**Министерство образования и науки Российской Федерации**

**«Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»**

**Кафедра судебной экспертизы**

**Соловьев О.Д.**

**Софьин А.А.**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

***Учебное пособие***

*Рекомендовано методической комиссией*

*юридического факультета для студентов ННГУ,*

*обучающихся по направлению подготовки*

*40.05.03 – Судебная экспертиза*

Нижний Новгород

2017

**УДК: 347.948**

**ББК: 67.53**

**С 60**

**Рецензент:**

Трофимов О.В., доктор экономических наук, профессор

**Соловьев О.Д., Софьин А.А. Бухгалтерский управленческий учет**: Учебное пособие. Н.Новгород: 2017. – 163 с.

Учебное пособие охватывает круг тем, определенных программой учебной дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет», включая общие положения теории бухгалтерского управленческого учета и его организации, концепцию и терминологию классификации издержек, организацию учетных процессов в соответствии с различными методами учета затрат, а также использование данных управленческого учета для экономического анализа и оценки правильности принятия управленческих решений; а также практические задачи и задания, направленные на повышение эффективности обучения по специальной дисциплине, изучаемой в рамках обеспечения компетентностной модели выпускника – будущего специалиста по вопросам работы с учетной документацией.

Рекомендовано методической комиссией юридического факультета для студентов ННГУ, обучающихся по направлению подготовки 40.05.03 – Судебная экспертиза.

Ответственный за выпуск: председатель методической комиссии юридического факультета ННГУ, к. ю. н., доцент Сосипатрова Н.Е.

УДК: 347.948

ББК: 67.53

С 60

Соловьев О.Д., Софьин А.А.

© ННГУ, 2017

**Содержание**

|  |  |
| --- | --- |
| Введение | 4 |
| Тема 1. Содержание, принципы и назначение бухгалтерского управленческого учета | 6 |
| Тема 2. Организация бухгалтерского управленческого учета | 24 |
| Тема 3 Концепции и терминология классификации издержек | 30 |
| Тема 4. Учет затрат по центрам ответственности | 50 |
| Тема 5. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) | 63 |
| Тема 6. Принятие управленческих решений на базе системы учета «директ-костинг» | 89 |
| Тема 7. Нормативный учет и «стандарт-кост» | 101 |
| Тема 8. Бюджетирование и контроль затрат | 127 |
| Тема 9. Использование данных управленческого учета для анализа и обоснования решений на разных уровнях управления | 141 |
| Заключение | 160 |
| Список использованных источников | 162 |

**Введение**

Наметившийся в настоящее время рост экономического потенциала многих отраслей экономики требует инновационных подходов к структурированию менеджмента хозяйствующих субъектов. Одной из основных задач в этих условиях является повышение качества информационного обеспечения корпоративного управления, как неотъемлемой составляющей системы принятия продуктивных финансово-хозяйственных решений. От эффективности конструкции данной системы во многом зависит возможность выхода менеджмента отечественных предприятий на принципиально новый, конкурентоспособный уровень.

Накопленный опыт работы в конкурентной среде для многих хозяйствующих субъектов явился продуктивной основой для внедрения действенных средств выработки управленческих воздействий, имеющих как оперативный, так и стратегический характер. Вместе с тем, как показывает практика, эти средства нуждаются в постоянной модернизации, связанной с усложнением бизнес-процессов. Безусловно, любые инновационные процессы нуждаются в прочной теоретико-методологической базе, в данном случае ориентированной на обеспечение роста рентабельности, производительности труда и конкурентоспособности предприятий.

Эффективный менеджмент предполагает наличие прозрачной информационной модели кругооборота оборотных средств предприятия. Среди многих инновационных технологий управления, направленных на решение этой задачи, весомую роль играет бухгалтерский управленческий учет. Инструменты этой технологии позволяют с достаточно высокой точностью увязать в единую систему производимые затраты и получаемые посредством них результаты.

Среди явных преимуществ управленческого учета необходимо выделить его возможности, связанные с обеспечением информацией оперативного комплексного управления ресурсной базой предприятия, поддержанием необходимыми сведениями всей конструкции внутрихозяйственного управления. Управленческий учет является тем связующим звеном между бухгалтерией и корпоративным менеджментом, которое позволяет их рассматривать как элементы единой информационно-технологической системы эффективного управления.

Управленческий учет представляет собой сложную, многоуровневую систему, трансформирующуюся в зависимости от отраслевых и индивидуальных особенностей конкретного хозяйствующего субъекта. Многоцелевой и многофункциональный характер этой системы позволяет использовать ее на предприятиях вне зависимости от их масштабов и форм собственности. Основными направлениями такого использования является учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в целях внутрихозяйственного управления, контроль состояния затрат по нормам их потребления, сметное планирование (бюджетирование) и т.д.

Умение оптимально применять инструментальные средства управленческого учета позволяет своевременно решать проблемы оперативного использования производственного потенциала предприятия, выстраивания его взаимосвязей с коммерческими клиентами, успешным позиционированием на рынке. Важным информационным результатом применения столь мощного средства менеджмента как управленческий учет является четкое обоснование целесообразности производимых затрат хозяйствующего субъекта с точки зрения полезности получаемых от них результатов.

Учебное пособие охватывает круг тем, определенных примерной программой соответствующей учебной дисциплины, включая общие положения теории бухгалтерского управленческого учета и его организации, концепцию и терминологию классификации издержек, организацию учетных процессов в соответствии с различными методами учета затрат, а также использование данных управленческого учета для экономического анализа и оценки правильности принятия управленческих решений.

**Тема 1. Содержание, принципы и назначение бухгалтерского управленческого учета**

1. **Понятие, сущность и содержание бухгалтерского управленческого учета, его предмет и объекты.**

**Метод управленческого учета**

Управленческий учет - относительно молодая дисциплина. Ее основы начали формироваться в начале XX века в США, когда на автомобильных заводах Форда стало применяться нормирование затрат. Этот процесс лег в основу одной из ключевых составляющих управленческого учета - системы «стандарт-кост».

В двадцатые годы 20 века возникла другая составляющая управленческого учета - система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции «директ-костинг».

Таким образом, в 40-50-е годы XX века управленческий учет стал неотъемлемой частью бухгалтерии.

В США был образован Институт дипломированных бухгалтеров управления, первый выпуск которого состоялся в 1972г.

Согласно Международных стандартов финансового учета (МСФО), наряду сналоговым и финансовым видами учета, управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета.

Институт дипломированных бухгалтеров управления в США определил управленческий учет следующим образом: как деятельность по обеспечению руководства предприятия информацией, необходимой для принятия управленческих решений.

Предметом управленческого учета являются обычные виды деятельности (ОВД) предприятия в целом и его структурных подразделений. Согласно соответствующим Положениям о бухгалтерском учете, на промышленном предприятии к таким видам деятельности относятся операции по изготовлению и продаже продукции, на торговом - приобретение и продажа товаров.

Методом управленческого учета является совокупность приемов и способов информационной поддержки принятия управленческих решений. Метод управленческого учета включает в себя следующие **элементы:**

* документирование,
* калькуляция и бюджетирование,
* интерпретация,
* отчетность,
* нормирование,
* экономико-математичекое моделирование,
* системный анализ.

В качестве объектов управленческого учета выступают:

* основные показатели ОВД предприятия , такие как : затраты, объемы производства и продаж, прибыль от продаж, закупочные и продажные цены , выручка и другие
* Нормативная база затрат и бюджеты (сметы).
* Внутрихозяйственная отчетность. Это конечная цель управленческого учета и один из основных объектов.

1. **История развития управленческого учета**

Практически до конца XIX века ведение бухгалтерского учета заключалось в систематизации данных о деятельности экономических субъектов в соответствующих бумажных носителях, так называемых книгах учета. Позднее, в эпоху бурного развития промышленного производства, система менеджмента стало остро нуждаться в учетной информации, необходимойдля принятия решений в частности и обеспечения процесса управления в целом. Потребность в обеспечении эффективности производства привела к осознанию необходимости обработки данных о производственных затратах и, как следствие, к разработке методов нормирования и оперативного производственного планирования (бюджетирования). Ведущими учеными, исследовавшими данную проблематику в начале ХХ века являются X. Эмерсон (1908, 1909) и Дж. Ч. Гаррисон (1911). Данный период времени можно считать началом становления отдельного вида учетной деятельности, а именно, управленческого учета.

В 1917 году Федеральная торговая комиссия США опубликовала брошюру «Унифицированный бухгалтерский учет», обобщающую практику формирования финансовых отчетов крупными американскими компаниями. Нельзя не признать очевидным тот факт, что начиная с указанного периода времени в отдельную ветвь бухгалтерского учета был выделен финансовый учет, ориентированный на структурирование бухгалтерской отчетности организации.

По мере разукрупнения систем налогообложения возникла объективная необходимость в подготовке информационных массивов учетных данных, позволяющих достоверно определить суммы налогового бремени экономических субъектов. Решение поставленной задачи стало возможным лишь при формировании обособленной системы налогового учета.

Управленческий учет можно считать относительно молодой дисциплиной. Ее основы начали формироваться в начале XX века в США, когда на автомобильных заводах Форда стало применяться нормирование затрат. Этот процесс лег в основу одной из ключевых составляющих управленческого учета - системы «стандарт-кост».

В двадцатые годы 20 века возникла другая составляющая управленческого учета - система «директ-костинг».

В середине 20 века на крупных машиностроительных предприятиях возник учет поцентром ответственности, который представил собой третью составляющую управленческого учета.

Таким образом, в 40-50-е годы XX века управленческий учет стал неотъемлемой частью бухгалтерии.

В США был образован Институт дипломированных бухгалтеров управления, первый выпуск которого состоялся в 1972г. Окончательно профессиональная сфера сформировалась в 1972 году, когда Национальная ассоциация бухгалтеров (США) разработала и утвердила стандарт профессиональных экзаменов по управленческому учету — Certificate of Management Accounting. Два направления учетной деятельности в США и Великобритании формируют два относительно независимых профессиональных сообщества. Студентысдают квалификационный экзамен на получение аттестата СМА (Certified Management Accountant) или СРА (Certified Public Accountant).

Институт дипломированных бухгалтеров управления в США определил управленческий учет следующим образом: как деятельность по обеспечению руководства предприятия информацией, необходимой для принятия управленческих решений.

Начиная с 30-х годов прошлого столетия, имело место интенсивная внедрение отдельных подсистем управленческого учета в отечественную науку и практику. В указанный период, в СССР началась практическая реализация отдельных аспектов управленческого учета, связанная с внедрением его базового инструмента нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости.

Неоспоримым является тот факт, что в советское время успешно реализовался еще один этап диалектики отечественного управленческого учета - калькуляционный учет в отраслях экономики. Методологической основой реализации калькуляционного учета является нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Рассматривая калькуляционный учет с точки зрения его структуры, необходимо подчеркнуть, что нормативный учет является его базовой подсистемой.

Калькуляционный учет, основанный на использовании нормативной базы затрат, во многом связан с оперативным (сметным) планированием и контролем обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Основными информационными продуктами оперативного (сметного) планирования обычной деятельности предприятия в советское время являлись сметы по видам деятельности организаций и центрам ответственности.

Сравнительный анализ плановой и сметной документации советского периода позволяют провести прямые аналогии между оперативными планами (сметами) и системой бюджетирования обычной деятельности хозяйствующего субъекта в рыночных условиях. Не секрет, что составление бюджетов обычной деятельности хозяйствующего субъекта является одной из функций управленческого учета, поэтому оправданно считать сметное планирование, реализуемое в советское время, одним из этапов развития отечественного управленческого учета.

Представленные данные подтверждают, в советский период истории России были заложены теоретическая и методологическая основы отечественного управленческого учета.

В 90-е годы ХХ века система менеджмента российских организаций стала нуждаться в формировании объективных данных о производственных параметрах деятельности. Вместе с тем, управленческий инструментарий не позволял реализовать практические рекомендации на практике. Осталась неизменной имевшая место на этих предприятиях информационная инфраструктура, не приспособленная к аккумулированию, обобщению и выдаче в необходимом разрезе релевантных учетных массивов в режиме реального времени. В плановой экономике большая часть информационных массивов производственного учета использовалась лишь для структурирования отчетности перед вышестоящими государственными органами, а не для принятия управленческих решений на самом предприятии.

1. **Пользователи бухгалтерской информации**

Пользователи учетной информации могут быть разделены на две группы: внешних и внутренних.

К внутренним пользователям относятся менеджеры, бухгалтеры, акционеры; к внешним - банки, налоговые органы, аудиторские и консалтинговые фирмы, юристы и др.

Внешних пользователей можно разделить на три группы:

1) которым бухгалтерская (финансовая) отчетность передается в обязательном порядке:

• налоговые службы;

• органы статистики;

• аудиторские фирмы, если отчетность субъекта хозяйствования проходит обязательную ежегодную аудиторскую проверку;

2) использующие отчетность для обработки и применения:

• профсоюзы, которые изучают ее при подготовке и заключении коллективных договоров с целью защиты интересов работников, для получения информации об экономической жизнеспособности организации, для оценки занятости работников, оплаты труда, условий образования и использования пенсионных фондов, фондов потребления;

• информационные и консультационные фирмы, которые используют информацию для выработки рекомендаций своим клиентам относительно размещения капиталов в то или иное предприятие;

• пресса и информационные агентства, использующие информацию для подготовки экономических обзоров, для публикации отчетности в целях ознакомления с нею широких кругов общественности;

• торгово-производственные ассоциации, которые на основе отчетности проводят сравнительный анализ и оценку результатов деятельности на отраслевом уровне;

• Комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку при Правительстве РФ, использующая отчетность акционерных обществ для оценки финансового положения, платежеспособности, уровня рентабельности и перспектив развития акционерных обществ, так как этот орган создан для защиты прав акционеров и регулирует выпуск, продажу, покупку ценных бумаг и т. д.;

3) партнеров:

• дочерние и зависимые общества, которые заинтересованы в данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, поскольку основное общество имеет возможность влиять на принимаемые ими решения и диктовать им свою волю;

• деловые партнеры (кредиторы, поставщики, покупатели), нуждающиеся в информации о платежеспособности организации, качестве продукции, надежности поставок;

• инвесторы, которые анализируют бухгалтерскую отчетность, делают выводы о том, каковы финансовые перспективы организации в будущем, стоит ли вкладывать в нее средства.

К внутренним пользователям информации относятся:

• акционеры, интерес которых затрагивает многие аспекты хозяйственной деятельности общества - его рентабельность, ликвидность, прочность финансового положения, тенденции выплат дивидендов и многие другие вопросы;

• менеджеры, которые нуждаются в данных отчетности для обоснования принимаемых решений или подготовки возможных вариантов принимаемых решений, обоснования перспектив развития организаций, оценки резервов производства;

• работники предприятия, которые интересуются данными об уровне заработной платы, перспективах работы, оценивают стабильность и рентабельность деятельности предприятия, получения финансовых и других льгот и выплат от него, оценивают условия труда и т. п.

1. **Цель, задачи бухгалтерского управленческого учета Функции, принципы и назначение бухгалтерского управленческого учета**

Целью управленческого учета является эффективная поддержка принятия управленческих решений на предприятии.

Эта цель реализуется с помощью решения следующих задач:

1. структурирование и поддержание информационно-управленческой сферы деятельности предприятия и его подразделений.

2. информационную поддержку принятия решений по управлению затратами и их результатами.

3. обоснование рекомендаций по совершенствованию ОВДпредприятия и его подразделений

4. формирование и контроль выполнения калькуляций и бюджетов(смет).

Принципы управленческого учета составляют методологическую базу его структурирования в пространстве обычной деятельности экономического субъекта. Неукоснительное и творческое соблюдение этих принципов позволяет модернизировать метод управленческого учета, обеспечивая качество информационно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений по управлению затратами и экономическими результатами организации.

Наиболее ключевыми являются принципы:

• научной обоснованности,

• целесообразности,

• системности,

• начисления,

• консерватизма,

• имущественной обособленности предприятия и его владельцев,

• непрерывности деятельности организации,

• периодичности формирования информации,

• бюджетного (сметного) способа управления,

• единых калькуляционных единиц,

• подотчетности стратегических бизнес-единиц предприятия,

• управляемости хозяйственных рисков,

• преобладания сущности над формой,

• легитимности.

**Принцип научной обоснованности** предполагает использование общепринятых в науке знаний, норм и установок для организации системы управленческого учета. Научное обоснование состоит в рассмотрении и анализе целесообразности применения соответствующих понятий и методик, сопоставление возможных альтернатив и выбор из них наиболее результативной.

**Принцип целесообразности** предполагает реализацию концепции управленческого учета, цель которой состоит в разработке продуктивных мероприятий, направленных на гармонизацию соотношения «затраты - результаты».

**Принцип системности** предполагает рассмотрение управленческого учета в виде сложной системы с многоуровневой, иерархически упорядоченной структурой и образуемой множеством элементов с непротиворечивыми, упорядоченными связями.

**Принцип консерватизма** предполагает регистрацию в учетных регистрах данных о формировании экономических выгод лишь в том случае, если их оценка достоверна и точна. Вместе с тем, информация о затратах отражается в учете независимо от того, известна ли их величина достоверно или сумма определена исходя из доступной информации насколько возможно точно.

**Принцип начисления** предполагает регистрацию доходов и расходов в соответствующих учетных регистрах непосредственно в период их возникновения независимости от момента оплаты.

**Принцип имущественной обособленности**операций экономического субъекта и собственников необходим для разагрегирования сведений о частных операциях руководства и фактов хозяйственной деятельности организации.

**Принцип непрерывности деятельности** предполагает последующую реализацию деятельности экономического субъектас нарастанием экономического потенциала, а также отсутствие реальных намерений руководства и/или собственников сокращать или ликвидировать деятельность организации.

**Принцип периодичности формирования информации**характеризует целесообразность составления управленческой документации в заранее установленные периоды. Периодичность и сроки формирования внутренней отчетности должны быть закреплены корпоративными стандартами экономического субъекта.

**Принцип бюджетного (сметного) способа управления** характеризует формирование в бюджетах (сметах) параметров обычных видов деятельности организации в натуральном и стоимостном выражении, а также доходов, расходов и финансовых результатах. При соблюдении данного принципа выступает экономическим барьером выполнения хозяйственных операций, не нашедших свое отражение в бюджетах. Если решение о реализации«внебюджетной» операции было принято, оно должно быть экономически обоснованным.

**Принцип единых калькуляционных единиц** отражает измерение в идентичных калькуляционных единицах аналогичных объектов учета затрат для обеспечения возможности проведения сравнительного анализа эффективности их производства и реализации.

**Принцип подотчетности стратегических бизнес-единиц** ориентирован на структурирование информационных массивов о затратах и экономических выгодах таким образом, чтобы имелась возможность оценить результативность участия каждого из центров ответственности экономического субъекта в потреблении ресурсов и полученных вследствие этого процесса результатов. Данный принцип позволяет разрабатывать конструктивные подходы к ранжированию структурных подразделений предприятия по критерию полезности в получении экономических выгод с минимальным объемом затраченных средств, а также при разработке стратегий реинжинирнга организации, в том числе путем его даунсайзинга .

**Принцип управляемости хозяйственных рисков** ориентирован на формирование информационной базы принятия управленческих решений таким образом, чтобы хозяйственный риск, в результате их реализации на практике был измеримым, прогнозируемым и допустимым.

**Принцип преобладания сущности над формой** характеризует, что параметры деятельности экономического субъекта должны отражаться в учетных регистрах и отчетности прежде всего исходя из их экономической сущности, а не с юридической точки зрения.

**Принцип легитимности** характеризует формирование системы управленческого учета на основе нормативно-правовой базы внутрихозяйственного управления экономическим субъектом.

Приведенные принципы можно разделить на следующие группы: общенаучные, общеэкономические, общебухгалтерские, специфические и правовые. Схема классификации принципов представлена на рис. 1.1.

1. **Производственный учет как составная часть управленческого учета. Взаимосвязь между видами учета: финансовым, управленческим, производственным, налоговым.**

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции ведется в системе производственного учета, являющегося составной частью управленческого учета и обеспечивающего процессы формирования себестоимости продукции и информационной базы выработки производственной стратегии предприятия.

Производственный учет делится на системный и проблемный учет.

Системный учет обеспечивает сбор и систематизацию данных о затратах, их калькуляционную обработку и отражение полученных результатов в отчетности предприятия по схемам, предусмотренным корпоративными стандартами каждого из них. Ключевым информационным результатом решения комплекса задач системного учета является показатель себестоимости, отражающий стоимостную оценку потребления ресурсов предприятия в определенный интервал времени.

Принципы управленческого учета

Общенаучные

Научной обоснованности

Целесообразности

Системности

Общебухгалтерские

Начисления

Консерватизма

Имущественной обособленности

Общеэкономические

Непрерывной деятельности предприятия

Периодичности формирования информации

Специфические

Правовые

Единых калькуляционных единиц

Бюджетного управления

Подотчетности стратегических бизнес-единиц

Управляемости хозяйственных рисков

Преобладания сущности над формой

Легитимности

Рис. 1.1. Схема классификации принципов управленческого учета

Проблемный учет ориентирован на разработку краткосрочных стратегий управления обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Краткосрочные стратегии представляют собой набор обоснованных и тщательно спланированных управляющих воздействий на объекты управления в соответствии с поставленными бизнес-целями на краткосрочные (например, месяц, квартал) периоды. В свою очередь, бизнес-цели формулируются как конкретные значения показателей, которые должны быть достигнуты в заданный промежуток времени.

В научной литературе нет единого мнения по поводу определения производственного учета. Большинство авторов сходятся во мнении, что производственный учет тождественен по своей структуре и функциям системе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг, товаров). Мы полагаем, что этот постулат надо дополнить тем, что производственный учет является подсистемой управленческого учета.

Схема структуры хозяйственного учета на предприятии представлена на рис.1.2.

Хозяйственный учет

Оперативно-технический учет

Статистический учет

Финансовый учет

Бухгалтерский учет

Управленческий учет

Налоговый учет

Рис. 1.2. Структурная схема системы хозяйственного учета предприятия

Главной задачей производственного учета является калькулирование себестоимости продукции.

Себестоимость – совокупность произведенных расходов, отнесенных на объект затрат в отчетном периоде.

1. **Сравнительная характеристика бухгалтерского финансового учета и бухгалтерского управленческого учета**

Управленческий и финансовый виды учета тесно связаны друг с другом. Этому способствует и общий источник информации, и общий центр ответственности за их реализацию - бухгалтерская служба предприятия.

Таблица 1.1

Сравнительная характеристика финансового и управленческого видов учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Критерии сравнения | Финансовый учет | Управленческий учет |
| 1 .Назначение | Формирование  финансовой отчетности | Формирование управленческой отчетности и другие виды информационной поддержки принятия управленческих решений |
| 2.Источники  информации | Первичные документы | Первичные документы и недокументированные сведения,  уместные при поддержке принятия управленческих решений |
| 3.Правила ведения  определены : | Теорией и практикой счетоводства и составления отчетности, Положениями о бухгалтерском учете, его нормативно-правовой базой | Опытом, накопленным в системе управления предприятием, Внутренними положениями и инструкциями |
| 4.Формы представления информации | Едины для всех предприятий | Индивидуальны для каждого предприятия |
| 5.Рассматриваемый период времени | Прошлый | Прошлый, текущий и будущий |
| 6.Периодичность и сроки представления информации определяются: | В законодательном порядке | Руководством фирмы |
| 7.Степень открытости информации | Открытая | Закрытая |
| 8.Состав пользователей | Внешние, внутренние | Внутренние, определяемые руководством фирмы |
| 9.Степень ответственности определена: | Законодательством | Внутренними положениями |
| 10.Обязательность ведения | Обязателен | Не обязателен |
| 11.Степень точности установлена | Нормативными актами и инструкциями государственных органов | Положениями и инструкциями предприятия |
| 12.Единицы измерения | Денежные | Денежные, натуральные, трудовые |

Задачи по теме

1. Имеются следующие данные по предприятию:

|  |  |
| --- | --- |
| Производственная мощность, шт/мес | 2800 |
| Объем производства и реализации фактический, шт/мес | 1700 |
| Переменные затраты на единицу продукции, руб | 37 |
| Цена изделия | 84 |

На основе представленной информации принять управленческое решение о принятии или отклонении дополнительного заказа на производство 1000 изделий при снижении цен на 20% на весь объем продукции.

2. Определить уровень прибыли при наличии следующих данных:

|  |  |
| --- | --- |
| Объем продаж, шт | 18000 |
| Переменные затраты на единицу продукции, руб | 78 |
| Цена реализации продукции | 120 |
| Постоянные затраты, руб | 46800 |

3. Имеются следующие данные по предприятию:

|  |  |
| --- | --- |
| Остатки готовой продукции на складе, шт | 6000 |
| Объем производства, шт/мес | 12000 |
| Переменные затраты на единицу продукции, руб | 18 |
| Постоянные затраты, руб | 146000 |
| Планируемый уровень прибыли, руб | 700000 |

Установить цену реализации, при которой:

1. Остатки готовой продукции на складе сократятся на 60%;
2. Объем производства и реализации останется неизменным;
3. Переменные затраты на единицу продукции увеличатся на 10 %.

4. Имеются следующие данные по предприятию:

|  |  |
| --- | --- |
| Производственная мощность, шт/мес | 10000 |
| Объем производства и реализации фактический, шт/мес | 8300 |
| Переменные затраты на единицу продукции, руб | 370 |
| Цена изделия | 910 |

На основе представленной информации принять управленческое решение о принятии или отклонении дополнительного заказа на производство 1600 изделий при снижении цен на 18% на весь объем продукции

5. Имеются следующие данные по предприятию:

|  |  |
| --- | --- |
| Остатки готовой продукции на складе, шт | 3200 |
| Объем производства, шт/мес | 7800 |
| Переменные затраты на единицу продукции, руб | 46 |
| Постоянные затраты, руб | 365000 |
| Планируемый уровень прибыли, руб | 650000 |

Установить цену реализации, при которой:

1. Остатки готовой продукции на складе сократятся на 70%;
2. Объем производства и реализации останется неизменным;
3. Переменные затраты на единицу продукции увеличатся на 15 %.

6. Указать различия между финансовым и управленческим учётом по следующим признакам.

1. Обязательность ведения учета

2. Цели ведения учета

3. Пользователи информацией

4. Методы ведения учета

5. Свобода выбора принципов учета

6. Используемые измерители

7. Группировка затрат

8. Основные объекты учета

9. Периодичность составления отчетности

10. Степень надежности информации

11. Степень открытости информации

12. Привязка во времени

13. Связь с другими дисциплинами

Результаты оформить в таблице

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Критерий сравнений | Финансовый учет | Управленческий учет |
|  |  |  |

**Тема 2. Организация бухгалтерского управленческого учета**

**1. Организационные аспекты управленческого учета**

Формирование действенной системы управленческого учета является непростой задачей для системы менеджмента экономического субъекта. Прежде всего, следует отметить что формирование целостной системы управленческого учета невозможно без четкого структурирования его цели, задач, принципов и элементов метода с учетом особенностей осуществления финансово-хозяйственной деятельности конкретного экономического субъекта.

В современной учетной практике российских организаций управленческий учет пришел в основном в англо-американской концепции.

Следует отметить, что в английском языке есть несколько терминов, определяющих учетную деятельность.

Bookkeeping — счетоводство, ведение учетных записей по отдельным объектам бухгалтерского учета.

Accounting — оперирование бухгалтерской информацией, ведение бухгалтерского учета на уровне всейорганизации.

Accountancy — бухгалтерский учет как система специфических знаний, концепций, принципов и методов, т.е. как наука. Именно из данного определениявыделяют учет управленческий (Management accounting) и учет финансовый (Financial accounting).

Costing — буквально учет затрат. В российской учетной практике соответствует концепции производственного учета.

Controlling — немецкая концепция производственного учета, уделяющая внимание прежде всего контролю поведения и уровня затрат, а потом уже на калькуляцию себестоимости продукции. В связи с интернационализацией понятийного аппарата финансовой сферы развитых странв российской науке и практике термин controllingпозиционируется в том же значении.

