распределения и дальнейшим отнесением распределенных сумм на соответствующие носители затрат, т. е. эти расходы участвуют в калькулировании продукции и услуг по видам.

Постоянная часть общепроизводственных расходов - кредит счета 25, субсчет «Постоянные производственные расходы», вместе с общехозяйственными расходами - кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы», в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции за данный период по дебету счета 90 «Продажи».

Сумма фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относится со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или счета 90 «Продажи».

«Директ-кост» имеет несколько вариантов применения:

- классический «директ-кост» предполагает калькулирование по прямым (основным) затратам (все переменные);

- система переменных затрат - калькулирование осуществляется по переменным затратам, в которые входят прямые расходы и переменные косвенные;

система учета затрат в зависимости от загрузки производственных мощностей - в калькуляцию включаются все переменные расходы и часть постоянных, рассчитываемых в соответствии с коэффициентом использования производственной мощности.

Общим для этих вариантов является то, что калькулируется не полная, а частичная себестоимость.

Использование системы «директ-кост» на предприятии создает следующие преимущества:

- выявляются изделия с большей рентабельностью для расширения их выпуска;

- проводится эффективная политика цен, появляется возможность использования в конкурентной борьбе демпинга - продажи товаров по заниженным ценам, нижний предел которых не должен быть меньше общей суммы переменных затрат;

представляется возможным проконтролировать изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции;

создаются условия для оперативного контроля величины постоянных расходов, так как при учете полной себестоимости часть нераспределенной суммы накладных расходов переходит из одного периода в другой, и поэтому контроль за ними ослабевает;

- расширяются аналитические возможности учета, происходит процесс тесной интеграции учета и анализа

**3. Нормативный учет - Стандарт - кост**

Система «стандарт-кост», широко применяемая в западных странах, заключается в разработке норм-стандартов, составлении стандартных калькуляций до начала производства и учете фактических затрат с выделением отклонений от стандартов, систематизированных как совокупность. Термин «стандарт-кост» означает: «Стандарт» - количество необходимых для производства единицы продукции материальных, трудовых и накладных затрат. «Кост» - денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции.

В рамках системы «стандарт-кост» нормативные затраты на единицу продукта состоят из шести элементов:

- нормативной цены основных материалов;

- нормативного количества основных материалов;

нормативного рабочего времени (по прямым трудозатратам);

нормативной ставки прямой оплаты труда;

нормативного коэффициента переменных общепроизводственных расходов;

нормативного коэффициента постоянных общепроизводственных расходов.

Стандарты рассчитываются внутри производства и составляют базу функционирования данной системы. При этом возможно применение различной напряженности норм затрат по их видам (в том числе жестких, трудновыполнимых, «идеальных» норм). Допускается, что норматив (стандарт) не является абсолютным и точным значением - стандарт покрывает диапазон возможных результатов. Отклонения могут возникнуть и возникают внутри нормативного диапазона между наименьшими и наибольшими значениями. Предел контроля конкретного вида отклонения зависит от содержания норматива и составляющих затрат. Основными факторами, вызывающими отклонения и подвергающимися оценке (анализу) в системе «стандарт-кост», являются отклонения по количеству затраченных ресурсов (материальных, трудовых), отклонения по ценам (ставкам). Обязательно вскрываются причины данных отклонений. Принципиальным моментом системы «стандарт-кост» является то, что нет необходимости полного распределения всех накладных расходов на себестоимость произведенной продукции. Возможно их прямое вычитание из прибыли - отнесение без распределения по видам продукции на счет 90 «Продажи» как расходы текущего периода. Методика установления нормативных затрат определяется предприятием, а не задается вышестоящей организацией.

Система нормативного учета затрат на производство, созданная в нашей стране в период с 1930-х по 1940-е гг., имеет много общего с системой учета «стандарт-кост». В основе обеих систем лежит:

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

- осуществление раздельного учета и контроля производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от норм в местах их возникновения и центрах ответственности;

систематическое обобщение отклонений от расходных норм с целью использования информации об отклонениях для устранения негативных явлений в производственном процессе и управления издержками.

Обе системы учета являются универсальными и могут применяться при любом методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Наиболее существенные различия между традиционным для отечественного учета нормативным методом и системой «стандарт-кост» представлены в таблице 4.

Таблица 4 - Сравнительная характеристика нормативного метода и системы «стандарт-кост»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Область сравнения | «Стандарт-кост» | Нормативный метод |
| Учет изменений норм | Текущий учет изменений норм не ведется, так как 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 результаты финансовой деятельности | 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 незавершенного производства ведется по стандартной себестоимости. Затраты на производство учитываются по фактическим расходам; выпуск продукции - по нормативным; остаток незавершенного производства - по стандартам с учетом отклонений | Незавершенное производство и выпуск продукции оцениваются по нормам на начало года, в текущем учете выделяются отклонения от норм. Незавершенное производство и выпуск продукции оцениваются по нормам на начало года, в текущем учете выделяются отклонения от плана. Все издержки учитываются по текущим нормам |

В отличие от «стандарт-кост» 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. Он лишен оперативного значения и имеет характер последующего исторического обзора. Метод документации затрат и доходов не позволяет детально и оперативно анализировать финансовые результаты. Традиционная информационная база бухгалтерского учета не обеспечивает анализа причинно-следственных связей и факторных отклонений.

