

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Московский государственный университет экономики,
статистики и информатики**

**Московский государственный институт эконометрики,
финансов и права**

Егорова Л.И.

**Бухгалтерский
управленческий учет**

Москва 2002

Егорова Л.И. Бухгалтерский управленческий учет / Моск. гос. ун-т экономики, статистики и информатики. - М., 2002 - 54 с.

© Егорова Л.И., 2002

© Московский государственный университет экономики, статистики и информатики, 2002

СОДЕРЖАНИЕ

Тема 1. «Основы бухгалтерского управленческого учета»	5
1.1. Понятие бухгалтерского управленческого учета	5
1.2. Предмет, метод, задачи и объекты исследования управленческого учета	6
1.3. Качественные характеристики информации, предоставляемой управленческим учетом. Виды используемой информации	7
1.4. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета	9
1.5. Организация управленческого учета на предприятии	11
1.6. Функции бухгалтера-аналитика, осуществляющего управленческий учет	12
Тема 2. «Классификация и характеристика затрат»	13
2.1. Понятие затрат, их классификация	13
2.2. Организация учета производственных затрат	18
Тема 3. «Анализ соотношения прибыли, затрат и объема продаж (CVP – анализ)»	20
3.1. Анализ поведения затрат	20
3.2. Методы разделения затрат на постоянные и переменные части	22
3.3. Взаимосвязь «затраты – объем – прибыль» и анализ величин в критической («мертвой») точке. Концепция «маржинального дохода»	23
3.4. Допущения CVP – анализа	26
Тема 4. «Объекты учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции»	27
4.1. Определение себестоимости продукции. Ее состав и виды. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством	27
4.2. Принципы калькулирования, его объект и методы	31
4.3. Методы калькулирования себестоимости продукции	33
4.3.1 Попроцессный метод	33
4.3.2 Попередельный метод	35
4.3.3 Позаказный метод	37
4.4. Калькулирование полной и производственной себестоимости	38
4.4.1 Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг)	38
4.4.2 Учет косвенных расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг)	41

4.5. Калькулирование себестоимости по переменным издержкам. Direct-Costing-System как подсистема управленческого учета Нормативный учет и анализ отклонений.....	44
Тема 5. «Бюджеты и стандарты как инструмент планирования и контроля»	46
Тема 6. «Система внутрихозяйственной управленческой отчетности».....	49
Тема 7. «Принятие управленческих решений».....	51
Список рекомендуемой литературы	54
Нормативные документы по бухгалтерскому учету	54
Основная литература	55
Дополнительная литература	55

Тема 1. «Основы бухгалтерского управленческого учета»

- 1.1. Понятие бухгалтерского (управленческого) учета.
- 1.2. Предмет, метод, задачи и объекты исследования управленческого учета.
- 1.3. Качественные характеристики информации, предоставляемой управленческим учетом. Виды используемой информации.
- 1.4. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета.
- 1.5. Организация управленческого учета на предприятии.
- 1.6. Функции бухгалтера-аналитика, осуществляющего управленческий учет.

1.1. Понятие бухгалтерского управленческого учета

Современный управленческий учет можно определить как *вид деятельности в рамках одной организации, который обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, используемой для планирования, управления и контроля за деятельностью организации.*

Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций.

Управленческий учет представляет собой одновременно систему и область исследований.

Он является важным элементом системы управления предприятием.

Бухгалтерский управленческий учет – связующее звено между учетным процессом и управлением предприятием.

Изучение особенностей управленческого учета позволяет сделать вывод о том, что он служит для:

- предоставления необходимой информации администрации для управления производством и принятия решений на перспективу;
- исчисления фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и отклонений от установленных норм, стандартов и смет;
- определения финансовых результатов по реализованным изделиям или их группам, новым технологическим решениям, центрам ответственности и другим позициям.

В отечественной практике пока не используется понятие управленческого учета. Многие его элементы входят в сложившуюся в России систему бухгалтерского учета (учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции); оперативный учет; экономический анализ (анализ себестоимости продукции, обоснование принимаемых решений, оценка выполнения плановых заданий и др.).

Вместе с тем отечественная практика пока не увязана с маркетингом, не определяются отклонения фактических затрат от прогнозных, не используется такая категория, как будущий рубль, и т.п.

1.2. Предмет, метод, задачи и объекты исследования управленческого учета

Предметом управленческого учета является производственная деятельность организации в целом и ее отдельных структурных подразделений. Хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер (операции с ценными бумагами, продажа или покупка имущества, арендные или лизинговые операции, инвестиции в дочерние и зависимые общества и т.п.), выходят за рамки предмета управленческого учета.

Объектами управленческого учета являются издержки (текущие и капитальные) предприятия и его структурных подразделений – центров ответственности; результаты хозяйственной деятельности как всего предприятия, так и отдельных центров ответственности; внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен; бюджетирование и внутренняя отчетность.

Задачей бухгалтерского управленческого учета является составление внутренних отчетов, информация которых предназначена для собственников предприятия (организации) и его управляющих (менеджеров). Эти отчеты должны содержать информацию не только об общем финансовом положении предприятия, но и о состоянии дел непосредственно в области производства. Содержание отчетов может меняться в зависимости от их целевого назначения и должности администратора, для которого они предназначены. Менеджеры нуждаются в информации, которая поможет им в принятии решений, контроле и регулировании управленческой деятельности. К такой информации можно отнести, например, продажные цены, затраты на производство, спрос, конкурентоспособность, рентабельность товаров, выпускаемых их предприятием.

Методы, используемые в бухгалтерском учете, весьма разнообразны:

- элементы метода бухгалтерского финансового учета (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность);
- индексный метод (применяемый в статистике);
- приемы экономического анализа (в частности, факторный анализ);

- математические методы (корреляции, линейного программирования, наименьших квадратов и др.). Управленческий учет сегодня немыслим без использования ЭВМ.

Все вышеперечисленные методы интегрируются в единую систему и используются в целях управления предприятием. Обобщая сказанное, можно заключить, что **метод управленческого учета** – это системный оперативный анализ.

Рассмотрение особенностей бухгалтерского управленческого учета позволяет сформулировать важнейшие его **цели**:

- оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений;
- контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;
- обеспечение базы для его ценообразования;
- выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

1.3. Качественные характеристики информации, предоставляемой управленческим учетом. Виды используемой информации

Информация – это сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах, т.е. все то, что расширяет представление об объекте исследования.

Целью бухгалтерского управленческого учета является обеспечение внутренних пользователей предприятия информацией, необходимой для контроля за производственной деятельностью и принятия решений по результатам этой деятельности. К такой информации в первую очередь относятся данные о затратах на производство, себестоимости продукции и отдельных ее видов, рентабельности, выпуске и результатах реализации продукции, работ, услуг.

В управленческом учете возможно использование **неколичественной** информации (слухи, результаты социологических опросов и т.п.), так и **количественной**, источники которой можно подразделить на **учетные** и **внеучетные**.

К **учетным источникам** относятся:

1. Бухгалтерский учет и отчетность, которые наиболее полно отражают и обобщают хозяйственные средства и хозяйственные операции. Методами сплошного и непрерывного наблюдения, строгого документирования, систематизации на счетах, группировке в балансе и других отчетных таблицах достигается объективная количественная характеристика всей совокупности средств предприятия по составу и размещению, источникам образования и целевому назначению.

2. Статистический учет и отчетность отражают совокупность массовых явлений и процессов, характеризуют их с количественной стороны (в увязке с качественной стороной), позволяют выявить определенные экономические закономерности, служат важным источником информации.

3. Оперативный учет и отчетность, применяемые на отдельных участках хозяйственной деятельности организаций, обеспечивают более быстрое по сравнению со статистикой и бухгалтерией получение соответствующей информации. Для текущего управления подобная информация необходима.

К **внеучетным источникам** относятся:

- материалы внутриведомственной и вневедомственной ревизии, внешнего и внутреннего аудита;
- материалы лабораторного и врачебно-санитарного контроля;
- материалы проверок налоговой службы;
- материалы постоянно действующих производственных совещаний;
- материалы собраний трудовых коллективов;
- материалы печати;
- пояснительные и докладные записки, переписка с вышестоящей организацией, финансовыми и кредитными организациями;
- материалы, получаемые в результате личных контактов с исполнителями.

Принцип документальной обоснованности учетной информации в управленческом учете может игнорироваться, в связи с чем используются как фактические, так и прогнозные оценки.

Для принятия оперативных управленческих решений может применяться **полная** или **неполная** информация об объекте исследования.

Неполная информация, которая подвергается быстрой обработке, в ряде случаев оказывается достаточной.

К информации бухгалтерского управленческого учета предъявляются следующие **требования**:

- 1) **адресность**, т.е. внутрипроизводственная учетная информация должна представляться конкретным адресатам в соответствии с уровнем их подготовленности и иерархии;
- 2) **оперативность**, т.е. информация должна предоставляться в сроки, дающие возможность сориентироваться и вовремя принять эффективное решение, в противном случае, она малопригодна для целей управления;
- 3) **достаточность**, т.е. информация должна предоставляться в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне управленческого решения, однако она не должна быть избыточной и

- отвлекать внимание ее потребителя на несущественные или не относящиеся к делу сведения;
- 4) **аналитичность**, т.е. информация, для внутренних управленческих целей, должна содержать данные текущего экспресс-анализа или предполагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами времени;
 - 5) **гибкость и инициативность**. Конкретный блок информации должен отвечать вышеназванным принципам и обеспечивать всю полноту информационных интересов в условиях меняющихся управленческих ситуаций или в связи с изменениями в факторах производства. Кроме того, центрам ответственности должна предоставляться возможность формулировать свои предложения по использованию данной информации и направлять их на рассмотрение вышестоящего звена.
 - 6) **полезность**, т.е. информация должна привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска и объективно оценивать работу менеджеров предприятия;
 - 7) **достаточная экономичность**, т.е. затраты по подготовке внутрифирменной информации не должны превышать экономического эффекта от ее использования.