**Система управленческого учета специфична** для отдельных экономических субъектов, различных видов бизнеса. Данная ситуация обусловлена:

1. ***особенностями бизнеса*** в целом и его ведения в частности. Например, в гетерогенных производствах номенклатура и состав производственных затрат более детализированы. В то время как в моногенных производствах практически отсутствуют косвенные затраты, а соответственно, и процедура их распределения по отдельным носителям затрат;

2. ***нормативной базой***в области регулирования параметров осуществления конкретного вида бизнеса. Например, для предприятий общественного питания, осуществляющих реализацию готовой продукции в дошкольных учреждениях и школах устанавливается предельный размер торговой наценки. Остальные экономические субъекты данной сферы деятельности руководствуются механизмами свободного ценообразования;

3. ***учетной политикой*** предприятия, закрепляющей особенности бухгалтерского учета соответствующих объектов бухгалтерского учета в конкретной организации;

4. ***организационной структурой*** предприятия и управления.

**2. Система бухгалтерских счетов, используемых в управленческом учёте**

В настоящее время план счетов бухгалтерского учета предусмотрены следующие счета для учета затрат на производство продукции:

* счета учета производственных запасов — 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29.
* счета учета готовой продукции и товаров — 40, 43, 44, 45.

В дополнение к указанным счетам, для формирования необходимой аналитической информации возможно применение счетов 30-39 счетного плана.

Например, для учета затрат по экономическим элементам номенклатуру и методику применения счетов 30 – 39 организация ***устанавливает самостоятельно***, исходя из особенностей деятельности, структуры и методов управления. для реализации поставленной задачи можно открыть счета: 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты», 37 «Отражение общих затрат».

По дебету **сч. 30 «Материальные затраты»** в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей», 21, 41, 43, 60, 76 отражается стоимость израсходованных на производство материалов, покупной энергии, выполненных сторонними организациями работ промышленного характера в корреспонденции с соответствующими счетами. К счету 30 могут быть открыты субсчета по видам и направлениям материальных затрат.

По дебету **сч. 31 «Затраты на оплату труда»** в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей» отражаются суммы начисленной заработной платы, включая премии и другие формы оплаты труда персонала организации. В дебет данного счета относятся также начисления в резервы предстоящей оплаты отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, а также на выплату «тринадцатой зарплаты». К этому счету необходимо открыть субсчета, характеризующие виды и направления оплаты труда.

По дебету **сч. 32 «Отчисления на социальные нужды»** в корреспонденции со сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются суммы отчислений от заработной платы в Пенсионный фонд, Фонд медицинского страхования, Фонд социального страхования.

По дебету **сч. 33 «Амортизация»** в корреспонденции со счетами 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» отражаются расходы организации на амортизацию основных средств и нематериальных активов.

По дебету **сч. 34 «Прочие затраты»** в корреспонденции со счетами 60, 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и другими счетами отражают расходы, которые не нашли отражения на других счетах по учету расходов отражаются затраты, не вошедшие в предыдущие группы.

Ежемесячно счета по учету элементов затрат закрывают в дебет отражающего **счета 37 «Отражение общих затрат»** записью:

Дебет 37 «Отражение общих затрат»

Кредит 30, 31, 32, 33, 34.

Собранные на счете 37 суммы распределяют между калькуляционными счетами и списывают в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», а также в дебет счета 44 «Расходы на продажу» в конце месяца:

Дебет 20, 23, 25, 26, 29, 44

Кредит 37.

**3. Возможные варианты организации управленческого учета: автономная и интегрированная системы**

Организация на предприятии системы управленческого учета возможна в двух вариантах.

**Автономная система управленческого учета.** В данном варианте организация бухгалтерского учета, финансовый и управленческий учет не коррелируют и формируют обособленную информацию о параметрах деятельности экономического субъекта в отдельных системах счетов, учетных регистрах и отчетности.

**Интегрированная система**при которой финансовый и управленческийвиды учета организуются на базе единства информационной базы и счетного плана. Указанный вариант является*традиционным для российского* бухгалтерского учета. Построение интегрированной системы учета не потребует значительных дополнительных затрат, так как существующая на предприятии бухгалтерская служба кроме традиционной задачи формирования внешней отчетности расширит востребованность имеющейся бухгалтерской информации для внутрипроизводственных целей.

Выбор конкретного варианта организации управленческого учета зависит от многих факторов, таких как масштаб предприятия, его потребности в управленческой информации. Важнейшим фактором при создании системы управленческого учета является ее ***экономическая эффективность***. Расходы на организацию системы управленческого учета должны быть значительно ниже экономических выгод, полученных организацией в следствии ее реализации.

**Задачи по теме**

1. Ограничивающим производственным фактором в организации является мощность оборудования. Себестоимость производства на агрегате №1 складывается из 60 ден.ед. постоянных затрат и 2 ден.ед. на 1 ед. продукции переменных затрат. Аналогичные показатели для агрегата №2 - 90 ден.ед. и 1 ден.ед. Какой из агрегатов обеспечит минимум затрат при объеме производства 30 ед.?
2. Организация запланировала на ближайший месяц выпустить 8 000 ед. продуктов. Запланированные постоянные затраты – 2 400 000 руб., переменные – 500 руб. на ед. продукта. Свободные производственные мощности существуют, поэтому рассматривается возможность привлечения дополнительного (к уже запланированным 8 000 ед.) заказа, который покупатель будет оплачивать в размере 750 руб. за ед. продукта. Прием дополнительно заказа на величину запланированных постоянных затрат не повлияет. Выгодно ли при перечисленных условиях привлечение дополнительного заказа?
3. Организация рассматривает два варианта сырья. Сырье приобретается у разных поставщиков, несколько различается по качеству и поэтому имеет разную цену, разные транспортно-заготовительные расходы, разные затраты на подготовку к передаче в производство. Нормы расхода на ед. выпускаемой продукции для сырья 1 и сырья 2 одинаковы. Какое сырье предпочтительнее использовать с точки зрения стоимости?
4. Организация рассматривает два варианта: покупка или аренда автомобиля. Стоимость автомобиля в случае его приобретения составляет 50 000 ден. ед., переменные затраты - 1,5 ден. ед. на километр пробега. В случае аренды возникают постоянные расходы в размере арендных платежей и переменные затраты 3 ден. ед. на километр пробега. Годовой пробег автомобиля планируется на уровне 20 000 км. Определите значение годовых арендных платежей, при превышении которых предпочтителен вариант приобретения автотранспорта.

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

1. **Использование классификации затрат в управленческом учете.**

Классификации затрат в управленческом учете подразделяются на два вида.

**Дескриптивные** (описательные) отражают виды характеристики за-трат в производственном учёте в зависимости от рассматриваемого объекта калькулирования и особенностей их формирования (постоянные и переменные затраты, прямые и косвенные и проч.).

Между тем, развитие современной отечественной экономики на инновационной основе выявляет потребность в дополнительных, целевых классификациях производственных затрат. Очевидно, что каждый из новых классов затрат должен соответствовать особенностям методологии решения задач управления микроэкономикой, поскольку становится объектом корпоративного управления. В связи с этим диалектика развития производственного учёта, как неотъемлемой части финансового или управленческого бухгалтерского учёта, закономерно определяет объективную необходимость перехода от дескриптивных классификаций к структурным (сущностным), развитие которых, в свою очередь, потребует перехода к функциональным классификациям. При этом выбор критериев классификации затрат предопределяется большим количеством факторов, проявление которых наиболее ощутимо на уровне микроэкономики.

**Структурные классификации** – выражают отношение затрат к процессам обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Тем самым расширяются возможности гибкой и адаптивной (приспособляемой) управленческой информации. Для производственных предприятий – это классы затрат на процессы снабжения, производства и сбыта продуктов труда. Разделение затрат по их принадлежности к определённому процессу обычной деятельности (своеобразного закрепления перечня затрат, типичного для конкретного процесса) реально способствует повышению их экономичности на всех этапах реализации деловой активности хозяйствующего субъекта. Вместе с тем, структурная классификация может и должна быть продолжена для выяснения отношения затрат к оперативному управленческому процессу. Этому способствует структурированию затрат по производственным функциям в соответствии с задачами, выдвигаемыми процедурами регулирования затрат в управлении микроэкономикой (по принципу «от задачи»). Результатом указанного структурированияявляются функциональные классификации.

1. **Классификация затрат для расчёта себестоимости произведённой продукции**

1. По экономической роли в процессе производства затраты делятся на два вида: основные, относимые на процесс изготовления изделия и накладные, связанные с поддержанием этого процесса.

2. По способу отнесения на себестоимость производственные затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые затраты можно отнести на себестоимость изделия в тот момент, когда они произведены. В управленческом учете их принято подразделять на:

• Прямые материальные затраты;

• Прямые трудовые затраты.

Косвенные затраты в момент их возникновения отнести на себестоимость изделия невозможно. Они учитываются в разрезе тех подразделений, где они производятся и, в конце отчетного периода, распределяются между объектами затрат.

3. В зависимости от динамики объемов производства, производственные затраты делятся на классы переменных и постоянных затрат.

Переменные затраты зависят от динамики объемов производства, постоянные не зависят. Следует отметить, что свою независимость от объема производства постоянные затраты сохраняют лишь в пределах определенного диапазона деловой активности предприятия (на релевантном уровне). Как только деловая активность, показателем которой является объем производства, выходит за рамки релевантного уровня, величина постоянных затрат изменяется.

Учет переменных расходов позволяет использовать категорию маржинальной прибыли (разницу между выручкой и переменными затратами), определять порог рентабельности, устанавливать, зависимость между выручкой, затратами и прибылью, использовать расчет различных вариантов уровней прибыли в зависимости от установленных цен, структуры готовой продукции, оценки рентабельности отдельных видов товаров и так далее.

4. В зависимости от эффективности производства и сбыта продукции затраты на обычные виды деятельности делятся на производительные и непроизводительные затраты.

Производительные затраты относятся непосредственно к производству продукции установленного качества при наличии рациональной технологии и организации производства и соотносятся с доходами, полученными от производственной деятельности.

Непроизводительные затраты вызваны недостатками в технологии и организации производства, системе сохранности имущества, а также внешними обстоятельствами (неокупаемые затраты).

К таким расходам можно отнести оплату простоев производства по вине администрации цехов и организаций, а также по внешним причинам, виновники которых не установлены, доплата за сверхурочную работу, сверхнормативные (невозмещенные) потери от брака, убытки от стихийных бедствий, штрафы, уплаченные другим организациям, потери от списания безнадежных долгов и др.

**3. Классификация затрат для принятия решений и планирования**

1. По своей роли в хозяйственных процессах затраты делятся на два основных класса - производственные и коммерческие.

К производственным затратам относятся те затраты, которые непосредственным образом связаны с производством.

Коммерческие затраты производятся на операции, связанные с продвижением выпущенной продукции на рынок: рекламу, маркетинг, технические процедуры сбыта и т. д.

1. По способу признания затрат в качестве расходов:

• Затраты на продукцию

• Расходы периода

Затраты, относящиеся к производственному процессу, т.е. прямые и общецеховые, причисляются к классу затрат на продукцию. Отношение совокупных затрат на продукцию ко всему объему производства позволяет вычислить затраты на продукт.

Затраты, возникновение которых связано с периодом времени и по сути не зависящие от производства, относятся к классу расходов периода. К ним причисляют общезаводские и коммерческие расходы, которые признаются таковыми в конце отчетного периода вне зависимости от поступления выручки.

Расходы периода не относятся на себестоимость реализованной продукции, не подлежат инвентаризации и не могут приобрести форму активов.

3. По своей роли в формировании информационной базы затраты делятся на два класса: релевантные и нерелевантные.

Релевантными затратами являются те затраты, которые используются в принятии управленческих решений и включаются в информационную базу их поддержки.

Соответственно, нерелевантные затраты в приятии решений не используются.

Релевантные затраты, как правило, предполагают наличие альтернативных вариантов принятия управленческих решений и относятся к будущему периоду.

2. Принятие управленческих решений также предполагает разделение затрат на приростные и неприростные.

Первые включают в себя те затраты, которые образуются, т.е. «прирастают» к фактическим затратам в результате принятия того или иного решения. Например, затраты на выполнение дополнительного заказа будут приростными по отношению к уже произведенным затратам.

Неприростные затраты включают такие затраты, на которые не влияет принимаемое решение. В разрезе принятия решения о дополнительном заказе к таким затратам можно причислить постоянные затраты.

Затраты, представленные в альтернативных вариантах принятия управленческих решений, называют альтернативными затратами.

**4. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования деятельности центров ответственности**

В зависимости от особенностей обычной деятельности хозяйствующего субъекта, умения менеджмента предприятия управлять рисками, разделение затрат по уровню рисков не имеет жестко заданных критериев. Вместе с тем, исследования показали, что к классу затрат с высоким риском неуспеха, например, относятся затраты на продукцию, производимые на таких стадиях ее жизненного цикла, как исследования, опытно-конструкторские разработки (лабораторное, экспериментальное производство), внедрение, угасание. Риск на этих стадиях связан с высокой вероятностью трансформации производимых затрат в потери для бизнеса, связанные,прежде всего, с отсутствием рыночного спроса на эти товары.

С высокой долей уверенности к классу затрат с повышенным риском, можно отнести :

• транспортные затраты, поскольку любое транспортное средство по определению является источником повышенной опасности;

• затраты материалов из стекла и других легко разрушающихся и легко деформирующихся, а также легковоспламеняющихся материалов;

• затраты на предварительную оплату поставок или услуг, осуществляемыми сторонними организациями;

• затраты на обучение специалистов, поскольку последние могут, получив новую квалификацию, продолжить карьеру на другом предприятии и т.д.

К затратам с умеренным риском можно отнести затраты на продукцию, жизненный цикл которой находится на стадии зрелости; затраты на содержание и эксплуатацию высоконадежного производственного оборудования и т.д. Как уже отмечалось выше, одним из действенных инструментом снижения рисков в обычной деятельности хозяйствующего субъекта является самострахование.

В ходе проведения нашего исследования, мы пришли к выводу о том, что целесообразно разделить затраты по их выгодности на классы:

• образующих выгоды;

• необходимых для обеспечения обычной деятельности;

• невыгодных затрат.

Успех в извлечении выгод зависит, прежде всего, от спроса на предлагаемый покупателю товар, потребительская стоимость которого формируется в процессе прямых затрат на его изготовление. Не требует доказательств постулат о том, что их следует отнести к выгодообразующим. Развитый рынок предполагает конкуренцию качества товаров, что, несомненно, мотивирует отнесение затрат на обеспечение качества также к образующим экономические выгоды. Мировой и отечественный опыт управления предприятием показывает, что выгодность его хозяйственной деятельности во многом зависит от компетенции первого руководителя и его команды топ-менеджеров. Это означает, что затраты на содержание руководства предприятия также напрямую влияют на образование выгод.

В условиях конкурентной борьбы, успешная деятельность предприятия во многом определяется способностью его менеджеров продвинуть товар на рынке. Основной упор в продвижении товара делается на рекламу товара, следовательно затраты на размещение рекламы также можно отнести к выгодообразующим. Вполне очевидно, что при определении их состава необходим тщательное экономическое диагностирование состояния этого класса затрат на конкретном хозяйствующем субъекте, в том числе комплексный анализ их динамики и взаимосвязей.

Необходимые затраты, обеспечивающие процесс извлечения выгод из обычной деятельности хозяйствующего субъекта, могут включать затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, на освоение новых производств, снабженческие, общецеховые и общезаводские (за вычетом затрат на содержание руководства предприятия и обеспечение качества), научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы; гарантийное обслуживание и ремонт продукции, затраты на очистные сооружения и утилизацию промышленных отходов, коммерческие затраты (за вычетом затрат на размещение рекламы) и т.д . Очевидно, что эти затраты напрямую не приносят выгоды, но они, по определению, необходимы для поддержания процесса их извлечения из обычной деятельности хозяйствующего субъекта.

Нельзя отрицать объективную необходимость отдельных видов затрат, которые, как нам представляется, следует отнести к очевидно невыгодным для предпринимательской деятельности. Например, это те затраты, которые обеспечивают социальные гарантии работникам предприятия, выполнение санитарно-эпидемиологических норм, требований надзорных органов экологической и пожарной безопасности и т.п. По закону они должны быть произведены в полном объеме вне зависимости от получения выгод предпринимателем, его экономических устремлений. Такие затраты можно охарактеризовать как обязательные, технически и социально обоснованные, но не образующие экономические выгоды и, по существу, не поддерживающие процесс их извлечения.

Следует отметить наличие невыгодных затрат, трансформировавшихся в потери вследствие простоев, нарушений технологического процесса, изношенности основных производственных фондов, халатности и низкой квалификации персонала, брака продукции, некачественного обслуживания потребителей, хищений, ошибок управления, невыполнения договорных обязательств, нецелевого использования ресурсов предприятия, нарушения бюджетной и нормативной дисциплины и т.д.

**по управляемости затратами** (возможности влияния (контроля) на затраты) – контролируемые (регулируемые), в их числе контролируемые ситуационно (в зависимости от рыночной конъюнктуры) и неконтролируемые.

Контролируемые (англ. Controllablecost) – затраты, перечень которых курирует и несёт определённую ответственность за их формирование (регулирование) должностное лицо, обязанности которого устанавливаются в административном порядке. В западной литературе существует родственное название контролируемых затрат – инвентаризируемые затраты (англ. Inventoriallycosts).

Неконтролируемые - затраты, понесённые под влиянием внешних событийнепреодолимой силы; должностные лица факт образования таких затрат могут лишь констатировать, т.е. принять их в безакцептном порядке. В некоторых случаях администрация предприятия имеет возможность прогнозировать наступление указанных обстоятельств, следовательно, может, в условиях жёсткого дефицита времени, принять решительные меры к смягчению их последствий.

**5. Классификация затрат в зависимости от объекта учёта затрат.**

Затраты, включаемые в затраты на производство продукции, группируются по двум основным признакам:

• что и сколько израсходовано на производство;

• на что произведены затраты.

Группировка затрат по экономическим элементам производится по первому признаку, охватывает производственное использование всех хозяйственных ресурсов организации и является единой для всех отраслей экономики.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена и группировка по следующим элементам:

• материальные затраты (за вычетом возвратных отходов);

• затраты на оплату труда;

• отчисления на социальные нужды;

• амортизация;

• прочие затраты.

По экономическому элементу «Материальные затраты» учитывается стоимость сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующей продукции и кооперированных услуг, использованных непосредственно для производства продукции. Кроме того, к материальным затратам относят стоимость вспомогательных материалов, запчастей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, топлива, энергии и других материальных ценностей, израсходованных на другие производственные и хозяйственные нужды (например, на осуществление контроля за качеством выпускаемой продукции или на ремонт оборудования), а также затраты вспомогательных материалов, израсходованных на упаковку произведенной продукции.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, вычитается стоимость возвратных отходов (остатков сырья, материалов, полуфабрикатов и др.), образовавшихся в процессе производства продукции и полностью или частично утративших потребительские свойства исходных ресурсов.

В экономический элемент «Затраты на оплату труда» включают расходы по оплате труда, в том числе на основную и дополнительную заработную плату штатного и внештатного персонала, а также премии за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты.

В экономическом элементе «Отчисления на социальные нужды» отражаются установленные законодательством обязательные отчисления от затрат на оплату труда во внебюджетные фонды социального страхования, пенсионный, медицинского страхования.

В экономический элемент «Амортизация» включается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности.

К экономическому элементу «Прочие затраты» относятся затраты, которые не вошли в предыдущие экономические элементы: платежи за полученную лицензию на право пользования патентом, ноу- хау, плата за аренду основных средств, за подготовку и переподготовку кадров, затраты на командировки, плата сторонним организациям за сторожевую и пожарную охрану и др.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции затраты группируются и учитываются по статьям калькуляции. Данная группировка производится по второму основному признаку - «на что произведены затраты». Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции определяются отраслевыми методическими рекомендациями. В зависимости от специфики производства организация может корректировать предлагаемую группировку.

Организации, осуществляющие промышленную деятельность используют типовую группировку затрат, которая содержит следу¬ющие статьи:

1) сырье и материалы;

2) возвратные отходы (вычитаются);

3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;

4) топливо и энергия на технологические цели;

5) заработная плата основных производственных рабочих;

6) отчисления на социальные нужды;

7) затраты на подготовку и освоение производства;

8) общепроизводственные расходы;

9) общехозяйственные расходы;

10) потери от брака;

11) прочие производственные затраты

Итого производственная себестоимость продукции

12) расходы на продажу

Итого коммерческая (полная) себестоимость продукции.

***По статье*** «***Материалы***» учитывается стоимость израсходованных в основном производстве технологического сырья; конструкционных материалов, составляющих физическую основу продуктов труда; технологической тары и упаковки, если продукт труда и тара (упаковка), в которую он помещён, составляет одно целое (конфеты в упаковке, мобильный телефон в коробке и т.д.); единиц технологической оснастки и объектов основных средств, если они используются непосредственно в производстве конкретного наименования продукта труда и учитываются в составе материальных запасов.

Согласно ПБУ 5/01 «Учёт материально-производственных запасов» стоимость материалов, отпущенных и израсходованных на производственные и другие нужды, оценивается ***одним*** из следующих способов:

* ***По себестоимости каждой единицы***, в том числе драгоценные металлы, драгоценные камни и другие материалы, расходуемые в особом порядке, а также материалы, которые не могут обычным образом заменять друг друга;
* ***по средней фактической себестоимости приобретения единицы*** (***однородной группы***) ***материальных запасов***;
* ***способом ФИФО*** (англ. Fist–in, fist – out (FIFO), при котором ***первая партия*** материальных запасов, отпущенных в производство и на другие нужды (в том числе для продажи), соответствует ***первой закупленной партии*** запасов по количеству и фактической себестоимости приобретения, а ***остатки*** запасов в местах хранения на конец отчётного периода оцениваются по фактической себестоимости приобретения ***последней партии*** поступивших запасов. В российской управленческой практике этот способ оценки применяется сравнительно редко в основном по двум причинам:

***По статье «Возвратные отходы (вычитаются)»*** учитываются материалы, оставшиеся по окончании технологических процессов или производственной операции, обусловливающих не полное потребление первичного материала (раскрой материалов, переработка мяса, обработка металлов резанием и др.).

***Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и кооперированные услуги*** выделена в самостоятельную статью для предприятий, выпускающих сложную продукцию с несколькими производственными переделами.

***Комплектующие изделия*** представляют группы материальных запасов (крепёж, детали, узлы, автопокрышки и др.), приобретаемые для сборки продукции и комплектации изделий. Порядок оценки комплектующих изделий, расходуемых для сборки изделий, в производственных затратах аналогичен методике оценки затрат по статье «Материалы».

***Кооперированные услуги*** представляют собой работы производственного характера (выполнение отдельных технологических операций, изготовление деталей, сборочных соединений, переработка давальческого сырья и материалов и т.п.), выполняемые по договорам подряда со сторонними предприятиями. Стоимость выполненных кооперированных работ производственного характера включается в состав прямых производственных затрат в сумме счетов-фактур подрядчиков (договорная стоимость, без НДС, если иное не предусмотрено НК РФ).

***В статью «Топливо и энергия на технологические нужды»***традиционно включается совокупность затрат на все виды твёрдого, жидкого и газообразного топлива и силовой энергии (покупных и собственного производства), потребляемых в технологических процессах промышленных предприятий. Порядок оценки рассматриваемых затрат не отличается от правил оценки затрат по статье «Материалы».

***По статье «Основная заработная плата производственных рабочих»***учитывается переменная часть затрат в сумме начисленного в отчётном периоде фонда заработной платы штатных и внештатных работников, непосредственно занятых производством продукции.

***В статью «Дополнительная заработная плата»*** включаются затраты на оплату заработной платы за очередной и дополнительный отпуска, компенсации за неиспользованный отпуск, других дополнительных выплат, предусмотренных действующим трудовым законодательством и закреплённых гарантиями коллективного договора.

***Статья «Отчисления на социальные нужды»*** выражает затраты на отчисления в единые фонды пенсионного обеспечения, социального и медицинского страхования, а также на страхования от несчастных случаев и травматизма. Сумма этих затрат определяется фактическими суммами взносов в указанные фонды, начисленные в отчётном периоде по действующим ставкам (в процентах) от фонда заработной платы и других выплат социального и стимулирующего характера, установленных НК РФ и нормативными актами Правительства РФ.

***В статью «Затраты на подготовку и освоение производства»*** включается стоимость законченных и принятых работ по освоению новых производственных мощностей (пусконаладочные затраты), запуску в производство новых изделий и внедрению новых производственных технологий.

***По статье «Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования и машин»*** учитывается стоимость работ по обеспечению устойчивой эксплуатации производственного оборудования, рабочих машин и внутрипроизводственных транспортных средств в соответствии с действующими стандартами сроков и физических объёмов их текущего обслуживания, текущих и капитальных ремонтов. В состав этих затрат включаются также суммы амортизационных отчислений по указанным объектам производственных основных средств.

Для исчисления производственной себестоимости конечного продукта труда в гетерогенных производствах немаловажно, по каким показателям распределяется сумма ЗСЭО, учтённая в отчётном периоде. В отечественной учётной практике общая сумма ЗСЭО, учтённая за отчётный период, распределяется одним процентом, исчисляемого, как правило, пропорционально прямой заработной плате основных производственных рабочих без доплат по премиальным системам. Такой показатель по своей экономической природе практически не имеет отношения к распределяемым затратам, особенно в современных автоматизированных технологических процессах. Поэтому важно составлять расчёт распределения ЗСЭО по таким показателям, которые могут быть наиболее приближены к условиям эксплуатации производственного оборудования, рабочих машин, производственных транспортных средств. Примерами расчётных показателей можно назвать количество отработанных станко-часов, машино-смен, физические объёмы выпуска продукции, нормативные ставки затрат на один час работы оборудования и рабочих машин.

***Статья «Общецеховые затраты»*** в российской учётной практике аккумулирует комплекс общих затрат на управление производственной деятельностью, хозяйственные и другие нужды, а также на суммы не возмещаемых и не планируемых непроизводительных потерь производственных подразделений:

* содержание административно-управленческого персонала (АУП);
* амортизационные отчисления по зданиям, сооружениям, инвентарю и другим объектам основных средств, закреплённых за производственными подразделениями (кроме включённых в ЗСЭО);
* амортизационные отчисления по объектам нематериальных активов, эксплуатируемых в производственных подразделениях (если такие затраты не относятся к конкретному наименованию продукта труда);
* содержание**,** эксплуатация и ремонты зданий, сооружений, инвентаря и других объектов основных средств, закреплённых за производственными подразделениями (кроме включённых в ЗСЭО);
* текущая аренда зданий, сооружений, инвентаря и других объектов основных средств (кроме включённых в ЗСЭО);
* обеспечение качества продуктов труда, рационализация и изобретательство (кроме затрат на такие работы, учитываемые в составе НИОК и ТР);
* охрана труда и техника безопасности;
* содержание очистных средств и установок природоохранного назначения**,** оборудования по утилизации промышленных отходов, закреплённых за производственными подразделениями;
* непроизводительные потери;
* прочие общецеховые затраты.

***В состав непроизводительных потерь*** производственных подразделений обычно включается стоимость целодневных и внутрисменных простоев, оформленных соответствующими документами (основная заработная плата основных производственных рабочих за время простоя, начисленная согласно ТК, стоимость расхода электрической и тепловой энергии за время простоя), сверхнормативных технически необоснованных потерь деталей и полуфабрикатов в технологических процессах, недостач незавершённого производства сверх норм, утверждённых руководством предприятия установленным порядком.