Система «стандарт-кост» создает предпосылки для организации управления производством по отклонениям от норм. В учетной практике существуют различные приемы получения информации об отклонениях. Применение того или иного приема связано с запросами менеджеров, формирующихся как в зависимости от целей управления производством, его организационно-технологического качества, так и в зависимости от требуемой глубины контроля и анализа отклонений. В современных высокотехнических производствах отклонения затрат от норм как экономия, т. е. благоприятные отклонения, могут признаваться при отсутствии нарушений технологии. В таких производствах большую аналитическую ценность имеют сведения о расходе сверх норм, т. е. неблагоприятные отклонения.

При таком варианте сумма фактических затрат учитывается по кредиту основного счета каждого элемента затрат. Помимо основных счетов элементов затрат открываются специальные «конверсионные» счета с аналогичным наименованием, по дебету которых записывается фактическая сумма затрат, а по кредиту - норма (стандарт) и отклонения, т. е. дополнительные затраты (разность между фактической и нормативной суммой), с последующим списанием сумм отклонений по каждому элементу, статье затрат на счет 90 «Продажи».

Если для целей управления производством требуется более глубокая детализация отклонений по фактам как в части элементов затрат, так и в части качества отклонений, т. е. не только выявление расхода сверх норм, но и экономии, то возможен следующий вариант учетных записей. При ведении учетных записей по такому варианту исходные позиции следующие:

- на отклонение прямых фактических затрат материалов и труда основных производственных рабочих, влияние оказывают два фактора:

- отклонения по цене материала и соответственно отклонения по ставке заработной платы;

отклонения по использованию материала и соответственно отклонения по производительности труда;

общепроизводственные расходы рассматриваются в разрезе переменной и постоянной частей.

На отклонение переменных общепроизводственных расходов, влияние оказывают два фактора:

- отклонение переменных общепроизводственных расходов по затратам;

- отклонение переменных общепроизводственных расходов по эффективности;

неблагоприятные отклонения отражаются по дебету, а благоприятные - по кредиту счета;

постоянные общепроизводственные и общехозяйственные расходы списываются на счет 90 «Продажи».

Преимущества «стандарт-кост»:

- расходы сверх установленных норм относятся на виновных лиц и на финансовые результаты и не включаются в затраты на производство;

- возможности контроля затрат и оценка выполнения работ с помощью сравнения фактических данных и данных согласно бюджету. Задачей контроля является производство продукции с наименьшими возможными затратами в соответствии с определенными нормативами;

выделение проблемных зон с помощью «управления по отклонениям»;

адресное определение ответственности за нежелательный результат с последующим корректирующим воздействием.

В системе «стандарт-кост» определение себестоимости основывается на оценке затрат, которые должны быть понесены в соответствии с нормами, а не на учете издержек, понесенных фактически. При этом любое отклонение затрат означает отклонение по прибыли и для целей управления требует их анализа и принятия решений по устранению.

Цель системы «стандарт-кост» - правильно и своевременно рассчитать отклонения по элементам нормативных затрат, установить причины их возникновения и ответственность по центрам ответственности.

При использовании анализа отклонений сравниваются фактические и нормативные данные. Анализ может проводиться для подразделения, отделения, программы, продукта, региона или любого другого центра ответственности. Если в производственном процессе участвует больше чем одно подразделение, необходимо определить индивидуальные нормативы для каждого из них, чтобы закрепить ответственность менеджеров подразделений. При этом отклонения по издержкам реализации и обращения не рассматриваются. Если производство носит циклический характер, то устанавливаются нормы, а отклонения рассчитываются так же, как по производственным затратам. Если нормы не могут быть установлены, то контроль осуществляется посредством сравнения сметных и фактических затрат. В системе калькулирования с полным распределением затрат требуется подробный анализ и оценка причин отклонений по постоянным накладный расходам. Отклонения описываются с необходимой степенью подробности. Показателем измерения важности отклонения, применяемым западными компаниями, является отношение: отклонение / нормативные затраты. Если это отношение меньше, чем 5%, соответствующее отклонение считается несущественным, 10%-е отклонение учитывается в компаниях, применяющих строгие стандарты.

Необходимо задавать допустимый диапазон отклонений для менеджеров (например, в процентах). Основания для определения важности отклонения также зависят от содержания выбранного элемента и того, как он влияет на выполнение работы и принятие решений.