1.4. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Большинство элементов финансового учета можно найти и в управленческом учете:

- в обеих системах рассматриваются одинаковые хозяйственные операции. Например, поэлементно отражаемые в системе финансового учета данные о видах затрат (сырья и материалов, заработной платы, амортизационных отчислений) используются одновременно и в управленческом учете;

- на основе производственной или полной себестоимости, рассчитанной в системе управленческого учета, производится балансовая оценка изготовленных на предприятии активов в системе финансового учета;

- общепринятые принципы финансового учета действуют и в управленческом учете;

- оперативная информация используется не только в управленческом учете, но и для составления финансовых документов.

Однако наиболее важной чертой, объединяющей два вида учета, является то, что их информация используется для принятия решений. Так, данные финансового учета помогают инвесторам оценить потенциал и перспективы предприятия, целесообразность инвестирования, а данные управленческого учета используются менеджерами для решения широкого круга проблем управления.

Однако наряду с этим имеются принципиальные различия по следующим вопросам:

	Финансовый учет	Управленческий учет
1. Обязательность ведения учета.	Обязательность ведения закреплена законодательно.	Ведение зависит от желания и воли руководства организации.
2. Цель ведения учета.	Составление финансовых документов для внешних пользователей.	Является только средством обеспечения планирования, управления и контроля в данной организации.
3. Пользователи информации.	Внешние пользователи (акционеры, кредиторы, государственные органы и пр.). Их запросы подразумеваются одинаковыми.	Внутренние пользователи (администрация, менеджеры). Известны их специфические запросы, на которые и должна ориентироваться система управленческого учета.
4. Методы ведения учета.	Счета и двойная запись, документация, инвентаризация.	Используются приемы, но не всегда. Возможно использование и специфических методов, запись информации не обязательно ведется по двойной системе.
5. Свобода выбора.	Основан на общепринятых принципах, которые регулируют запись, оценку и передачу финансовой информации, т.е. он до определенной степени централизован.	Организуется исходя из целей и задач управляющих, никак не регламентируется государством, служит лишь интересам предприятия. В большей степени основан на логике и опыте или на общей преэмптивности.
6. Используемые измерители.	Ведется в российской валюте – рублях.	Используются как денежные, так и неденежные измерители. Применяются натуральные, условно-натуральные, расчетные показатели.
7. Группировка затрат.	Затраты группируются по экономическим элементам (материалы, оплата труда, отчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления, прочие).	Предприятие самостоятельно решает вопрос о том, по каким статьям классифицировать затраты (по центрам ответственности, по носителям затрат и др.).
8. Основной объект учета.	Хозяйственная деятельность предприятия воспринимается как единое целое.	Деятельность предприятия рассматривается по центрам ответственности (центр затрат, центр выручки, центр прибыли). Центр ответственности – структурное подразделение, возглавляемое руководителем, который несет ответственность за результаты работы.
9. Периодичность составления отчетности.	Состав и периодичность составления отчетности устанавливается законодательными актами. Годовая отчетность составляется за год, промежуточная – месяц, квартал, и т.д.	Отчеты составляются по мере надобности: ежемесячно, еженедельно, ежедневно. Администрация предприятия самостоятельно устанавливает состав и периодичность представления внутренней отчетности.
10. Степень надежности информации.	Учет документально подтвержден, но его оценки не могут быть абсолютно точными.	Информация во многом носит расчетный характер и зачастую носит расчетный характер. Часто используются приблизительные оценки.

11. Степень открытости информации.	Отчетность является открытой, публичной.	Информация обычно является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер.
12. Привязка ко времени.	Отражает финансовую историю организации. Бухгалтерские проводки выполняются после совершения операции. Данные носят «исторический» характер.	Содержит как «историческую» информацию, так и оценки и планы на будущее.
13. Базисная структура.	Учет строится на известном балансовом уравнении: Активы = Капитал + Обязательства	Структура информации зависит от запросов пользователей.
14. Ответственность за правильность ведения учета.	Налоговыми органами могут быть наложены штрафные санкции за неправильное отражение информации в отчетности. Кредиторы или акционеры могут обратиться в суд по причине искажения информации в отчетности.	Не обязательно должны составляться в соответствии с установленными нормами и правилами и не предназначены для широкой общественности.
15. Связь с другими дисциплинами.	Основан главным образом на собственном методе.	Тесно связан с другими дисциплинами – микроэкономикой, финансами, эконом. анализом, статистикой.

1.5. Организация управленческого учета на предприятии

Организация управленческого учета на предприятии является предметом деятельности администрации и никоим образом не регулируется со стороны государственных органов. Многообразие организаций, определяемое формами собственности, экономическими, юридическими, технико-технологическими и другими факторами, а также компетентность руководителей и их потребность в той или иной управленческой информации обуславливают разнообразие конкретных форм организации управленческого учета.

В организационной структуре любого предприятия между его отдельными подразделениями возможны линейные и нелинейные (штабные) производственные отношения. **Линейные** отношения предполагают дачу указаний подчиненным лицам. Например, начальники цехов подчинены руководителю производства, что свидетельствует о наличии линейных отношений. Главный бухгалтер-аналитик отвечает за работу всей бухгалтерской службы, следовательно, здесь присутствуют линейные отношения.

Нелинейные (штабные) производственные отношения возникают тогда, когда один отдел предоставляет услуги другим отделам. В этом смысле функции бухгалтера-аналитика также носят штабной характер, так как подчиненная ему бухгалтерская служба консультирует, обслуживает и координирует остальные подразделения предприятия.

1.6. Функции бухгалтера-аналитика, осуществляющего управленческий учет

Планирование.

Этому предшествует формирование итогов за отчетный период, их обобщение и анализ. Сформулированные выводы используются в дальнейшем планировании и прогнозировании.

На стадии планирования бухгалтер-аналитик участвует в разработке частных бюджетов предприятия, которые затем сводятся в общий (генеральный) бюджет, представляемый на утверждение руководству. Бухгалтер-аналитик участвует в обсуждении производственной программы предприятия, в оценке предложений по капитальным вложениям, выявляет наиболее рентабельные виды продукции, рекомендует потенциальные рынки сбыта и оптимальные цены. Современный бухгалтер-аналитик в равной мере должен владеть методами оперативного бухгалтерского учета, финансового анализа и финансового планирования.

Контроль.

По окончании отчетного периода бухгалтер-аналитик составляет отчеты об исполнении бюджета каждым центром ответственности, в которых приводится сравнительный анализ запланированных и достигнутых результатов. При этом выявляются нежелательные расхождения между фактическими и плановыми показателями, определяются причины этого, чтобы в дальнейшем исключить их влияние.

Стимулирование.

Бюджеты и отчеты об их исполнении, подготовленные бухгалтером-аналитиком, стимулируют деятельность персонала предприятия, ведь бюджеты содержат плановые показатели, которые должны быть достигнуты. Своей деятельностью бухгалтер-аналитик создает основу для повышения эффективности управления предприятием.

Таким образом, бухгалтер-аналитик, во-первых, несет ответственность перед руководством за реальность бухгалтерских отчетов подразделений, во-вторых, оказывает помощь управляющим центрами ответственности в планировании и подведении итогов их работы.

Тема 2. «Классификация и характеристика затрат»

2.1. Понятие затрат, их классификация.

2.2. Организация учета производственных затрат.

2.1. Понятие затрат, их классификация

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) называют *издержками производства*. В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин «затраты на производство».

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

По **месту возникновения** затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные на продажу. Эта группировка необходима для определения себестоимости продукции.

По **видам** затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить.

К основным задачам управленческого учета относят:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;
- принятие управленческого решения и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат.

1. Для расчета себестоимости произведенной продукции, оценки стоимости запасов и определения размера полученной прибыли затраты классифицируют на:

1.1. Входящие и истеющие.

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

Если же эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд **истеющих**. В качестве примера входящих затрат торгового предприятия можно привести одну статью актива баланса – товары. Если эти товары не реализованы и хранятся на складе, то они регистрируются в балансе как входящие. Если же эти товары проданы, то понесенные в связи с ними закупочные затраты следует отнести к истекшим.

1.2. Прямые и косвенные.

К **прямым затратам** относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство» и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

Прямые материальные затраты.

Каждое производственное изделие состоит из каких-либо материалов. Основные материалы – это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и экономично, без особых затрат относить на определенное изделие.

В ряде случаев экономически невыгодно учитывать расход материалов, приходящийся на каждый вид продукции. Например, гвозди в мебели, болты в автомобилях и т.п. Такие материалы считаются вспомогательными, а расходы по ним – косвенными общепроизводственными расходами, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяются между отдельными видами продукции.

Прямые затраты на оплату труда включают в себя все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Издержки на оплату труда за работу, которые нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, называют косвенными расходами на оплату труда. Например, оплата труда таких рабочих, как механики, контролеры. Такие расходы на оплату труда относятся к косвенным общепроизводственным расходам.

Косвенные затраты (общепроизводственные) - это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на

конкретные виды изделий. Они учитываются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» и распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия.

1.3. Основные и накладные расходы.

К **основным** относятся все виды ресурсов (предметы труда в виде сырья, основных материалов, полуфабрикатов; амортизация основных производственных фондов; заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг).

Накладные расходы – это расходы на управление предприятием.

Накладные расходы		
Общепроизводственные		Общехозяйственные
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	Общехозяйственные расходы на управление	
<ul style="list-style-type: none"> - амортизация оборудования и транспортных средств; - текущий уход и ремонт оборудования; - энергетические затраты на оборудование; - услуги вспомогательных производств по обслуживанию оборудования и рабочих мест; - заработная плата и отчисления на социальные нужды рабочих, обслуживающих оборудование; - расходы на внутривозвездские перевозки материалов, полуфабрикатов, готовой продукции; - прочие расходы, связанные с использованием оборудования. 	<ul style="list-style-type: none"> - расходы по производственному управлению; - затраты, связанные с подготовкой и организацией производства; - содержание аппарата управления производственными подразделениями; - амортизация зданий, сооружений, производственного инвентаря; - содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря; - затраты на обеспечение нормальных условий работы; - затраты на профориентацию и подготовку кадров. 	<ul style="list-style-type: none"> - административно-управленческие расходы; - расходы по техническому управлению; - расходы по производственному управлению; - расходы по управлению снабженческо-заготовительной деятельностью; на управление финансово-сбытовой деятельностью; - расходы на рабочую силу: на набор, отбор, подготовку руководителей, обучение, переподготовку и на повышение квалификации; - оплата услуг, оказываемых внешними организациями; - содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря; - обязательные сборы, налоги, платежи и отчисления.