***Статья «Общезаводские затраты»***содержит широкий диапазон целевых затрат хозяйственных ресурсов:

* содержание АУП функциональных служб и дирекции предприятия;
* командировочные и представительские затраты;
* проезд персонала предприятия к месту работы в пределах населённого пункта расположения предприятия;
* содержание, эксплуатация и ремонты зданий, сооружений, инвентаря и других объектов основных средств, эксплуатируемых функциональными службами и аппаратом администрации предприятия);
* амортизационные отчисления по зданиям, сооружениям, инвентарю и другим объектам основных средств, эксплуатируемым функциональными службами и аппаратом администрации предприятия;
* амортизационные отчисления по нематериальным активам общепроизводственного назначения;
* технический контроль и аудит качества продуктов труда;
* текущая аренда зданий, сооружений, инвентаря (включая аренду по договору проката) общехозяйственного назначения;
* подбор, подготовка и переподготовка кадров;
* рационализация и изобретательство (если такие затраты не учитываются в составе затрат на НИОК и ТР);
* консультационные и аудиторские услуги;
* содержание сторожевой и пожарной охраны;
* стоимость не возмещённых потерь от простоев по вине администрации и функциональных служб, стоимость (по учётным ценам) недостач производственно - материальных запасов сверх норм естественной убыли, другие непроизводительные потери;
* прочие общезаводские затраты.

***Стоимость потерь от производственного брака*** слагается из:

* + 1. стоимости забракованной продукции в оценке по нормативной цеховой или заводской производственной себестоимости;
    2. стоимости материальных запасов в принятой оценке, израсходованных на наладку оборудования сверх установленных норм;
    3. материальных запасов, основной и дополнительной заработной платы с отчислениями на социальное страхование и обеспечение, потреблённых на исправление производственного брака, а также расчётных сумм ЗСЭО, общецеховых и общезаводских затрат по действующим нормативам;
    4. общая сумма перечисленных выше затрат (стр. 1 + стр. 2 + стр. 3) уменьшается на фактическую сумму доходных поступлений, принятых в возмещение ущерба (стр.1 + стр.2 + стр.3) – стр. 4).

***По статье «Прочие производственные затраты»*** традиционно учитываются затраты, не включённые в предыдущие статьи затрат, а также затраты на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт продукции.

**Задачи по теме**

1. Предприятие «Вкусные традиции» производит несколько видов замороженных полуфабрикатов. В структуру предприятия входят:

- Цех п, где выпускаются (с использованием ручной лепки) пельмени и вареники;

- Цех б, где с помощью автоматических линий выпускаются блинчики;

- Цех теста (т), поставляющий тесто в цех п и на сторону;

- Цех упаковки (у), осуществляющий автоматическую расфасовку продуктов, а также доставку заказов мелкооптовым покупателям;

- Администрация (включающая отдел сбыта) — а.

У всех категорий работающих оплата труда повременная, за исключением лепщиков в цехе п, у которых она сдельная.

**Требуется:** классифицировать следующие виды затрат по категориям

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование затрат | Постоян-ныезатраты | Переменныезатраты | Затраты периода (непроизводственные) | Производственные затраты | | |
| Прямые мате-риальные | Пря-мые трудо-вые | Прочие производст-венные |
| Мука |  | + |  | + |  |  |
| Соль |  |  |  |  |  |  |
| Заработная плата лепщиков в цехе п |  |  |  |  |  |  |
| Заработная плата операторов в цехе б |  |  |  |  |  |  |
| Заработная плата сотрудников отдела у |  |  |  |  |  |  |
| Заработная плата администрации |  |  |  |  |  |  |
| Рсэо в цехах п и б |  |  |  |  |  |  |
| Рсэо в цехе у |  |  |  |  |  |  |
| Топливо и энергия на технологические нужды в цехе п |  |  |  |  |  |  |
| Топливо и энергия на технологические нужды в цехах б, т |  |  |  |  |  |  |
| Топливо и энергия на технологические нужды в цехе у |  |  |  |  |  |  |
| Заработная плата мастеров в цехах п, б, т |  |  |  |  |  |  |
| Заработная плата мастеров в цехе у |  |  |  |  |  |  |
| Затраты на оргтехнику |  |  |  |  |  |  |
| Комиссионное вознаграждение дилеров в отделе сбыта |  |  |  |  |  |  |
| Реклама |  |  |  |  |  |  |
| Потери от брака |  |  |  |  |  |  |
| Амортизация производствен-ного оборудования в цехах п, б, т |  |  |  |  |  |  |
| Расходы на транспортиров-ку продукции |  |  |  |  |  |  |

2. Компания «Окна» занимается изготовлением и установкой стеклопакетов (оконных рам из пластика по индивидуальным заказам). В структуре предприятия несколько служб: цех сборки, отдел установки (его сотрудники работают в квартирах и офисах заказчиков) и администрация (вместе с коммерческой службой). Статьи затрат компании можно сгруппировать таким образом:

- Амортизация производственного оборудования в цехе сборки,

- Страхование производственных помещений,

- Оконный профиль (пластиковые конструкции для изготовления рам),

- Стекло разных наименований,

- Заработная плата контролеров цеха сборки и отдела установки,

- Заработная плата сотрудников администрации,

- Вознаграждения дизайнерам (роялти) в форме определенного процента от стоимости заказов соответствующих моделей,

- Расходы на рекламу,

- Заработная плата рабочих цеха сборки и отдела установки,

- Амортизация офисного оборудования,

- Питание сотрудников администрации и цеха сборки,

- Расходы на приобретение специальных приспособлений (инструментов), вспомогательных материалов и канцелярских товаров для всех служб компании;

- Аренда производственных и офисных помещений.

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

**1. Понятие центров ответственности, их классификация**

На крупных предприятиях, где имеет место цеховая организационная структура, бюджетирование ведется по центрам ответственности, т.е. по подразделениям, ответственность за результаты деятельности которых строго персонифицирована в лице их руководителей. В зависимости от выполняемых функций, объема и важности делегированных руководителям полномочий, центры ответственности делятся на следующие виды: центры затрат, центры доходов, центры прибыли и центры инвестиций.

Информационные ресурсы и отчетность центров ответственности ориентирована на представление необходимой информации руководителям структурных подразделений предприятия и аппарату управления о результатах деятельности соответствующих центров затрат, доходов, прибыли или инвестиций для оценки их деятельности, а также факторов, оказывающих существенное влияние на результаты деятельности.

Представляется целесообразным адаптивный подход к установлению сроков формирования внутрихозяйственной отчетности потребностям системы управления экономикой организации.

На практике периодичность обращения должностных лиц к данным внутрихозяйственной отчетности не имеет временной определенности и напрямую зависит от необходимости принятия конкретных управленческих решений, а потому, нам представляется целесообразным формирование внутрихозяйственной отчетности в режиме реального времени. Достижение указанной задачи видится в условиях автоматизации учетного процесса.

Очевидным является тот факт, что оперативность принятия управленческих решений на нижних уровнях системы управления микроэкономикой значительно выше.

Для обеспечения децентрализации управления затратами, осуществления перманентного контроля за их уровнем, оперативного выявления причин возникновения непроизводительных затрат принято выделять следующие центры ответственности (табл.4.1).

Таблица 4.1

Виды центров ответственности предприятий

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Центры ответственности |  | Структурные подразделения предприятия, относящиеся к центрам ответственности |
| 1 | Центры затрат |  | отдел снабжения, бухгалтерию, аппарат управления, заготовочные цехи |
| 2 | Центры дохода |  | отделы сбыта, если они структурно отделены от производственных подразделений |
| 3 | Центры прибыли |  | территориально обособленные структурные подразделения, производящие и/или реализующие готовую продукцию (филиалы и т.д.) |
| 4. | Центры инвестиций |  | структурные подразделения организации, осуществляющие реализацию инвестиционных проектов |

Отнесение заготовочных цехов к центрам затрат обуславливается тем, что эти производственные подразделения предприятия производят полуфабрикаты, не являющиеся готовой продукцией и не реализуемые на сторону. В качестве заготовочных могут выступать лакокрасочные цехи.

К центрам прибыли целесообразно относить производственные подразделения предприятий, выпускающие готовую продукцию.

Руководитель центра затрат отвечает за бюджетные показатели прямых и общецеховых затрат; центра доходов — за получение доходов; центра прибыли — за производимые расходы, поступление доходов и получение прибыли; центра инвестиций — за поступление доходов, производимые расходы, получение прибыли и инвестирование.

Видится необходимым применение дифференцированного подхода к формированию отчетности центров ответственности в зависимости от их видов.

**2. Учет по центрам затрат**

Учет по центрам затрат служит эффективным средством для повышения оперативности и точности их исчисления при условии группировки по факторам, обуславливающим хозяйственную деятельность. Такими факторами выступают оборудование, рабочая сила, материальные ресурсы.

Чем выше степень дифференциации центров затрат, тем лучше будет поставлен контроль за экономичностью хозяйственной деятельности. А главное, своевременно могут приниматься управленческие решения.

Формы внутрихозяйственной отчетности центров затрат представляется должны содержать плановые показатели их деятельности (при условии осуществления планирования деятельности хозяйствующего субъекта) либо показатели деятельности за прошлые периоды и отчетные данные. Подобное структурирование данных управленческой отчетности обеспечит возможность проведения сравнительного анализа деятельности производственных подразделений предприятия, выявления тенденций развития, а также наиболее существенных факторов, оказывающих значительное влияние на результаты деятельности указанных центров затрат. Наиболее информационно емкой формой внутрихозяйственной отчетности центров затрат производственного назначения нам представляется Отчет о результатах деятельности цеха штамповки, представленный в 4.2.

Формирование информации о деятельности штамповочных цехов в натуральном выражении обеспечит возможность оценки эффективности их деятельности, а также разработки направлений оптимального использования ресурсов предприятия, проведение перманентного контроля за их уровнем и направлениями использования.

Таблица4.2

Отчет о результатах деятельности цеха\_\_\_Штамповочного\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

За \_\_\_\_май\_\_\_\_\_\_\_\_2017\_\_\_г.

Лист 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование показателей | Сумма  (руб., коп.) |
| 1 | Остаток сырья и материалов на начало периода | 7398,64 |
| 2 | Остаток комплектующих и полуфабрикатов на начало периода | 1346,73 |
| 3 | Итого остаток запасов на начало периода | 8745,37 |
| 4 | Получено со склада | 333761,34 |
| 5  5.1  5.2 | Отпущено комплектующих и полуфабрикатов, всего  в том числе  в сборочный цех  на склад | 340527,89  340527,89  0 |
| 6 | Убыль в пределах норм естественной убыли | 311,30 |
| 7 | Убыль сверх норм естественной убыли | 926,58 |
| 8 | Излишек сырья, материалов, комплектующих и полуфабрикатов | 102,45 |
| 9 | Остаток сырья и материалов на конец периода | 602,84 |
| 10 | Остаток полуфабрикатов конец периода | 240,55 |
| 11 | Итого остаток конец периода | 843,39 |
| 12 | Заработная плата производственного персонала | 23450,00 |
| 13 | Отчисления на социальные нужды от заработной платы производственного персонала | 6143,90 |

Лист 2

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Отпущено | Капот 1 | Крыло переднее правое | Дверь перед-няя левая | Дверь перед-няя правая | Дверь багаж-ника | **…** | Борт левый |
| Остаток  на начало  периода |
| 3478,63 | 3293,69 | 231,92 | 127,18 | 267,22 | **…** | 1346,73 |
| Получено МПЗ со склада | 155588,15 | 143028,  46 | 23412,73 | 3457,00 | 8275,00 | **…** | 0 |
| В сборочный цех | 158495,38 | 145734,46 | 23397,63 | 3488,02 | 8306,22 | **…** | 0 |
| **…** | **…** | **…** | **…** | **…** | **…** | **…** | **…** |
| Склад | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | **…** | 0 |
| Убыль в пределах норм естественной убыли | 117,44 | 180,40 | 13,46 | 0 | 0 | **…** | 0 |
| Убыль сверх норм естественной убыли | 453,96 | 407,29 | 65,33 | 0 | 0 | **…** | 0 |
| Итого расход за период | 159066,78 | 146322,15 | 23476,42 | 3488,02 | 8306,22 | **…** | 170422,08 |
| Излишек МПЗ | 0 | 0 | 0 | 0 | 102,45 | **…** | 0 |
| Остаток на конец периода | 0 | 0 | 168,23 | 96,16 | 338,45 | **…** | 240,55 |

Мы считаем необходимым к отчету о результатах деятельности центров затрат, осуществляющих производственную деятельность, прикреплять объяснительные записки должностных лиц о причинах и виновниках возникновения убыли сверх норм, а также излишках МПЗ. Полученные данные можно считать основанием для разработки мероприятий по предотвращению сверхнормативной убыли, обеспечить обоснованность норм расходования материальных ресурсов.

Определяющим внутрихозяйственным документом, представляющим релевантную информацию о деятельности центров затрат административно-управленческого значения, нам представляется Отчет о затратах общехозяйственных подразделений предприятия, в котором общая сумма фактических затрат по отдельным статьям детализируется в зависимости от потребностей управления экономикой предприятия.

Наиболее информативной, по нашему мнению, является разработанная соискателем и представленная в таблице 4.3 форма Отчета о фактических затратах структурного подразделения предприятия.

Таблица 4.3

Отчет о фактических затратах структурного подразделения \_\_\_Отдел кадров\_\_\_

За\_\_\_\_май\_\_\_2017\_\_\_г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование показателей | Сумма  (руб., коп.) |
| 1 | Заработная плата персонала | 45760,00 |
| 2 | Отчисления от заработной платы персонала | 11989,12 |
| 3 | Амортизация оборудования | 2568,00 |
| 4 | Затраты на ремонт оборудования | 350,00 |
| 5 | Затраты на содержание оборудования (заправка картриджей, обслуживание компьютерной техники и т.д.) | 200,00 |
| 6 | Канцелярские товары, бланки | 348,50 |
| 7 | Прочие затраты | 0,00 |
| 8 | Итого затрат | 61215,62 |

Считаем необходимым отметить, что в зависимости от потребностей управления микроэкономикой предложенная форма отчетности может быть дополнена данными бухгалтерского (финансового) учета, что позволит повысить аналитичность структурируемой информации. В качестве примера можно привести дополнение данных отчета о фактических затратах структурного подразделения предприятия общехозяйственного назначения информацией о составе работников, фактически отработанном времени каждым сотрудником подразделения и т.д.

Данные предлагаемого отчета могут служить основой разработки стратегий реинжиниринга предприятия, внедрения аутсорсинга.

**3. Учет и отчетность по центрам прибыли**

Одним из ключевых центров ответственности производственных предприятий являются центры доходов, система документирования которых представляет информацию об объемах продажи готовой продукции. Логичным представляется формирование отчетности об объемах продаж продукции, как в стоимостном, так и в натуральном выражении.

Полученные аналитические данные будут служить базой подготовки управленческих решений в отношении оптимизации ассортиментного перечня выпускаемой продукции, разработки мероприятий по формированию производственной стратегии предприятия.

Форма отчета об объемах продажи готовой продукции в производственных организациях может быть представлена следующим образом(таблица4.5).

Практика учетной деятельности показывает, что внутрихозяйственная отчетность центров прибыли должна содержать показатели затрат на производство готовой продукции и получаемых экономических выгодах, а также представлять информацию об объемах продажи продукции в разрезе ассортиментного перечня.

Формирование отчетов центров прибыли необходимо для структурирования информационных массивов, обеспечивающих поддержку принятия управленческих решений относительно качественных результатов от обычных видов деятельности предприятия, возможность проведения мониторинга оптимальности соотношения «затраты – экономические выгоды» и разработки предложений по повышению эффективности деятельности экономического субъекта.

Таблица 4.5

Отчет о результатах деятельности центра доходов\_\_\_\_\_\_\_\_Автосалон\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

За \_\_май\_\_ 2017\_\_\_г.

Лист 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование показателей | Сумма  (руб., коп.) |
| 1 | Выручка (нетто) от продажи готовой продукции (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 448756,80 |
| 2 | Выручка (нетто) от продажи товаров (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 520762,60 |

Лист 2

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Отпущено |  | Газель Бизнес | Газель Next | ГазонNext | **…** | Огнетушитель |
| Остаток  на начало  периода | |
| 43,00 | 36,00 | 42,00 | **…** | 49,00 |
| Торговый зал | | 7408,90 | 6040,80 | 3438,40 | **…** | 6783,00 |
| и т.д.. | |  |  |  | **…** |  |
| Итого расход за период | | 8333,40 | 12441,60 | 7520,80 | **…** | 6783,00 |
| Остаток на конец периода | | 64,50 | 28,80 | 50,40 | **…** | 35,00 |

Структурирование релевантных информационных массивов о результатах деятельности центров прибыли предприятий для принятия эффективных управленческих решений должен осуществляться в Отчете о результатах деятельности центров прибыли, формат которого структурирован в таблице 4.6.

На наш взгляд, в отчет необходимо включить данные о результатах деятельности центров прибыли не только в абсолютных, но и в относительных показателях рентабельности для обеспечения релевантности структурируемых информационных массивов.

Таблица 4.6.

Отчет о результатах деятельности центра прибыли\_Сервис-центр

За \_\_\_май\_\_\_\_ 2017\_\_\_г.

Лист 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование показателей | Сумма  (руб., коп.) |
| 1 | Выручка (нетто) от продажи продукции, выполнения работ, оказания услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 412983,00 |
| 2 | Маржинальная себестоимость реализованной продукции | 206491,50 |
| 3 | Маржинальная прибыль | 206491,50 |
| 4 | Рентабельность продукции (**стр. 3/ стр. 1** или стр. 2) | 50,0% |
| 5  5.1  5.2  5.3  5.4  5.5  5.6 | Общепроизводственные расходы структурного подразделения, всего  в том числе  Заработная плата производственного персонала  Отчисления от заработной платы производственного персонала  Амортизация производственного оборудования  Затраты на ремонт производственного оборудования  Затраты на содержание производственного оборудования  Прочие общепроизводственные расходы | 78716,99  51468,00  13484,62  3916,67  5760,00  1920,70  2167,00 |
| 6 | Полная себестоимость продукции (работ, услуг) |  |
| 7 | Прибыль от продаж |  |
| 8 | Рентабельность продукции в расчете по совокупным затратам (стр. 7/ стр. 6) |  |

Лист 2

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Отпущено |  | Инструмент | Запчасти | Фильтры | **…** | Масла |
|  | Остаток |
| на начало  периода | |
| 25,50 | 42,00 | 16,00 |  | 7,00 |
| Услуги ТО | | 9680,00 | 18480,00 | 0,00 | **…** | 0,00 |
| Ремонтно-сварочнные работы | | 3960,00 | 8424,00 | 944,00 | **…** | 707 |
| и т.д.. | |  |  |  | **…** |  |
| Итого расход за период | | 13648,80 | 27556,00 | 2832,00 | **…** | 1064,00 |
| Остаток на конец периода | | 8,80 | 36,00 | 32,00 | **…** | 14,00 |

**4. Отчет центра инвестиций**

**Центры инвестиций** - это дочерние и зависимые общества, отделения транснациональных корпораций.

Для оценки деятельности центров инвестиций в странах с рыночной экономикой используют следующие параметры:

* прибыль (от продаж, до налогообложения, чистая);
* рентабельность активов (отношение чистой прибыли к среднегодовой валюте баланса);
* остаточная прибыль;
* экономическая добавленная стоимость (ЭДС).

Начиная с 1980-х гг. во многих странах с рыночной экономикой широко применяется показатель экономической добавленной стоимости (ЭДС), представляющий собой абсолютное изменение экономической прибыли организации. ЭДС рассчитывается как разность между чистой прибылью и суммой платы за активы.

Величина платы за активы (капитал) определяется умножением стоимости активов на их цену. Цена активов - это сумма денежных средств, которую нужно заплатить за использование определенного объема финансовых ресурсов, выраженная в процентах к этому объему.

Показатель ЭДС характеризует прирост стоимости акционерного капитала за отчетный период.

Необходимо учитывать тот факт, что при расчете ЭДС в расчет необходимо принимать те активы, которые действительно контролируются руководством центра инвестиций. Соответственно, в состав активов бизнес-единиц не следует включать деловую репутацию и организационные расходы нематериальных активов, стоимость административного здания, финансовые вложения, если управление ими осуществляется централизованно, и другие аналогичные объекты бухгалтерского учета.

**5. Трансфертные цены**

**Трансфертная цена** — это цена, по которой центр ответствен­ности передает свою продукцию (работы, услуги) другим центрам ответственности внутри организации или продает продукцию (ра­боты, услуги) на сторону (другой организации).

Трансфертные цены применяются, как правило, в центрах прибыли и центрах инвестиций. Иногда их применяют и в центрах затрат.

Если продукция (работы, услуги) центров ответственности по­требляется целиком внутри организации, то трансфертная цена яв­ляется чисто учетной и не оказывает влияния на финансовое поло­жение организации. В этом случае трансфертная цена служит сред­ством объективной оценки деятельности центров ответственности.

Когда центры ответственности имеют право самостоятельно выходить на внешний рынок со своей продукцией, выбирать по­купателей, определять объемы продаж и цены на свою продукцию, трансфертная цена становится важным самостоятельным показа­телем, оказывающим существенное влияние на финансовое поло­жение организации.

В настоящее время используют три основных метода опреде­ления величины трансфертных цен:

• на основе рыночных цен;

• на основе затрат;

• договорные трансфертные цены.

При наличии соответствующих условий предпочтение отдает­ся первому методу, поскольку рыночные цены достаточно объек­тивны, они дают возможность оценивать деятельность центров ответственности на основе финансовых результатов.

Применение рыночных **цен** в качестве трансфертных возможно: ™ при достаточно высокой степени децентрализации управления, при которой центры ответственности обладают полномочиями продавать и покупать продукцию как в своей организации, так и на стороне;

наличии устойчивых рыночных цен на продукцию, работы, услуги центров ответственности. На практике рыночные цены подвергаются частым колебаниям по различным причинам, в том числе по причине установления различными поставщи­ками разных цен на одинаковые товары. **Затратные трансфертные цены** устанавливаются на основе: переменных затрат; полных затрат; полных затрат плюс прибыль.

Решение о выборе соответствующей затратной трансфертной цены обычно принимается высшим руководством организации из-за возможных разногласий у центров ответственности.

При использовании в качестве цены переменных затрат цены не возмещают постоянные затраты и не предусматривают полу­чения прибыли. В этой связи цены на основе переменных затрат неприемлемы для центров прибыли и центров инвестиций. Они могут использоваться только в центрах затрат.

Цены на основе полных затрат также не предусматривают по­лучения прибыли, поэтому применяются только в центрах затрат.

Трансфертные цены на основе полных затрат плюс прибыль, предусматривающие получение прибыли, могут использоваться во всех центрах ответственности.

При определении затратных трансфертных цен за основу прини­мают нормативные (стандартные) затраты. Если цены устанавливать на основе фактических затрат, то у продающего продукцию центра ответственности снижаются стимулы снижения фактических затрат.

При установлении рыночных и затратных трансфертных цен между покупателями и продавцами часто возникают разногла­сия. В этих условиях цены можно установить **на основе перего­воров.** Кроме того, установление цен на основе переговоров це­лесообразно осуществлять по ряду других причин. Например, продающему центру ответственности выгодно установить цены на продукцию ниже рыночных для сохранения своего бизнеса и завоевания нового рынка. Договорные трансфертные цены часто используют транснациональные корпорации в их внутри­фирменном обмене с целью уменьшения налоговых и таможен­ных выплат.

**Задачи по теме**

1. Распределение по отдельным производственным участкам цеха части общецеховых затрат, связанных с содержанием и эксплуатацией здания и помещений цеха и составивших по результатам периода 45 000 руб., ведется пропорционально занимаемым производственным площадям. Площади участков № 1 и № 2 относятся как 2:7. Сколько составит сумма отнесенных на участок № 1 затрат?
2. Структурное подразделение (организация) ПАО «Арека» предусматривает наличие шести центров ответственности. Имеется информация, характеризующая деятельность этих центров ответственности за один квартал.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Центр ответственности** | **Выпущено продукции, шт.** | **Численность персонала, чел.** | **Текущие затраты, руб.** | **В том числе материальные затраты, руб.** | **Выручка, руб.** |
| **Цех № 1** | **1800** | **44** | **72000** | **50300** | **91800** |
| **Цех № 2** | **1480** | **36** | **64800** | **45200** | **90280** |
| **Цех № 3** | **1925** | **28** | **86400** | **56000** | **118965** |
| **Администрация** | **-** | **8** | **16000** | **-** | **-** |
| **Цех упаковки** | **-** | **12** | **28410** | **-** | **-** |
| **Отдел МТС** | **-** | **8** | **18500** | **-** | **-** |
| **ИТОГО** | **5205** | **136** | **286110** | **162500** | **301045** |

Дайте оценку деятельности производственных бригад, учитывая что расходы непроизводственных подразделений в ПАО «Арека» распределяются «пошаговым» методом.

1. ПАО «Арека» производит резинотехнические изделия и предусматривает наличие в своем составе четырех центров ответственности. Имеется информация, характеризующая деятельность этих центров ответственности за один месяц (25 рабочих дней). На предприятии трудятся 100 чел, из них: производственный персонал составляет всего половину, остальные контролеры и т.д. Производительность 1 рабочего за смену – 1000 изделий

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Центр ответственности** | **Выпущено продукции, шт.** | **Численность персонала, чел.** | **Текущие затраты, руб.** | **В том числе материальные затраты, руб.** | **Выручка, руб.** |
| **Участок А** | 625000 | 25 | 30000000 | 25000000 | 35000000 |
| **Участок Б** | 625000 | 25 | 20000000 | 15000000 | 25000000 |
| **Администрация** | - | 30 | 3000000 | - | - |
| **Отдел МТС** | - | 20 | 2000000 | - | - |
| **ИТОГО** | 1300000 | 100 | 55000000 | 40000000 | 60000000 |

**Тема 5. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)**

**1. Классификация производственных затрат**

Затраты на производство (или производственные затраты) представляют собой масштабную и сложную систему, наиболее ёмкую в информационном аспекте.

Сразу оговоримся, что термины «затраты на производство» и «производственные затраты» имеют семантически (греч. обозначающий) идентичный характер.

Процесс производства в широком смысле слова означает совокупность производственных технологических процессов, последовательно чередующихся и в определённом темпе повторяющихся при создании продуктов труда. Производство обусловлено взаимодействием трёх видов хозяйственных ресурсов – живого труда, средств труда и предметов труда. Их участие требует соответствующих затрат с таким расчётом, что их стоимость будет не только полностью возмещена выручкой, полученной от продажи продуктов труда, но и ещё останется часть выручки на выплату дивидендов, налога на прибыль и других налоговых платежей, расширение производства.

Напомним, что затраты на производство являются  ***текущими***, т.е. включаются в производственные затраты того отчётного периода, в котором непосредственно осуществляется производственный цикл, независимо от даты оплаты затрат.

***Производственные затраты представляют собой диалектические данные и взаимноприспособленные технологические комплексы операций потребления хозяйственных средств***, ***конечным результатом которых является создание полезного продукта труда*** (***актива***).

Упомянутые затраты формируются в сферах:

* подготовки и освоения производства;
* непосредственного создания продукта труда (профильная деятельность), в том числе доработка индивидуальных заказов;
* поддержания средств труда в рабочем состоянии (ремонтно-эксплуатационные и другие работы по обслуживанию производственного цикла);
* организации и управления производством (производственный менеджмент (англ. management – управляющие);
* утилизация и очистка промышленных отходов;
* обеспечения качества продуктов труда, включая деятельность службы технического контроля);
* экологической деятельности.