Несущественные отклонения не рассматриваются до тех пор, пока они не приобретут повторяющегося характера или не повлекут потенциальных отклонений в функционировании бизнеса.

Отклонения не бывают независимыми - благоприятное отклонение в одной зоне ответственности может приводить к неблагоприятным отклонениям в другой зоне ответственности (например, закупили материалы по более низкой цене, но более низкого качества - отклонение по цене может быть благоприятным, но отклонение по затратам труда, машинного времени - неблагоприятным).

Часто причинами отклонений являются устаревшие нормативы или неверное бюджетирование, а не выполнение самих работ. Нормативы могут меняться при разных объемах деятельности. Нормативы следует периодически переоценивать, и в случае, если они более не отражают адекватно условий, их надо менять. Изменения могут быть следствием как внутренних событий (например, проектирование изделия, производительность труда, оплата труда, цена на материалы), так и внешних причин, к которым относятся перемены в управлении и конкурентном положении.

Эффективность системы «стандарт-кост» определяется качеством полученной информации об отклонениях, правильностью их вычисления. При вычислении и анализе отклонений важными являются следующие положения:

- идентификация благоприятных и неблагоприятных отклонений;

- сопоставимость показателей при расчете отклонений;

построение расчетных формул с учетом содержания сопоставляемых элементов.

При анализе отклонений по количеству расходуемых ресурсов (элементам затрат) и по их ценам выделяют благоприятные отклонения (Б) (в расчетах они оцениваются со знаком «минус»), в результате которых возможна экономия ресурса, и неблагоприятные (Н), связанные с фактическим перерасходом ресурсов от стандартов (в расчетах - со знаком «плюс»).

Любые расхождения между нормативными и фактическими издержками будут отнесены на дебет или кредит счета отклонений. Неблагоприятные отклонения будут отражаться в виде дебетового сальдо, так как представляют собой дополнительные издержки, превышающие нормативные. И наоборот, благоприятные отклонения будут выражены кредитовым сальдо.

Нормативные и фактические затраты должны быть сопоставимыми, т. е. должны сравниваться для одного и того же объема выпуска продукции. Для этого используется показатель стандартной трудоемкости в нормо-часах - время, которое необходимо затратить на производство единицы продукции по смете (плану). Так, если по смете производство 10 000 единиц продукции требует 30 000 ч трудозатрат, то стандартная трудоемкость на единицу продукции равна 3 ч. Фактический выпуск - 9000 единиц продукции, оцененный через стандартную трудоемкость, составит 27 000 ч, т. е. производственная мощность фактически недоиспользована.

При построении расчетных формул вычисления отклонений в абсолютном стоимостном выражении учитывают следующие правила.

Если рассчитывается отклонение количественного фактора, т. е. переменными являются объемные показатели использования ресурса, то разность между фактическим и нормативным показателями оценивается по нормативной цене ресурса, чтобы исключить влияние изменения цен в течение бюджетного периода.

Если рассчитывается отклонение качественного фактора, т.е. переменными являются цены, ставки на данный ресурс, то разность между фактическим и нормативным показателями умножается на фактический объем ресурса.

**Тема 8. Методы калькулирования как базы ценообразования**

**1. Особенности принятия решений по ценообразованию на предприятиях с высокой долей постоянных расходов**

Существует множество предприятий, на которых доля постоянных расходов очень высока. Очевидно, что принятие решений относительно цен реализации на таких предприятиях отличается определенными особенностями. Можно представить себе кинотеатр, значительная доля расходов которого является постоянными и не зависит от количества зрителей в зрительном зале: 10, 50 или 200 человек. Наши доходы будут заранее ограничены лишь количеством зрительских мест. Что же касается цены билета, - она будет зависеть от понесенных расходов и желаемой прибыли (в данном случае имеется в виду затратный метод ценообразования). Очевидно, большую роль в нашем примере будут играть способности менеджера по отбору фильмов, отвечающих вкусам зрителей. Ведь основная задача менеджера заполнить зал полностью. Только в этом случае цена на билет устанавливалась бы исходя из количества мест в зале. Но также очевидно, что подобная ситуация нетипична. Поэтому цену следует устанавливать из расчета окупаемости расходов при 50-70% занятых мест и, конечно, в зависимости от «спроса» на тот или иной фильм.

Постоянные расходы в нашем кинотеатре составляют более 90% и существуют независимо от того, будем мы демонстрировать фильм или нет. Очевидно, что если доходы от продажи билетов не покрывают расходы на его демонстрацию, то мероприятие необходимо отменить.

