# **Введение**

В условиях рынка предприятие становится юридически и экономически самостоятельным. Эффективное управление производственной деятельностью предприятия все более зависит от уровня информационного обеспечения его отдельных подразделений и служб.

Основной целью деятельности любого предприятия является получение прибыли. Финансовый результат деятельности предприятия обусловлен доходами и расходами, причем в условиях рыночной экономики доходы в значительной степени зависят от конъюнктуры, а расходы – в существенно большей степени – от работы самого предприятия, деятельности его администрации и усилий производственного коллектива.

Для принятия оптимальных управленческих и финансовых решений необходимо знать свои затраты и в первую очередь разбираться в информации о производственных расходах. Анализ затрат помогает выяснить их эффективность, установить, не будут ли они чрезмерными, проверить качественные показатели работы, правильно установить цены, регулировать и контролировать расходы, планировать уровень прибыли и рентабельности производства.

Поэтому учет затрат и калькуляция себестоимости готовой продукции, а также аналитические методы нахождения оптимальных управленческих решений выдвигаются в центр внимания теоретиков и практиков учета.

В условиях рыночной экономики и совершенствования управления выработки новой стратегии развития предприятий усиливаются роль и значение системы бухгалтерского учета.

В настоящее время осуществляется модернизация системы бухгалтерского учета. Принята Концепция развития отрасли бухгалтерского учета и аудита в Республики Казахстан на 2007–2009 годы, в которой одной из ключевых задач проводимой реформы бухгалтерского учета в Казахстане обозначены подготовка и повышение профессиональной квалификации бухгалтеров, финансовых менеджеров, аудиторов, маркетологов и других специалистов.

Проблема повышения уровня подготовленности и профессионализма управленческого персонала также обозначена в послании Президента Республики Казахстан Н.А. Назарабаева народу Казахстана от 6 февраля 2008 года «Рост благосостояния граждан Казахстана – главная цель государственной политики», в котором сказано: «…необходимо разработать современные подходы, направленные на формирование профессионального ядра управленцев новой формации».

Рыночные процессы, определяющие усложнения ориентации отдельного товаропроизводителя, влияющие на колебания объемов производства и реализации продукции, с одной стороны, а также увеличение доли постоянных затрат в их общем объеме, с другой стороны, существенно сказываются на поведении себестоимости изделий, а значит, и на их прибыли.

Поэтому сегодня часто в теории и практике управления себестоимостью и прибылью декларируется и применяется следующий принцип: самая точная калькуляция изделия не та, которая наиболее полно после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия, а та, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции, выполнением работ и услуг.

Одной из основных проблем отечественного учета является правильная критическая оценка и анализ зарубежного опыта учета затрат и калькулирования себестоимости в целях перенесения на нашу почву наиболее прогрессивных методов.

Важнейшая характеристика западных систем управленческого учета – оперативность учета затрат. С этой точки зрения учет затрат подразделяется на учет фактических затрат и учет затрат по системе «стандарт – кост». Система «стандарт – костинг» включает разработку стандартов на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление стандартной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов с целью контроля за формированием фактической себестоимости и активного управления процессом ее формирования.

В системе «стандарт-костинг» методика анализа прибыли основана на информации о нормативной себестоимости и отклонениях от нее.

Под другим вариантом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимается подход, когда в разрезе объектов калькулирования планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Информацию в виде данных о неполной производственной себестоимости дает система «директ-костинг».

Одной из особенностей применения системы «директ-костинг» является анализ взаимосвязи объема производства, себестоимости и прибыли на базе разделения затрат на переменные и постоянные. Такое деление затрат помогает решить задачу максимизации массы и прироста прибыли за счет относительного сокращения тех или иных расходов.

Деятельность предприятий в условиях рынка требует, во-первых, переориентации отечественной теории и накопленного в этой области практического опыта на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием, во-вторых, создания новых нетрадиционных систем получения информации о затратах, применения новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений. Этим определяется актуальность темы дипломной работы.

Цель дипломной работы – исследовать методику определения, учета и анализа прибыли при системах «стандарт-костинг» и «директ-костинг».