В соответствии с приведённым перечнем затраты на производство необходимо классифицировать ***по сферам (видам) производственной деятельности.*** В такой классификации целесообразно выделить следующие классы затрат:

* ***предпроизводственные единовременные затраты*** – формируются до начала производственного цикла и связаны с его подготовкой и освоением, например, затраты на пробный выпуск продукции, предусмотренной проектом, наладку оборудования новых цехов;
* ***непосредственно производственные затраты, представляющие стоимость:***
  + предметов труда и самого труда, потребляемых на каждой технологической операции. К ним относятся только прямые затраты (англ. directcosts): технологические материалы за вычетом полезных отходов, техническая вода, технологическое топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, технологическая (силовая) энергия, другие прямые материальные затраты (англ.directMaterials), заработная плата производственных рабочих и других работников, непосредственно занятых выполнением технологических операций, прочие прямые затраты на оплату труда (англ. directlabor) с отчислениями на социальные нужды, другие прямые затраты на производственный цикл;
  + обслуживания и эксплуатации производственного оборудования и машин: запасных частей, материалов, других материальных затрат; работ по техническому обслуживанию и ремонту, выполняемых собственными ремонтно-механическими подразделениями или подрядными специализированными организациями; заработная плата с соответствующими суммами отчислений на социальные нужды наладчиков, слесарей и др. рабочих, выполняющих технологические операции по эксплуатационным работам; другие затраты, прямо относящиеся к работам по содержанию и эксплуатации оборудования и машин;
  + управления производственным циклом: содержание аппарата руководителей производственных подразделений, мастеров, начальников участков, смен, бригадиров, цеховой производственно-диспетчерской службы, учётного и другого управленческого персонала;
  + работ по технике безопасности и промсанитарии;
  + ремонтов основных средств, закреплённых за производственными подразделениями (кроме оборудования и машин);
  + общецеховые затраты: амортизационные отчисления по объектам основных средств (кроме оборудования и машин), на отопление, освещение и другие;
* ***управленческие, общехозяйственные и коммерческие затраты***:
  + содержание аппарата управления организации, функциональных отделов и служб, пожарно-сторожевой охраны, других общехозяйственных служб;
  + общехозяйственные нужды;
  + работы по упаковке продукции, если упаковка не является составной частью
  + производственного цикла, транспортные работы, если их стоимость не предусмотрена в договорных ценах на продукты труда, рекламные работы;
* ***затраты на деятельность по обеспечению качества продуктов труда***:
  + - стимулирующие и обеспечивающие систематическое повышение
    - качества продукции, не относящиеся к капитальным вложениям на НИОК и ТР: предупредительные мероприятия (предотвращение ошибок);
    - контроль;
    1. устранение внутренних и внешних дефектов;
* ***затраты на экологическую*** (***природоохранную***) ***деятельность*** (***природоохранные затраты***):
* предупреждение антропогенного воздействия на реципиентов: природные объекты, среда обитания и трудовой деятельности человека;
* устранение потерь, в том числе вызываемых воздействием загрязнённой сферы на реципиентов;
* содержание и эксплуатацию природоохранных сооружений и оборудования;
* контроль над состоянием окружающей среды; стоимость услуг сторонних организаций по совместному использованию объектов природоохранного назначения.

Информационная поддержка процедуры распределения затрат на себестоимость продукта труда предполагает выделение из состава производственных затрат прямых и косвенных. Сложность методик составления калькуляций в соответствии с их назначением предопределяет разделение косвенных затрат:

* ***по статьям затрат и калькулирования себестоимости продуктов труда***, состав и содержание которой целиком зависит от отраслевой специфики предприятия и обоснованной степени детализации данных, а также от информационных потребностей системы управления микроэкономикой;
* ·***по месту формирования затрат***:

а) общие затраты производственных подразделений (в промышленности – общецеховые затраты), в том числе управленческие,

б) общие затраты администрации и функциональных служб предприятия, в том числе управленческие затраты;

* ·***по технологической принадлежности:***

а) содержание и эксплуатация оборудования и машин,

б) освоение новых производств и технологий (если такие затраты не проходят по сметам ассигнований на НИОК и ТР),

в) на технологии управления микроэкономикой.

Составление калькуляций «сокращённого» типа по системе «Директ – кост» вызывает потребность в дополнительных классах затрат:

* ***производственных***, которые, в свою очередь, необходимо подразделить на более детализированные классы:

- прямых материальных (англ. Directmaterials) ипрямыхтрудовых (англ.directlabor);

- производственных – прямых (в рамках производственных подразделений, участков, бригад и даже по наиболее значимым рабочим местам) и общепроизводственных накладных затрат;

* ***технологических*** – структурируются на затраты прямые производственные, содержание и эксплуатацию оборудования и машин, освоение новых производств и технологий, если таковые не проходят по ассигнованиям на НИОК и ТР.

Напомним, что основополагающим принципом производственного учёта является организация, ведение и корректировка машинных массивов нормируемых затрат на все процессы обычной деятельности предприятия, включая затраты на обслуживание производства, хозяйственные нужды и технологии управления микроэкономикой. Очевидна потребность в создании классов ***стандартных затрат*** (standardscosts), состоящих из классов нормируемых и плановых (англ. Budgetedcosts) прямых затрат и затрат на обслуживание производства и управление.

***Нормативные затраты***, как было сказано ранее, базируются на инженерных расчётах, прогнозируемом спросе, необходимых затратах живого труда, технологических особенностях производства, учёте типа и качества материалов, покупной комплектующей продукции, предполагают обязательное нормирование. Поэтому по текущим нормам затрат отпускаются материалы в производство, начисляется сдельная заработная плата, осуществляются другие затраты на обычную деятельность.

Прямые нормативные материальные и трудовые затраты формируются в виде последовательного «набора» прямых затрат в натуральных и стоимостных измерителях по каждой технологической операции, далее накопительными частными и нарастающими общими итогами на все полуфабрикаты собственного производства и на конечной технологической операции - общими итогами по статьям прямых затрат на продукт труда.

**2. Система счетов бухгалтерского учета для учета затрат на производство**

Преобладающая часть основных затрат — прямые затраты, т.е. те, которые включаются в себестоимость конкретного вида продукции на основании первичных документов и в калькуляциях выделяются отдельными статьями.

Сырье и основные материалы, израсходованные на производство продукции (работ, услуг), включаются в себестоимость на основании лимитно-заборных карт, требований, накладных.

Д 20 «Основное производство»

К 10 «Материалы»

В этом случае в себестоимость конкретного вида продукции включаются фактически произведенные конкретные материальные затраты.

Если из одного вида материальных ценностей производятся несколько видов изделий, то расход материалов распределяется между себестоимостями каждого вида продукции. Такое распределение может производиться пропорционально расходу материальных ценностей по нормам, установленным на единицу продукции; установленному коэффициенту расхода; количеству или весу изготовленной продукции и т.д.

Стоимость возвратных отходов уменьшает затраты на производство продукции. Обычно возвратные отходы приходуются на склад по накладным, оцениваются по ценам возможного использования и отражаются на счетах бухгалтерского учета следующей записью:

Д 10 «Материалы»

К 20 «Основное производство»

В себестоимости конкретных видов продукции возвратные отходы отражаются прямым (по документам) или косвенным способами (после дополнительных расчетов).

Покупные изделия и полуфабрикаты, услуги сторонних организаций, как правило, предназначены для изготовления конкретных видов продукции, поэтому в себестоимость этих видов они включаются на основании расходных документов.

Заработная плата основная и дополнительная производственных рабочих включается в себестоимость конкретного вида продукции (работ, услуг) по данным табелей учета использования рабочего времени, нарядов, рапортов, ведомостей и др.

Д 20 «Основное производство»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Отчисления на социальные нужды включаются в себестоимость продукции в установленных законодательством процентах от начисленной заработной платы (30% + процент на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний). Расчет таких отчислений производится в ведомостях распределения заработной платы по направлениям произведенных затрат.

Данные из ведомостей переносятся в сводный регистр для обобщения всех затрат на производство продукции (работ и услуг). После расчетов на счетах делаются записи:

Д 20»Основное производство»

К 69»Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Затраты на содержание, организацию и управление производством формируются на двух уровнях: производственных подразделений (цехов, хозяйств) и организации (администрации, функциональных служб и общехозяйственных подразделений и отделов).

Затраты на содержание, организацию и управление цехами и другими производственными подразделениями основного, вспомогательного и обслуживающего производств включаются в состав общепроизводственных (общецеховых) затрат. Их учет ведется на собирательно- распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы».

В машиностроении, а также в организациях других отраслей экономики, оснащенных большим количеством единиц оборудования, машин и механизмов, затраты, связанные с их содержанием, учитываются на отдельном субсчете «Затраты по содержанию и эксплуатации машин и оборудования».

Наиболее типичная номенклатура включает следующие статьи:

• амортизация производственного оборудования, машин, механизмов транспортных средств;

• затраты на ремонты указанных объектов основных средств;

• затраты на содержание персонала, занятого текущим обслуживанием и текущим ремонтом оборудования, машин, механизмов, транспортных средств;

• затраты на внутрипроизводственное перемещение грузов (погрузка, перевозка по ходу технологических процессов деталей, узлов, материалов, строительных конструкций и т.п.);

• другие затраты (в том числе на топливо и энергию всех видов, расходуемых на приведение транспортных средств в рабочее состояние, если такие затраты не учитываются непосредственно на счетах 20, 23, 29).

Помимо затрат на содержание и эксплуатацию оборудования, машин, механизмов и транспортных средств в состав общепроизводственных включаются затраты на обслуживание, организацию производства и управления им. Типичная номенклатура представлена следующими статьями:

• содержание аппарата управления цеха;

• содержание прочего цехового персонала;

• амортизация зданий, сооружений, относящихся к основным средствам производственного подразделения;

• содержание указанного выше имущества;

• все виды ремонтов зданий, сооружений, относящихся к основным средствам производственных подразделений;

• затраты на испытания, опыты и исследования, рационализацию и изобретения;

• затраты на охрану труда и технику безопасности;

• потери от простоев;

• потери от порчи материальных ценностей при их хранении в производственных подразделениях (фактические потери в пределах норм естественной убыли);

• потери от недоиспользования комплекта деталей, узлов и технологической оснастки;

•недостача материальных ценностей и незавершенного производства (в пределах норм естественной убыли материалов, топлива, сырья, продуктов);

• прочие непроизводительные затраты;

• прочие затраты, не предусмотренные предыдущими статьями.

В течение отчетного периода затраты «собираются»:

Д 25 К 02, 05, 10, 16, 21, 23, 29, 43, 60, 69, 70, 76, 79, 96, 97.

В конце отчетного периода учтенная сумма общепроизводственных расходов относится по назначению.

Организацией списана учтенная в отчетном периоде сумма общепроизводственных затрат:

1. на себестоимость внутреннего брака;

Д 28 К 25

2. в состав затрат на производство, работ, услуг:

Д 20, 23 29 К 25

В многономенклатурных производствах общепроизводственные затраты относятся в себестоимость отдельного продукта труда расчетным путем: пропорционально показателям, принятым учетной политикой:

• Основной заработной плате производственных рабочих;

• Время работы основных производственных рабочих;

• Количеству выпущенной продукции;

• Затратам производства по переделу;

• Отработанным каждой группой машин машино-часам (машино-сменам)

К общехозяйственным расходам относятся затраты, не связанные непосредственно с производственным процессом, т.е. на обслуживание, организацию финансово- хозяйственной деятельности и управление на уровне организации в целом.

Номенклатура статей общехозяйственных затрат практически является типовой единой во всех промышленных отраслях экономики, в других отраслях номенклатура общехозяйственных затрат мало отличается.

Общехозяйственные затраты делятся на четыре группы:

1. расходы на управление организацией (заработная плата аппарата управления организацией, командировки и перемещения, содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны, прочие затраты);

2. общехозяйственные расходы (затраты на содержание прочего общехозяйственного персонала, амортизацию основных средств общехозяйственного назначения, содержание и все виды ремонтов зданий, сооружений и других основных средств общехозяйственного назначения, производство испытаний, опытов, исследований, содержание общехозяйственных лабораторий, изобретательство и технические усовершенствования (некапитального характера), охрану труда, подготовку кадров, организованный набор рабочей силы, прочие затраты);

3. сборы;

4. непроизводительные потери общехозяйственного характера (потери от простоев по вине организации, от порчи материалов и продукции при хранении на складах организации, недостачи материалов и продукции при хранении на складах организации в пределах норм естественной убыли, прочие непроизводительные расходы - некомпенсируемые из различных источников).

В течение отчетного периода затраты отражаются:

Д 26 К02, 05, 10, 16, 23, 29, 60, 70, 69, 76, 79

В конце отчетного периода счет 26 закрывается, т.е. общехозяйственные затраты относятся по назначению.

Организацией распределена на затраты основного производства сумма общехозяйственных затрат:

Д 20 К 26- при калькулировании производственной себестоимости по полной номенклатуре статей калькуляции,

Д 90.2 К 26 - при калькулировании производственной себестоимости по сокращенной номенклатуре статей калькуляции.

Общехозяйственные расходы в многопрофильных производствах распределяются в затраты на производство отдельного продукта труда по аналогии с распределением общепроизводственных затрат.

**3. Разграничение затрат по временным периодам**

По отчётным периодам – текущие затраты (отчётного периода), затраты истекшие, будущих периодов (отложенные затраты), резервируемые затраты.

К текущим затратам относятся затраты, которые включаются в себестоимость продукта труда того отчётного периода, в котором они признаны, независимо от даты их оплаты.

Истекшие затраты представляют стоимость хозяйственных средств, расходуемых в обычной деятельности и обеспечивавших доход в отчётном периоде, но прекративших приносить его в будущем;

Затраты будущих периодов - затраты, понесённые организацией в отчётном периоде, но признанные активами, не затратами отчётного периода, например, суммы арендной платы или страховых платежей, уплаченные на несколько месяцев вперёд. В затраты отчётного периода такие затраты включаются, как правило, равномерно, пропорционально физическим объёмам выполненных работ и др. в течение периода, к которому они относятся.

Зарезервированные затраты – затраты, которые ещё не состоялись, но в расчётных (плановых или прогнозируемых) суммах включены в состав затрат на соответствующий процесс обычной деятельности в отчётном периоде. Фактические затраты списываются на уменьшение начисленных сумм резервов. Примерами таких резервов служат резерв на оплату отпусков персоналу организации, затраты на ремонтные работы.

**4. Незавершенное производство**

Часть затрат относится на остатки незавершённого производства (далее - НЗП) на отчётную дату. Они оцениваются по текущим нормам затрат, ***действующим на конец отчётного периода***.

В российской практике запасы НЗП чаще всего калькулируются по полной или сокращённой номенклатуре статей калькуляции, принятой для обобщения валовых затрат и калькулирования нормативной и фактической производственной себестоимости конечных продуктов труда предприятия. Таким калькуляционным расчётам свойственна очевидная условность данных, в связи с чем, они не несут полезной информации и лишь значительно усложняют технику калькуляционных расчётов. Поэтому более целесообразно оценивать НЗП по текущим нормам прямых затрат (без относящихся к ним начислениям), учитываемым по калькуляционным статьям: Материалы, Возвратные отходы (вычитаются), Покупные полуфабрикатов и комплектующая продукция, Основная заработная плата производственных рабочих. В зависимости ***отудельного веса*** названных статей калькуляции в производственной себестоимости конечных продуктов труда предприятия правомерной представляется оценка остатков НЗП ***лишь по одной из них или двум статьям***, ***представляющим*** материальные и трудовые затраты (например, только по статье «Материалы» или по этой статье и статье «Основная заработная плата производственных рабочих»).

Расчёт стоимости НЗП по данным его инвентаризации производится по операционным текущим нормам накопительными итогами от первой операции по операцию, на которой продукт труда остался в НЗП. Полученные итоги обобщаются по наименованиям и однородным группам продуктов труда, статьям калькуляции, упомянутым выше, производственным подразделениям, предприятию в целом.

В российской практике производственного учёта почти повсеместно, независимо от серийности гетерогенного типа производства и номенклатуры выпускаемых продуктов труда, широко распространён ***расчётный способ*** бухгалтерского определения остатков НЗП на отчётную дату. По этому способу остатки НЗП по наименованиям продуктов труда или по группе однородной продукции исчисляются в стоимостных измерителях по принятым учётной политикой статьям (или статье) калькуляции в виде балансового уравнения производственных затрат:

НЗП **к =** НЗП **н +** ВЗ **п -** Т **п**

**т.н. т.н. т.н. т.н.,**

где:

НЗП **к**, НЗП **н** остатки незавершённого производства - соответственно на конец и начало отчётного периода в стоимостных измерителях;

ВЗ**п -** валовые затраты на производство, учтённые за отчётный период;

Т**п** - нормативная производственная себестоимость фактически выпущенных конечных продуктов труда предприятия, предназначенных для продажи и собственного потребления;

т.н. - оценка по текущим нормам прямых затрат; при изменениях текущих норм в отчётном периоде НЗП на начало отчётного периода переоценивается по нормам на конец отчётного периода.

Расчётный способ имеет определённое преимущество: не требуются трудоёмкие ежемесячные инвентаризации НЗП, к тому же проводимые с существенными ошибками, особенно в крупносерийных многономенклатурных производствах машиностроения и металлообработки. Однако при этом способе затраты в НЗП ***не имеют прямого отношения*** к натуральным остаткам незаконченным обработкой продуктам труда. Поэтому при наличии известных недостатков оперативно - бухгалтерского учёта НЗП часть затрат на скрытый или неоформленный производственный брак, испорченные и похищенные полуфабрикаты собственного производства, суммы сдельной заработной платы, не соответствующие фактической выработке рабочих, стоимость разниц между количеством материалов и покупной комплектующей продукции, фактически поданных к рабочим местам, и количеством согласно расходной складской документации, неоформленных изменений норм, других подобных отклонений от текущих норм и нормативов в течение межинвентаризационного периода оседает в качестве нормальных затрат на создание заделов продукции.

Оперативный учёт за межцеховым движением НЗП при технических возможностях современных ЭВМ можно осуществлять путём ***ежесменного формирования балансового расчёта*** полуфабрикатов по технологическим операциям, наименованиям конечных продуктов труда предприятия или группам однородной продукции и производственным подразделениям, согласно данным соответствующих НСИ, приёмо-сдаточных накладных, и сведениям диспетчерских служб об остатках продукции у рабочих мест на конец рабочей смены. При этом нет необходимости в составлении сплошного баланса на всю номенклатуру деталей, сборочных единиц и других полуфабрикатов собственного производства, так как эта работа потребует повышенных затрат дорогостоящего машинного времени и труда работников диспетчерских служб, мастеров, бригадиров и других должностных лиц. Достаточно будет балансов по полуфабрикатам наиболее материалоёмкой и трудоёмкой (дорогостоящей) продукции. Возможны и другие критерии выборки. Количество полуфабрикатов на конец любой смены или иную внутримесячную дату определяется по балансу (в натуральных измерителях):

О**к**=О**н**+ПР+ПД–ТД**,**

где:

О**к, Он** – остатки продукции в НЗП соответственно на конец и начало расчётного периода;

ПР, ПД – изготовлено продукции цехами- поставщиками (ПР) и принято продукции для последующей обработки от других цехов – поставщиков (ПД).

Данные сводного учёта затрат по наименованиям или однородным группам продуктов труда являются основанием для калькулированиянормативной и фактической производственной себестоимости ***единицы продукта труда***.

Производственные затраты, расчленённые по однородным группам или отдельным торговым наименованиям конечных продуктов труда предприятия, текущим нормам, изменениям норм и отклонениям от норм, ***в началег руппируются по цехам основного производства***, внутри - по статьям калькуляции цеховой производственной себестоимости и объектам калькулирования. На конец отчётного периода определяются остатки НЗП в порядке, регламентируемым учётной политикой предприятия. Затем цеховые суммы производственных затрат по указанной группировке и остатки НЗП основных подразделений в оценке по текущим нормам ***обобщаются п опредприятию в* целом**. К полученным таким образом постатейным итогам добавляются общехозяйственные затраты, если они ***не относятся общей суммой*** на прочие расходы при формировании финансовых результатов предприятия, затраты на природоохранную деятельность и другие затраты, учитываемые на верхнем уровне управления предприятием (в сумме, распределённой по однородным группам или торговым наименованиям конечных продуктов труда предприятия, или полностью при условии, что они непосредственно относятся к данной однородной группе или наименованию конечного продукта труда) – все по текущим нормам, нормативам и отклонениям. В результате по каждой однородной группе продукции или торговому наименованию продукта труда определяются по калькуляционным статьям ***валовые*** (***итоговые) затраты*** на производство в оценке по текущим нормам, нормативам, изменениям и отклонениям. При этом валовые затраты по статьям «Материалы», «Возвратные отходы», «Покупные полуфабрикаты и комплектующая продукция» расшифровываются по наиболее ёмким учётным группам в общих или условных (приведённых, укрупнённых) натуральных и стоимостных измерителях.

К суммам постатейных валовых затрат ***по текущим нормам*** прибавляются суммы постатейных затрат ***также по текущим нормам*** в остатках незавершённого производства на начало отчётного периода. При изменениях текущих норм за отчётный период остатки НЗП по нормам на начало периода пересчитываются по нормам на конец отчётного периода, и полученная разница включается в состав валовых затрат отдельным пунктом «По изменениям норм». Постатейные суммы изменений текущих норм и отклонений от норм, учтённые в валовых затратах, ***полностью*** относятся на производственную себестоимость выпущенных конечных продуктов труда предприятия, т.е. ***не распределяются*** на остатки НЗП.

Далее исчисляется нормативная производственная себестоимость фактического выпуска конечных продуктов труда предприятия. Для этого составляется итогами за отчётный период «Ведомость нормативной производственной себестоимости продуктов труда предприятия». На основании приходной складской документации в подлежащем Ведомости формируются данные о выпуске конечных продуктов труда в натуральных измерителях по каждому торговому наименованию, подгруппе, однородной группе. В сказуемом указанного регистра напротив количества каждого наименования конечного продукта труда предприятия из нормативных калькуляций проставляются данные о нормативных затратах на единицу указанной продукции по каждой калькуляционной статье. Умножением фактического количества выпущенного продукта конечного продукта труда в натуральных измерителях на постатейные нормативные суммы определяется производственная нормативная себестоимость фактического выпуска продукта труда, а последующим суммированием полученных произведений по всему перечню продуктов труда – нормативная производственная себестоимость однородных групп выпущенных конечных продуктов труда предприятия и в целом всего фактического выпуска продукции, предназначенной для продажи и внутрихозяйственного потребления. Одновременно делением общей суммы изменений текущих норм и нормативов, учтённой по каждой статье калькуляции в валовых затратах и полностью перенесённой на нормативную производственную себестоимость конечных продуктов труда по торговым наименованиям и однородным группам, на нормативную производственную себестоимость по соответствующей статье калькуляции исчисляются коэффициенты изменений текущих норм и отклонений от норм. Имея данные о нормативной производственной себестоимости выпуска продуктов труда и суммах изменений и отклонений текущих норм и нормативов, можно определить ***фактическую*** производственную себестоимость выпущенных в отчётном периоде продуктов труда путём сложения (с соответствующими знаками) названных показателей по всем статьям калькуляции.

Фактическая производственная себестоимость ***единицы конечного продукта труда предприятия*** (по полной или сокращённой номенклатуре калькуляционных статей) определяется по той же схеме. Нормативная производственная себестоимость единицы продукта труда по каждой статье калькуляции умножается на групповые коэффициенты изменений и отклонений и складывается с соответствующим знаком с полученными произведениями и в целом по калькуляции (коэффициентный способ калькулирования). При этом калькуляции фактической производственной себестоимости единицы продукта труда необходимо составлять выборочно с учётом, например, удельного веса калькулируемого продукта труда в общих производственных затратах и в доходах предприятия. Упомянутые калькуляции используются для экономического анализа себестоимости, показателей рентабельности производства и продукции, разработки ценовой политики, мероприятий по снижению производственных затрат, пересмотру норм прямых затрат, других управленческих решений.

В качестве регистра сводного учёта затрат на производство целесообразно использовать Ведомость сводного учёта затрат на производство. Этот регистр представляет собой своеобразную оборотную ведомость аналитического учёта по бухгалтерскому счёту 20 «Основное производство» и составляется в целом за отчётный период на основании соответствующих сводных (накопительных) ведомостей учёта производственных затрат, рассмотренных ранее. В подлежащем Ведомости приводятся статьи калькуляции по принятой номенклатуре, в сказуемом – данные о НЗП на начало отчётного периода по текущим нормам, результатах пересчёта текущих норм (при изменениях норм в отчётном периоде); валовых затратах по текущим нормам, изменениям норм, отклонениям от норм, итого фактических затрат (дебетовый оборот по сч. 20); затратах на выпуск конечных продуктов предприятия по текущим нормам на начало периода, изменениям норм, отклонениям от норм, итого фактическая производственная себестоимость; списания затрат по текущим нормам отчётного периода на производственный окончательный и исправимый брак продукции, возвратные отходы и др. (кредитовый оборот); НЗП на конец отчётного периода по текущим нормам на конец отчётного периода. Ведомости составляются по однородным группам конечных продуктов труда предприятия, а на их основании – Сводная ведомость учёта затрат по предприятию.

**5. Нормативный метод калькулирования себестоимости**

В рамках применения нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции калькулируется нормативная себестоимость продукции. В течении месяца учитываются изменения норм, выявляются отклонения от норм расходования ресурсов. Соответственно, фактическую себестоимость отдельных видов продукции можно представить, как сумму нормативной себестоимости, изменений норм и отклонений фактического расходования ресурсов от их нормативной величины.

По имеющимся расчётам, трудозатраты на ведение научно обоснованного нормативного производственного учёта многократно компенсируются только той комплексной учётно-экономической информацией, созданной в его недрах, которая обеспечивает возможность системного использования учётных данных для проектирования и совершенствования системы текущих норм и нормативов. Примером тому могут служить учётные данные об отклонениях от норм затрат по калькуляционным группам и отдельным (наиболее дорогостоящим) наименованиям материалов, топлива, инструментальной оснастки, норм пооперационного расходования заработной платы, смет (бюджетов) затрат на обслуживание производства и управление по детализированным статьям. Трудно переоценить экономическую ценность документально оформленных учётных сведений о наличии устаревших, бездействующих, завышенных или, напротив, отсутствующих норм и нормативов.

Качество информации, создаваемой нормативным производственным учётом, прямо зависит от состояния нормативного хозяйства – систематизированным комплексом документированных и в обязательных для должностных лиц пооперационных текущих (технологических) норм и нормативов производственных затрат. Нормативная база должна быть представлено также расчётами (таблицами) нормативных калькуляций производственной себестоимости продуктов труда в основном, вспомогательных и обслуживающих производствах; сметами поэлементных затрат на обслуживание производства и управление (по каждому центру затрат в отдельности); поэлементными сметами затрат на каждый этап НИОК и ТР, выполняемых хозяйственным способом.

Комплекс текущих норм и нормативов независимо от типа промышленного предприятия, его отраслевой принадлежности, процессов формирования производственных затрат не означает фиксированный предел затрат на весь период выпуска продукта труда: от начала его освоения до прекращения производства или замены новой модификацией.

Следствием новаций становится изменение (как правило, снижение) нормативной, а с ней и фактической производственной себестоимости продукта труда, на производстве которого сказались благоприятное влияние технического прогресса. Однако для того, чтобы полностью оценить качественные результаты этого процесса в производственном учёте необходимо изменения норм и нормативов по каждому фактору в натуральном и стоимостном измерениях признать системным объектом производственного учёта.

Результаты изменений текущих норм и нормативов, документально оформленные инициаторами и исполнителями в соответствии с требованиями действующих государственных стандартов конструкторской и технологической (технической) документации, должны быть неотъемлемыми объектами производственного учёта. Наряду с этим важно пересмотреть методику учёта изменений в фактических затратах на обычную и другие виды деятельности и включения их в производственную себестоимость промышленной продукции с тем, чтобы можно было достоверно и в стоимостном измерении оценить экономическую эффективность изменений текущих норм и нормативов под влиянием технического и социального развития предприятия.

Отклонения от текущих норм расхода материальных, топливно-энергетических, трудовых ресурсов на всех этапах кругооборота хозяйственных средств, в первую очередь, в производственном цикле – процесс неизбежный и находящийся под постоянным влиянием большого числа технических, экономических и даже социальных факторов.

В современной экономике России учётную информацию об отклонениях от норм затрат важно формировать по элементам затрат, производственным подразделениям (включая бригады, участки и даже рабочие места), функциональным службам предприятия, способной обеспечить экономический анализ для подготовки и реализации мероприятий по рациональному использованию хозяйственных ресурсов.