Рассмотрим ситуацию ценообразования на примере санатория

Фактические расходы санатория за 200х г.(тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатели | | Код показателя | Фактические расходы | % от сумы расходов |
| 1 | 2 | | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Оплата труда | | 110110; 110140 | 12 500 | 20,8 |
| 2 | Начисления на оплату труда | | 110200 | 4500 | 7,5 |
| 3 | Медикаменты, перевязочные средства, прочие лечебные расходы | | 110310 | 3000 | 5,0 |
| 4 | Мягкий инвентарь и обмундирование | | 110320 | 1800 | 3,0 |
| 5 | Продукты питания | | 110330 | 8500 | 14,2 |
| 6 | Командировки и служебные разъезды | | 110400 | 320 | 0,5 |
| 7 | Коммунальные, транспортные расходы, оплата ГСМ, текущего ремонта, прочие текущие расходы | | 110500; 110350; 110600; 110710; 110722; 110730; 110740; 111020; 111030; 111040 | 19 500 | 32,5 |
| 8 | | Приобретение непроизводственного оборудования и предметов длительного пользования | 240120 | 2680 | 4,5 |
| 9 | | Капитальный ремонт объектов непроизводственного назначения | 240330 | 7200 | 12,0 |
|  | | *Итого* |  | 60 000 | 100,0 |

В таблице представлены фактические расходы санатория за прошедший год и выраженные в процентах доли тех или иных расходов в общем объеме расходов.

Для достижения наших целей прежде всего необходимо разделить все фактические расходы организации на две категории: постоянные и переменные. На практике сделать это довольно сложно. На основании предложенных данных произвести точные расчеты невозможно. Тем не менее, допуская несущественные неточности, можно выразить определенное мнение.

Как правило, на заполняемость санатория влияет время года. Летом, зимой, ранней осенью и поздней весной он заполнен полностью, а во времена межсезонья, несмотря на усилия администрации, заполняется на 30-40%. Организации необходим высококвалифицированный медицинский и обслуживающий персонал, увольнять который на один месяц с целью экономии заработной платы, а затем принимать на работу новых, неподготовленных людей просто безрассудно (следует обратить внимание на то, что работники санатория получают заработную, плату, исходя из установленного месячного оклада). В связи с этим мы можем принять расходы на оплату труда как постоянные расходы.

Следующий вид расходов - «Медикаменты, перевязочные средства и прочие лечебные расходы» - находится в прямой зависимости от количества назначенных отдыхающим процедур и лекарственных средств. Поэтому такие расходы в основном следует считать переменными.

Расходы на приобретение мягкого инвентаря и обмундирование в нашем случае будем считать постоянными, так как расходы на обмундирование не зависят от количества отдыхающих, а зависят от количества персонала и текучести кадров, а мягкий инвентарь будет приобретаться в количествах, обеспечивающих максимальную загрузку санатория.

Расходы на приобретение продуктов питания, безусловно, следует считать переменными, так как они всецело зависят от количества отдыхающих в санатории.

Расходы на командировочные и служебные разъезды, приобретение непроизводственного оборудования и предметов длительного пользования, а также на производство капитального ремонта не имеют прямой зависимости от количества проведенных санаторием койко-дней и принимаются за постоянные расходы.

Коммунальные расходы и расходы на проведение текущего ремонта нужно рассматривать особенно внимательно, так как в них есть составляющая как переменных, так и постоянных расходов. Около 15% этих расходов составляют переменные расходы; к общему объему расходов это выразится в 4,7%.

Таким образом, в целом мы имеем 23,9% переменных расходов и, соответственно, 76,1% - постоянных.

А теперь приведем дополнительные данные:

выручка от реализации - 61 000 тыс. руб.;

объем реализации - 80 000 койко-дней - и произведем необходимые расчеты:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Единица измерения |  |
| Выручка от реализации • | тыс. руб. | 61 000 |
| Переменные расходы |  | 14 340 |
| Валовая прибыль (61 000 -14 340) |  | 46 660 |
| Постоянные расходы |  | 45 660 |
| Прибыль (46 660 - 45 660) |  | 1000 |
| Объем реализации | Койко-дни | 80 000 |
| Переменные расходы на один койко-день (14 340:80 000) | руб. | 179,25 |
| Полная себестоимость койко-дня (60 000 : 80 000) |  | 750,00 |
| Цена койко-дня (61 000 : 80 000) |  | 762,50 |

Находим точку безубыточности:

,5х - 179,25х = 45 660 000;

,25л: = 45 660 000;

х = 78 286 (койко-дней).

Это означает, что с момента реализации 78 286 койко-дней санаторий попал в зону прибыли и все ранее произведенные расходы были покрыты доходами.

В нашем примере санаторий рассчитан на 280 мест (коек). Соответственно, его годовая мощность при занятости всех коек 350 дней в году составляет 98 000 койко-дней. Организация не сумела реализовать 18 000 койко-дней, которые, очевидно, пришлись на межсезонье. В случае если бы все койко-дни были реализованы, переменные расходы санатория составили бы 17 566,5 тыс. руб., а постоянные остались бы прежними - 45 660 тыс. руб.

В санатории было принято решение: не допускать реализации путевок в сезон по цене ниже полной себестоимости. В период межсезонья допускалась реализация путевок по ценам на 20% ниже полной себестоимости.