В соответствии с целью задачи дипломной работы включают в себя:

1. Изучение сущности и задач управленческого учета в современных условиях хозяйствования;
2. Исследование исторических предпосылок возникновения и этапов развития систем «директ-костинг» и «стандарт-костинг» в управленческом учете;
3. Выявление основых черт и методологии калькулирования себестоимости в системах «стандарт-костинг» и «директ-костинг»;
4. Анализ применяемого метода калькуляции себестоимости и анализ прибыли по отклонениям на предприятии АО «Аркада»;
5. Изучение возможности адаптации применяемого метода калькуляции в результате внедрения в практику управленческого учета на предприятии системы «директ-костинг»;
6. Исследование методики маржинального подхода к анализу «затраты-объем-прибыль» в условиях системы «директ-костинг»;
7. Проведение анализа безубыточности на материалах объекта исследования и формулирование рекомендаций для предприятия на основе результатов анализа.

Объектом исследования являются практические материалы действующего предприятия АО «Аркада», видом деятельности которого является производство проката меди и сплавов на основе меди более 30 маркировок.

Методологической основой для написания дипломной работы послужили нормативно-правовые акты Республики Казахстан, труды отечественных и зарубежных ученых, специализирующихся в области управленческого и производственного учета: С.А. Николаевой, М.А. Вахрушиной, К.Ш. Дюсембаева, М.В. Ткачей, А.Д. Шеремета, В.К. Радостовца и др.

# **1. Теоретические и методологические аспекты систем калькулирования себестоимости «Стандарт-костинг» и «Директ-костинг»**

## **1.1 Сущность и задачи управленческого учета в современных условиях хозяйствования**

Управленческий учет – можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета предприятия, которое обеспечивает его управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений. Для конкретизации сущности управленческого учета необходимо исследовать подходы к понятию «управленческий учет» в научных трудах.

Управленческий учет – это подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, необходимой для управления в пределах самой организации. Частью общей сферы управленческого учета является производственный учет, под которым обычно понимают учет затрат производства и анализ данных об экономии или перерасходе по сравнению с данными за предыдущие периоды, прогнозами и стандартами.

А.Д. Шеремет отмечает, что «изучение особенностей управленческого учета позволяет сделать вывод о том, что он служит для:

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

По мнению К. Друри, управленческий учет – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами. Главная цель производственного учета – калькуляция себестоимости продукции и услуг. Производственный учет – это управленческий учет плюс небольшая часть финансового учета.

Палий В.Ф. считает, что управленческий учет – это система внутреннего оперативного управления. К управленческому учету относятся задачи текущего оперативного управления финансово-хозяйственной деятельностью организации по всей структуре: от высших до самых низших звеньев управления.

Основным объектом управленческого учета являются затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг. Под затратами понимают необходимые ресурсы и деньги, которые следует заплатить за товары и услуги.

Одна из основных задач деятельности промышленных предприятий в современных условиях хозяйствования – достижение наибольших результатов при наименьших затратах. Уровень затрат является критерием использования эффективных или неэффективных форм и методов хозяйствования и обусловлен сложившимися производственными отношениями.

Даже из простого перечисления слагаемых затрат, образующих себестоимость продукции, видно, что они не одинаковы не только по своему составу, но и по значению в изготовлении продукта, выполнении работ и услуг. Одни затраты непосредственно связаны с производством продукции, другие – с управлением и обслуживанием производства, а третьи, не имея непосредственного отношения к производству, все-таки по действующему законодательству включаются в издержки производства. Кроме того, часть затрат прямо включается в себестоимость конкретных видов готовых изделий, а другая часть, в связи с производством нескольких видов продукции, – косвенно. Поэтому для эффективной организации управленческого учета необходимо применять экономически обоснованную классификацию затрат по определенным признакам. Это поможет не только лучше планировать и учитывать затраты, но и точнее их анализировать, а также выявлять определенные соотношения между отдельными видами затрат и исчислять степень их влияния на уровень себестоимости и рентабельности производства.

Таким образом, при сборе информации для принятия производственных решений необходимо иметь в виду, что определенный вид затрат может быть важен для одного типа решений и не может быть принят во внимание для другого. В действительности производственные затраты можно классифицировать по многим различным признакам.