**6. Позаказный метод калькулирования себестоимости**

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости применяется в индивидуальных и мелкосерийных производствах сложных изделий (главным образом в машиностроительной и металлообрабатывающей промышленности), а также при выполнении опытных, экспериментальных, ремонтных и т. п. работ и должен сочетаться с использованием основных элементов нормативного учета. При использовании данного метода объектом затрат является отдельный производственный заказ, выдаваемый на заранее определенное количество продукции (изделий). Распределение косвенных затрат осуществляется между заказами по предусмотренной схеме или их сумма покрывается из прибыли.

Фактическая себестоимость изделий, изготавливаемых по заказу, определяется после его выполнения путем деления суммы затрат на количество изготовленной по этому заказу продукции. В целях обеспечения правильности отнесения затрат должен быть организован управленческий контроль формирования первичных документов в соответствии с конструкторско-технологической документацией.

**7. Попередельный метод калькулирования себестоимости**

Попередельный метод учета затрат и калькулирования продукции используется на предприятиях с однородной по исходному материалу и характеру его обработки массовой продукцией. Особенности обработки связаны с преобладанием физико-химических и термических процессов преобразования сырья в готовую продукцию, каждый из которых составляет самостоятельную фазу, стадию (передел). Продукт, получаемый на каждом переделе, может стать товаром или использоваться как полуфабрикат для последующего передела.

Попередельный метод учета используется в легкой, химической, лесной, пищевой, металлургической и других, сходных по технологическим особенностям, отраслях промышленности. Данный метод реализуется в двух вариантах: как полуфабрикатный и как бесполуфабрикатный.

При полуфабрикатном варианте калькулирование себестоимости передела осуществляется по совокупности затрат только данного передела без учета затрат по предыдущим переделам. Затраты на продукцию рассчитываются по формуле:

Затраты на Затраты ЗатратыЗатраты

продукцию = передела 1 + передела 2 +…+ передела N

Себестоимость передела при использовании бесполуфабрикатного варианта рассчитывается следующим образом:

Себестоимость Затраты текущего + Затраты предыдущих передела

передела = переделов

**Задачи по теме**

1. Рассчитайте себестоимость произведенной и себестоимость реализованной продукции в рамках применения систем учета затрат Absorption-costing и Direct – costing при наличии следующих данных:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование показателей | Сумма, тыс. руб. |
| 1 | Остатки основных производственных материалов на начало месяца | 16 000 |
| 2 | Приобретение материалов в течение месяца | 12 000 |
| 3 | Остатки основных производственных материалов на конец месяца | 9 000 |
| 4 | Незавершенное производство на начало отчетного месяца | 16 000 |
| 5 | Заработная плата основных производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды | 8 000 |
| 6 | Общепроизводственные расходы | 50 000 |
| 7 | Незавершенное производство на конец отчетного месяца | 15 800 |
| 8 | Остатки готовой продукции на начало периода | 27 000 |
| 9 | Остатки готовой продукции на конец периода | 22 000 |

1. Рассчитайте себестоимость произведенной и себестоимость реализованной продукции в рамках применения систем учета затрат Absorption-costing и Direct – costing при наличии следующих данных:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование статей затрат | Сумма, тыс. руб. |
| 1 | Основные сырье и материалы | 1100 |
| 2 | Заработная плата основных производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды | 800 |
| 3 | Затраты на нормируемые внутризаводские перевозки сырья, материалов и готовой продукции | 150 |
| 4 | Амортизация производственного оборудования | 500 |
| 5 | Коммунальные услуги производственных цехов | 200 |
| 6 | Аренда производственных помещений | 100 |
| 7 | Заработная плата аппарата управления цехов с отчислениями на социальные нужды | 600 |
| 8 | Заработная плата аппарата управления организацией с отчислениями на социальные нужды | 300 |
| 9 | Затраты на содержание и эксплуатацию зданий и сооружений заводоуправления | 100 |
| 10 | Расходы на продажу | 500 |
| 11 | Остатки готовой продукции на начало периода | 3000 |
| 12 | Остатки готовой продукции на конец периода | 2700 |
| 13 | Незавершенное производство на начало отчетного месяца | 2000 |
| 14 | Незавершенное производство на конец отчетного месяца | 1800 |

1. Сформируйте отчеты о результатах осуществления обычных видов деятельности организацией в рамках применения учетных систем Absorption-costing и Direct – costing при наличии следующих данных:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование статей затрат | Сумма, тыс. руб. |
| 1 | Выручка | 241 000 |
| 2 | Основные сырье и материалы | 80 000 |
| 3 | Заработная плата основных производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды | 60 000 |
| 4 | Заработная плата аппарата управления цехов и вспомогательного персонала с отчислениями на социальные нужды | 40 000 |
| 5 | Затраты на расходы инструмента разового характера применения | 30 000 |
| 6 | Амортизация производственного оборудования | 5000 |
| 7 | Потери от простоев | 800 |
| 8 | Заработная плата аппарата управления организацией с отчислениями на социальные нужды | 10 000 |
| 9 | Командировочные расходы | 200 |
| 10 | Затраты на содержание охраны | 1800 |
| 11 | Амортизация основных средств заводоуправления | 3 000 |
| 12 | Затраты на переподготовку кадров | 120 |
| 13 | Прочие административно-управленческие расходы | 200 |
| 14 | Расходы на продажу | 500 |
| 15 | Остатки готовой продукции на начало периода | 1200 |
| 16 | Остатки готовой продукции на конец периода | 1100 |
| 17 | Незавершенное производство на начало отчетного месяца | 1000 |
| 18 | Незавершенное производство на конец отчетного месяца | 800 |

1. Холдинговая компания включает три организации. Расходы периода за месяц на содержание всей компании составляет 5,1 млн.руб. Источником возмещения указанных затрат выступает прибыль от деятельности организации, входящих в холдинг. Сформируйте отчеты о результатах осуществления обычных видов деятельности организациями в рамках применения учетных систем Absorption-costing и Direct – costing, а также определите прибыль холдинга при наличии следующих данных:

Тыс. руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатели | Предприятие А | Предприятие Б | Предприятие В |
| 1 | Остатки готовой продукции на начало периода | 4000 | 2000 | 1500 |
| 2 | Остатки готовой продукции на конец периода | 3600 | 2100 | 1200 |
| 3 | Объем продаж (шт/мес) | 10 000 | 12 000 | 3 000 |
| 4 | Прямые затраты | 12 000 | 6000 | 900 |
| 5 | Общепроизводственные затраты:  5.1. Переменная часть  5.2. Постоянная часть | 3000  4000 | 1400  2400 | 1500  2100 |
| 6 | Общехозяйственные расходы | 1200 | 700 | 600 |
| 7 | Расходы на продажу | 800 | 300 | 200 |
| 8 | Цена реализации продукции, руб. | 4 | 2 | 2 |

1. Имеются следующие данные: организацией произведено 5 000 единиц продукции, реализовано - 4 000, при этом производственная себестоимость составила 500 000 рублей, и расходы по реализации и сбыту - 120 000 рублей. Рассчитайте себестоимость продукции методом простой двухступенчатой калькуляции
2. На 1 передел поступило 200 кг сырья стоимостью 50 руб. за 1 кг, затраты на обработку в 1 переделе -2 000 руб., во втором переделе -1 800 руб. После обработки получилось 100 ед. продукции. Сколько составит себестоимость 1 ед. продукции?
3. Предприятие, применяющее метод показного калькулирования, в течение определенного периода имеет 100 000 ден.ед. постоянных общих издержек производства. Заработная плата при выпуске единицы продукта А составляет 10 ден.ед., а при выпуске продукта Б - 5 ден.ед. Обычно в течение данного периода времени выпускается 3 000 единиц продукта А и 4 000 единиц продукта Б. Какова процентная ставка общих производственных затрат по отношению к прямым расходам?

**Тема 6. Принятие управленческих решений на базе системы учета «директ-костинг»**

* + - 1. **Система «директ-костинг» и принцип учета маржинального дохода**

Систему «директ-костинг» можно рассматривать как одну из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию, когда по объектам затрат планируется и учитывается неполная, ограниченная се­бестоимость. Суть такого подхода состоит в том, что се­бестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т. е. на объекты затрат относятся лишь переменные.

Постоянные затраты в калькуляцию не включается, а периодически списывается на финансовые результаты за отчетный период.

По переменным затратам оценива­ются также запасы, остатки готовой продукции на скла­дах и незавершенное производство.

Впервые система учета переменных затрат была описана американским экономистом Д.Ч. Гаррисоном в 1936 г.

До 2-ой мировой войны исследования в области производствен­ного учета носили в основном теоретический характер. В 50—60-е гг. США возрастает практический интерес к вопросам учета производ­ственных затрат и калькулирования себестоимости продукции. Изме­нились функции и содержание учета. Понятие «учет производства» (Costaccounting) все чаще стали заменять понятием «управленческий учет» (Managementaccounting), т.к. упор делался на составление пред­варительных смет затрат, оперативное выявление отклонений от них, систематический анализ затрат производства и варианты управлен­ческих решений на базе оценки их себестоимости.

В США проводятся исследования этой системы, по результатам которых публикуются отчеты. В 1953 г. Национальная ас­социация бухгалтеров-калькуляторов издает свой первый специаль­ный отчет, в 1961 г. — второй, где анализируется практика 50 крупных фирм, применяющих директ-костинг; появляются практические по­собия по использованию директ-костинга.

Структурирование номенклатуры статей калькуляции маржинальной себестоимости должно отвечать следующему требованию: динамика их изменения должна зависеть от динамики объемов производства. По нашему мнению, состав статей калькулирования маржинальной себестоимости должен принять следующий вид:

* Основные сырье и материалы;
* Возвратные отходы (вычитаются);
* Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения;
* Топливо и энергия на технологические цели;
* Внутрицеховая транспортировка сырья, материалов и продукции;
* Инструменты, оснастка и приспособления разового применения;
* Основная заработная плата основных производственных рабочих;
* Отчисления на социальные нужды;
* Прочие переменные затраты;
* Переменные материальные ресурсы, использованные во внутризаводском обороте (вычитаются).

**2. Использование метода «директ-костинг» для принятия управленческих решений**

Маржинальный подход является эффективным инструментом разделения информационных массивов переменных затрат, напрямую обусловливающих извлечение выгод в обычной деятельности хозяйствующего субъекта, и массивов косвенных затрат, рассматриваемых как потери для бизнеса. Подобное структурирование информационного пространства управленческого учета закладывает основы для формирования продуктивных стратегий предприятия, направленных на обеспечение гармонизации и сбалансированности соотношения «затраты – выгоды».

В условиях системы «директ-костинг» отчет о дохо­дах имеет финансовые показатели: маржинальная прибыль и операционная прибыль.

Маржинальная прибыль — это разница между выруч­кой от реализации продукции и неполной себестоимос­тью, рассчитанной по переменным затратам.

В состав маржинальной прибыли включаются операционная прибыль и постоян­ные затраты предприятия. После вычитания из маржинальнойприбыли постоянных затрат формируется показатель операционной прибыли. Форма отчета о до­ходах при системе «директ-костинг» имеет следующее строение (таблица 6.1).

Таблица 6.1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Наименование показателей | Значение | |
| 1 | Выручка (В) | В | 2695405 |
| 2 | Переменные затраты (ПЗ) (Маржинальная себестоимость) | ПЗ | 1987559 |
| 3 | Маржинальная прибыль (М) | м = в - пз | 707846 |
| 4 | Постоянные расходы (ПР) | ПР | 224846 |
| 5 | Операционная прибыль (П) (прибыль от прадаж) | П = М - ПР | 483000 |

В таблице 6.2 приведено сравнение системы учета полных и переменных затрат.

Таблица 6.2

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Критерии сравнения | Система учета полных затрат | Директ – костинг |
| 1. Соответствие международным стандартам | Полностью соответствует | Не соответствует |
| 2. Виды относимых на себестоимость затрат | Прямые и общецеховые | Прямые (переменные) |
| 3. Распределение косвенных затрат | Производится | Не производится |
| 4. Трудоемкость | Выше | Ниже |
| 5. Использование в ценообразовании на основе себестоимости | Используется | Не используется |

**3. Расчет точки безубыточности.**

Одним из элементов оперативного планирования является анализ соотношения следующих показателей: Затраты – объем – Прибыль (C – V–P анализ).

В основе C – V–P анализа лежит маржинальный подход, который предполагает балансовое соотношение между постоянными, переменными затратами, ценами, объемами выручки и прибыли от продаж.

Цели проведения C – V–P анализа:

* + - * 1. Выявление оптимальных пропорций между затратами, ценами, объемами продаж и производства для получения запланированной прибыли;
        2. Снижение рисков в бизнесе;
        3. Оптимизация принятия управленческих решений, связанных с управлением доходами и расходами от обычных видов деятельности.

Использование результатов C – V–P анализа:

* + - * 1. Планирование одного из показателей данной зависимости при условии, что 2 других показателя известны;
        2. Планирование безубыточного снижения деловой активности;
        3. Обоснование рекомендаций по совершенствованию работы предприятия.

Допущения:

* + - * 1. Объем продаж = объему производства;
        2. Переменные затраты и выручка всегда прямопропорциональны объему продаж;
        3. постоянные затраты в анализируемом периоде не изменяются.

Основными рассчитываемыми показателями являются:

* + - * 1. точка безубыточности;
        2. запас финансовой прочности (маржинальный запас рентабельности).

Критическая точка безубыточности (КТБ) характеризует состояние деловой активности фирмы, при котором общие затраты равны выручке. КТБ показывает минимальный уровень деловой активности, ниже которого предприятие понесет убытки, выше -будет поступать прибыль .

Количественной характеристикой КТБ является объем продаж в этой точке.

ПС

ОПктб=---------------------- (2)

УМП

где ПС- постоянные затраты

УМП - маржинальная прибыль на единицу товара

Стоимостной характеристикой КТБ является выручка в этой точке, равная произведению цены и объема продаж в этой точке.

Маржинальный запас рентабельности (МЗР) характеризует объем безубыточного снижения деловой активности предприятия в случае неблагоприятных условиях бизнеса. Также как и КТБ, этот показатель имеет количественную и стоимостную характеристики.

Количественная характеристика МЗР представляет собой разность между объемом продаж и его значением в критической точке безубыточности.

Стоимостная характеристика маржинального запаса рентабельности представляет собой разность между выручкой и ее значением в критической точке безубыточности.

Можно выявить связь между динамикой прибыли и выручки, т е определять, на сколько увеличится прибыль на один рубль роста выручки. Эта зависимость называется **нормой маржинальной прибыли** и рассчитывается по следующей формуле:

НМП = МП/TR

TR – выручка от продажи продукции (работ, услуг).

**4. Понятие производственной мощности и релевантных уровней объема производства**

Производственная мощность характеризует объем продукции, произведенной с помощью производственного оборудования за определенный период времени.

Производственная мощность подразделяется на нормативную, фактическую и теоретическую.

Нормативная (нормальная) производственная мощность соответствует среднегодовому уровню ресурсов, необходимых для выпуска запланированного объема продукции. На эту величину оказывают влияние такие факторы как тип производства, продолжительность технологического цикла и т. д.

Фактическая (практическая) производственная мощность рассчитывается с учетом нормативной мощности, а также возможных перерывов(простоев) в работе, времени технического обслуживания оборудования, предполагаемых колебаний спроса, а соответственно, и объемов производства.

Теоретическая производственная мощность соответствует максимально возможному уровню ресурсов предприятия (без учета факторов влияния на фактическую и нормативную производственную мощность).

В целом на уровень всех видов производственной мощности влияют следующие факторы:

1. Количество, состав и состояние оборудования, величина производственных площадей;

2.Нормы производительности оборудования и трудоемкости выпуска продукции;

З.Фонд времени работы оборудования и режим работы экономического субъекта;

4.Производственная программа выпуска изделий.

**5. Варианты применения системы «директ-костинг».**

Выделяют простой и развитой «Директ-костинг».

**Простой**«Директ-костинг»предполагает калькулирование себестоимости продукции по номенклатуре статей переменных затрат. Сумму постоянных расходов относят на уменьшение финансовых результатов периода в полной сумме.

**Развитой**, предполагает калькулирование себестоимости продуктов труда по переменным затратам и прямым постоянным затратам по производству и реализации продукции.

В управленческом учете используются **два варианта простого директ-костинга**: американская модель и французская модель.

При реализации американской модели«директ-костинга»отчет о финансовых результатах экономического субъекта содержит следующие показатели:

1. выручка;
2. маржинальная себестоимость;
3. производственная маржа;
4. переменные расходы по реализации;
5. торговая маржа;
6. постоянные расходы по производству, по реализации и рекламе, административные, исследовательские;
7. прибыль от продаж.

При реализации французской модели«директ-костинга»отчет о финансовых результатах экономического субъекта содержит следующие показатели:

1. выручка;

2. маржинальная себестоимость проданных изделий (переменные затраты производства и реализации);

3. маржа с переменных затрат;

4. постоянные (структурные) затраты периода;

5. прибыль от продаж.

**Основные характеристики простого «директ-костинга»:**

1) постоянная направленность учета на конечный результат, то есть определение маржи по изделиям, в целом по предприятию и производственному результату (прибыли или убытки);

2) учет по изделиям только переменных затрат и определение переменной себестоимости по изделиям;

3) учет постоянных затрат в целом по предприятию и их отнесение на уменьшение маржи в целях определения производственного результата;

4) определение маржи по изделиям как базы процесса оперативного управления ценообразованием.

Если предприятие производит много изделий, то метод переменных затрат позволяет измерить «вклад» каждого изделия в возмещение постоянных затрат и формирование общего уровня рентабельности.

По мере внедрения простого «директ-костинга» выяснилось, что некоторые специфические постоянные расходы могут быть отнесены прямо без условного распределения на соответствующие изделия, их группы, центры ответственности, сегменты деятельности. Поэтому в развитом «директ-костинге» возникло понятие **полумаржи** как разницы маржи и соответствующей суммы прямых постоянных расходов.

Второе коренное отличие развитого «директ-костинга» от простого в том, что **модель «затраты - выпуск»** стала реализоваться не только в центрах ответственности на самом предприятии, но и за его пределами, что вызвало необходимость определения финансовых результатов по сегментам деятельности, то есть в маркетинговом аспекте.

Развитой «директ-костинг» позволил повысить эффективностьвнутреннего контроляпосредством разукрупнения учетных данных в части аналитической информации о результатах деятельности структурных подразделенийорганизации.

**Основные характеристики развитого «директ-костинга»:**

1) появление категории специфических прямых постоянных затрат, оптимизация ассортиментного перечня выпускаемой продукции исходя из гармонизации соотношения «затраты-результаты»;

2) исчисление результатов по внешним сегментам, то есть использование маркетинговых принципов в системе управленческого учета;

3) многоуровневая система калькулирования.

**Задачи по теме**

1. Рассчитайте критическую точку безубыточности и маржинальный запас рентабельности по каждому виду продукции на основании следующих данных:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатели | Продукция А | Продукция Б | Продукция В | Итого |
| 1 | Фактический объем продаж, шт | 2400 | 1600 | 2000 | 6000 |
| 2 | Цена реализации продукции, тыс. руб. | 45 | 36 | 40 |  |
| 3 | Переменные затраты на единицу продукции, тыс. руб. | 26 | 23,6 | 22,4 |  |
| 4 | Постоянные затраты, тыс. руб. |  |  |  | 39600 |

1. *Задание*: определить финансовый результат деятельности организации, составив Отчет по прибыли от производства двумя методами: по полной себестоимости и по усечённой.

*Исходные данные*: Организацией произведено 20 000 ед. продукции. Информация о затратах на ее производство (в руб.): прямые материальные – 4 000, прямые трудовые – 8 000, производственные накладные – 2 000, непроизводственные – 4 000. За отчетный период организацией продано 75% продукции – 15 000 ед. на сумму 15 000 руб. Оставшиеся 5 000 ед. продукции оказались непроданными. Запасов непроданной продукции на начало отчетного периода нет.

1. Компания ООО «**Добрый дом**» занимается изготовлением и сборкой стандартных деревянных домов. В течение апреля 2015 г. было начато производство восьми единиц продукции (начальных запасов готовой продукции, начальных запасов незавершённого производства не было).

*Требуется*:

1) рассчитать производственную себестоимость единицы продукции, используя метод калькулирования «директ-кост»;

2) рассчитать стоимость готовой продукции и незавершённого производства на конец апреля, используя метод калькулирования «директ-кост»;

3) вычислить финансовый результат апреля, используя метод калькулирования «директ-кост».

Исходные данные представлены в табл.

Данные о затратах ООО «Добрый дом» за апрель 2015 г.

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Затраты |
| Прямые материалы | 510 000 р. |
| Прямые трудозатраты по сборке | 300 ч по 80 р./ч |
| Переменные общепроизводственные расходы | 30 р./ч прямого труда |
| Постоянные общепроизводственные расходы (включая постоянные затраты на упаковку готовых изделий) | 420 000 р. (при нормальной производительности 10 ед. в месяц) |
| Удельные переменные затраты материалов на упаковку и подготовку к доставке | 2800 р. |
| Удельные трудозатраты на упаковку | 3 ч по 50 р. |
| Реклама | 48 000 р. |
| Прочие постоянные коммерческие и административные расходы | 400 000 р. |

За месяц было реализовано 5 единиц продукции по цене 300 000 руб. за дом. На конец месяца в составе имущества компании оставался один полностью готовый к реализации дом, два других изделия остались незавершёнными, при этом степень их готовности по материалам составила 80%, а по добавленным затратам – 70%.

*4. Задание*:

1) определить величину маржинального дохода, если организация планирует произвести и продать 20 000 ед. продукции по цене 9 р.;

2) рассчитать точку безубыточности при условии, что постоянные затраты за год составляют 76 000 р., а цена продажи единицы продукции возрастает с 9 р. до 10 р.;

3) определить количество единиц продукции, которое необходимо произвести и продать для получения прибыли 50 000 р.

*Исходные данные*: ООО «**Шанс**» производит и продает фруктовые газированные напитки в двухлитровых пластиковых бутылках. Информация о структуре затрат на производство напитка (без учета затрат на производство пластиковых форм бутылок) на текущий год на единицу продукции, р.: прямые материальные – 4,0; прямые трудовые – 3,0; переменные накладные – 1,0; постоянные накладные – 2,0.

*5. Задание*:

1) рассчитать точку безубыточности (в единицах продукции и рублях) для следующего года;

2) определить объем продаж (в единицах продукции и рублях) для получения прибыли 2 000 тыс. р.;

3) рассчитать прибыль при выручке от продаж продукции в 6 000 тыс. р.;

4) определить точку безубыточности (в единицах продукции) для следующего года при одновременном запланированном изменении показателей:

а) увеличении цены продаж на 10%;

б) снижении переменных затрат на 15%;

в) снижении постоянных затрат на 480 тыс. р., а также при запланированном изменении каждого из этих показателей в отдельности.

*Исходные данные*: АО «**Мотор**» производит электробытовые приборы.

Информация о показателях деятельности по производству электробытового прибора БП-12 за предыдущий год (табл):

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Сумма, р. |
| Цена продаж  Переменные затраты, в т.ч.:  основные и вспомогательные материалы  оплата труда производственных рабочих  прочие  Постоянные затраты, в т.ч.:  электроэнергия и теплоснабжение  оплата труда управленческого персонала  расходы по снабжению и сбыту  прочие | 900  350  170  160  20  1 420 000  300 000  600 000  200 000  320 000 |

**Тема 7. Нормативный учет и «стандарт-кост»**

**1. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции**

Основанием для исчисления полной себестоимости продуктов труда являются бухгалтерские данные о затратах по видам деятельности хозяйствующего субъекта, учтённых по текущим нормам, результатам их изменений и отклонений от них, сгруппированных по объектам учёта затрат и объектам калькулирования.

В производственном учёте процесс учёта затрат и калькулирования производственной себестоимости продуктов труда представляет собой единый комплекс учётных процедур исследования затрат на обычные и иные виды деятельности в неразрывной связи с физическими объёмами выпуска продуктов труда. В экономике такая концепция базируется на последовательной реализации принципа «затраты – выпуск – результат».

**У*чёт затрат по видам обычной деятельности*** заключается в документировании и признании в бухгалтерском учёте фактических затрат в принятой оценке по текущим нормам и нормативам, изменениям норм и нормативов, отклонениям от норм и нормативов, разделении указанных затрат по различным классификациям и группировкам, центрам затрат и объектам калькулирования.

***Процесс бухгалтерского калькулирования себестоимости продуктов труда по данным калькуляционного учёта*** состоит из набора последовательных учётных расчётов (процедур), относящихся к отчётному периоду, цель которых – локализация затрат, учтённых в группировке по статьям калькуляции и относящихся к конкретным объектам калькулирования.

Калькулирование представляет собой сложно структурированный процесс вычислений, обеспечивающий формирование информационного фонда о суммах затрат на изготовление и продажу или собственное потребление продуктов труда для определения экономической выгодности производства, регулирования затрат, поиска и мобилизации внутренних резервов.

Последовательность учётных процедур в калькуляционном учёте является общей для промышленных отраслей экономики и реализуется по единой схеме:

* группировка и оценка фактических прямых (по текущим нормам, их изменениям и отклонениям) и косвенных затрат (по сметам затрат на обслуживание и эксплуатацию оборудования и машин, на содержание других объектов основных средств, управленческие и хозяйственные нужды и отклонениям от указанных смет), формируемых по объектам учёта затрат и калькулирования в структурных подразделениях снабжения и сбыта, основного (профильного), вспомогательных и обслуживающих производств;
* группировка и оценка фактических управленческих и общехозяйственных (общезаводских) затрат (по сметам и отклонениям);
* включение затрат вспомогательных производств – поставщиков продукции в прямые и косвенные затраты подразделений вспомогательных производств – потребителей в оценке, установленной учётной политикой;
* включение косвенных затрат подразделений вспомогательных производств в валовые затраты каждого указанного подразделения, в том числе в себестоимость окончательного брака в производстве по нормативной ставке общих затрат (списание затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин по смете и отклонениям, а также общих (общецеховых) затрат подразделений по смете и отклонениям);
* оценка потерь от брака в производстве и включение их в валовые затраты металлообрабатывающих (инструментальных, пресс-форм, спецприспособлений и др.), ремонтно-механических (производство запасных частей), ремонтно- строительных (производство строительных деталей и конструкций) подразделений вспомогательных производств;
* оценка остатков незавершённого производства по нормативной цеховой себестоимости металлообрабатывающих, ремонтно-механических и ремонтно-строительных подразделений вспомогательных производств;
* оценка возвратных отходов, полученных подразделениями вспомогательных производств и принятых к бухгалтерскому учёту в установленном порядке;
* определение фактической цеховой себестоимости продуктов труда, изготовленных подразделениями вспомогательных производств и потреблённых подразделениями основного производства и включение затрат вспомогательных производств – поставщиков продукции в прямые и косвенные затраты подразделений основного производства;
* оценка потерь от брака в производстве в подразделениях основного производства и отнесение их на затраты указанных подразделений;
* списание сумм затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и машин, а также общих затрат структурных подразделений (по смете и отклонениям) основного производства;
* списание сумм общехозяйственных затрат и включение их в производственную себестоимость товарной продукции, в том числе изготовленной вспомогательными производствами или в состав расходов;
* оценка возвратных отходов и попутной продукции, полученных подразделениями основного производства и признанных в бухгалтерском учёте в установленном порядке;
* оценка остатков незавершённого производства по нормативной себестоимости в подразделениях основного производства;
* распределение затрат между товарным выпуском и стоимостью незавершённого производства (технический процесс калькулирования).