1.4. Входящие в себестоимость продукции (производственные) и внепроизводственные (периодические и затраты периода).

Производственные затраты – это материализованные затраты, состоящие из трех элементов: - прямые материальные затраты;

- прямые затраты на оплату труда;
- общепроизводственные затраты.

Производственные затраты овеществлены в запасах материалов, в объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции на складе. В управленческом учете их часто называют запасоемкими.

Периодические затраты – это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. Эти затраты называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода. Эти расходы, как правило, связаны с полученными в течение отчетного периода услугами. Периодические расходы представлены издержками непроизводственного характера, не связанными непосредственно с производственным процессом. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Первые предполагают расходы, связанные с осуществлением продаж и поставок продукции, вторые – расходы по управлению предприятием.

1.5. Одноэлементные и комплексные затраты.

Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов (общепроизводственные расходы).

1.6. Текущие и единовременные.

2. Для принятия решения и планирования различают:

2.1. Постоянные, переменные, условно-постоянные (условно-переменные) затраты.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные (прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и полуфабрикаты), так и непроизводственные затраты (расходы на упаковку продукции, транспортные расходы, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара).

Разновидностью переменных затрат являются **пропорциональные затраты**. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности предприятия, называют **постоянными производственными** затратами (расходы на рекламу, арендная плата, амортизация основных средств и нематериальных активов).

В реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. Экономические явления и связанные с ними затраты по своему содержанию значительно сложнее, и поэтому в большинстве случаев издержки являются *условно-переменными (или условно-постоянными)*. В этом случае изменение деловой активности организации также сопровождается изменением издержек, но в отличие от переменных затрат зависимость не является прямой. Условно-переменные (условно-постоянные) затраты содержат как переменный, так и постоянный компоненты. Например, плата за телефон состоит из фиксированной абонентной платы (постоянная часть) и оплаты междугородних переговоров (переменная часть).

2.2. Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках.

Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего, при этом показатели можно разбить на две группы: первые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принятого решения. Когда рассматривается большое количество альтернатив, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решения усложняется. Поэтому целесообразно сравнивать между собой показатели второй группы, т.е. те, которые меняются от варианта к варианту. Показатели первой группы, напротив, не принимаются в расчет при оценках.

2.3. Безвозвратные затраты.

Это истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант не способен откорректировать, т.е. эти произведенные ранее затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями.

2.4. Вмененные затраты (упущенная выгода).

В управленческом учете иногда для принятия решения необходимо начислить или приписать (вообразить) затраты, которые могут реально и не состояться в будущем. Такие затраты называются вмененными. Это упущенная выгода предприятия, это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

2.5. Предельные и приростные затраты.

Приростные затраты являются дополнительными и появляются в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции.

Предельные затраты и доходы представляют собой дополнительные затраты и доходы в расчете на единицу продукции (товара).

2.6. Планируемые и непланируемые.

Планируемые – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, сметами они включаются в плановую себестоимость продукции.

Непланируемые – затраты, которые отражаются только в фактической себестоимости продукции.

3. Для осуществления функций контроля и регулирования в управленческом учете различают:

3.1. Регулируемые и нерегулируемые затраты (контролируемые и неконтролируемые).

Регулируемые затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на *нерегулируемые* он воздействовать не может.

2.2. Организация учета производственных затрат

Под **организацией учета производственных затрат** понимается, во-первых, система используемых предприятием бухгалтерских счетов и, во-вторых, применяемые предприятием подходы к группировке своих издержек.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета для учета затрат на производство (III Раздел «Затраты на производство»). В ныне действующем счетном плане не предусмотрено специального раздела для счетов управленческого учета, и они встречаются по существу во всех его частях. Для обобщения данных о производственных затратах на обычные виды деятельности предприятия используют калькуляционные счета (20,21,23,29) и собирательно-распределительные счета (25,26,28).

Организация производственного учета помимо формирования счетного плана предполагает и определенную группировку издержек предприятия в зависимости от того, что считается объектом учета затрат.

Объект учета затрат – это места возникновения этих затрат.

При этом возможны: учет издержек по видам, по местам их возникновения, по центрам ответственности и по носителям затрат.

1). Учет издержек по видам – необходимое условие для итогового контроля издержек. Среди возможных видов выделяют материальные затраты, амортизационные отчисления, расходы на оплату труда, отчисления с заработной платы, прочие расходы.

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 ее снижения.

2). Учет издержек по местам их возникновения.

Место возникновения затрат – это структурное подразделение предприятия, по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами.

Местами возникновения затрат являются рабочие места, участки, бригады, цехи, отделы предприятия. Каждому такому участку присваивается свой регистрационный номер, который фиксируется в номенклатуре мест возникновения издержек на предприятии.

Учет издержек по местам их возникновения позволяет руководству предприятия обеспечить:

- действенный и всесторонний контроль эффективности работы как предприятия в целом, так и его структурных подразделений;
- распределение накладных расходов между отдельными видами продукции, что необходимо при калькулировании себестоимости продукции.

3). Учет по центрам ответственности.

Центр ответственности – это сегмент предприятия, за результаты работы которого отвечает его руководитель. Цель организации такого учета состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы отклонения от сметы (утвержденного плана) могли быть отнесены на конкретное лицо.

4). Учет затрат по носителям.

В зависимости от технологии и характера продукции носителями затрат могут быть изделия и полуфабрикаты, группы однородных изделий, виды работ и услуг. Другими словами, это виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для продажи.

Принимая во внимание эти обстоятельства и учетную политику на будущий год, предприятие определяет, какие синтетические счета следует включить в рабочий план счетов и какие субсчета необходимо открыть к этим счетам.

На организацию учета производственных затрат оказывает влияние ряд факторов: вид деятельности предприятия, принятая им структура управления, правовая форма, и т.п.

Тема 3. «Анализ соотношения прибыли, затрат и объема продаж (CVP – анализ)»

- 3.1. Анализ поведения затрат.
- 3.2. Методы разделения затрат на постоянные и переменные части.
- 3.3. Взаимосвязь «затраты – объем – прибыль» и анализ величин в критической («мертвой») точке. Концепция «маржинального дохода».
- 3.4. Допущения CVP – анализа.

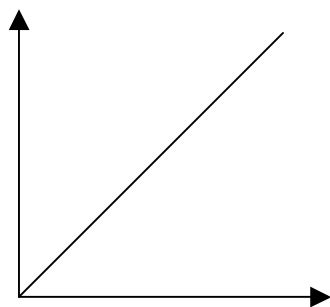
3.1. Анализ поведения затрат

Как было рассмотрено выше, переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные (прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и полуфабрикаты), так и непроизводственные затраты (расходы на упаковку продукции, транспортные расходы, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара).

Совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от показателя деловой активности организации, а переменные затраты на единицу продукции являются постоянной величиной.

Динамика переменных затрат представлена на рис.1.

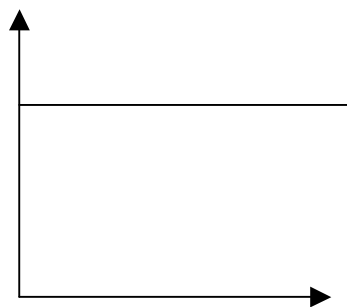
**Суммарные переменные
затраты, руб**



Объем производства, штук

a

**Переменные затраты на
единицу
(удельные), руб.**



Объем производства, штук

б

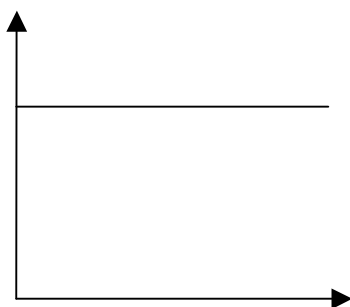
Рис. 1. Динамика суммарных (а) и удельных (б) переменных затрат.

Разновидностью переменных затрат являются **пропорциональные затраты**. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности предприятия, называют **постоянными производственными затратами** (расходы на рекламу, арендная плата, амортизация основных средств и нематериальных активов).

Динамика совокупных постоянных затрат приведена на рис.2.

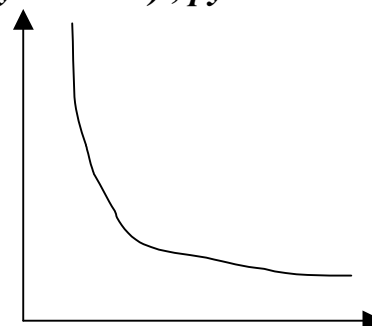
**Суммарные постоянные
затраты, рублей**



Объем производства, штук

a

**Постоянные затраты на единицу
(удельные), рублей**



Объем производства, штук

б

Рис. 2. Динамика суммарных (а) и удельных (б) постоянных затрат.

Для описания поведения переменных затрат в управленческом учете используется показатель – **коэффициент реагирования затрат (Крз)**. Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле:

$$\text{Крз} = \frac{\text{темпы роста затрат, \%}}{\text{темпы роста деловой активности фирмы, \%}}$$

Любые издержки в общем виде могут быть представлены формулой:

$Y = A + B * X$, где

Y – совокупные затраты, руб.,

A - их постоянная часть, не зависящая от объемов производства, руб.,

B – переменные издержки в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.,

X – показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и т.д.) в натуральных единицах измерения.