Вероятно, это решение было не совсем правильным. Ведь в случае реализации путевок в межсезонье по ценам, хотя бы несколько превышающим переменные расходы, можно значительно улучшить финансовые показатели.

Предположим, мы установим в межсезонье вместо 750 руб. за койко-день всего 250 руб. (увеличив переменные расходы на 40%), что составит 33% от принятой в санатории цены реализации. В такой ситуации велика вероятность, что люди, желающие восстановить здоровье за столь невысокую цену, воспользуются нашими услугами. Отчетность санатория приобретет следующий вид:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Единица измерения |  |
| Выручка от реализации | тыс. руб. | 61 000 + 4 500 = 65 500 |
| Переменные расходы |  | 179,25x98 000= 17 566,5 |
| Валовая прибыль (65 500 - 17 566,5) |  | 47 933,5 |
| Постоянные расходы |  | 45 660 |
| Прибыль (46 660 - 45 660) |  | 2 273,5 |
| Объем реализации | Койко-дни | 98 000 |
| Переменные расходы на один койко-день | руб. | 179,25 |
| Полная себестоимость койко-дня (63 226,5 : 98 000) |  | 645,17 |
| Цена койко-дня (65 500 : 98 000) |  | 668,37 |

Таким образом, мы улучшим наши финансовые показатели, в частности объем прибыли увеличится в 2,3 раза. К тому же качество наших услуг за невысокую плату послужит своеобразной рекламой и, вероятно, позволит нам на следующий год с легкостью заполнить санаторий в межсезонный период, но уже по более высоким ценам.

Основная же цель, которую еще раз хотелось бы подчеркнуть, состоит в том, что предприятиям, имеющим долю постоянных расходов, значительно превышающих переменные расходы, лучше продавать свои услуги по ценам, хотя бы немного превышающим переменные расходы, т.е. по ценам, как правило, составляющим 20-40% полной себестоимости, чем не продавать совсем.

Единственная возможность снижения доли постоянных расходов в единице продукции при рациональном хозяйствовании - увеличение объема реализации. Теоретически долю постоянных расходов можно снизить до минимума. На практике все ограничено производственными мощностями. В нашем примере при условии реализации санаторием 80 000 койко-дней доля постоянных расходов в полной себестоимости койко-дня составляла 45 660 : : 80 000 = 570,75 руб.; при реализации 98 000 койко-дней доля постоянных расходов в полной себестоимости койко-дня снизилась и составила 45 660 : 98 000 = 465,92 руб. Как мы знаем, производственная мощность санатория выражается 98 000 койко-днями, соответственно, больших резервов для снижения себестоимости мы иметь не можем.

Решения в области ценообразования на предприятиях с высокой долей постоянных расходов следует принимать, учитывая все возможные последствия. Мы продемонстрировали, как можно повысить прибыль привлечением дополнительных клиентов в будущем. Однако возможен и такой реальный вариант, что снижение цены в межсезонье вызовет отток людей, которые предпочитали отдыхать в санатории в сезон. В этом случае мы будем иметь отрицательное влияние цены на финансовые результаты.

**2. Подходы к принятию решений по ценообразованию**

При установлении цен на продаваемую продукцию используют ценностный и затратный подходы.

При **ценностном подходе** на основе маркетинговых исследований определяют возможную цену на продукт, возможный объем продаж и уже затем определяется технология производства и затраты на производство и продажу соответствующего продукта. Возможную прибыль определяют вычитанием из цены полной производственной себестоимости и расходов на продажу. Ценностной подход часто используют при установлении цен на новые виды продукции, в элитных клубах, ресторанах, магазинах, при оказании экзотических услуг и т. п.

При **затратном подходе** цены на продукты устанавливают исходя из себестоимости их производства и продажи, намеченной прибыли и рентабельности. Например, если полная себестоимость намеченной к производству и продаже продукции составляет 100 руб. и организация планирует рентабельность на уровне 20%, то цена на продукт устанавливается на уровне 120 руб. за единицу.

При затратном подходе цена устанавливается, как правило, исходя из намеченной рентабельности и полной себестоимости проданной продукции, которая складывается из неполной производственной себестоимости, общехозяйственных расходов и расходов по продаже. Вместе с тем возможны хозяйственные ситуации, когда цены на продукты или услуги целесообразно устанавливать на уровне их неполной производственной себестоимости и расходов на продажу.

**3. Принятие решений по ценам на основе сравнения релевантных доходов и релевантных расходов**

Релевантные затраты - проектные затраты, фактические затраты нужны только как база для прогнозирования затрат, принятие правильного решения зависит от информации представляемой учетной системой. Более удобная система не по переменным издержкам, а по полной себестоимости. Например, предприятие сбывает продукцию через торговых представителей, по утрам они загружают продукцию в машины, днем собирают заказы от покупателей. Чувствуя, что некоторая продукция более прибыльна, чем другая, руководитель просит проанализировать затраты и выручку. Бухгалтер, которому было дано задание, отнес все производственные и коммерческие расходы на продукцию, чтобы подсчитать прибыль на каждую единицу. Результаты расчетов показали, что некоторые изделия были проданы в убыток и руководитель снимает их с производства. Однако после этого прибыль предприятия снизилась, так как уменьшение выручки не повлекло за собой изменение затрат. Часть накладных и коммерческих расходов осталась прежней.