Разные затраты – для разных целей – исходный принцип, положенный в организацию управленческого учета.

Классификация – это разделение на классы на основе определенных общих признаков объектов и закономерных связей между ними. Чем больше выделено признаков классификации, тем выше степень познания объектов.

Классификация затрат – группировка их по определенному признаку для использования в оперативном контроле, формировании себестоимости продукции и получения информации, необходимой для принятия управленческих решений. Она лежит в основе организации учета и анализа производственных затрат, калькулирования себестоимости продукции. Классификация должна отражать все характерные признаки, по которым одни затраты отличаются от других, разграничивать их по функциональной роли, в соответствии с которой каждый элемент, каждая сумма затрат выполняет какую-то определенную функцию.

В соответствии с задачами управленческого учета классификация затрат осуществляется по нескольким направлениям.

1. По месту возникновения затрат: по центрам ответственности и по характеру производства Для контроля состава затрат и месту их совершения необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и на какие цели эти затраты произведены, т.е. учитывать затраты по направлениям, по отношению к технологическому процессу. С учетом этих признаков затраты группируются по видам производств.

Основное производство – производство, в котором осуществляется непосредственно процесс производства продукции, выполняются работы, оказываются услуги, предназначенные для реализации.

Под вспомогательными производствами понимают производства, которые не связаны непосредственно с производством основной продукции, а обслуживают его своей продукцией, работами и услугами. Например, компрессорная, парокотельная обеспечивают все службы различными видами энергии, паром, водой, другие вспомогательные производства – инструментами, запасными частями для ремонта оборудования или производят ремонт, или оказывают транспортные услуги и др.

2. По экономическим элементам – затраты подразделяются на элементные и комплексные. Элементные затраты те, что содержат в своем составе один вид расхода.

Такая детализация дает возможность планировать процесс заготовления ценностей, анализировать штатное расписание, корректировать тарифные ставки и оклады и т.д. Их объем в денежном выражении находит отражение в финансовой отчетности.

Комплексные затраты состоят из группы элементных расходов Контроль и анализ за их объемом и содержанием обеспечиваются сметами и нормативами.

3. По способу включения в себестоимость продукции, работ, услуг все затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые затраты – расходы, относимые на затраты определенного вида продукции, работ, услуг.

Косвенные затраты одновременно относятся ко всем видам работ, услуг, продукции. Эти затраты включают в затраты отдельных видов продукции, работ, услуг после определения общей суммы путем пропорционального распределения, предусмотренного учетной политикой.

Такой учет затрат позволяет анализировать себестоимость по ее составным частям и по видам продукции. В составе себестоимости продукции прямые затраты, как правило, подразделяются по элементам, а косвенные образуют комплексные статьи затрат.

По отношению к технологическому процессу затраты на производство можно подразделить на основные и накладные. В составе накладных расходов отдельно, по типовым статьям, учитываются расходы на управление цехами и на управление организацией в целом.

4. Для планирования и учета расходы, связанные с производством и реализацией продукции, работ, услуг, группируют по статьям калькуляции. Это позволяет формировать производственную и полную себестоимость производимой продукции и рассчитать продажную цену продукции.

Затраты по статьям калькуляции по своему составу шире элементных затрат, так как учитывают характер и структуру производства, создавая базу для определения цены изготавливаемой продукции и экономического анализа процесса производства и реализации.

Следует отметить, что для правильного исчисления себестоимости большое значение имеет распределение затрат на текущие и единовременные.

Номенклатуру статей затрат формируют предприятия, руководствуясь межотраслевыми и отраслевыми положениями, а также исходя из своей учетной политики. Номенклатура статей должна отвечать требованиям аналитичности, контроля, прогностических расчетов, должна способствовать выделению прямых затрат.

При включении в себестоимость готовых изделий затраты могут быть оценены несколькими способами. При использовании исторической оценки сырье и материалы и т.п. списываются на производство по цене их приобретения, поэтому затраты носят исторический характер. Оценка и списание тех же самых компонентов по текущим рыночным ценам ресурсов приводят, как правило, к увеличению текущих затрат.