3.2. Методы разделения затрат на постоянные и переменные части

Поскольку в реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными, в большинстве случаев затраты организации разделяют на условно-переменные и условно-постоянные. В теории и практике управленческого учета существует ряд методов, позволяющих решить эту задачу. В частности, это методы корреляции, наименьших квадратов, метод высшей и низшей точек, который на практике является наиболее приемлемым.

Метод высшей и низшей точек довольно прост в применении. Его цель состоит в том, чтобы спрогнозировать поведение издержек при изменении деловой активности предприятия.

Из определенной совокупности значений суммарных затрат и объема выпускаемой продукции выбираются соответствующие показатели с максимальным и минимальным значениями. Затем рассчитывается коэффициент реагирования затрат (ставка переменных расходов) и определяется значение суммарных переменных затрат, приходящихся на выпускаемую продукцию. Из значения совокупных затрат вычитается значение переменных расходов, оставшаяся часть приходится на постоянные расходы.

Однако, как и в любом прогнозе, здесь существует некоторая вероятность ошибки. Это связано с тем, что значение двух крайних показателей не всегда имеет репрезентативный характер. Поэтому из расчета следует исключать случайные, нехарактерные данные.

3.3. Взаимосвязь «затраты – объем – прибыль» и анализ величин в критической («мертвой») точке. Концепция «маржинального дохода»

Анализ «затраты – объем – прибыль» (CVP – анализ) построен на изучении и анализе поведения затрат, и в основе его лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объема производства и прибыли. CVP – анализ является инструментом управленческого планирования и контроля, поскольку с его помощью принимаются управленческие решения по установлению каналов распределения, заключению договоров, определению расходов на продажу и ценообразованию. Он обеспечивает обзор поведения затрат и выручки по отношению к запланированной прибыли, что может привести к изменению управленческой стратегии. Анализ также является трамплином для составления отчета о финансовых результатах по методу директ-костинг (маржинальный отчет). При помощи данных анализа легко просчитать различные варианты производственной программы, когда изменяются, например, затраты на рекламу, цены на продукцию или поставляемые материалы, структура производства. Иначе говоря, анализ «затраты – объем – прибыль» позволяет ответить на вопрос, что произойдет с финансовыми результатами при изменении уровня деловой активности организации.

Маржинальная прибыль – это превышение выручки от реализации над всеми переменными затратами, связанными с данным объемом продаж. Другими словами, маржинальная прибыль – это разница между выручкой от реализации и переменными затратами.

Критическая («мертвая») точка может быть определена как точка, в которой маржинальная прибыль минус постоянные затраты равна нулю, или точка, в которой маржинальная прибыль равна постоянным затратам. С этой точки организация начинает зарабатывать прибыль.

В системе бухгалтерского управленческого учета для вычисления точки безубыточности применяются три метода:

- 1) математический метод (метод уравнения);
- 2) метод маржинального дохода;
- 3) графический метод.

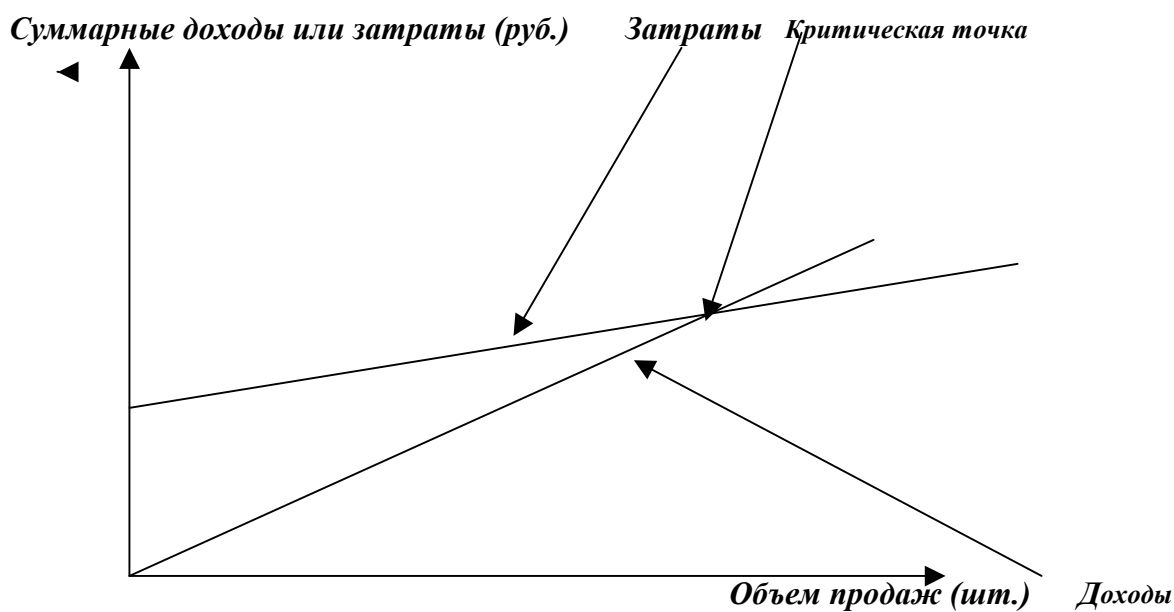
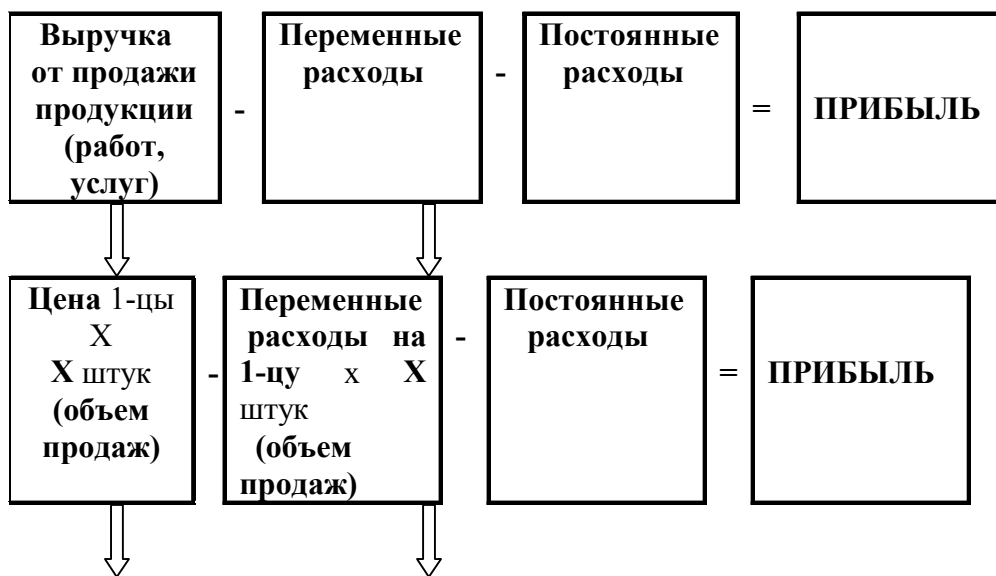


Рис. 3. График безубыточности.

Целью анализа величин в критической точке является нахождение уровня деятельности организации (объема производства), когда выручка от реализации становится равной сумме всех переменных и постоянных затрат, причем прибыль организации равна нулю. Величина в критической точке может быть выражена единицей продажи или денежным выражением продажи. То есть по существу анализ сводится к определению точки безубыточности такого объема производства, при котором организации обеспечен нулевой финансовый результат (нет убытков, он нет еще и прибылей).

Рассмотрим применение *математического метода (метода уравнения)*.

Для вычисления точки безубыточности сначала записывается формула расчета прибыли предприятия:



Затем в левой части уравнения за скобку выносятся объем продаж (X), а правая часть – прибыль – приравнивается к нулю (поскольку цель данного расчета – в определении точки, где у предприятия нет прибыли):

X штук (объем продаж)	X	Цена 1-цы - Переменные расходы на 1-цу	-	Постоянные расходы	=	0
-----------------------------	---	--	---	-----------------------	---	---

↓
Маржинальный доход на 1-цу продукции

Далее выводится конечная формула для расчета точки равновесия:

$X = \frac{\text{Постоянные расходы}}{\text{Маржинальный доход на 1-цу продукции}}$

В реальной жизни встречаются разные ситуации, а управленческие модели базируются на определенных допущениях, условностях. Анализ в условиях неопределенности и анализ чувствительности позволяют ответить на вопрос: что будет, если?

При анализе чувствительности можно, например, получить ответ на вопросы: какова будет прибыль, если объемные показатели отклоняются от запланируемых? Какая будет прибыль, если удельные переменные затраты вырастут на 10%?

Инструментом анализа чувствительности является величина выручки, которая находится за критической точкой. Критическая точка показывает, до какого предела может упасть объем продаж, чтобы не было убытка. Величина прибыли, получаемая организацией, определяется как разница между выручкой от продажи продукции и суммарными затратами. Каждая организация стремится максимизировать прибыль, но невозможно продать неограниченное количество продукции по одинаковой цене. Увеличение объема продаж приводит к насыщению рынка и падению платежеспособного спроса на продукцию. Ответы на подобные вопросы можно получить, используя данные анализа в условиях неопределенности и анализа чувствительности.

3.4. Допущения CVP – анализа

Однако, анализ взаимосвязи «затраты – объем – прибыль» и анализ величин в критической точке могут быть полезны и дать точные сведения, если выполняются предположения (допущения), лежащие в их основе:

- поведение постоянных и переменных затрат можно измерить точно;
- затраты и выручка от реализации имеют линейную зависимость от уровня производства;
- производительность внутри релевантного уровня активности не меняется;
- переменные затраты и цены не меняются в течение периода планирования;
- структура продукции не меняется в течение планового периода;
- объем продаж и объем производства приблизительно равны, то есть на конец анализируемого периода у предприятия не остается запасов готовой продукции (или они незначительны).

Если одно или несколько из данных допущений отсутствует, применение анализа «затраты – объем – прибыль» может привести к ошибкам.