Руководство иногда сталкивается с проблемой: стоит ли брать специальный заказ по ценам ниже рыночных?

Например, предприятие производит обувь. Новый покупатель предложил купить оптом 20 000 пар по 7,5 р. за единицу, всего на 150 000 р., он берет на себя транспортные расходы. Руководитель настроен против спецзаказа, так как цена 7,5 р. ниже полной себестоимости (8,125 р.). Следует ли принять заказ? Реализация за год - 80 000 пар, цена реализации - 10 р., переменные расходы на единицу - 5 р., постоянные - 250 000 р., коммерческие-120 000 р.

Плановый расчет прибыли на год (по методу полной себестоимости)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | На объем | На единицу |
| Выручка: 80 000 пар за год х 10 р. за пару | 800 000(1000 000) | 10 |
| Производственная себестоимость |  |  |
| (включая 250 000 р. постоянных и 5 р. на |  |  |
| пару переменных расходов) | 650 000 (750 000) | 8,125 |
| Валовая прибыль | 150 000 (250 000) | 1,875 |
| Коммерческие расходы | 120 000 | 1,5 |
| Прибыль | 30 000(130 000) | 0,375 |

Релевантными при принятии спецзаказа являются только переменные затраты. Постоянные производственные и все коммерческие расходы никаким образом не повлияют на прибыль - эти расходы нерелевантные.

Плановый расчет прибыли на год по двум вариантам (по методу директ-костинг)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Без спецзаказа 80 000 ед. | | Со спецзаказом 100 000 ед. | |
|  | На единицу | Всего | Всего |  |
| Выручка Переменные расходы производственные Маржинальный доход Постоянные расходы Коммерческие расходы Всего постоянных расходов Прибыль | 10 5,0 5,0 3,125 1,5 4,725 0,375 | 800 000 400 000 400 000 250 000 120 000 370 000 30 000 | 950 000 500 000 450 000 250 000 120 000 370 000 80 000 | 150 000 100 000 50 000 50 000 |

В ценообразовании под полной понимают себестоимость, включающую не только производственные, но административные и коммерческие расходы. Наибольшее влияние на ценообразование оказывают покупатели, конкуренты и затраты. Менеджер должен посмотреть на товар глазами покупателя. Покупатель может отвергнуть вашу продукцию и предпочесть товар конкурента, выбрав аналогичный более дешевый или имеющий лучшие характеристики.

Если вы знаете технологию конкурирующей фирмы, размер производственных Площадей, затраты и оперативную политику, то вам леще установить цену на свою продукцию. Иногда важнее захватить рынок сбыта или установить долговременные связи, а не замыкаться на ценах. Но наиболее практично установить ту минимальную цену, которая в краткосрочном периоде все же обеспечит прибыль.

В ценообразовании наиболее рационально использовать маржинальный подход. Во-первых, он представляет более детальную информацию, выделяя переменные и постоянные расходы. При нем легко сопоставлять поведение прибыли, затрат и объема, и, следовательно, установить разумную цену.

При методе полной себестоимости постоянные расходы наравне с переменными усредняются, и если меняется объем, то доля постоянных расходов, приходящихся на единицу, изменяется.

Предприятия, которые опираются при ценообразовании на затраты, чаще используют метод полной себестоимости, а не директ-костинг.

**Тема 9. Использование данных управленческого учета для анализа и обоснования решений на разных уровнях управления**

**1. Анализ соотношения прибыли, затрат и объема продаж**

На предприятии часто имеют место экономические ситуации, связанные с колебанием объемов производства (колебания загрузки производственных мощностей) и реализации продукции. Кроме того, наблюдается тенденция увеличения доли постоянных затрат в их общем объеме. Эти процессы существенно сказываются на колебании себестоимости изделий, а значит, и на прибыли.

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-кост».

Основные цели анализа:

- 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;

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

При помощи данного анализа можно просчитать различные варианты производственной программы, когда изменяется один или несколько параметров производства (цены на материалы, затраты на рекламу). Инструментом анализа являются графические и аналитические модели взаимосвязи показателей затрат, объема производства и выручки. Поскольку модель - абстракция реальных условий, то определены основные допущения, ориентированные на стабильные условия деятельности предприятия (объем производства равен объему реализации, неизменные цены реализации, выручка пропорциональна объему производства, ассортимент продукции постоянный) и прямолинейный характер поведения затрат при изменении объема производства в области релевантности.

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.