Согласно изложенной схеме учёта затрат на производство фактическая производственная себестоимость продукта труда исчисляется по формуле:

***СФпт*** = ***НН*** +***ЗП*** – ***БП*** – ***ОП – НК,***

где:

***СФпт*** - фактическая производственная себестоимость продуктов труда, произведённых для продажи или собственного потребления и принятых к бухгалтерскому учёту (по текущим нормам и нормативам, их изменениям и отклонениям);

***НН, НК*** – стоимость остатков незавершённого производства соответственно на начало отчётного периода в оценке по нормативной производственной себестоимости, калькулируемой пономенклатурестатей, установленной учётной политикой хозяйствующего субъекта;

***ЗП*** – валовые затраты на производственную деятельность в оценке по текущим нормам и нормативам, их изменениям и отклонениям, учтённые в отчётном периоде (дебетовые обороты за отчётный период на бухгалтерских счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства»);

***БП*** – стоимость исправимого и окончательного производственного брака в оценке по нормативной производственной себестоимости, калькулируемой по номенклатуре статей, установленной учётной политикой хозяйствующего субъекта;

***ОП*** – стоимость возвратных производственных отходов, годных для производственного потребления, хозяйственных нужд или для продажи, а также попутной продукции в оценке, принятой учётной политикой предприятия.

Формула ориентирована на гетерогенные и моногенные типы промышленных предприятий с производственным циклом, который на отчётную дату не заканчивается выпуском продукта труда, готового для продажи или собственного потребления, вследствие чего создаётся определённый запас полуфабрикатов или незавершённых работ, принимаемых к бухгалтерскому учёту в качестве запасов незавершённого производства. В моногенных и некоторых гетерогенных производствах могут отсутствовать незавершённое производство, брак в производстве, производственные отходы и попутная продукция. Тогда формула меняет свой вид.

Из приведённойвышеформулы видно, что фактическая производственная себестоимость конечного продукта признана в оценке по текущим нормам с обособлением сумм их изменений и отклонений. В связи с этим предприятие к бухгалтерскому учёту законченные продукты труда в ***оценке по нормативной производственной себестоимости*** (по полной или сокращённой номенклатуре статей затрат). Суммы изменений и отклонений, учтённые в отчётном периоде в производственной себестоимости продуктов труда, принятых к бухгалтерскому учёту, ***включаются в полную (известную также под названием «коммерческая») себестоимость проданных продуктов труда***.

Необходимо отметить, что промышленные предприятия вправе использовать и другие оценки конечных продуктов труда: плановая производственная себестоимость, оптовые цены, ФИФО. Однако с нормативным производственным учётомназванныеоценки не связаны.

**2. Характеристика и цели нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости**

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, важнейшими функциями которого являются своевременное выявление отклонений от норм и отслеживание изменений норм, позволяет эффективно использовать данные учета для определения резервов снижения себестоимости и оперативного управления производством в целом.

Нормативный метод учетаприменяется, как правило, в массовом и серийном производстве разнообразной и сложной продукции, состоящей из большого количества деталей и узлов. Его использование позволяет своевременно выявлять и устанавливать причины отклонений фактических затрат от действующих норм прямых затрат. Вместе с тем он является методологической базой для остальных методов калькулирования.

В задачи эффективного менеджмента предприятия входит реализация контроля соблюдения норм затрат с тем, чтобы не допускать необоснованных отступлений от установленной технологии изготовления изделий, непродуктивной замены материальных ресурсов, превышения установленных норм и т.п. В этих условиях, вынужденные отклонения от норм должны быть санкционированы только руководителем центра затрат, строго учитываться и оформляться соответствующими документами в момент их возникновения (обнаружения). В случае обнаружения несанкционированных отклонений фактических затрат от их нормативных значений, четкая реализация функции управленческого контроля позволяет своевременно информировать руководство центра затрат об их размерах, причинах и виновниках с целью выработки эффективных корректирующих воздействий.

Одним из наиболее существенных инструментов управленческого контроля использования сырья и материалов в производстве путем документального оформления отклонений является учет раскроя материалов по партиям. Данный вид оперативно-технического учета ориентирован на точное определение количества заготовок, получаемых в результате раскроя определенной партии материала, а также количества отходов. Для выявления результатов раскроя фактически полученное количество заготовок сопоставляется с нормативным, тем самым определяется экономия или перерасход материалов.

В условиях применения нормативного метода осуществляется систематический учет изменений действующих норм расхода прямых затрат, предполагающий их документирование в установленном на предприятии порядке, отражение в конструкторско-технологической документации и применение измененных норм в производственном процессе.

Основой для исчисления фактической себестоимости выпускаемой продукции при нормативном методе учета служат калькуляции нормативной себестоимости, составленные на основании норм затрат, действующих на начало месяца. Нормативные калькуляции составляются последовательно на детали, узлы, сборочные агрегаты и изделия, выпускаемые предприятием, операции выполняемых работ и услуг. Источником информации для нормативных калькуляций, как отмечалось выше, является нормативная база затрат. При изготовлении отдельных видов изделий (выполнении работ, оказании услуг) в различных исполнениях нормативная себестоимость определяется для каждого варианта исполнения в отдельности.

Следует отметить, что в управленческом учете помимо нормативных и фактических калькуляций, где отражаются реальные затраты, используются плановые и проектные калькуляции. В плановых калькуляциях представлены сводные нормы, не являющиеся результатом строгих расчетов, а лишь отражающих тенденции предполагаемых затрат. Проектные калькуляции отражают затраты, ожидаемые разработчиками проекта на этапе технико-экономического обоснования выпуска определенного изделия.

В строгом соответствии с нормами, указанными в калькуляции, должны выполняться хозяйственные операции расхода и внутреннего перемещения материальных ресурсов. Следует отметить, что на практике под термином «расход» в данном контексте понимается потребление материальных ресурсов в ходе производства, а под «внутризаводским перемещением» - отпуск в цеховые кладовые или непосредственно на рабочие места.

Калькулирование фактической себестоимости по нормам осуществляется по следующей формуле:

С факт=С норм +Откл. + Изм. +КС+КМ,

где: С факт – себестоимость фактическая;

С норм – себестоимость нормативная;

Откл –отклонения от норм;

Изм –измения норм;

КР – косвенные расходы;

КМ – коммерческие расходы.

3. **Система стандарт-кост: сущность, общее и различия с нормативным методом учета затрат и калькулирования себестоимости**

Метод стандарт-кост возник в начале XXв. в США. Это был один из принципов научного менеджмента, пред­ложенных Ф. Тейлором, Г. Эмерсоном и другими инженерами, ко­торые дали импульс для развития системы нормативного учета за­трат. Они применяли стандарты, чтобы выявить «единственный наилучший путь» использования труда и материалов. Стандарты обеспечивали информацией для планирования хода работ так, что потребление материалов и труда сводилось к минимуму.

Первые упоминания о системе стандарт-кост встречаются в книге Г. Эмерсона«Производительность труда как основа опера­тивной работы и заработной платы». Г. Эмерсон предложил заменить фактическую себестоимость на целесообразную. Он считал, что традиционная бухгалтерия не устанавливает отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, и это является ее недостатком. Учет должен быть обращен в будущее, ибо предвидеть — значит предупреждать. Следовательно, весь хо­зяйственный процесс должен быть строго проконтролирован еще до его реального начала.

Однако никаких норм, кроме достигну­тых в прошлом, бухгалтерия выставить не может, а без норм хо­зяйственная деятельность лишается цели, и, что еще хуже, адми­нистрация не может узнать через учет состояние производитель­ности. При этом производительность, по мнению Г. Эмерсона, характеризует весь смысл работы предприятия, ибо работать на­пряженно — значит прилагать к делу максимальные усилия; ра­ботать производительно — значит прилагать к делу усилия мини­мальные. Он предлагал при измерении производительности пользоваться соотношением Зф/Зс, т.е. отношением фактиче­ских затрат к стандартным. При этом всегда должно иметь место соотношение Зс<3ф, или стандартные затраты никогда не могут быть больше фактических. Чем меньше разность между фактиче­скими и стандартными затратами (Зф — Зс), тем выше произво­дительность.

Впервые полную действующую систему нор­мативного определения затрат в 1911 г. разработал и внедрил в США Ч. Гаррисон. В его статьях, посвященных теме «Учет себе­стоимости в помощь производству» (1918 г.), приводились многочисленные описания вари­антов организации стандарт-коста.

Идея стандарт-коста у Ч. Гаррисона трансформировалась в два положения:

> все произведенные затраты в учете должны быть соотне­сены со стандартами;

> отклонения, выявленные при сравнении фактических затрат со стандартами, должны быть расчленены по причинам.

Ч. Гаррисон по сравнению с Г. Эмерсоном допускал случаи, когда Зс>3ф, что расширяло возможности использования стан­дартов в yчете.

Термин «стандарт-кост» состоит из двух слов: «стандарт», ко­торый означает количество необходимых производственных за­трат (материальных и трудовых) для выпуска единицы продукции или заранее исчисленные затраты на производство единицы про­дукции либо оказания услуг, а слово «кост» — это затраты, прихо­дящиеся на единицу продукции.

Таким образом, стандарт-кост в полном смысле слова означает стандартные затраты. Эта система направлена прежде всего на контроль за использованием пря­мых затрат производства, а смежные калькуляции — для кон­троля косвенных затрат.

Система стандарт-кост удовлетворяет запросы предпринима­теля и служит мощным инструментом для контроля производст­венных затрат.

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

Норматив затрат – это затраты, рассчитанные до начала процесса производства на единицу изделия или какой-либо др. объект затрат.

Нормой затрат является их стоимостные показатели, а нормативом – количественные характеристики.

Нормирование – процесс вычисления нормируемых затрат и технико-экономического обоснования.

Основные задачи нормирования затрат:

1. Формирование обоснованной информационной базы – базы принятия управленческих решений по эффективному использованию производственного потенциала предприятия. Также служит источником информации при составлении калькуляций, бюджетов, при ценообразовании;
2. обеспечение контроля потребления ресурсов, т.е. организации системы внутреннего контроля предприятия;
3. необходимо для усиления ответственности и контроля за работой работников предприятия;
4. обеспечение установленного технологического режима работы предприятия;
5. необходимо для соблюдения охраны труда, окружающей среды.

Объектами нормирования являются прямые производственные затраты:

1. прямые материальные затраты. Нормативом является расход этих материалов, а нормой является цена закупки материалов;
2. прямые затраты на труд – нормативом является время работы основного персонала, нормой – тариф оплаты труда данной категории работников.

Нормативная стоимость затрат находится умножением нормы на норматив.

Способы формирования нормативной базы:

1. Расчетно-аналитический – предполагает нормирование на основе конструкторско-технологической, а в некоторых случаях – проектной документации. Рассчитан на использование тарифно-квалификационных справочников.

Этот способ предполагает проведение анализа технологии и организации производства, качества ресурсов, используемых на производстве, и ряда других показателей.

1. Опытный способ – предполагает нормирование на основе результатов наблюдений, замеров, испытаний. Когда невозможно определить норму др. способом.
2. Статистический – основан на готовых статистических данных. Устанавливается среднестатистическая норма.
3. Комбинированный – предполагает сочетание остальных методов.

Целью реализации системы стандарт-кост является оптимальное управление затратами на производство с целью наиболее полного раскрытия производственного потенциала на предприятии и систематического выявления неиспользованных резервов производства.

Оценка отклонений: экономия или перерасход.

Причиной отклонений могут выступать следующие факторы:

* Необоснованность норм;
* Нерациональное использование ресурсов;
* Низкое качество материалов;
* Низкоквалифицированные кадры;
* Использование устаревшего оборудования и др.

Принципиальным отличием системы стандарт-кост от отечественной методики учета нормативных затрат и калькулирования себестоимости продукции выступает списание отклонений фактических затрат от стандартных на финансовые результаты деятельности экономического субъекта в полной сумме. Данный подход обусловлен тем, что отклонения позиционируются потерями для бизнеса и не должны обуславливать формирование себестоимости продукции, и, соответственно, участвовать в калькуляционном процессе.

**4. Нормативные затраты, их виды**

*Под нормой расхода хозяйственных средств понимается научно обоснованный минимальный предел их пооперационного производственного и непроизводственного потребления в натуральных измерителях, предопределяющий научно обоснованное ограничение их фактического расхода на все виды деятельности хозяйствующего субъекта.*

В нормативных базах производственного учёта *основная группа норм и нормативов* должна быть представлена расходом в натуральных измерителях:

* сырья, основных и вспомогательных материалов, производственной тары, покупной комплектующей продукции по технологическим операциям производственного цикла и накопительными итогами по деталям, сборочным соединениям, полуфабрикатам собственного производства, в целом на конечные продукты труда, предназначенные для продажи и внутрихозяйственного потребления - в подразделениях основного производства и металлообрабатывающих подразделениях вспомогательных производств (включая собственное производство запасных частей к оборудованию, машинам и транспортным средствам);
* ГСМ, запасных частей, автопокрышек, колёсных пар, вспомогательных материалов, строительных материалов и конструкций, покупной комплектующей продукции технологическим операциям и видам работ – в транспортных и ремонтных подразделениях вспомогательных производств;
* сырья, основных и вспомогательных материалов, кормов, покупной сельскохозяйственной продукции, полуфабрикатов собственного производства, покупной комплектующей продукции по технологическим операциям и в целом на работы промышленного и непромышленного характера – в подразделениях обслуживающих производств и хозяйств;
* вспомогательных материалов, тары и тарных материалов по технологическим операциям в снабженческой и сбытовой видах обычной деятельности - в подразделениях служб снабжения и сбыта продукции;
* вспомогательных материалов, объектов основных средств, учитываемых в составе материалов, топлива и энергии на хозяйственные нужды - в производственных и непроизводственных подразделениях, административных, управленческих, технических, снабженческих, сбытовых и других функциональных службах;
* топлива и энергии на технологические нужды по однородным группам оборудования, машин, внутри по технологическим процессам, видам работ, полуфабрикатам собственного производства, группам деталей, сборочных соединений, конечным продуктам труда – в подразделениях основного, вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств;
* пооперационные нормы времени на единицу сдельной работы, нормированные задания в ч/часах и физических объёмах работы для основных рабочих – повременщиков и накопительными итогами по деталям, сборочным соединениям и продуктам труда в целом – в подразделениях основного, вспомогательных и обслуживающих производств.

В качестве *дополнительнойгруппы* норм и нормативов выделяются:

* выход единицы полуфабрикатов собственного производства, деталей, продуктов труда из сырья и материалов (в автомобилестроении, например, автомобиль в снаряженном состоянии, т.е. готовый к продаже);
* продолжительность или трудоёмкость производственного цикла в норма/часах; применяемость комплектующих покупных изделий и полуфабрикатов собственного производства на сборочную единицу в натуральных единицах;
* расход шихтовых материалов, нормативного угара литья, выхода и подетально-узлового расхода отливок и поковок собственного производства (литейные и кузнечные цехи).
* «чёрный» и «чистый» вес деталей, припуска на обработку, коэффициенты использования основных материалов – применяются чаще всего в машиностроении и металлообработке для нормирования расхода конструкционных (основных) материалов.

*Нормативная калькуляция продукта труда представляет собой калькуляционную таблицу*, *в которой приводится стоимостный свод* (цифровые и текстовые данные, обобщённые в одно целое и расположенные в известном порядке) *производственных затрат по номенклатуре калькуляционных статей производственной себестоимости единицы продукта труда*, *рассчитанных в соответствии с текущими нормами и нормативами затрат, действующими на начало отчётного периода в принятой оценке.*

В производственных подразделениях вспомогательных производств нормативные калькуляции рассчитывают на:

* изготовляемые различными сериями типовые инструменты, пресс-формы, штампы, специальные станки и другие единицы технологической оснастки для собственного потребления и по заказам сторонних организаций на технологическое оснащение - по цехам, деталям, сборочным соединениям, каждому наименованию единиц технологической оснастки;
* единицы ремонтной сложности - по ремонтным технологическим процессам каждой однородной группы объектов основных средств;
* технологические единицы (наименования) энергоносителей - по технологическим процессам, цехам и единицам учёта: 1000 кВт час электроэнергии, 1000 куб. м. воды, 1000 куб. м сжатого воздуха, 10 Гкал тепла и др.;
* технологические единицы видов транспортных работ - по расстояниям, типам, видам транспортных работ, выполняемым соответствующими транспортными хозяйствами, т/км, машино-часам, локомотиво-часам, вагоно-операция, нормо-машино-час и др.;
* группы запасных частей на одномодульные и конструктивно однородным виды оборудования и машин - по комплектам или отдельным наименованиям деталей и сборочным соединениям (внутри групп), цехам-изготовителям;
* строительные конструкции и детали – по наименованиям, цехам – изготовителям.

**5. Выявление и учет отклонений от норм в системе стандарт-кост**

*Нормативный учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм.* Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (вычитания из нее) соответ­ствующей доли отклонений от норм по каждой статье. Системное до­кументирование отклонений от норм позволяет устанавливать причи­ны отклонений в момент их возникновения.

Таким образом, *основные принципы нормативного метода учета* сво­дятся к следующему:

1. Предварительное составление нормативной калькуляции себе­стоимости по каждому изделию на основе действующих на предпри­ятии норм и смет.

Данный принцип может быть реализован лишь при наличии у пред­приятия *нормативной базы,* содержащей нормативные, сметные (бюд­жетные) показатели, рассчитываемые на основании первичной техно­логической, конструкторской, финансовой и административной доку­ментации и используемые для разнообразных нужд управления: определения нормативных сумм затрат на производственные и коммер­ческие процессы, лимитирования отпуска в производство и на хозяй­ственные цели материальных и топливно-энергетических ресурсов, расчетов фондов оплаты труда, численности персонала, смет расходов на содержание аппарата управления, проектов отпускных цен и т.п.

*2.* Ведение в течение месяца учета изменений действующих нормдля корректировки нормативной себестоимости, определения влия­ния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменений норм.

3. Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм.

4. Установление и анализ причин, а также условий появления от­клонений от норм по местам их возникновения.

5. Определение фактической себестоимости выпущенной продук­ция как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и из­менений норм.

*Нормативная база производственного учёта представляет собой систематизированный комплекс нормативных (лимитированных) количественных и стоимостных показателей рационального потребления хозяйственных средств во всех видах обычной деятельности предприятия, составляющий методологическую основу нормативного производственного учёта и обеспечивающий его управленческие аспекты.*

В нормативном производственном учёте многочисленные факторы изменений текущих норм и нормативов можно представить *двумягруппами*:

* совершенствование качественных характеристик используемых ресурсов;
* совершенствование процесса функционирования используемых ресурсов.

*Первую группу*, в свою очередь, можно разделить *на три класса*:

* совершенствование используемых средств труда;
* совершенствование используемых предметов труда;
* совершенствование использования рабочей силы.

Состав названных классов будет целесообразно детализировать более конкретными факторами. Так, класс «Совершенствование используемых средств труда» можно дополнить факторами: замена изношенных и морально устаревших единиц оборудования и машин более производительными; модернизация оборудования и машин; внедрение новых единиц технологической оснастки; комплексная автоматизация (роботизация) производственных процессов. Наконец, и эти классификации не исчерпаны. Например, каждый из названных факторов можно детализировать факторами изменений норм и нормативов по наиболее существенным группам объектов станочного парка, энергетического оборудования, машин, перечнем технологических процессов.

*Вторую группу* изменений норм и нормативов можно разделить тоже *натри класса* с детализацией каждого из них в соответствии с изложенной выше схемой:

* совершенствование технологии производства - внедрение новых, более прогрессивных технологических процессов, внедрение автоматизированных систем управления производственным циклом;
* совершенствование организации производства – увеличение серийности и внедрение поточных методов организации производства, улучшение эксплуатации механического и энергетического оборудования и машин по наиболее существенным группам, внедрение многостаночного обслуживания, замена среднестатистических норм и нормативов материальных затрат научно обоснованными (технико-аналитическими), внедрение рационального раскроя материалов, внедрение автоматизированных рабочих мест (АРМ);
* совершенствование организации труда – совершенствование разделения труда, повышения уровня специализации и кооперирования труда.

Учётная информация об изменениях текущих норм и нормативов должна содержать сведения об экономических результатах фактически внедрённых научно-технических, организационных и других мероприятиях, направленных на техническое развитие производства и системное снижение его затратности.

Порядок оформления изменений текущих норм и нормативов *прямых затрат* регламентируется стандартами ЕСТД, отраслевыми нормативными документами в области производственного учёта или рабочими инструкциями самого предприятия.

Названными руководящими документами предусмотрены два первичных документа об изменениях норм и нормативов: *технологическое и нормировочное извещения*. Реквизиты этих документов обеспечивают информацию обо всей совокупности признаков классификации изменений – о виде хозяйственных средств; объёме, месте, виде изменения; степени агрегированности, подразделении-инициаторе - что обеспечивает интегрированную обработку экономической информации в автоматизированных системах, накапливающих и хранящих данные.

*Технологическим извещением* оформляются изменения технологических процессов по производственным операциям, применяемости деталей в сборочных соединениях и изделиях, сборочных соединений в изделии; номенклатуры потребляемых материальных запасов в детали – изделии, изменениях договорных цен, тарифов, первичных и специфицированных норм расхода материалов, топлива, энергии на все виды деятельности предприятия.

*В нормировочном извещении* указываются изменения нормативной трудоёмкости по операциям и накопительными итогами по детали-изделию, наименованию работ, основной заработной платы производственных рабочих независимо от форм оплаты труда.

*Отклонениями от текущих норм и нормативов затрат на все виды обычной деятельности в нормативном производственном учёте признаются фактические затраты хозяйственных средств сверх* (*перерасход*) *или ниже* (*экономия*) *пределов*, *установленных действующими нормами и нормативами затрат*.

Для формирования информации об отклонениях от норм и нормативов затрат в системе производственного учёта и внутрихозяйственной отчётности необходимо включить в нормативную базу *кодификаторы возможных отклонений от текущих норм и нормативов затрат, происходящих:*

* под влиянием негативных и положительных колебаний товарного рынка импортных и отечественных материалов;
* в производственных циклах подразделений основного, вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств;
* в системах обслуживания производства и управления;
* в производственных процессах снабженческой и сбытовой деятельности.

Кодификаторы отклонений от текущих норм и нормативов промышленного предприятия структурируются по отраслевой принадлежности его профильной продукции, технологическим процессам, видам промышленных производств, в свою очередь, предопределяющих виды, причины и список виновников отклонений от норм.

В промышленности, несмотря на множество отраслевых особенностей оперативного учёта потребления материальных запасов в производственных циклах, наиболее известными способами выявления отклонений от норм можно назвать:

* способ учёта раскроя (резки) по партиям материалов;
* инвентарный (расчётный);
* рецептурный (с элементами инвентарного способа);
* альтернативного баланса (англ.alternativebalance).

*Способ учёта раскроя* (*резки*) *по партиям раскраиваемых материалов* применяется в оперативном учёте производственного потребления конструкционных (основных) материалов, подвергаемых раскрою или резке: тканей, кожи, металлов, дерева (машиностроение, металлообработка, производство мебели, швейные, обувные производства и др.). Оперативный учёт попартионного раскроя материалов ведётся на основании раскройных листов, форма которых является объектом учётной политики. В раскройных листах по специальным программным продуктам на ПЭВМ формируется информация по номенклатурному номеру раскраиваемого материала о фактическом и нормативном расходе и остатках не раскроенных материалов в натуральных измерителях на конец рабочей смены; количестве раскроенных (нарезанных) деталей, в их числе – годных и забракованных; отклонениях в натуральных измерителях; причинах и виновниках отклонений. Здесь же приводятся все данные, необходимые для начисления сдельного заработка членам раскройной бригады. В раскройном листе указывается контрольное число раскроенных деталей (нормативный выход). Расход раскраиваемого материала по текущей норме определяется умножением нормы в натуральном измерителе на количество принятых деталей в натуральном измерителе. Для вычисления фактического расхода раскроенного материала данные о количестве материалов, поданных в раскрой, корректируются на остатки заделов незавершённого раскроя (-) и количество не раскроенного материала, возвращённого на склад или переданного бригаде следующей смены (-). Сопоставлением расхода по текущей норме с фактическим расходом партии раскраиваемого материала определяются отклонения от норм в натуральных измерителях. Внутрихозяйственная отчётность о результатах раскроя материалов по одному или нескольким раскраиваемых материалов составляется на ПЭВМ и выдаётся по запросу в течение отчётного периода и за любой более длительный отчётный период в виде машинограммы «Рапорт об использовании материалов». В Рапорт включаются сведения о расходе материалов на определённую раскроенную деталь, узел, полуфабрикат, изделие по текущей номе и фактически, отклонениям, их причинам и виновникам. Учётная информация этого регистра используется для анализа качества текущих норм и других производственных показателей.

Для признания затрат в производственном нормативном учёте и последующего составления калькуляций фактической производственной себестоимости однородных групп или единицы продуктов труда в течение отчётного периода и итогами за отчётный период на ПЭВМ ведутся накопительные ведомости «Учёт результатов раскроя материалов». Эти машинные регистры составляются по цехам, участкам, раскройным бригадам, кодам учётных групп, подгрупп и наименований материалов в натуральных и стоимостных измерителях (в оценке, принятой для нормативных калькуляций продуктов труда) по текущим нормам и отклонениям, кодам однородных групп или единиц продуктов труда.

*Инвентарным способом* осуществляется оперативный учёт отклонений от норм расхода материалов, не подвергаемых раскрою, он применяется практически во всех отраслях промышленности. В машиностроении и металлообработке, например, к таким материалам относятся, например, специальные профили колёсных и прутковых металлов, серый чугун и чугуны других марок, конструкционные вспомогательные материалы (краски, клеи, гвозди и др.).

Фактический расход определяется по общему количеству каждой единицы (номенклатурного номера) материала, поданного к рабочим местам, за вычетом количества этого материала, возвращённого на склад, (-) с учётом остатков материала, находившихся у рабочих мест на начало и конец (-) рассчитываемого (отчётного) периода и обычно определяемых по данным инвентаризации на расчётную дату. Расход единицы материалов в натуральных измерителях, исчисленный по соответствующим объектам калькуляции (однородным группам или единицам продуктов труда) оценивается в учётных ценах, включённых в нормативные калькуляции продуктов труда. Затем исчисляется расход единицы материала по текущим нормам за рассчитываемый период в натуральных и стоимостных измерителях умножением текущей нормы расхода единицы материала на фактический выпуск полуфабрикатов, переданных и принятых другими подразделениями для дальнейшей обработки по ходу производственного цикла, или готового продукта труда (без забракованной продукции). И, наконец, сопоставлением показателей фактического расхода наименования материала определённой учётной группы, подгруппы на изготовление указанной продукции с его расходом на ту же продукцию по текущим нормам исчисляются отклонения от норм.

Содержание машинограмм «Учёт отклонений от норм инвентарным способом», по существу не отличается от машинограмм«Учёт результатов раскроя материалов». Упомянутый ранее «Рапорт об использовании материалов» составляется по запросу и при инвентарном способе оперативного учёта отклонений от норм расхода материалов».

*Рецептурный способ* (*с элементами инвентарного способа)* оперативногоучёта отклонений от норм производственного потребления материалов наиболее приемлем в производствах, где полуфабрикаты или готовая продукция изготовляется по техническим рецептурам, составляемых из смеси основного сырья с несколькими ингредиентами, обрабатываемых одновременно, как правило, в специальных аппаратах или агрегатах (аппаратурные производства), технологических установках, доменных, мартеновских и других металлургических печах, на специальном оборудовании и в специальных ёмкостях (металлургия, производство основной химии и минеральных удобрений, азотных удобрений, химических реактивов, отдельные производства химических волокон, химических поглотителей, катализаторов, нефтеперерабатывающая промышленность, фармацевтические производства и др.).

*Способ альтернативного баланса* является одним из вариантов инвентарного способа оперативно-бухгалтерского учёта производственного потребления материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующей продукции, технологического топлива. Однако альтернативный баланс составляется в целом на конечные продукты труда предприятия и по всей или выборочной номенклатуре материальных запасов. В балансе приводятся данные о фактическом расходе материальных запасов, с одной стороны, и количестве конечных продуктов труда предприятия, изготовленных из них и принятых к бухгалтерскому учёту за отчётный период, с другой. Сопоставлением нормативного расхода материальных запасов на единицу конечного продукта труда предприятия с фактическим выходом продукции, принятой к бухгалтерскому учёту, контролируются приходные данные оперативного учёта. По полученным итоговым данным альтернативного баланса могут быть выявлены отклонения от текущих норм материальных затрат в связи с неполным или, напротив, сверхнормативным выходом конечных продуктов труда предприятия. Область применения альтернативного баланса доменные, сталеплавильные, ткацкие, мукомольные, ликёроводочные и другие производства с автономными технологиями.