Тема 4. «Объекты учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции»

- 4.1. Определение себестоимости продукции. Ее состав и виды. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством.
- 4.2. Принципы калькулирования, его объект и методы.
- 4.3. Методы калькулирования себестоимости продукции.
 - 4.3.1. Попроектный метод.
 - 4.3.2. Попередельный метод.
 - 4.3.3. Позаказный метод.
- 4.4. Калькулирование полной и производственной себестоимости.
 - 4.4.1. Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг).
 - 4.4.2. Учет косвенных расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг).
- 4.5. Калькулирование себестоимости по переменным издержкам. Direct-Costing-System как подсистема управленческого учета. Нормативный учет и анализ отклонений.

4.1. Определение себестоимости продукции. Ее состав и виды. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством.

Себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе ее создания природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Поскольку себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию, правильное исчисление этого показателя приобретает важнейшее значение для управленческого персонала организации, так как эта информация используется при анализе рентабельности выпускаемой продукции, выявлении резервов снижения ее себестоимости, является исходным пунктом в процессе ценообразования.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле обходится производство продукции.

Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции основной деятельности предприятий и организаций формируется на базе расходов

по обычным видам деятельности, осуществление которых связано с изготовлением данной продукции.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о подобных расходах установлены Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина РФ от 06.05.99г. № 33н). Согласно п.8 вышеуказанного документа, «для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.» Помимо указанного документа перечни и классификации затрат на производство продукции приведены в отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

В себестоимость продукции, в частности, включаются:

1. Затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним также относятся: затраты, связанные с подготовкой и освоением производства, расходы, связанные с изобретательством и рационализацией; расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров; отчисления на социальное и обязательное медицинское страхование; расходы по управлению производством и др.

2. Расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой и транспортировкой (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателем сверх цены на продукцию); оплатой услуг транспортно-экспедиционных и посреднических организаций, комиссионными сборами и вознаграждениями, уплачиваемыми сбытовым и внешнеторговым организациям; расходы на рекламу, включая участие в выставках, ярмарках и др.

3. Расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства (отчисления на покрытие затрат по геолого-разведочным и геолого-поисковым работам полезных ископаемых, на рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемую на корню, а также плата за воду).

Кроме того, в себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли, пособия в результате потери нетрудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании судебных решений.

В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе традиционно выделяются следующие ее **виды**:

1) цеховая (включает прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризует затраты цеха на изготовление продукции);

2) производственная (состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствует о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции);

3) полная себестоимость (производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов; характеризует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции).

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности:

в производственную себестоимость должны включаться лишь производственные затраты;

полная себестоимость состоит из производственной себестоимости, коммерческих и управленческих расходов.

Элементы себестоимости изделия представлены на рис.4.

				Производственная себестоимость	↑			Полная себестоимость	↑
<i>Прямые затраты на рабочую силу</i>	=	<i>Прямые затраты на рабочую силу</i>	=	<i>Прямые затраты на рабочую силу</i>	+	<i>Общепроизвод- ственные расходы</i>	=	<i>Прямые затраты на рабочую силу</i>	+
		<i>Общепроизвод- ственные расходы</i>		<i>Прямые материальные затраты</i>		<i>Общепроизвод- ственные расходы</i>			
<i>Общепроиз- водственные расходы</i>		<i>Прямые материальные затраты</i>		<i>Коммерческие расходы</i>		<i>Коммерческие расходы</i>		<i>Коммерческие расходы</i>	
					+				=

Рис. 4. Элементы себестоимости изделия.

В современной экономической литературе **калькулирование** определяется как *система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг)*.

В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяются себестоимость единицы продукции.

Задачей калькулирования является определение издержек, которые приходится на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенных для реализации, а также для внутреннего потребления.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

Информация, получаемая в процессе выполнения задач калькулирования, позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;
- целесообразность обновления действующей технологии и станочного парка;
- оценка качества работы управленческого персонала.

В зависимости от целей калькулирования различают **плановую**, **сметную** и **фактическую** калькуляцию.

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции. Она используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Все эти калькуляции отражают расходы на производство и реализацию конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Кроме того, различают индивидуальную и среднеотраслевую себестоимость.

Индивидуальная себестоимость свидетельствует о затратах конкретного предприятия по выпуску продукции; **среднеотраслевая** – характеризует средние по отрасли затраты на производство данного изделия. Она рассчитывается по формуле средневзвешенной из индивидуальных стоимостей предприятий отрасли.

4.2. Принципы калькулирования, его объект и методы

Объектом калькулирования являются издержки, связанные с производством конкретного продукта.

Современные системы калькулирования предоставляют управленческому персоналу организации информацию, позволяющую решать как традиционные задачи (оценка запасов готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства), так и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как целесообразность дальнейшего выпуска продукции, установление оптимальной цены на продукцию, оптимизация ассортимента выпускаемой продукции, целесообразность обновления действующей технологии и производственного оборудования, оценка качества работы персонала организации.

Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными **принципами**:

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство.

Действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету, позволяющими бухгалтеру реализовать этот принцип на практике, являются типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), разработанные с учетом их отраслевых особенностей, для организаций и предприятий сельского хозяйства, рыболовства, нефтедобывающей и газодобывающей промышленности, транспорта, строительства, торговли и общественного питания, издательской деятельности, научно-технической отрасли, электроэнергетике и других.

Так, строительные организации при калькулировании руководствуются Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ (утверждено Госстроем РФ 30.11.93 г. № 7-14/187, Минэкономки РФ, Минфином РФ 12.11.93 г.), для научно-технических организаций разработаны Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию научно-технической продукции (утверждены приказом Минэкономки России, Минфина России и Миннауки России от 15.06.1994 г. № ОР-22-2-46) и пр.

2. 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 продажи.

Выбор объекта учета затрат и калькуляционной единицы зависит от технологических особенностей производства, специфики производимой продукции.

3. Выбор метода распределения косвенных расходов.

Производится предприятием самостоятельно, фиксируется в учетной политике и является неизменным в течение всего финансового года.

4. Разграничение затрат по периодам.

Необходимость выполнения принципа начисления, т.е. отражения в бухгалтерском учете операций в момент их совершения без увязки с денежными потоками.

5. Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям.

Данный принцип задекларирован в Законе РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ и в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34-н.

6. Выбор метода учета затрат и калькулирования.

Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции – это совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции.

Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (работ, услуг), ее составом, способом обработки. Выбор предприятием соответствующего метода учета затрат на производство осуществляется самостоятельно и зависит от ряда факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции, то есть от индивидуальных особенностей предприятия.

Классификация методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции приведена на рис.5.

Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции						
Полнота учета затрат		Объективность учета и контроль затрат		Объект учета затрат		
<i>Калькулирование полной себестоимости</i>	<i>Калькулирование неполной себестоимости</i>	<i>Учет фактической себестоимости</i>	<i>Учет нормативных затрат</i>	<i>Попроцессный метод</i>	<i>Попередельный метод</i>	<i>Позаказный метод</i>

Рис.5. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

4.3. Методы калькулирования себестоимости продукции

По объектам учета затрат выделяют попроцессный, попередельный и позаказный методы калькулирования.

4.3.1 Попроцессный метод.

Попроцессный метод учета затрат применяется на предприятиях, вырабатывающих однородную продукцию и не имеющих незавершенного производства, полуфабрикатов и запасов готовой продукции. Производственные расходы за отчетный период составляют себестоимость всей выпущенной продукции (работ, услуг). Применяется на производствах с простым технологическим циклом (в угольной, горнорудной, газовой, нефтяной промышленности).

При отсутствии запасов готовой продукции (энергетические, транспортные организации) применяется *метод простой одноступенчатой калькуляции*.

Себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных затрат за отчетный месяц на количество произведенной за этот период продукции и рассчитывается по формуле:

$$C = Z / X,$$

где С – себестоимость единицы продукции, руб.;

Z – совокупные затраты за отчетный период, руб.;

X – количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуки, тонны, метры и т.д.).

Однако, на предприятиях, производящих один вид продукции, при отсутствии полуфабрикатов собственного производства, но имеющих

некоторое количество не проданной покупателю готовой продукции, применяется *метод простой двухступенчатой калькуляции*.

Расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

- 1) рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество изготовленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции;
- 2) сумма управленческих и коммерческих расходов делится на количество проданной за отчетный месяц продукции;
- 3) суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах.

Себестоимость продукции методом двухступенчатой простой калькуляции рассчитывается по следующей формуле:

$$C = Z_{\text{пр}} / X_{\text{пр}} + Z_{\text{упр}} / X_{\text{упр}},$$

где C – полная себестоимость продукции;

$Z_{\text{пр}}$ – совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.;

$Z_{\text{упр}}$ – управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

$X_{\text{пр}}$ – количество единиц продукции, произведенной в отчетном периоде;

$X_{\text{упр}}$ – количество единиц продукции, проданной в отчетном периоде.

Практическое использование данного метода предполагает наличие у предприятия простейшей системы учета затрат по местам их возникновения. Это позволяет выделить издержки производственной сферы, коммерческие и управленческие расходы.

Если же производственный процесс состоит из нескольких стадий (переделов), на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то пользуются *методом многоступенчатой простой калькуляции*.

В этом случае необходимо организовать учет затрат и количества полуфабрикатов по каждому переделу. Расчет себестоимости единицы продукции ведется по следующей формуле:

$$C = Z_{\text{пр}1} / X_1 + Z_{\text{пр}2} / X_2 + \dots + Z_{\text{упр}} / X_{\text{упр}},$$

где C – полная себестоимость единицы продукции, руб.;

$Z_{\text{пр}1}$, $Z_{\text{пр}2}$ – совокупные производственные издержки каждого передела, руб.;

$Z_{\text{упр}}$ – управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

X_1 , X_2 – количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, штук;

Хупр – количество проданные единиц продукции в отчетном периоде, штук.