Величина прибыли определяется разницей между выручкой от реализации продукции и суммарными затратами.

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 и фактически возмещаются 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 (Зпе );

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.

Величина суммы покрытия (маржинального дохода) - важная информация для управления предприятием. Эта величина показывает «вклад» изделия в покрытие постоянных затрат и в прибыль предприятия.

«Директ-кост» как система управленческого учета основан на делении расходов на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства. Цена устанавливается на основе переменных затрат и включает себестоимость, скалькулированную по переменным затратам, и определенную долю прибыли. Постоянные затраты погашаются из маржинального дохода.

Зависимость цены, сформированной на основе переменных затрат следующая:

- если рыночная цена будет ниже расчетной цены, то предприятие получит убытки;

- если рыночная цена выше расчетной, то полученный результат покроет не только все переменные затраты, но и все постоянные расходы полностью или частично.

Учет результатов тесно связан с учетом затрат, так как без калькулирования себестоимости носителей затрат невозможно определить результаты, получаемые путем сравнения продажной цены изделия и его себестоимости.

Учет результатов по носителям затрат может быть основан либо на учете полной себестоимости, либо на учете переменных издержек.

В случае учета результатов за период на основе полных затрат общую выручку сопоставляют с величиной полных затрат и в итоге получают производственный результат (прибыль).

При системе «директ-кост» общую выручку сравнивают с величиной переменных затрат и определяют величину маржинального дохода за отчетный период. Из величины маржинального дохода вычитают сумму постоянных затрат, которая не распределяется по носителям затрат.

Операционная прибыль определяется калькуляцией с полным распределением затрат и по переменным издержкам будет одна и та же.

Расчет сумм покрытия (маржинального дохода) может быть одноступенчатым и многоступенчатым. Одноступенчатый учет сумм покрытия основан на выделении единого неразделенного блока постоянных расходов, т. е. их перехода единой суммой из подсистемы учета по местам возникновения затрат в подсистему учета результатов за период.

**2. Анализ чувствительности прибыли к изменению анализируемых факторов**

Первичный операционный анализ опирается на такие понятия, ставшие уже классическими, как точка безубыточности, запас финансовой прочности и сила операционного рычага. Операционный анализ - неотъемлемая часть управленческого учета. В отличие от внешнего финансового анализа, результаты операционного (внутреннего) анализа могут составлять коммерческую тайну предприятия.

Данная технология позволяет прогнозировать поведение прибыли при различных комбинациях таких факторов, как цена, выручка от реализации, переменные и постоянные затраты, дает возможность планирования деятельности предприятия, позволяет просчитать последствия различных управленческих решений.

Для проведения операционного анализа следует последовательно выполнить следующие этапы:

. Определить силы операционных рычагов по каждому из анализируемых факторов.

. Произвести анализ чувствительности прибыли к анализируемым факторам.

. Провести анализ безубыточности.

. Определить компенсирующий объем реализации при прогнозируемом изменении одного из факторов.

Первым этапом операционного анализа является определение силы операционных рычагов по каждому фактору. Для этого следует воспользоваться следующими формулами:

СОР по объему реализации = МД/Приб;

СОР по цене = Выручка/Приб;

СОР по переменным затратам = Пер/Приб;

СОР по постоянным затратам = Пост/Приб,

где СОР - сила операционного рычага по анализируемому фактору; МД - маржинальный доход; Приб - прибыль; Пер - переменные затраты; Пост - постоянные затраты.

Действие операционного рычага проявляется в том, что любое изменение анализируемого фактора всегда порождает более сильное изменение прибыли.

Рассчитав силы операционных рычагов по анализируемым факторам, проведем анализ чувствительности прибыли к изменению одного из факторов, основанный на том, что в случае изменения анализируемого фактора прибыль в процентном отношении изменится в определенное число раз больше, чем изменится анализируемый фактор в процентном отношении. Значение силы воздействия операционного рычага по анализируемому фактору показывает, в какое определенное число раз больше изменится прибыль. Следствие этого отражено в универсальной формуле:

Дприб (%) = + СОР по анализируемому фактору х Дфакт(%),

где Дприб (%) -процентное изменение прибыли;

Дфакт (%) -процентное изменение анализируемого фактора.

Анализ чувствительности прибыли при изменении анализируемых факторов показывает процентное изменение прибыли при изменении одного из факторов на определенный процент.

**3. Управленческие решения по капиталовложениям**

Рассмотренные ранее управленческие решения принимаются, как правило, в процессе осуществления хозяйственной деятельности. Возможные ошибки при принятии таких решений поддаются корректировке и не имеют долгосрочных последствий.

Ошибки, допущенные при планировании капитальных вложений, наоборот, имеют долгосрочные последствия и могут привести к финансовому краху организации и большим финансовым потерям для государства. Неправильный выбор, например, места строительства для Московского мясокомбината (в Центральном округе г. Москвы) привел к существенным потерям государственных и акционерных средств.