Затраты возобновления возникают при списании на производство сырья, материалов по ценам возобновления. Цена возобновления – это расчетная величина, которая определяется следующим образом: весь имеющийся запас сырья и других компонентов, необходимых для производства, оценивается по текущим рыночным ценам, то есть делается оценка их полного возобновления путем покупки на рынке по актуальным на данный момент ценам. Текущая оценка затрат по ценам возобновления применяются, главным образом, при долгосрочных расчетах, в условиях предполагаемого изменения цен, причем как их общего уровня, так и структурных соотношений.

Затраты воспроизводства также как и затраты возобновления, основываются на стоимости воссоздания ресурсов. Однако сам процесс воссоздания ресурсов заключается не в покупке, а самостоятельном производстве необходимых ценностей.

Таким образом, исходя из всего вышеперечисленного, ясно, что для правильной классификации и определения производственных затрат необходимо определять к какому направлению учета они относятся, то есть какова цель их учета.

Производственные затраты являются основой калькуляционных расчетов.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности предприятия, его достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле производство продукции обходится как предприятию, так и всему обществу.

Согласно ст. 15 Закона Республики Казахстан от 28.02.07 г. №234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», определяющей общие принципы построения финансовой отчетности, себестоимость реализованной готовой продукции включает фактические затраты, непосредственно связанные с производством продукции, которые группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на страхование, износ основных средств, прочие затраты.

Калькулирование себестоимости продукции взаимосвязано с организацией учета затрат на производство и является составной частью прогнозирования издержек производства. Следовательно, калькулирование – это научно-обоснованное исчисление себестоимости определенной продукции хозяйствующего субъекта, его подразделений и процессов для целей управления производством, экономического обоснования цен.

Схематично калькуляционные расчеты их можно изобразить следующим образом.

При калькулировании важно правильно установить объекты учета затрат и калькуляции себестоимости продукции. Объектами учета затрат являются те объекты, по которым предприятие организует аналитический учет затрат на производство. Объектами калькуляции являются те виды продукции, которое предприятие калькулирует. В промышленности объекты учета и объекты калькуляции обычно совпадают.

Кроме объектов учета и калькуляции необходимо установить перечень калькуляционных единиц. Калькуляционная единица, как правило, должна соответствовать единице измерения, принятой в стандартах или технических условиях на соответствующий вид продукции и в плане производства продукции в натуральном выражении. Например, в добывающих производствах в планировании используются две единицы измерения, продукции в другом измерении определяется в целом, без выделения отдельных статей расходов. Перечень калькуляционных единиц устанавливается предприятием.

Одним из возможных вариантов калькуляционных расчетов является калькулирование себестоимости и учет затрат в разрезе центров ответственности.

Центры ответственности – это структурные элементы предприятия, в пределах которых установлена ответственность за целесообразность понесенных затрат.

Учет затрат и калькулирование себестоимости по центрам ответственности осуществляется на основе признания затрат индивидуальной ответственности, как это зафиксировано в организационной структуре предприятия. Очевидно, что центры затрат каждого уровня должны включать только те затраты, которые относятся непосредственно к данному уровню управления и на которые может воздействовать руководитель. Системе управления затратами с этой точки зрения включает в себя многочисленные задачи, начиная с расчета норм, составления и доведения смет расходов, организации учета по центрам затрат и центрам ответственности.

Существует три типа центров ответственности:

1) Центр затрат, где менеджеры несут ответственность за расходы, которые они контролируют.

2) Центр прибылей, где менеджеры ответственны за доход от продаж и за расходы; например, подразделение компании, несущее ответственность за продажи и производство продукта.

3) Центр инвестиций, где менеджеры, как правило, ответственны за доходы от продаж и за расходы, а также за принятие инвестиционных решений, оказывая тем самым влияние на размер инвестиций.

На организацию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, как известно, оказывает влияние ряд факторов: вид деятельности предприятия, его размер, структура управления, правовая форма, характер производства, его организация и технология, в зависимости от которых разрабатываются объекты учета затрат на производство, способы контроля за использованием ресурсов и вариант учета.

Составление калькуляций в целях определения себестоимости продукции зависит от метода учет затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

На производственных предприятиях учет производственных затрат и калькулирование себестоимости можно организовать различными методами в зависимости от способа: оценки затрат, характера производственного процесса, полноты включения затрат в себестоимость продукции.