4.3.2 Попередельный метод.

Попередельный метод используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые *переделами*. Производственный процесс характеризуется наличием отдельных стадий технологического цикла с самостоятельной технологией и организацией производства, например, в химической, нефтеперерабатывающей, цементной, металлургической, хлопчатобумажной промышленности.

В этих случаях объектом калькулирования становится продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Объектом учета затрат обычно является передел.

Передел – это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или отправлен на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию, т. е. на выходе из последнего передела – не полуфабрикат, а законченный продукт.

Особенностями попередельного метода учета, отличающего его от позаказного калькулирования, являются:

- 1) обобщение затрат по переделам, безотносительно к отдельным заказам, что позволяет калькулировать себестоимость каждого передела;
- 2) списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа;
- 3) организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;
- 4) простота и экономичность: нет карточек учета заказов, отсутствует необходимость распределять косвенные расходы между отдельными заказами.

В условиях массового характера производства, когда номенклатура выпускаемой продукции строго ограничена и когда предприятие специализируется на выпуске одного – двух изделий, также применяется

попередельный метод учета. Особенности массового производства являются:

- постоянство выпуска небольшой номенклатуры изделий в больших количествах;
- специализация рабочих мест на выполнении, как правило, одной постоянно закрепленной операции;
- значительное повышение удельного веса механизированных и автоматизированных процессов и резкое снижение ручных работ;
- применение труда рабочих, специализированных на ограниченном круге работ.

В промышленности применяется два варианта учета затрат на производство: *полуфабрикатный и бесполуфабрикатный*.

Учет затрат на производство при *бесполуфабрикатном* варианте ведется без бухгалтерского перечисления себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из одного структурного подразделения в другое. Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах.

Затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей расходов. Добавленные затраты отражаются по каждому цеху (переделу) в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. При этом варианте учета затрат на производство себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в процессе изготовления.

Этот метод проще и менее трудоемок, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих цехов и переделов, что повышает точность калькулирования. Данный метод предпочтительнее с точки зрения достоверности и точности калькулирования.

Однако в бесполуфабрикатном методе учета имеются и недостатки:

- использование данного метода предполагает инвентаризацию незавершенного производства сразу во всех цехах, так как затраты на незавершенные продукты числятся в местах их изготовления до выпуска готовой продукции;
- бесполуфабрикатный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой, что бывает необходимо при их продаже.

При *полуфабрикатном* варианте учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов

бухгалтерского учета. При этом варианте себестоимость определяется по выпуску продукции каждого цеха (передела).

При этом калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукция отдельных цехов, передаваемой другим цехам для обработки или сборки. Этот вариант используется на предприятиях, реализующих полуфабрикаты собственного производства на сторону.

При этом варианте предполагается использование синтетического счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов. По кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражается стоимость полуфабрикатов, переданных для дальнейшей переработки (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство») или проданным (в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»).

Преимуществом полуфабрикатного метода учета является наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела (она необходима при их продаже). Кроме того, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства. При этом не требуется одновременная инвентаризация незавершенного производства по всему предприятию.

4.3.3 Позаказный метод.

Позаказный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия.

В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Такие предприятия организуются для изготовления изделий ограниченного потребления.

Объектом калькуляции является производственный заказ (например, постройка корабля, строительство конкретного дома и др.), фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления.

Особенностями единичного типа производства являются:

- большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;

- технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления отдельных операций и деталей за рабочими местами;
- применение универсального оборудования и приспособлений;
- относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций;
- преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации;
- относительно длительный срок изготовления продукции.

Сферой применения позаказного метода учета являются также мелкосерийные промышленные предприятия, выпускающие продукцию в незначительных количествах.

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

4.4. Калькулирование полной и производственной себестоимости

4.4.1 Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг).

Как указывалось выше, затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции, условно делят на две большие группы – прямые и косвенные.

К прямым затратам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Называются они прямыми потому, что могут быть прямо отнесены на носитель затрат. Для отнесения косвенных расходов на продукт требуются специальные приемы.

Затраты основных материалов являются первым элементом прямых издержек (вспомогательные материалы учитываются в составе косвенных расходов).

Фактическая себестоимость материалов определяется исходя из затрат на их приобретение, включая проценты за пользование заемными средствами, комиссионное вознаграждение посреднику, расходы на транспортировку и доставку и т.д. На предприятиях текущий учет материалов ведут по учетным ценам, по среднепокупным ценам, по плановой (нормативной) себестоимости и др. Отклонения фактической себестоимости материалов от средней покупной цены или от плановой (нормативной) себестоимости учитываются на отдельных счетах по группам материалов.

Нормативными документами по бухгалтерскому учету разрешено определять фактическую себестоимость материалов, списываемых на носитель затрат, одним из следующих способов:

- по средней себестоимости;
- по себестоимости каждой единицы;
- по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО).

Выбранный метод для оценки израсходованных материалов предприятие должно зафиксировать в своей учетной политике.

Большое значение в организации учета использования материалов имеет оформление первичных документов на отпуск их в производство. Наиболее распространенными являются лимитные и лимитно-заборные карты. В них указываются: вид операции, номер склада, цех-получатель, шифр затрат, номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов, единица измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляются в соответствии с производственным планом на месяц и действующими нормами расхода.

Для оформления замены материалов при отпуске их сверх утвержденного лимита, документы оформляются специальным образом, например, с полосой по диагонали, с тем, чтобы отметить факт отступления от норм.

Лимит отпуска материалов может меняться. При этом возможно различное оформление: на одних предприятиях при уточнении лимита выписывается новая лимитная карта, на других - отдается распоряжение об изменении лимита.

Отпуск материалов в производство, потребляемых эпизодически, оформляется требованиями.

Однако отпуск материалов в производство еще не означает их фактического потребления. Под фактическим расходом материалов понимается их действительное потребление в производстве на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг), на цеховые и общезаводские расходы.

Списание материалов на счета затрат осуществляется на основании документа о расходе. На каждом предприятии определяется круг должностных лиц, ответственных за использование материалов в производстве и оформление соответствующей документации.

Расход материалов, подвергающихся раскрою, оформляется раскройными листами (или картами).

Общий фактический расход материала за отчетный период определяется по формуле:

$$R_f = O_{нп} + П - В - O_{кп},$$

где R_f – фактический расход материалов за отчетный период, руб.;

$O_{нп}$ – остаток материала на начало отчетного периода, руб.;

$П$ – документально подтвержденное поступление материала в течение отчетного периода, руб.;

В – внутреннее перемещение материала в течение отчетного периода (возврат на склад, передача в другие цеха и т.д.);

Окп - остаток материала на конец отчетного периода, определенный по данным инвентаризации, руб.

Фактический расход материалов на каждое изделие определяется путем их распределения пропорционально нормативному расходу.

Результатом документального оформления расхода движения основных материалов и выполненных расчетов становится проводка:

Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счета 10 «Материалы»
Или

Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счета 10 «Материалы»

Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счета 16 «Отклонения
в стоимости материалов»

Вторым элементом прямых расходов является заработная плата основных производственных рабочих с соответствующими начислениями на нее.

Для расчета заработной платы работников, находящихся на повременной системе оплаты труда используются данные табелей учета рабочего времени.

В условиях сдельной формы оплаты труда могут применяться различные системы учета выработки рабочих-сдельщиков. Например, система пооперационного учета выработки. Она предусматривает приемку, подсчет и фиксировании информации о выработке рабочего (бригады) в первичных документах контролером ОТК и мастером после выполнения каждой операции.

В условиях мелкосерийного и индивидуального производства основным первичным документом по учету выработки является наряд на сдельную работу. В нем отражают задание, его выполнение, разряд работы, отработанное время, расценку и сумму заработка.

В серийном производстве первичными документами являются маршрутные листы или карты. В них фиксируется запуск в производство и обработку партии заготовок в соответствии с установленным технологическим процессом. При передаче партии деталей из цеха в цех вместе с ними передается и маршрутный лист.

Выработка рабочих определяется как остаток деталей или заготовок на начало смены, увеличенной на количество деталей, переданных на рабочее место за смену, минус остаток неотработанных или несобранных деталей на конец смены. Рассчитанная таким образом выработка каждого рабочего оформляется рапортами или ведомостями учета выработки.

После умножения сдельной расценки на фактически достигнутую выработку получают размер начисленной заработной платы рабочего сдельщика.

Подобным образом выполненные расчеты позволяют сделать в бухгалтерском учете следующую проводку:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 69/1 «Расчеты по социальному страхованию»

Кредит счета 69/2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»

Кредит счета 69/3 «Расчеты по обязательному медицинскому обеспечению»

4.4.2 Учет косвенных расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг).

В данном вопросе рассматриваются общепроизводственные и общехозяйственные (управленческие) расходы, их состав и участие в калькулировании себестоимости продукции.

Затраты на содержание, организацию и управление производством формируются на двух уровнях:

- производственных подразделений (цехов, хозяйств);
- организации (администрации, функциональных служб, подразделений и отделов).

Затраты на содержание, организацию и управление цехами и другими производственными подразделениями основного, вспомогательного и обслуживающего производств включаются в состав общепроизводственных затрат. Их учет ведется на собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы». Объединение названных расходов в единую группу связано с тем, что они имеют ряд общих характеристик:

- носят комплексный характер (в составе расходов отражаются все экономические элементы затрат);
- не могут быть прямо отнесены на изделия, если их выпускается более одного;
- контролируются бюджетно-сметным методом;
- распределяются косвенным путем между видами готовой продукции и незавершенным производством.

Аналитический учет указанных затрат ведется по номенклатуре статей, предусмотренных отраслевыми нормативными документами.