*Отклонения от нормрасхода основной заработной платы производственных рабочих* весьма разнообразны. Среди них типичными можно назвать несоответствие выполняемого разряда работ разряду выполняющего её работника; дополнительные операции, не предусмотренные первичными нормативными документами; выполнение работ на менее производительном оборудовании; недостатки в наладке оборудования; доплаты к заработной плате, не предусмотренные действующими нормами времени и сдельными расценками; различные доплаты до среднего заработка; доплаты за работу в сверхурочное время, в выходные и праздничные дни.

Отклонения от нормативного расхода прямой сдельной заработной платы оформляются листками на доплату и нарядами на сдельную работу – на сумму заработной платы за выполнение дополнительных операций, не предусмотренных технологическими картами или другими первичными нормативными документами. Упомянутыми сигнальными документами оформляются отступления от технологии или нормальных условий труда по причинам, виновникам, кодам однородных групп продуктов труда, а также данные, необходимые для расчёта суммы заработка рабочего-сдельщика.

Отклонения от норм расхода прямой заработной платы рабочих автоматически влекут отклонения от норматива суммы начислений на социальное страхование и социальные нужды.

**Задачи по теме**

1. При планировании затрат определено, что расход материальных ресурсов составит 6 000 ед. Плановая цена ресурса была установлена в размере 1,80 ден.ед. За отчетный период потреблено 5 000 ед. ресурсов при фактической цене 2 ден.ед. за единицу. Определите отклонение фактических затрат от нормативных под влиянием цены ресурса

2. Предприятие осуществляет распределение затрат методом «стандарт-кост» с применением сметных ставок.

Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования (РСЭО) по бюджету сборочного цеха составили 470000 руб., фактич.расходы за отчетный период – 467800 р. Задание:

1. *произвести распределение РСЭО с использованием сметных ставок;*

*2. рассчитать общие эксплуатационные затраты для каждой из групп оборудования;*

*3. рассчитать показатель поглощения РСЭО;*

*4. проанализировать отклонение фактических РСЭО от бюджетной величины.*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Группа оборудования А | Группа оборудования В | Группа оборудования С |
| 1. Расходы на оплату труда операторов, руб. | 45200 | 43700 | 38800 |
| 2. Расходы на обязательное социальное страхование, руб. | 30% | 30% | 30% |
| 3. Прямые материальные расходы, руб. | 43000 | 65000 | 87000 |
| 4. Машино-часы работы группы по бюджету | 1000 | 1200 | 1300 |
| 5. Машино-часы работы группы фактически | 970 | 1180 | 1310 |

3. Промышленное предприятие выпускает детские пластмассовые игрушки и освобождено от уплаты налога на добавленную стоимость. Составьте схему бухгалтерских записей на производство и реализацию машинок, используя метод формирования нормативной себестоимости.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Данные | |
| нормативные | фактические |
| Расход пластмассы на единицу изделий, кг | 2,2 | 2,3 |
| Цена 1 кг пластмассы, руб. | 60 | 62 |
| Почасовая ставка производственных рабочих, руб. | 35 | 38 |
| Производительность труда, изделий в час | 2,5 | 2,38 |
| Постоянные общепроизводственные расходы, руб. | 2200 | 2000 |
| Переменные общепроизводственные расходы, руб. | 1496 | 1650 |
| Произведено машинок, шт. | 440 | 476 |
| Цена реализации, руб. | 185 | 200 |

**Тема 8. Бюджетирование и контроль затрат**

1. **Планирование в системе бухгалтерского управленческого учета. Определение бюджета (смет). Цели и концепции систем подготовки смет. Функции бюджетирования**

Концепцию планирования обычной деятельности предприятия можно определить как систему взглядов на процесс определения последовательно­сти выполнения хозяйственных операций и отслеживания их результатов в том временном периоде, на который эти операции запланированы.

Мотивация планирования заключается в стремлении каждого предпринимателя так оптимизи­ровать обычную деятельность своего предприятия, чтобы извлечь из нее максимальную выгоду.

Основой создания информационной базы, необходимой для процесса планирования, является комплекс плановых расчетов показа­телей, реализуемый в соответствии:

• с намеченными руководством целями, вытекающими из них задача­ми, сроками и средствами их решения;

• с прогнозами динамики ресурсов хозяйствующего субъекта;

• с результатами системного анализа внутренних и внешних факторов влияния на выполнение плановых установок.

Возможной информацион­ной моделью представления целевых установок является ориентированный граф — дерево целей.

Каждый уровень дерева образует совокупность одно­родных целей, функционально связанных в порядке от высшего к низшему уровню, и выступает как управляющий — по отношению ко всем нижеле­жащим и как управляемый, подчиненный — по отношению к вышележа­щим. Реализация целей каждого последующего уровня является необходи­мым и достаточным условием достижения целей предыдущих уровней.

Существуют три основные разновидности целей: миссия организации, ее корпоративные и локальные цели.

Миссия содержит представленную в общих терминах концепцию прежде всего обычной деятельности предпри­ятия.

Миссиямоти­вирует усилия менеджмента по наращиванию его производственного потен­циала, конкурентных возможностей, созданию привлекательного имиджа.

В отличие от миссии, корпоративные цели отражаются более конкрет­но и представляют собой те конечные результаты, которые должны быть достигнуты предприятием в целом. Они задают соответствующие установ­ки обычной деятельности, в том числе для завоевания лидирующего поло­жения в определенном сегменте рынка, применения новых технологий и обновления товарного ассортимента, снижения себестоимости по сравне­нию с конкурентами, повышения рентабельности производства.

Как правило, корпоративные цели можно измерить и представить в аб­солютном (например, с помощью финансовых показателей) или в относи­тельном (с помощью процентных соотношений) выражении. В качестве показателей, их характеризующих, могут выступать желаемые для учреди­телей хозяйствующего субъекта размеры прибыли, объемов производства продукции, нормы рентабельности затрат, продаж и т. д.

Результатом разделения корпоративных целей предприятия в простран­ственно-временных координатах его обычной деятельности являются ло­кальные цели, образующие нижние уровни иерархии целей. Они представ­ляют собой конкретизированные и детализированные установки хозяйственной деятельности в краткосрочном периоде времени, имеющие директивный характер и численно ориентирующие выполнение регулятив­ной функции деловой активности хозяйствующего субъекта и его структур­ных подразделений. В информационном аспекте локальные цели носят условно-переменный характер, что связано с высокой динамичностью хо­зяйственной среды, которой они адресованы.

В качестве объекта планирования могут выступать:

* производственная мощность;
* хозяйственные процессы;
* стоимостные и количественные показатели ресурсов;
* структурные подразделения и т.п.

Метод планирования представляет собой совокупность элементов разработки планов и программ.

Принципы планирования:

* + - * 1. Принцип обоснованности выбора целей, обоснованность формулировки задач по реализации данных целей, обоснованность использования средств и сроков решения;
        2. Принцип сбалансированности хозяйственных процессов, ресурсов, структурных подразделений;
        3. Принцип системности охвата объектов планирования;
        4. Принцип непрерывности и последовательности.

Различают 2 основных вида планирования в управлении предприятием:

* + - * 1. Перспективное (стратегическое);
        2. Текущее (оперативное).

Бюджет — это «количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода времени, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и/или расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необхо­димо привлечь для достижения данной цели». (Определение Ин­ститута дипломированных управляющих бухгалтеров по управлен­ческому учету, США.)

Фактически бюджет предприятия представляет собой план в де­нежном выражении, принятый на один год, с разбивкой на че­тыре квартала. Как правило, бюджет разбивается на месяцы, а иногда — на недели.

Бюджет служит инструментом для управления доходами, рас­ходами и прибылью предприятия.

**2. Виды бюджетов и сметных систем**

Бюджетирование осуществляется двумя основными методами верст­ки — «с нуля» и на приростной основе. Метод составления бюджета «с нуля» предполагает включение статей без учета их наличия в прошлом или,если они уже имели место, без учета их значений. Метод бюджетирования на приростной основе, наоборот, представляет собой планирование с уче­том значений бюджетных показателей прошлых периодов.

Разработка бюджета состоит из следующих этапов:

• постановка задачи и сбор информации, необходимой для раз­работки бюджета;

• изучение и анализ имеющейся информации; обобщение и анализ фактических результатов прошлого периода; расчет научно обоснованных показателей деятельности предприятия; форми­рование бюджета;

• экспертиза и оценка проекта бюджета;

• принятие и утверждение бюджета.

Возможны три альтернативных варианта формирования бюд­жета: пессимистический, вероятностный и оптимистический.

При пессимистическом варианте преследуется минимальная цель при максимальном использовании имеющихся ресурсов. Ве­роятностный вариант ориентирован на достижение максимальных целей при умеренном использовании ресурсов. Оптимистический вариант предусматривает достижение максимальных целей при эффективном использовании ресурсов.

При формировании бюджета должны соблюдаться следующиетребования:

1) бюджет является обобщающим планом в натуральных и стоимостных показателях;

2) бюджет должен быть сбалансированным по всем показателям;

3) производственные задания должны быть напряженными, но выполнимыми;

4) в разработке бюджета должны принимать участие лица, ответ­ственные за его выполнение;

5) бюджет должен быть составлен с учетом существующих форм отчетности в целях обеспечения сопоставимости показателей;

6) изменения, вносимые в бюджет в течение бюджетного перио­да, должны обсуждаться и утверждаться лицами, ответствен­ными за его составление и принятие.

Подготовленный проект бюджета должен быть согласован совсеми руководителями подразделений предприятия и представлен руководству предприятия на рассмотрение. После рассмотрения бюджет утверждается и становится обязательным для исполнения всеми службами предприятия.

Существует два вида бюджетов — статические и гибкие. Статический бюджет — это твердый план, в котором доходы и расходы планируются исходя только из заданного объема реа­лизации. Исполнение бюджета контролируется по фактическим показателям без каких-либо корректировок.

Таблица 8.1

Исполнение бюджета предприятия (статического)(тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Показатели | Бюд-жет | Выполне-ние | Отклоне-ние |
| 1 | Объем реализации (шт.) | 1000 | 800 | -200 |
| 2 | Выручка от реализации продукции | 5000 | 4800 | -200 |
| 3 | Производственная себестоимость продукции | 3800 | 3200 | -600 |
| 4 | Прибыль от реализации | 1200 | 1600 | +400 |
| 5 | Общехозяйственные расходы | 750 | 750 | - |
| 6 | Коммерческие расходы | 70 | 150 | +80 |
| 7 | Прибыль | 380 | 700 | +320 |

Хотя принятый объем реализации не был достигнут, выручка от реализации продукции недополучена и превышены расходы на реализацию, предпри­ятие получило прибыль на 320 тыс. руб. больше запланированной.

Статические бюджеты используются для внутрихозяйственных служб, в подразделениях, работа которых не зависит от объемов производства или реализации продукции. Статический бюджет, как правило, предназначен для определенного уровня деловой ак­тивности предприятия, он не может использоваться для контро­ля затрат при изменении уровня активности. Провести детальный анализ результатов деятельности предприятия, используя стати­ческий бюджет, невозможно. Поэтому на практике чаще исполь­зуется гибкий бюджет.

Гибкий бюджет предусматривает несколько альтернативных ва­риантов объема реализации и всевозможные корректировки за­трат и доходов в зависимости от изменения объемов.

Таблица 8.2

Исполнение бюджета предприятия (гибкого)(тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатели | Бюджет | Выпол-не­ние | Скорректи­рованный на выпол­нение бюджет | Отклонение от скоррек­тированного бюджета |
| 1 | Объем реализации (шт.) | 1000 | 800 | 800 | - |
| 2 | Выручка от реализации продукции | 5000 | 4800 | 4000 | +800 |
| 3 | Производственная себестоимость продукции | 3800 | 3200 | 3040 | +160 |
| 4 | Прибыль от реализации | 1200 | 1600 | 960 | +640 |
| 5 | Общехозяйственные расходы | 750 | 750 | 750 | - |
| 6 | Коммерческие расходы | 70 | 150 | 70 | +80 |
| 7 | Прибыль | 380 | 700 | 140 | +560 |

В рассматриваемом примере фактический объем реализации меньше запланированного на 200 единиц; соответственно, следует принять во внимание, что затраты на производство 800 единиц продукции должны быть меньше предусмотренных из расчета на1000 единиц. Нужно скорректировать плановую себестоимость на фактический объем произведенной и реализованной продукции. Для этого находим плановую норму затрат:

3800 тыс. руб. : 1000 шт.=3,8 тыс. руб. и умножаем на количество фактически произведенной продукции:

3,8 тыс. руб. х 800 шт. = 3040 тыс. руб.

Cкорректированная плановая выручка от ре­ализации составит:

5000 тыс. руб. : 1000 шт. = 5,0 тыс. руб.

5,0 тыс. руб. х 800 шт. = 4000 тыс. руб.

Таким же способом корректируется и прибыль от реализации: рассчитывается планируемая прибыль от реализации единицы продукции:

1200 тыс. руб. : 1000 шт. = 1,2 тыс. руб.

и умножается на количество фактически реализованной продук­ции:

1,2 тыс. руб. х 800 шт. = 960 тыс. руб.

Необходимо иметь в виду, что общехозяйственные расходы яв­ляются, как правило, условно-постоянными и не зависят от объема производства, поэтому они не подлежат корректировке.

Коммерческие расходы по своей структуре, в нашем случае, также являются условно-постоянными.

Сравнивая статический и гибкий бюджеты, можно сказать, что последний предоставляет более объективные данные для анализа выполнения плановых заданий. Гибкий бюджет можно использо­вать как для планирования, так и для анализа и оценки различ­ных хозяйственных ситуаций в условиях возможных непредвиден­ных обстоятельств.

**3. Технология формирования операционного и финансового бюджетов**

Бюджетирование или сметное планирование предполагает раз­работку главного бюджета, бюджетов (смет) функций (направле­ний) деятельности, смет структурных подразделений.

**Главный бюджет** состоит из двух частей: финансового бюдже­та и операционного бюджета.

Операционный бюджет

Бюджет продаж Бюджет производства Бюджет расходов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Финансовый бюджет | | | | |
|  | Бюджетный отчет о финансовых результатах | | |  |
|  | Бюджет денежных средств | | |  |
|  | |  |  | | |
|  | Бюджетный бухгалтерский баланс | | |  |

Первый этап составления бюджета предприятия — принятие программы сбыта или бюджета продаж.

*Бюджет продаж* включает статьи, характеризующие реализацию про­дукции хозяйствующего субъекта (оказания им услуг, выполнения работ для сторонних организаций) в планируемом периоде. Процесс бюджетиро­вания продаж осущестляется на основе намеченных бизнес-целей и пред­полагает применение результатов оперативного прогноза сбыта товарного ассортимента в планируемом периоде, данные о сформированном порт­феле заказов потребителей, о производственных мощностях с учетом их наращивания или выбытия.

Бюджет продаж планируется по каждому виду продукции и яв­ляется основой всех бюджетов.

После того как объем продаж установлен, разрабатывается про­изводственный бюджет. Он является осно­ванием для расчета закупки сырья и материалов, необходимых для производства продукции; трудовых затрат; общепроизводственных расходов. В соответствии с производственным бюджетом готовят сметы коммерческих расходов и общехозяйственных расходов.

**Бюджет производства** рассчиты­вается на основании: сметы затрат на сырье и материалы; сметы по труду; сметы общепроизводственных расходов

**Смета затрат на сырье и материалы** представляет собой совокупные затраты по всем видам сырья и материалов, которыепланируется израсходовать на производство продукции в задан­ном плановом периоде. Потребность в материалах принимается с учетом остатков складских запасов. Затраты планируются с выче­том стоимости возвратных материальных отходов.

**Смета по труду**. Цель данного документа — предоставление ис­черпывающей информации о расходах на основную и дополни­тельную заработную плату персонала, занятого в производстве. В смете определяется время в часах, необходимое для изготовления запланированного объема продукции. На основании установлен­ных тарифных ставок и окладов, с учетом сложности и трудоем­кости работ и квалификации работников определяются затраты труда в денежном выражении.

**Смета общепроизводственных расходов** представляет собой пла­нируемые расходы по содержанию и эксплуатации машин и обо­рудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт ос­новных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопле­ние, освещение и содержание производственных помещений; оплату труда работников, занятых обслуживанием производства, и др.

**Бюджет расходов периода** включает смету коммерческих расходов и смету управленческих расходов.

**Смета коммерческих расходов** представляет собой план расхо­дов, связанных со сбытом продукции и услуг, включая упаковку, транспортировку, рекламу, заработную плату работникам отдела реализации и др. При составлении сметы следует иметь в виду, что часть расходов на продажу является постоянными расходами, т.е. не зависящими от объемов продаж (расходы на рекламу).

**Смета общехозяйственных расходов.** В смете рассчитываются плановые расходы на нужды управления, не связанные непосред­ственно с производственным процессом: административно-управленческие; по содержанию общехозяйствен­ного персонала; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; аренд­ная плата за помещения общехозяйственного назначения; расхо­ды по оплате информационных, консультационных и аудиторских услуг; другие управленческие услуги. Все эти расходы считаются условно-постоянными, так как они в целом не зависят от увеличе­ния или уменьшения объемов производства.

Основной целью финансового бюджета является отражение плановых ис­точников поступления финансовых средств и пути их использо­вания.

**Бюджет денежных средств** представляет собой планируемые поступления денежных средств и различные пла­тежи, которые необходимо осуществить в заданном планируемом периоде. При составлении бюджета выявляются периоды излиш­ка финансовых ресурсов или их нехватки.

Цель формирования составления бюджета денежных средств состоит в формировании доста­точных денежных средств для покрытия всех необходимых расхо­дов на данном производственном этапе.

При помощи бюджетного бухгалтерского баланса:

* рассчитываются все базы по налогам: на имущество, добавлен­ную стоимость, на прибыль и др.;
* планируется дебиторская и кредиторская задолженности, в том числе просроченные;
* корректируются многие производственные и экономические показатели: себестоимость, цены реализации, управленческие расходы, расходы на продажу, выпуск продукции, реализация и др. в зависимости от поставленных задач и возможных резуль­татов.

Рассмотрение бюджетного бухгалтерского баланса представляет собой последнюю фазу принятия или отклонения главного бюд­жета либо внесения необходимых изменений и корректировок.

До всех служб организации на основании утвержденного бюд­жета доводятся ежеквартальные и ежемесячные планы доходов и расходов.

**4. Система контроля за выполнением бюджетов**

Контроль за исполнением бюджетов осуществляется в виде пред­варительного, текущего и последовательного видов контроля.

Основная цель предварительногоконтроля — показать эффективность использования ресурсов предприятия при выборе того или иного варианта производства и реализации продукции. Данный вид контроля осуществляется на стадии планирования при анализе представленных альтерна­тивных вариантов. Предварительный контроль должен осуществляться на каждой стадии составления главного бюджета.

В целом на стадии предварительного контроля каждая смета подвергается пересчету и всестороннему анализу.

Профессионально составленный и сбалансированный по всем показателям бюджет предприятия обеспечивает своевременное бесперебойное снабжение производства сырьем и материалами; исключает затраты на хранение излишков сырья и готовой про­дукции на складах; обеспечивает рациональное размещение работ­ников, проведение эффективной политики по своевременному привлечению финансовых средств, эффективное размещение свободных денежных средств.

Текущий контроль бюджета осуществляется в ходе его испол­нения путем сопоставления плановых показателей с фактически­ми учетными данными, в процессе которого выявляют отклоне­ния. Выявленные отклонения подвергаются анализу, выясняют­ся причины, их вызывающие. После чего выявленные причины устраняются, либо производится корректировка бюджета.

Текущий контроль может осуществляться двумя путями:

1) в режиме «onlineе» — при наличии интегрированной компью­терной информационной системы по управленческому учету;

2) с помощью управленческой отчетности.

В режиме «onlineе» текущий контроль обеспечивается в соот­ветствии с заданной программой. Все производимые расходы при вводе информации соответствующим образом кодируются и в ав­томатическом режиме фиксируются в графах «фактические рас­ходы» определенных бюджетов. Кроме того, каждая запись сопро­вождается расчетом экономии или перерасхода на заданный пе­риод.

В случае возникновения серьезных проблем по исполнению пла­новых показателей готовятся специальные аналитические записки, в которых подробно разбираются возникшие отклонения фактичес­ких данных от бюджетныхпоказателей, выявляются и объясняются причины отклонений, даются рекомендации по устранению выявленных причин либо по корректировке бюджетных показателей. Корректировки, вносимые в какую-либо смету, как правило, затра­гивают взаимосвязанные сметы и в целом весь бюджет предприятия.

Последующий контроль бюджета осуществляется по завершении бюджетного периода, он носит «исторический» характер и является заключительным этапом бюд­жетного процесса. Он дает целостную информацию о завершении бюджета, предполагает возможность анализа эффективности исполь­зования денежных и материальных средств, оптимальности струк­туры производимой продукции и позволяет более точно рассчитывать последующие бюджеты.

Осуществление всех трех форм контроля на предприятии обес­печивает целесообразное использование ресурсов и способствует значительному повышению финансовых результатов.

**Задачи по теме**

1. На основе исходных данных:

1. Составить формулу гибкого бюджета.
2. Определить общие бюджетные затраты для фактического объема производства.
3. Оценить отклонение фактических затрат от плановых.

Исходные данные:

1. Организация в отчетном периоде согласно бюджету производства должна была изготовить 600 единиц продукции. Фактически объем производства составил 608 единиц продукции.
2. Общая сумма затрат согласно бюджету планировалась в сумме 200 000 руб., в том числе сумма постоянных затрат 80 000 руб.
3. Фактически общая сумма затрат составила 212 000 руб.
4. На основании исходных данных:
5. Составить гибкий бюджет.
6. Проанализировать исполнение бюджета по затратам.

Исходные данные:

1. В отчетном периоде объем производства продукции согласно бюджету производства должен был составить 24 000 единиц продукции. Фактически объем производства составил 25 700 единиц продукции.
2. Отчет об исполнении бюджета по затратам на производство в отчетном периоде.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Затраты** | **По плану (статичный бюджет)** | **Фактически** |
| Прямые материальные | 600 000 | 644 000 |
| Прямые трудовые | 960 000 | 1 050 000 |
| Переменные ОПР: | 528 000 | 577 400 |
| в том числе – вспомогательные материалы | 120 000 | 141 000 |
| •  заработная плата | 192 000 | 213 500 |
| •  коммунальные услуги | 96 000 | 106 400 |
| •  прочие | 120 000 | 116 500 |
| Итого переменные затраты | 2 088 000 | 2 271 400 |
| Постоянные ОПР в том числе заработная плата | 260 000 | 260 000 |
| •  амортизация | 210 000 | 210 000 |
| •  коммунальные услуги | 63 000 | 63 000 |
| •  прочие | 152 600 | 155 400 |
| Итого постоянные затраты | 685 600 | 688 400 |
| Итого | 2 773 600 | 2 959 800 |

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

**1. Модели принятия управленческих решений на основе учетной информации.**

Управленческие решения обуславливают реализацию воздействий управляющей подсистемы на управляемую.

Классификация управленческих решений представлена на рисунке9.1.

Рис.9.1. Классификация управленческих решений

Решения принимаемые в условиях определенности

Политические

По степени полноты и достоверности информации, использованной для принятия решения

По масштабу объекта управления

По характеру целей

По количеству целей

По периоду действия

По количеству лиц, принимающих решение

По содержанию

Решения принимаемые в условиях вероятной определенности

Решения принимаемые в условиях неопределенности

Общие

Локальные

Стратегические

Тактические

Одноцелевые

Многоцелевые

Долгосрочные

Среднесрочные

Краткосрочные

Индивидуальные

Коллективные

Экономические

Технические

Организационные

Управленческие решения

Следует выделить следующие этапы принятия управленческих решений:

1. идентификация проблем;
2. формулировка цели и задач реализации управленческих функций;
3. установление критерия выбора управленческого решения;
4. разработка альтернативных вариантовреализации решений;
5. оценка по установленному критерию вариантов решений и выбор лучшей альтернативы;
6. контроль реализации принятого решения.

**2. Использование данных полученных нормативным методом учета затрат, методом стандарт-кост, и калькулирования по переменным затратам для принятия управленческих решений**

Можно выделить следующие предназначения систем калькуляции себестоимости на основе нормирования затрат:

1. опережающий расчет затрат до начала производственного процесса, которые могут быть использованы для принятия решений. нормативные затраты предпочтительнее для получения оценок, чем скорректированные прошлые расходы, которые могут включать неэффективные участки.
2. повышение мотивации персонала организации в достижении уровня нормативной себестоимости;
3. упрощение процедуры сметного планирования (бюджетирования);
4. оперативное выявление очевидных потерь и перерасходов.

***Использование калькулирования по переменным затратам для принятия краткосрочных управленческих решений.***

В большинстве управленческих проблем релевантными выступают лишь данные о суммах переменных затрат на производство конкретных видов продукции. Получить информацию необходимую для принятия такого рода решений позволяет лишь калькулирование по переменным затратам или возможность разделения на постоянные и переменные. Достижение данной задачи возможно в рамках применения системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции «Директ-костинг».

Данный постулат лежит и в основе бюджетирования. Прогнозирование показателей доходов и расходов требует учета переменных и постоянных расходов: разработка гибких бюджетов и анализ отклонений невозможны без мониторинга динамики тех или иных статей затрат.

**3. Планирование ассортимента продукции (товаров), подлежащих продаже. Принятие решения о специальном заказе. Определение структуры продукции с учетом лимитирующего фактора. Решение «купить или производить самим»**

При анализе влияния структурных изменений в ассортименте продукции можно использовать метод уравнений. В этом случае реализация рассматривается как набор относительных долей продукции в общей сумме выручки от реализации. Если структура меняется, то объем выручки может достигать заданной величины, а прибыль может быть меньше.

Пример. Швейное предприятие выпускает два вида изделий и имеет показатели, представленные в таблице 9.1.

Таблица 9.1

Показатели швейного предприятия

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ПОКАЗАТЕЛИ | ИЗДЕЛИЯ | | ВСЕГО |
| Костюмы мужские | Костюмы женские |
| Объем выпуска, шт. | 500 | 400 | 900 |
| Цена за 1 шт., руб. | 750 | 600 | - |
| Выручка от реализации, руб. | 375 000 | 240 000 | 615 000 |
| Переменные затраты, руб. |  |  |  |
| а) на весь объем | 250 000 | 160 000 | 410 000 |
| б) на единицу продукции | 500 | 400 | - |
| Маржинальный доход, руб. | 125 000 | 80 000 | 205 000 |
| Постоянные затраты, руб. | - | - | 80 000 |
| Прибыль, руб | - | - | 125 000 |

На реализацию одного мужского костюма приходится 0,8 женского костюма. Поэтому для определения точки безубыточности (порога рентабельности) мы условно приравниваем x мужского костюма к 0,8\*x женского. Подставляя эти значения в уравнение, получим:

*[(750\*x + 600\*x \*0,8] – [(500\* x + 400\* х\*0,8] – 80 000 = 0  
750\*x + 480\*x – 500\*x – 320\*x – 80 000 = 0  
410\*x = 80 000  
x = 80 000 : 410 = 195* шт. мужских костюмов.  
*195\*х 0,8 = 156* шт. женских костюмов.  
Всего: 195 шт. + 156 шт. = 351 шт.

Как видно из приведенных данных, точка безубыточности (порог рентабельности) объема реализации будет 351 шт., из них мужских костюмов — 195 шт. и женских — 156 шт.

А теперь предположим, что в структуре реализованной продукции произошли изменения.