Решения о крупных капитальных вложениях должны осуществляться на основе бизнес-планов. Они должны составляться группой специалистов или сторонней организацией.

Наряду с крупными капитальными вложениями, в организациях постоянно осуществляются сравнительно некрупные операции по капитальным вложениям - приобретение новых видов машин и оборудования, строительство подсобного помещения, осуществление работ по реконструкции и модернизации объектов основных средств и т. п. Для принятия решений о таких капиталовложениях руководителям необходимо иметь представление о методах оценки их эффективности.

Основными показателями оценки эффективности капитальных вложений являются: срок их окупаемости, сумма абсолютного экономического эффекта, показатель экономической эффективности, метод сравнительной оценки нормы прибыли, дисконтирование с использованием простых и сложных процентов и метод чистой дисконтированной стоимости.

**Срок окупаемости** капитальных вложений (Т) определяют отношением суммы вложений (К) к сумме планируемой годовой прибыли (П), т.е.

**Т=К/П**

Отмечая простоту и доступность использования данного метода оценки эффективности капитальных вложений, следует иметь в виду, что при данном методе не учитывается фактор времени, а, следовательно, и изменяющейся стоимости. Кроме того, при данном методе не принимаются во внимание доходы, получаемые после истечения срока окупаемости капитальных вложений.

**Абсолютный экономический эффект** по капитальным вложениям (Э) определяют как разницу между затратами по капитальным вложениям (К) и полученной прибылью за определенное количество лет (П):

Э = П - К.

**Экономическая эффективность** капитальных вложений определяется отношением прибыли, полученной от реализации проекта, к величине капитальных вложений.

Показатель прибыли на 1 руб. капитальных вложений называют нередко нормой прибыли и в этом случае используют **метод сравнительной оценки нормы прибыли по капитальным и финансовым вложениям.**

Сущность данного метода заключается в определении нормы прибыли по каждому виду капитальных вложений и сопоставлении их с нормой прибыли по высоколиквидным ценным бумагам.

В нашем примере норма прибыли составила за 10 лет 200%. Если норма прибыли по ликвидным ценным бумагам составит за этот период большую величину, то, возможно, целесообразнее свободные денежные средства вложить в приобретение ценных бумаг.

В приведенных расчетах эффективности капитальных вложений изменение стоимости денег во времени во внимание не принималось, и поэтому указанные расчеты не всегда позволяют принимать верные решения.

Для повышения объективности расчетов по капитальным вложениям необходимо осуществлять дисконтирование денежных потоков. Под дисконтированием понимают процесс определения стоимости ожидаемых к получению денег на данный момент (на сегодня). Дисконтирование осуществляют с помощью простых и сложных процентов.

Использование способа **простых процентов** предполагает неизменность базы, на которую начисляются проценты.

Сумма дохода за соответствующий период определяется по формуле

***D* = *К \* t \* N,*** где

*D -* величина дохода за период инвестирования;

*К* - сумма инвестиций;

*t* - количество периодов начисления процентов;

*N* - процентная ставка, выраженная дробью.

**Метод чистой дисконтированной стоимости.** Сущность данного метода заключается в сопоставлении ожидаемых дисконтированных доходов от инвестиций с величиной первоначальных затрат. Если полученная разница - величина положительная, то проект может быть принят. При отрицательной разнице проект обычно отклоняется. При сравнении нескольких проектов предпочтение отдается тому проекту, у которого положительная разница оказывается большей.

ЧДС=D1/(1+N)^1+Dn/(1+N)^n - K

где ЧДС - сумма чистой дисконтированной стоимости; *D1,.. Dn* - доходы за соответствующие периоды; *п -* последний период; *К -* сумма инвестиций.

**Менеджеру, студенту, преподавателю**

|  |
| --- |
| **НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ и переработка:**  **1. Дипломы, курсовые, рефераты, чертежи...**  **2. Диссертации и научные работы**  **3. Школьные задания**  **Онлайн-консультации**  **Любая тематика, в том числе ТЕХНИКА**  **Приглашаем авторов**  [**http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml)  **УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ –**  **На сайте электронной библиотеки по экономике и праву**  [**www.учебники.информ2000.рф**](http://www.учебники.информ2000.рф) |

|  |  |
| --- | --- |
| [**СТУДЕНЧЕСКИЕ и АСПИРАНТСКИЕ РАБОТЫ на ЗАКАЗ**](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**КНИЖНЫЙ МАГАЗИН**](http://учебники.информ2000.рф/chitai.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ТОВАРЫ для ХУДОЖНИКОВ и ДИЗАЙНЕРОВ**](http://учебники.информ2000.рф/kar.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**АУДИОЛЕКЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/lectr.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**IT-специалисты: ПОВЫШЕНИЕ КВАЛИФИКАЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/otu.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ФИТНЕС на ДОМУ**](http://учебники.информ2000.рф/fit1.shtml) |  |