Состав общепроизводственных расходов приведен в таблице:

Общепроизводственные расходы	
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	Общехозяйственные расходы на управление
<ul style="list-style-type: none"> - амортизация производственного оборудования, машин, транспортных средств; - затраты на ремонт указанных объектов; - затраты на содержание персонала, занятого текущим обслуживанием и ремонтом оборудования; - затраты на внутрипроизводственное перемещение грузов; - другие. 	<ul style="list-style-type: none"> - содержание аппарата управления цеха; - содержание прочего цехового персонала; - амортизация зданий, сооружений и инвентаря, относящихся к основным средствам общехозяйственного назначения; - содержание указанного выше имущества; - все виды ремонтов зданий, сооружений, инвентаря; - затраты на испытания, опыты, исследования; - затраты на охрану труда и технику безопасности; - потери от простоев, порчи материальных ценностей и т.д.

Состав затрат, приведенных выше, в течение отчетного периода собирается по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов:

02, 05, 10, 16, 19, 21, 23, 29, 43, 60, 69, 70, 71, 76, 79, 94, 96, 97.

В конце отчетного периода учетная сумма общепроизводственных расходов относится по назначению в соответствии с принятой методикой их распределения.

Процесс распределения общепроизводственных затрат состоит из трех элементов:

- 1) Выбор объекта, на который относятся затраты (например, продукция, услуга, контракт, цех).
- 2) Выбираются и собираются затраты, которые следует отнести на объекты.
- 3) Выбирается база распределения, которая соотносит затраты с носителем затрат.

Методы распределения выбираются произвольно, по решению бухгалтера-аналитика. В качестве базы распределения должен выбираться тот показатель, который наиболее соответствует косвенным расходам каждого производственного подразделения. База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение

длительного времени, поскольку она представляет собой элемент учетной политики предприятия. Иногда, когда ее несоответствие становится очевидным, возможно ее изменение.

На практике для распределения производственных накладных расходов между носителями затрат применяются следующие базы:

- время работы производственных рабочих (человеко-часы);
- заработная плата производственных рабочих;
- время работы оборудования (машино-часы);
- прямые затраты;
- стоимость основных материалов;
- объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении;
- распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам.

Важнейшим принципом выбора способа распределения накладных расходов является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции.

При выборе базы распределения следует руководствоваться содержанием отраслевых методических рекомендаций по учету, планированию и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Общехозяйственные расходы связаны с общим обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом.

Они учитываются на одноименном счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Аналитический учет общехозяйственных расходов строится по группам этих расходов, а внутри группы – по статьям, что позволяет предприятию контролировать исполнение сметы общехозяйственных расходов.

Типовой номенклатурой предусмотрено выделение следующих статей общехозяйственных расходов промышленного предприятия:

1) Расходы на управление предприятием:

- заработная плата аппарата управления;
- командировки и перемещения;
- представительские расходы;
- содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
- прочие.

2) Общехозяйственные расходы:

- содержание прочего общезаводского персонала;
- амортизация основных средств;
- содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;
- производство испытаний, опытов, исследований;
- охрана труда;
- подготовка труда;
- прочие общезаводские расходы.

3) Налоги, сборы, отчисления.

4) Непроизводительные расходы:

- потери от простоев;
- недостачи и потери от порчи ценностей на складе.

В течение отчетного периода в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов 02, 05, 10, 16, 19, 21, 23, 29, 43, 60, 69, 70, 71, 76, 79, 94, 96, 97 списываются фактические затраты. В конце отчетного периода счет закрывается, то есть затраты относятся по назначению.

4.5. Калькулирование себестоимости по переменным издержкам. Direct-Costing-System как подсистема управленческого учета Нормативный учет и анализ отклонений

В бухгалтерском управленческом учете одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию является подход, когда по носителям затрат планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Эта себестоимость может включать только прямые затраты. Она может калькулироваться на основе только производственных расходов, т.е. расходов, непосредственно связанных с производством продукции (работ, услуг), даже если они косвенные. В каждом случае полнота включения затрат в себестоимость разная. Однако общим для этого подхода является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки.

Одной из модификаций данной системы является система *Direct Costing*. Ее суть состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т.е. лишь переменные издержки распределяются по носителям затрат. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включаются и периодически списываются на финансовые результаты, т.е. учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. По переменным расходам оцениваются

также запасы – остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

Нормативный метод учет затрат и калькулирования себестоимости характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат.

Норма – это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства.

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях. Нормы могут изменяться, как правило, снижаться, по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм.

Система нормативных (стандартных) затрат служит для оценки деятельности отдельных работников и компании в целом, подготовки бюджетов и прогнозов, помогает принять решение об установлении реальных цен.

Тема 5. «Бюджеты и стандарты как инструмент планирования и контроля»

- 5.1. Основы планирования в организации.
- 5.2. Понятие и характеристика бюджетов.
- 5.3. Типы бюджетов и их основные функции.
- 5.4. Основной бюджет и учет по центрам ответственности.
- 5.5. Гибкие бюджеты.

Под *бюджетированием* в управленческом учете понимается процесс планирования.

Планирование наряду с контролем является одной из важнейших функций управления и представляет собой процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем.

В основе планирования и контроля лежит анализ прошлой финансовой и нефинансовой информации. Финансовая информация, необходимая для планирования, собирается и обрабатывается в системе бухгалтерского учета.

Планирование и контроль являются необходимыми атрибутами управления предприятием. При этом под управлением понимается процесс обеспечения деятельности предприятия для достижения его целей в соответствии с намеченными планами.

Планы могут классифицироваться следующим образом:

- *оперативные планы;*
- *административные планы;*
- *стратегические планы.*

В управленческом учете как самостоятельной подсистеме учета в западных странах, термин «бюджет» используется как «смета».

Бюджет – количественное выражение плана, инструмент координации и контроля за его выполнением. Его часто называют финансовым планом действий.

Бюджеты могут быть составлены как для предприятия в целом, так и для его подразделений.

Основной бюджет (master budget) охватывает производство, реализацию, распределение и финансирование. Здесь в количественном выражении рассматриваются будущая прибыль, денежный поток и поддерживающие планы. Это итог многочисленных обсуждений и решений о будущем предприятия.

Бюджет может иметь неограниченное количество форм и видов.

Его структура зависит от того, что является предметом составления бюджета; размера организации; степени квалификации и опыта разработчиков. В отличие от формализованных отчета о прибылях и убытках и бухгалтерского баланса бюджет не имеет стандартизированных форм, которые следует строго соблюдать.

Бюджет должен представлять информацию просто и ясно, так, чтобы его содержание было понятно пользователю.

Детализированные бюджеты чаще всего составляются на ограниченный период, обычно не более, чем на год, с подразделением на более короткие периоды: кварталы, месяцы.

В случаях существенных изменений (например, выпуска нового продукта, внедрения новых технологий и оборудования), которые требуют дополнительных капиталовложений, бюджеты разрабатываются на пять и более лет.

Основные функции бюджета состоят в следующем:

- планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации;
- координирование различных видов деятельности и подразделений,
- согласование интересов отдельных работников и групп в целом по организации;
- стимулирование руководителей всех рангов к достижению целей своих подразделений;
- контроль текущей деятельности, обеспечение плановой дисциплины;
- основа для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей;
- средство обучения руководителей.

Процесс составления организацией бюджета называется *бюджетным циклом*, который состоит из таких этапов, как:

- планирование, с участием руководителей всех центров ответственности, деятельности организации в целом, а также ее структурных подразделений;
- определение показателей, которые будут использоваться при оценке деятельности;
- обсуждение возможных изменений в планах, связанных с новой ситуацией;
- корректировка планов, с учетом предложенных поправок.

Основной (общий) бюджет может быть представлен в качестве плановой модели деятельности организации. Как только бюджет подготовлен, начинается его корректировка в связи с изменением

внешних и внутренних условий и необходимостью просчета эффективности различных управленческих решений. Применение компьютера позволяет резко сократить трудоемкость этих операций.

Таким образом, планирование деятельности организации является одной из важнейших функций управления. Бюджеты используются как средство подготовки и координации планов, доведения этих планов до ответственных за их выполнение лиц, стимулирования менеджеров на всех уровнях организации, в качестве средства контроля текущей деятельности, а также в качестве нормативной базы для последующего сравнения с фактическими показателями в целях контроля затрат и управления ими.

Основной бюджет представляет собой скоординированный по всем подразделениям и функциям план работы для организации в целом. Состоит из двух основных бюджетов – оперативного и финансового. Отправной точкой подготовки основного бюджета является бюджет продаж. Большая часть других бюджетов базируется на информации, зафиксированной в этом бюджете.

Смета (бюджет) денежных средств трансформирует доходы и расходы в поступления и выплаты наличных средств, облегчая тем самым финансовое планирование и формируя данные для подготовки прогнозных финансовых отчетов.

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

Для каждого возможного уровня реализации здесь определена соответствующая сумма затрат. Таким образом, гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от изменения уровня реализации, он представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на переменные и постоянные. Если в статическом бюджете затраты планируются, то в гибком бюджете они рассчитываются.

Тема 6. «Система внутрихозяйственной управленческой отчетности»

6.1. Основные принципы формирования управленческой отчетности.

6.2. Пользователи внутрихозяйственной отчетности и периоды ее представления.

6.3. Виды и назначение управленческих отчетов.

В общем случае *отчетность* представляет собой *систему взаимосвязанных показателей, характеризующих условия и результаты деятельности предприятия за истекший период.*

Составление отчетности – завершающий этап учетного процесса, поэтому она состоит из обобщающих итоговых показателей, который получают в конце отчетного периода путем соответствующей обработки (группировки, обобщения и т.д.) данных текущего учета.

Отчетность может содержать как количественные, так и качественные показатели, как в стоимостном, так и в натуральном выражении.

Цель составления внутренней отчетности, охватывающей все предприятие снизу доверху, - удовлетворение информационных потребностей управленческого персонала путем предоставления стоимостных и натуральных данных (показателей), позволяющих оценивать и контролировать, прогнозировать и планировать деятельность структурных подразделений предприятия, а также конкретных менеджеров.