Таблица 9.2

Показатели швейного предприятия с учетом изменений структуры реализуемой продукции

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ПОКАЗАТЕЛИ | ИЗДЕЛИЯ | | ВСЕГО |
| Костюмы мужские | Костюмы женские |
| Объем реализации, шт. | 300 | 600 | 900 |
| Цена за 1 шт., руб. | 750 | 600 | - |
| Выручка от реализации, руб. | 225 000 | 360 000 | 585 000 |
| Переменные затраты, руб. |  |  |  |
| а) на весь объем | 150 000 | 240 000 | 410 000 |
| б) на единицу продукции | 500 | 400 | - |
| Маржинальный доход, руб. | 75 000 | 120 000 | 195 000 |
| Постоянные затраты, руб. | - | - | 80 000 |
| Прибыль, руб. | - | - | 115 000 |

При сопоставлении структуры продукции становится очевидным, что увеличилась доля продукции с низкой величиной маржинального дохода, в связи, с чем у предприятия снизилась прибыль на 10 000 руб. (125 000 – 115 000).

Точка безубыточности после изменений, произошедших в ассортименте, будет следующей:

*[(750 \* 0,5\*x) + 600\*x] – [(500 \* 0,5\*x) + 400\*x] – 80 000 = 0  
375\*x + 600\*x – 250\*x – 400\*x – 80 000 = 0  
325\*x = 80 000*

*x = 80 000: 325 = 246* шт. женских костюмов.  
*246\* 0,5 = 123* шт. мужских костюмов.  
Всего: 246 + 123 = 369 шт.

Приведенные данные свидетельствуют, что в целом по предприятию точка безубыточности (порог рентабельности) будет равна 369 шт., из них 246 шт. женских костюмов и 123 шт. мужских костюмов. Сравнивая результат с предыдущим расчетом, отмечаем, что точка безубыточности (порог рентабельности) увеличилась на 18 шт. (369 – 351). При этом обращает на себя внимание тот факт, что объем реализации в натуральном выражении остался без изменения (900 шт.).Следовательно, даже при контроле общего объема продаж, необходим анализ структурных изменений в ассортименте выпускаемой продукции, так как он дает картину отклонений фактической прибыли от запланированной.

***Принятие решения о специальном заказе.***

Руководство предприятий часто сталки­вается с проблемой - принять или нет специальный заказ по цене ниже нормальной рыночной и иногда даже по цене ниже себестои­мости. Предприятие может принять данные заказы только в случае, если позволяют производственные мощности.

Планируется выпуск 100000 ед. продукции.

|  |  |
| --- | --- |
| Прямой труд | 600000 денежных ед. |
| Основные материалы | 200000 денежных ед. |
| Переменные накладные расходы | 200000 денежных ед. |
| Постоянные накладные расходы | 400000 денежных ед. |
| Итого | 1400000 денежных ед. |

Плановая себестоимость – 14 денежных ед. Цена реализации – 18 денежных ед. Покупка – 80000 ед. продукции (по 18 денежных ед. за 1 ед. продукции).

Остаток – 20000 ед. продукции (по цене 12 денежных ед. за 1 ед. продукции).

На первый взгляд, складывается впечатление, что принимать этот специальный заказ не следует, так как предлагаемая цена 12 денежных единиц за одну единицу меньше не только регулярной цены (18 денежных ед.), но и полной себестоимости (14 денежных ед.).

Прежде чем сделать выводы необходимо провести сравнительный анализ двух возможных вариантов: без специаль­ного заказа и с учетом специального заказа. Такой анализ с исполь­зованием отчетного формата при маржинальном подходе представ­лен в таблице 9.3.

Таблица 9.3

Релевантные доходы и затраты в дополнительном заказе

|  |  |
| --- | --- |
| Статьи | Релевантные доходы и затраты в дополнительном заказе |
| Выручка | 20000×12 = 240000 (ден. единиц) |
| Релевантные затраты: |  |
| - труд | 20000×6 = 120000 (ден. единиц) |
| - материалы | 20000×2 = 40000 (ден. единиц) |
| - переменные затраты | 20000×2 = 40000 (ден. единиц) |
| Результат (доход) | 40000 (ден. единиц) |

Таблица 9.4

Анализ альтернатив

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Отказать | Принять |
| Выручка | 80000×18 = 1440000 | 1440000 + 240000 = 1680000 |
| Затраты: |  |  |
| - труд | 80000×6 = 480000 | 100000×6 = 600000 |
| - материалы | 80000×2 = 160000 | 100000×2 = 200000 |
| - переменные | 80000×2 = 160000 | 100000×2 = 200000 |
| **Маржинальный доход** | 640000 | 680000 |

Анализ данных таблицы показывает, что при принятии специаль­ного заказа изменяются только затраты прямых материалов, пря­мого труда, переменных накладных расходов. Все остальные статьи затрат остаются неизменными в обоих этих вариантах. Чистый результат от принятия заказа - увеличение маржинальной прибыли на 40 000 денежных единиц.

При анализе решений о принятии специального заказа могут быть использованы формат сравнительной отчетности маржиналь­ной прибыли и приростной анализ.

Для приростного анализа в представленный отчет можно добави­ть еще одну графу с указанием в ней отклонений по каждой по­зиции, тогда отчет станет еще более аналитичным. Возможен так­же вариант сокращенного аналитического отчета, который содержит только статьи отклонений.

Постоянные затраты при существующем уровне производственных возможностей обычно не изменяются, если специальный заказ принимается; следовательно, они не являются релевантными и могут быть вообще исключены из анализа. Однако если для выпол­нения необходимого объема операций требуются дополнительные постоянные затраты, то и они становятся релевантными к данному решению. Примерами релевантных постоянных затрат являются покупка дополнительного оборудования, увеличение затрат на аренду помещения, увеличение затрат на обслуживание, страхование и контроль.

***Определение структуры продукции с учетом лимитирующего фактора***

При формировании производственной программы в условиях ограниченных производственных мощностей, например человеко­-часов или машино-часов, часто приходится выбирать определен­ные виды продукции (услуги, заказы), которые приносят наиболь­шую прибыль. Для определения, какой продукт (продукты) производить (продавать) в целях максимизации прибыли, полезно использовать маржинальный подход. Сначала бухгалтер должен определить маржинальную прибыль для каждого продукта, а затем рассчитать маржинальную прибыль на единицу ограниченного ре­сурса.

Ограничивающие факторы:

Объем реализованной продукции - существует предел спроса на продукцию;

Рабочая сила (квалификация) – имеет место недостача квалифицированных рабочих и специалистов;

Материальные ресурсы – отсутствие достаточного количества;

Производственная мощность – производительность оборудования недостаточна для изготовления необходимого объема продукции;

Финансовые ресурсы – отсутствие достаточного количества денежных средств.

Предприятие производит кепки и панамы. Затраты выглядят следующим образом:

Таблица 9.5

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статьи затрат | КЕПКИ, у.е. | ПАНАМЫ, у.е. |
| Материалы | 1 | 3 |
| Трудозатраты (1ч. = 3$) | 6 (2ч.) | 3 (1ч.) |
| Прочие переменные затраты | 1 | 1 |
| ИТОГО | 8 | 7 |
| Цена | 14 | 11 |
| Спрос | 3000 шт. | 5000 шт. |
| Постоянные затраты | 20 000 у.е. | |

В месяц трудовые затраты ограничены – 8000 часов.

Необходимо разработать такую программу (какое количество каждого наименования необходимо производить), чтобы прибыль была максимальной.

* + - 1. Необходимо определить достаточно ли ресурсов, чтобы удовлетворить весь спрос. Так как на производство одной кепки требуется 2 часа, панамы – 1 час, рассчитываем количество часов необходимое для производства продукции удовлетворяющего спрос.

Всего часов = 2ч. \* 3000 + 1ч. \* 5000 = 11000 часов (у предприятия имеется только 8000 часов)

2.На этом этапе необходимо найти критерий принятия решения и рассчитать маржинальную прибыль на единицу продукции и ограничивающего ресурса.

Таблица 9.6

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | КЕПКИ | ПАНАМЫ |
| Маржинальная прибыль на единицу продукции, д.е. | 14-8=6 | 11-7=4 |
| Маржинальная прибыль на единицу ограничивающего ресурса, д.е. | 6/2=3 | 4/1=4 |

Очевидно, что производить панамы более выгодно, так как они дают больше прибыли.

3. Разработка производственной программы. Рассчитываем сколько часов потребуется для производства панам – 5000 \* 1 = 5000 часов

В распоряжении у предприятия остается 3000 часов (8000-5000).

Рассчитываем сколько кепок предприятие может произвести при оставшихся 3000 часах. 3000/2=1500 шт.

Производственная программа: Панамы - 5000 шт. Кепки - 1500 шт.

4. Составление плана прибыли или убытка.

На этом этапе необходимо общую прибыль предприятия, если оно будет производить 5000 панам и 1500 кепок.

6\*1500+4\*5000-20000= 9000 у.е.

Таким образом, критерием максимизации прибыли предприятия в условиях ограниченных ресурсов является наибольшая мар­жинальная прибыль на единицу этого ресурса.

***Решение «купить или производить самим».***

Руководители производственных подразделений часто сталкиваются с пробле­мой - производить самим или покупать на стороне отдельные либо все части производимого продукта. Это наиболее общая проблема всех производств, требующих сборочных операций. Основ­ная проблема решения «купить или производить» - это определе­ние всех элементов затрат и доходов, релевантных к такого рода решению.

Пример. Известны данные о себестоимости изготовления детали № 25 организации «Конерт» (таблица 9.7).

Таблица 9.7

Себестоимость производства детали № 25

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Показатель* | *Затраты на* 1 *деталь* | *Затраты на10000 деталей* |
| Прямые материалы | 1.5 | 15 000 |
| Прямые трудозатраты | 12,0 | 120 000 |
| Переменные ОПР | 6,0 | 60 000 |
| Постоянные ОПР | 7,5 | 75 000 |
| Итого затрат | 27,0 | 270000 |

Поступило предложение покупать эту деталь за 24 руб. Как должно поступить руководство организации? На первый взгляд, нужно вы­брать вариант покупки этой детали, что обойдется ей дешевле на 3 руб. за одну деталь. Но такое решение может быть преждевремен­ным. Следует проанализировать всю релевантную информацию.

Допустим, что из 75000 руб. постоянных общепроизводственных расходов 45000 руб. - расходы, которых нельзя избежать незави­симо от того, какое решение будет принято. Другими словами, 45 000 руб. постоянных общепроизводственных расходов (4,5 руб. в среднем на одну деталь) являются нерелевантными, т.е. не изменяющимися в этих двух вариантах: купить или произ­водить. Даже если деталь № 25 будут покупать, постоянные расхо­ды в сумме 45 000 руб. все равно останутся.

Данные для анализа принятия решения в этом случае при условии, что освободившееся оборудование никак не будет использоваться, приведены в таблице 9.8.

Таблица 9.8

Данные для анализа «купить или производить»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| *Релевантный показатель* | *Затраты на 1 деталь* | | *Всего затрат* | |
|  | *Производить* | *Купить* | *Производить* | *Купить* |
| Затраты на покупку |  | 24 |  | 240 000 |
| Прямые материалы | 1,5 |  | 15000 |  |
| Прямые трудозатраты | 12.0 |  | 120000 |  |
| Переменные ОПР | 6,0 |  | 60 000 |  |
| Постоянные ОПР, без которых | 3,0 |  | 30000 |  |
| можно обойтись в случае выбора |  |  |  |  |
| «купить» |  |  |  |  |
| Итого затрат | 22,5 | 24 | 225 000 | 240 000 |
| Разница в пользу производить | 1,5 |  | 15 000 |  |

В данном случае использован релевант­ный подход в чистом виде, в таблице отражена только информа­ция по статьям затрат, которые отличаются по этим двум вариан­там.

Однако главное в этой проблеме - оптимальное использова­ние производственных мощностей. При проведении анализа ис­ходили из предпосылки, что освободившееся оборудование в случае отказа от производства детали № 25 не будут использовать другим способом. На самом деле его можно применять для про­изводства других деталей и узлов, другой продукции, оно может быть сдано в аренду или использовано каким-либо иным выгод­ным образом.

Альтернативное использование высвободившегося оборудова­ния и других производственных ресурсов может принести большую прибыль. Как правило, на практике предприятия сами производят комплектующие части, если имеющиеся производственные мощ­ности не могут быть использованы лучшим образом.

Пример (продолжение). Допустим, что у нас еще есть два варианта использования освободившегося оборудования. Вместо детали № 25 можно производить другую продукцию с маржинальной при­былью 28000 руб., или оборудование можно сдать в аренду за 8000 руб. Рассмотрим все четыре варианта в табл., данные по первым двум вариантам уже анализировали в таблице 9.9.

Таблица 9.9

Анализ эффективности вариантов (тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| *Показатель* |  |  | *Варианты* |  |
|  | *Производить* | *Покупать и не использовать оборудование* | *Покупать и использовать оборудование для производства другой продукции* | *Покупать и сдавать оборудование в аренду* |
| Доходы от арендной  платы |  |  |  | 8 |
| Маржинальная прибыль от производства другой продукции |  |  | 28 |  |
| Затраты на деталь №25 | 225 | 240 | 240 | 240 |
| Чистые релевантные затраты | 225 | 240 | 212 | 2З2 |

Анализ этих четырех вариантов показывает, что покупка детали № 25 и использование освободившегося оборудо­вания для производства другой продукции с данной маржинальной прибылью являются наилучшим вариантом, так как в этом случае затраты на данную деталь являются минимальными среди возмож­ных вариантов (212 тыс. руб.).

Таким образом, в ситуации принятия решения «купить или производить» комплектующие для изделий, требующих сборочных операций, выбор оптимального решения основывается не только на сравнении данных о себестоимости их изготовления и цены за­купки, но главным образом на анализе альтернативного использо­вания высвобождаемого при этом оборудования и других произ­водственных ресурсов.

**4. Принятие решения о капиталовложениях**

В зависимости от сферы, в которую направляются инвестиции, они подразделяются на производственные и финансовые.

Производственные инвестиции представляют собой вложения в конкретную сферу и вид деятельности, приносящие приращение реального капитала, т.е. увеличение средств производства, материально-вещественных ценностей и запасов.

Финансовые инвестиции представляют собой вложения в ценные бумаги и финансовые ресурсы. Такие вложения сами по себе не дают приращения реального вещественного капитала, но способны приносить прибыль, в том числе спекулятивную, за счет изменения курса ценных бумаг во времени или различия курсов в разных местах их купли и продажи.

При оценке эффективности инвестиций следует различать понятия «экономический эффект» и «экономическая эффективность». Эффект есть результат, достигаемый за счет инвестирования, вложений капитала, тогда как эффективность — это соотношение между достигаемым эффектом и величиной инвестиций, обусловивших получение эффекта.

***Абсолютный экономический эффект***(Э) от вложения капитала (К) определяется в виде разницы между доходом (Д), полученным за счет вложений, и величиной самих вложений, т. е.

Э = Д – К.

***Эффективность*** инвестиций на уровне отдельного экономического проекта предприятия определяется как отношение:

Э= П / К,

где П — прибыль, полученная за счет вложений капитала.  
Ясно, что эффективность вложений должна в конечном счете превышать единицу, только тогда они окупаются.

Наибольшую трудность при оценке эффективности инвестиций представляет учет инфляций и временных лагов.

Дисконтирование затрат, т. е. приведение затрат в году t к началу расчетного периода (сроку начала реализации проекта) осуществляется путем умножения этих затрат на коэффициент дисконтирования (d) и определяется по формуле:

d = 1/ (1+E)t

где Е — норма дисконта, характеризующая темы изменения ценности денежных ресурсов во времени и принимаемая обычно равной средней относительной ставке банковского процента.

При проведении финансовых расчетов, связанных с инвестированием средств и формированием инвестиционной прибыли, процессы наращения (компаундинга) и дисконтирования стоимости денежных средств целесообразно осуществлять как по простым, так и по сложным процентам.

Простые проценты применяются, как правило, при краткосрочном инвестировании, а сложные — при долгосрочном.

Простым процентом называется сумма, которая начисляется по первоначальной (настоящей) стоимости вклада в конце отчетного периода платежа (месяца, квартала и т.д.), обусловленного условиями инвестирования средств.

При расчете суммы простого процента в процессе наращения (компаундинга) вклада можно использовать формулу:

Dn= K\*n\*Cn

где Dn — сумма процента за обусловленный период инвестирования в целом;  
К — первоначальная сумма вклада;

n — продолжительность инвестирования (выраженная количеством периодов, по которым осуществляется каждый процентный платеж);

Cn — используемая процентная ставка, выраженная десятичной дробью.

В этом случае будущая стоимость вклада (Кб) с учетом начисленной суммы процента определяется по формуле:

Kb= K + Dn= K \* (1 + n\*Cn)= K + K\*n\*Cn

Пример. Необходимо определить сумму процента за год при следующих условиях:  
первоначальная сумма вклада — 300 тыс. руб;

проценная ставка — 10% в квартал.

Подставляя эти значения в формулу, получим сумму процента

Dn = 300 000 • 4 • 0,1 = 120 000 руб.

Будущая стоимость вклада составит: Kb = 300 000 + 120 000 руб. = 420 000 руб.  
Значение (1 + n\*Cn) называется коэффициентом, или множителем, наращения суммы простых процентов. Его значение всегда больше единицы.

При расчете суммы простого процента в процессе дисконтирования стоимости денежных средств (т.е. суммы дисконта) можно использовать формулу:

K= Kb/(1 + n\*Cn)

Пример. Необходимо определить сумму дисконта по простому проценту за год при следующих условиях:

конечная сумма вклада — 300 тыс. руб.;

дисконтная ставка — 10% в квартал.

Подставляя эти значения в формулу расчета суммы дисконта, получим:

Dn = Kb - K = Kb - Kb/(1 + n\*Cn)

Dn = 300 000 – 300 000/(1+4 \* 0,1)= 85 714 руб.

Соответственно настоящая стоимость инвестиционных затрат, необходимых для получения через год 300 тыс. руб., должна составить:

К = 300 000 — 85 714 = 214 286 руб.

Сложным процентом называется сумма прибыли, которая образуется в результате инвестирования при условии, что сумма начисленного простого процента не выплачивается после каждого периода, а присоединяется к сумме основного вклада и в последующем платежном периоде сама приносит доход.

При расчете суммы вклада в процессе его наращения по сложным процентам можно использовать формулу:

Kbc= Kc \* (1 + Cn)n

гдеKbc — будущая стоимость вклада при его наращении по сложным процентам.

Соответственно сумма процента (Dnc) определяется по формуле:

Dnc= Kbc- Kc

Пример. Необходимо определить будущую стоимость вклада и сумму сложного процента за весь период инвестирования при следующих условиях:

-первоначальная стоимость вклада — 300 тыс. руб.;

-процентная ставка, используемая при расчете суммы сложного процента, установлена в размере 10% в квартал;

-общий период инвестирования — один год.

Подставляя эти показатели в вышеприведенные формулы, получим:  
будущая стоимость вклада

Kbc= 300000 \* (1 + 0,1)4= 439230

сумма процента составит 139 230 руб. (439 230 – 300 000).

При расчете настоящей стоимости денежных средств в процессе дисконтирования по сложным процентам можно использовать формулу:

Kc = Kbc/ (1 + Cn)n

где Kс — первоначальная сумма вклада при расчетах по сложным процентам.

Сумма дисконта (Dnc) определяется по формуле:

Dnc= Kbc - Kc

Пример. Необходимо определить настоящую стоимость денежных средств и сумму дисконта по сложным процентам за год при следующих условиях:

будущая стоимость денежных средств — 300 тыс. руб.;

используемая для дисконтирования ставка сложного процента — 10% в квартал.

Подставляя эти значения в формулу, получим: Настоящая стоимость

K = 300000 / (1 + 0,1)4 = 204904 руб.

Сумма дисконта составит 95 096 руб. (300 000 – 204 904).

При оценке стоимости денег во времени необходимо иметь в виду, что на результат оценки оказывают большое влияние не только используемая ставка процента, но и периодичность выплат (или количество платежных периодов) в течение одного и того же общего срока. Иногда показывается более выгодным инвестировать деньги под меньшую ставку процента, но с большей периодичностью выплат.

С концепцией оценки стоимости денег во времени, связан и фактор инфляции, которая с течением времени обесценивает стоимость денежных средств. Это связано с тем, что рост инфляции (индекса средних цен) вызывает соответствующее снижение покупательной способности денег.

При расчетах, связанных с корректировкой денежных потоков в процессе инвестирования с учетом инфляции, принято использовать два основных понятия — номинальная и реальная сумма денежных средств.

Номинальная сумма денежных средств представляет собой оценку ее величины без учета изменения покупательной способности денег.

Реальная сумма денежных средств представляет собой оценку ее величины с учетом изменения покупательной способности денег в связи с процессом инфляции. Такая оценка может проводиться при определении как настоящей, так и будущей стоимости денежных средств.

В процессе оценки инфляции используют два основных показателя:  
1) темп инфляции (Тi), характеризующий прирост среднего уровня цен в рассматриваемом периоде (n), выражаемый в инвестиционных расчетах в десятичной дроби;

2) индекс инфляции (Ji) в рассматриваемом периоде (n), определяемый как 1 + Тi.

Корректировка наращенной стоимости денежных средств с учетом инфляции осуществляется по формуле:

Kр = Kн / Ji

гдеKр — будущая реальная стоимость денежных средств;

Kн — будущая номинальная стоимость денежных средств;

Ji — прогнозируемый индекс инфляции.

Расчеты, проведенные по этой формуле, позволяют определить реальную будущую стоимость денежных средств, если в процессе ее наращения в используемой ставке процента не была учтена ее инфляционная составляющая.

**Задачи по теме**

* + - * 1. Используя данные таблицы, рассчитайте трансфертную цену на продукцию по формуле «145% от полной себестоимости».

|  |  |
| --- | --- |
| Расходы | Затраты на производство единицы продукции, руб. |
| Затраты на сырье и материалы | 220 |
| Затраты на оплату труда основных производственных рабочих | 98 |
| Расходы на подготовку и освоение производства | 42 |
| Расходы на содержание и ремонт здания заводоуправления | 54 |
| Амортизация основных фондов | 22 |
| Затраты на сертификацию продукции | 73 |
| Стоимость покупных полуфабрикатов, использованных для производства продукции | 14 |
| Стоимость электроэнергии на эксплуатацию оборудования | 19 |
| Хозяйственные расходы заводоуправления | 11 |
| Затраты на оплату труда вспомогательных рабочих | 10 |
| Отчисления на социальное страхование от заработной платы основных рабочих | 7 |

* + - * 1. На заводе «Крон» выпускают продукцию трех видов: лаки, краски, грунтовки. Согласно результатам структура предполагаемой реализации будет выглядеть следующим образом: лаки – 20%; краски – 50%; грунтовки – 30%. В таблице представлена информация о предполагаемых расходах на производство и о цене реализации на продукцию.

Таблица (руб.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Лаки | Краски | Грунтовки |
| Переменные расходы на единицу продукции | 120 | 80 | 40 |
| Цена реализации | 180 | 110 | 60 |

Определите, какое количество лаков, красок и грунтовок необходимо выпустить заводу «Крон» для получения прибыли в размере 50000 руб., учитывая то, что постоянные расходы составляют 60000 руб.

**Заключение**

Развитие производства в Российской Федерации требует все большего совершенствования управленческого учёта. Управленческий учет - это полноценный вид учета со своими задачами и механизмами сбора и обработки информации, специфической детализацией и периодичностью представления данных. Для целей управленческого учета аккумулируется и обрабатывается информация о самых разных сторонах деятельности: от натуральных производственных показателей до мнений сотрудников о самой компании, включая прогнозирование и моделирование будущего состояния компании, определение необходимых показателей, позволяющих отслеживать, насколько ближе компания к поставленным целям.

Сегодня управленческий учет уже не ограничивается только анализом и управлением затратами. Важнейшей частью управленческого учета является планирование и бюджетирование, то есть процедуры распределения средств и ресурсов организации для достижения поставленных целей. При этом понятие «бюджетирование» включает не только процедуру формирования бюджетов, но и контроль за их исполнением, а также анализ отклонений. И в российской, и в международной практике именно на базе данных управленческого учета принимаются управленческие решения, осуществляются контроль за текущей деятельностью и планирование. Однако очевидна и разница между западным и российским подходами: на Западе акцент делается на термине «управленческий», а в нашей стране - на термине «учет». Это объясняется тем, что на западных предприятиях управленческий учет используется для анализа, планирования и более точного принятия решений, а на российских - для получения достоверных, прозрачных и объективных данных (на Западе с этими задачами справляется финансовый (бухгалтерский) учет). Основные цели внедрения управленческого учета заключаются в обеспечении руководителей простой, полной, достоверной и оперативной информацией и устранении недостатков в постановке и организации бухгалтерского, налогового и финансового учета.

Управленческий учет - область знаний, необходимый каждому, кто занимается предпринимательством. Менеджер несет ответственность за выполнение целей, поставленных ему администрацией или учредителями предприятия. Результаты деятельности менеджера зависят от информации, которую он использует для планирования, контроля и регулирования управленческой деятельности и принятий решений. В заключении можно отметить, что процесс управления предприятия невозможен без четкой его организации. Многие исследователи данную функцию упрощенно отождествляют с самим процессом управления в целом и обособленно не выделяют. Необходимость ее выделения в отдельную управленческую функцию можно обосновать тем, что организация как функция управления составляет основу повседневной управленческой деятельности, и без нее обычно не работают ни планы, ни программы.

**Список использованных источников**

* 1. Российская Федерация. О бухгалтерском учете : федеральный закон : от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ : принят Гос. Думой 22 ноября 2011 года : одобр. Советом Федерации 29 ноября 2011 года. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.05.2017).

2. Российская Федерация. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина РФ: от 29 июля 1998 года № 34н : Зарегистрирован в Минюсте России 27.08.1998 № 1598. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.05.2017).

3. Российская Федерация. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету(вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): Приказ Минфина РФ: от 06 октября 2008 года № 106н : Зарегистрирован в Минюсте России 27.10.2008 № 12522. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.05.2017).

4. Российская Федерация. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): Приказ Минфина РФ: от 06 июля 1999 года № 43н – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.05.2017).

5. Российская Федерация. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально- производственных запасов» ПБУ 5/01: Приказ Минфина РФ: от 9 июня 2001 года № 44н : Зарегистрирован в Минюсте России 19.07.2001 № 2806. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.05.2017).

6. Российская Федерация. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: Приказ Минфина РФ: от 06 мая 1999 года № 32н : Зарегистрирован в Минюсте России 31.05.1999 № 1791. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.05.2017).

7. Российская Федерация. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Приказ Минфина РФ: от 06 мая 1999 года № 33н : Зарегистрирован в Минюсте России 31.05.1999 № 1790. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.05.2017).

8. Российская Федерация. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина РФ: от 02 июля 2010 года № 66н : Зарегистрирован в Минюсте России 02.08.2010 № 18023. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.05.2017).

9. *Булгакова, С.В.* Управленческий учет : учебник / С.В. Булгакова. — М. : КНОРУС, 2017. — 288 с.

10. *Вахрушина, М. А.* Управленческий анализ: учебное пособие / М. А. Вахрушина. — 6-е изд., испр. — М. : Издательство «Омега-Л», 2010. — 399 с.

11. *Волкова, О. Н.* Управленческий учет: учебник и практикум для академического бакалавриата / О. Н. Волкова. — М.: Издательство Юрайт, 2017. — 461 с.

12. *Ивашкевич, В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: учебник.— 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Магистр, 2015. – 448 с.

13. *Кондраков, Н.П.* Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): учебник / Н.П. Кондраков. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2016. – 584 с.

14. *Каверина, О.Д.* Управленческий учет: учебник и практикум. — 3-е изд., пер. и доп.— М. : Издательство Юрайт, 2017. – 389 с.

15. *Мизиковский, И.Е.* Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / И.Е. Мизиковский, А.Н. Милосердова, В.Н. Ясенев. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2012. — 112 c.