Цель составления внутренней отчетности обуславливает ее периодичность и формы, а также набор показателей. Точность и объем приводимых данных должны варьировать в зависимости от организационно-технологических и экономических особенностей, присущих конкретному предприятию и конкретному объекту управленческого учета, цели управления применительно к данному объекту учета, содержанию полномочий и ответственности, которые делегированы конкретному структурному подразделению и его менеджеру. В связи с этим разработка внутренней отчетности является прерогативой предприятия. Содержание, формы, сроки и обязанности представления этой отчетности, а также пользователи изменяются в зависимости от условий хозяйствования на конкретном предприятии.

В зависимости от уровней управления, различают следующие **виды отчетов**:

- отчет об исполнении сметы затрат;
- отчет центра прибыли;
- отчет центра инвестиций.

В зависимости от объемов деятельности, выделяют отчетность об отраслевых и территориальных сегментах бизнеса.

Основными пользователями внутренней отчетности являются, во-первых, менеджеры всех уровней предприятия, во-вторых, - персонал предприятия. Сам факт ведения учета и составления отчетности по центрам ответственности повышает дисциплину и ответственность менеджера. Но главное – информация внутренней отчетности необходима для принятия управленческих решений по таким вопросам, как оценка деятельности центров ответственности менеджерами вышестоящих уровней, выявление тенденций развития, недостатков и положительных моментов в их деятельности. Внутренняя отчетность является информационным обеспечением управленческих решений по оптимизации деятельности предприятия в целом. Так, отчетность по центрам прибыли и инвестиций позволяет составить прогноз о динамике прибыли предприятия или оценить риск новых капитальных вложений.

В то же время, ознакомление персонала с данными отчетности улучшает отношения в коллективе, формирует уверенность работников в своем положении, т. е. активизирует человеческий фактор производства.

Основную группу пользователей отчетности сегментов составляют финансовые аналитики. Они работают по найму потенциальных инвесторов, партнеров и кредиторов и должны представлять заказчикам информацию о прогнозе развития конкретных сегментов, о сравнении прибыльности по отдельным сегментам, о риске вложения капитала в данный сегмент.

Периодичность составления внутренней отчетности – вопрос индивидуальный. Можно сформулировать лишь общий критерий выбора периодов составления отчетности. Им является своевременность принятия по данным отчетности управленческих решений, т.е. когда управленческие решения способны в начальной стадии предотвратить развитие негативных тенденций или, наоборот, содействовать развитию позитивных тенденций. Поскольку на нижних уровнях роль оперативности принятия управленческих решений выше, чем на верхних, периоды представления отчетности на нижних уровнях значительно короче.

Конкретно же периоды составления внутренней отчетности определяет само предприятие для каждой однородной группы центров ответственности и сегментов индивидуально, при этом важно иметь и соблюдать четкий график представления отчетности заинтересованным пользователям.

Тема 7. «Принятие управленческих решений»

7.1. Анализ безубыточности производства.

7.2. Планирование ассортимента продукции, предназначенной для продажи.

7.3. Принятие решений по ценообразованию.

7.4. Решение о реструктуризации бизнеса.

7.5. Решение о капиталовложениях.

Одной из важных задач бухгалтерского управленческого учета является сбор и обобщение информации, полезной для принятия менеджерами и высшим руководством предприятия правильных управленческих решений.

Процесс принятия решения начинается с определения цели и задач, стоящих перед предприятием. От этого зависит отбор исходной управленческой информации и избранный алгоритм решения. Управленческий учет обладает богатым набором приемов и методов, позволяющих обрабатывать и обобщать исходную информацию.

На практике принятие решения предполагает сравнительную оценку ряда альтернативных вариантов и выбор из них оптимального, в наибольшей степени отвечающего целям предприятия.

На базе информации управленческого учета решаются:

- оперативные задачи;
- определение точки безубыточности;
- планирование ассортимента продукции (товаров), предназначенных для продажи;
- определение структуры продукции с учетом лимитирующего фактора;
- отказ или привлечение дополнительных заказов;
- принятие решений по ценообразованию (имеет для предприятий особое значение в условиях конкуренции);
- задачи перспективного характера, имеющие долгосрочное стратегическое значение:
 - о капиталовложениях;
 - о реструктуризации бизнеса;
 - о целесообразности освоения новых видов продукции.

Решение подобных задач предполагает долгосрочное отвлечение собственных средств из оборота, в ряде случаев требует долгосрочного привлечения заемных ресурсов, а потому заслуживает особого внимания.

Цель анализа безубыточности состоит в том, чтобы установить, что произойдет с финансовыми результатами при изменении уровня производственной деятельности (деловой активности) организации.

Анализ безубыточности основан на зависимости между доходами от продаж, расходами и прибылью в течение краткосрочного периода.

По существу анализ сводится к определению точки безубыточности (критической, «мертвой» точки) такого объема производства (продаж), который обеспечивает организации нулевой финансовый результат, то есть предприятие не несет убытков, но еще не имеет и прибылей.

Перед предприятиями, выпускающими несколько видов продукции, нередко стоит задача планирования ассортимента продукции (товаров), подлежащих продаже. При формировании производственной программы в условиях ограниченных производственных мощностей, например человеко-часов или машино-часов, часто приходится выбирать определенные виды продукции, которые приносят наибольшую прибыль. Для определения, какой продукт производить (продавать) с целью максимизации прибыли, также полезно использовать маржинальный подход, при котором сначала необходимо определить маржинальную прибыль по каждому виду продукции, а затем маржинальную прибыль на единицу производственной мощности или другого ограниченного ресурса. Завершив этот этап анализа руководство должно изучить рынок по этому виду продукта, чтобы определить верхние пределы спроса на этот наиболее выгодный продукт, после чего принять окончательное решение.

Близко связанной с анализом оптимального ассортимента продукции является проблема элиминирования неприбыльной производственной линии, услуги или целого подразделения предприятия. Хотя в обеих задачах может использоваться маржинальный подход, цели их анализа различны. Если в первом случае цель – максимизация прибыли в условиях ограниченных ресурсов, то во втором акцент переносится на исключение неприбыльной производственной линии или сегмента предприятия.

Кроме этого, особое значение среди целей управленческого учета имеет установление цены на производимую продукцию или оказываемые услуги.

Процесс определения цены заключается в возможности осознания положения на рынке положения в целом и в предсказании реакции потребителя на предлагаемый товар и его цену.

Устанавливая цену, менеджер в первую очередь задумывается о том, будет ли спрос на его продукцию по предлагаемой цене. Если высока вероятность отрицательного ответа, то цена будет снижена до уровня, удовлетворяющего покупателя, с одновременным снижением издержек по производству данного продукта (работы, услуги).

В последние годы в России многие промышленные предприятия попали в тяжелейшее финансовое положение. Причин тому много – как объективных, так и субъективных. Отечественная продукция в ряде случаев не выдерживает конкуренции со стороны западных фирм: низкие потребительские свойства, неоправданно высокие цены и, как следствие, отсутствие рынков сбыта ведет к затовариванию и остановке производства. Умелым руководителям в отдельных случаях удастся перепрофилировать имеющиеся производственные мощности на выпуск конкурентоспособной продукции с привлечением, как правило, западных инвесторов. Однако данный процесс возможен только при наличии продуманной стратегии. Для определения стратегии бизнеса, его реструктуризации, способной вывести предприятие на качественно иной уровень, необходимо знание приемов и методов управленческого учета.

Вопрос о капиталовложениях обычно является наиболее сложным для любой организации, поскольку инвестиционные затраты могут принести доходы только в будущем. Поэтому, при решении подобного вопроса, организации необходимо оценить прежде всего экономическую привлекательность предложений о капиталовложениях, постараться получить наиболее точный прогноз о процессе, в который вовлекается, как правило, довольно значительная доля свободных денежных средств предприятия. Часто источником капитальных затрат являются заемные средства, и тогда предприятию необходим детальный расчет их окупаемости, с тем, чтобы убедить инвестора в целесообразности подобных вложений.

Список рекомендуемой литературы

Нормативные документы по бухгалтерскому учету

1. Федеральный закон “О бухгалтерском учете” от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34-н.
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, утвержденные приказом № 94н от 31.10.2000 г.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (в ред. Приказа Минфина РФ от 30.12.1999г. №107н).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94 (приложение к приказу Минфина РФ от 20.12.1994г. №167).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000 (утверждено приказом Минфина РФ от 10.01.2000г, №2н).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.1999г. №43н).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001г. №44н).
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. №26н).
10. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 (утверждено приказом Минфина РФ от 25.11.1998г. №56н).
11. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 (утверждено приказом Минфина РФ).
12. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. №32н).
13. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утвержден приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. №33н).
14. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000 (утверждено приказом Минфина РФ от 13.01.2000г. №5н).
15. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000 (утверждено приказом Минфина РФ от 27.01.2000г. №11н).
16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной

помощи» ПБУ 13/2000 (утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000г. №92н).

17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000 (утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000г. № 91н).

18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01 (утверждено приказом Минфина РФ от 02.08.2001г. №60н).

19. Приказ Минфина РФ от 28.06.2000г. №60н «О Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации».

20. Типовые (отраслевые) методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Основная литература

1. «Управленческий учет», учебное пособие под редакцией А.Д. Шеремета, Москва: ИД ФБК ПРЕСС, 2000г.
2. М.А.Вахрушина «Бухгалтерский управленческий учет», учебное пособие, Москва: ЗАО «Финстатинформ» - ООО «МЦУПЛ», 2000г.

Дополнительная литература

3. Ч.Т. Хорнгрен, Дж.Фостер «Бухгалтерский учет: управленческий аспект», Москва: «Финансы и статистика», 2000г.
4. А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин «Финансы предприятий», Москва, Инфра-М, 1999 г.
5. А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин «Методика проведения финансового анализа», Москва, Инфра-М, 1999 г.
6. «Финансовый менеджмент» под ред. Г.Б.Поляка, Москва, «Юнити», 1997 г.
7. Р.Энтони, Дж.Рис «Учет: ситуации и примеры», Москва, «Финансы и статистика», 1998 г.