В зависимости от способа оценки затрат, выделяют методы учета затрат по фактической себестоимости, нормативной и плановой. В зависимости от характера производственного процесса учета затрат выделяют попередельный и позаказный методы. В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции, учет затрат в разрезе полной или сокращенной себестоимости.

Таким образом, объективное калькулирование себестоимости продукции играет важную роль при определении, признании доходов предприятия. Правильное, достоверное и объективное исчисление себестоимости произведенной готовой продукции информационно определяет управление хозяйственной деятельностью предприятия, поскольку напрямую влияет на налогооблагаемую базу и на ценообразование.

## **1.2 Возникновение систем стандарт-костинг и директ-костинг в управленческом учете**

В начале XX века произошло окончательное формирование основных идей и направлений управленческого учета.

Началом новой волны в теории учета затрат на производство и калькуляции стали исследования англо-американских ученых и последующее возникновение трех методов учета затрат и калькулирования: Г. Эмерсон, Ч. Гаррисон – «стандарт-костинг», Дж. Кларк, Дж. Харрис – «директ-костинг» и А. Хаггинс – «центры ответственности».

Острая необходимость оперативного контроля затрат и регулирования себестоимости привели к созданию и распространению, по выражению Ч. Гаррисона, оперативно-калькуляционного учета производства и сбыта – системе учета «стандарт-костинг».

Цель метода калькулирования по системе «стандарт-костинг» состоит в оперативном выявлении отклонений фактических затрат от нормативных в ходе производства, и управление затратами по этим отклонениям.

Новые взгляды и идеи требовали переориентации производственного учета с «исторической себестоимости» на нормативную в соответствии с целями и задачами управленческого персонала, а в дальнейшем его трансформацию в управленческий учет.

Стоит отметить, что метод нормативного определения затрат, являющийся одним из принципов производственного менеджмента, был предложен Ф. Тейлором и другими инженерами того времени. Сторонники производственного менеджмента применяли нормативы, чтобы выявить «единственный наилучший путь» использования труда и материальных ресурсов. Нормативы обеспечивали информацией процесс планирования хода работ так, что потребление материалов и труда сводилось к минимуму. Однако сторонники производственного менеджмента не рассматривали нормативы как инструмент контроля за финансовыми затратами. Впервые именно Ч. Гаррисон в 1911 году разработал и внедрил полную действующую систему нормативного определения затрат. Им также в 1918 году впервые был опубликован ряд уравнений для анализа переменных затрат. В современной литературе, посвященной системе нормативного учета, многое почерпнуто из его работ.

Разработка стандартов затрат, стандартных смет, стандартной калькуляции продукта позволила оперативно контролировать в ходе производства соответствие фактических затрат стандартным, оперативно выявлять и устранять возникшие отклонения, т.е. возник новый метод регулирования процесса формирования себестоимости – управление по отклонениям.

Создание и применение системы учета «стандарт-костинг» привело к тому, что калькуляционный учет перестал быть просто регистратором совершившихся хозяйственных явлений и фактов, а на основе управления отклонениями направил свой взор в будущее. Следует отметить, что эта система учета до сих пор широко используется ведущими промышленными фирмами США и Западной Европы. По информации К. Друри, обзор большого количества фирм в Великобритании, проведенный Паксти и Лайаллом в 1989 году, показал, что 76% компаний – респондентов применяют систему нормативного учета затрат.

Другое направление обогащения калькуляционного учета, которое является очередным этапом на пути становления управленческого учета, – это разработка системы учета «директ-костинг». Цель учения «директ-костинг» заключается в исчислении себестоимости готового продукта только по прямым переменным расходам, калькулирование не полной, а частичной себестоимости.

Впервые идею разграничения расходов на постоянные и переменные, выдвинули немецкие ученые Т.Е. Клинштейн, О. Шмаленбах и Г. Гесс. Однако они четко не сформулировали признак этой классификации. Деление расходов на постоянные и переменные в зависимости от изменения объемов производства было четко сформулировано в 1923 г. Дж. Кларком. Он обосновал необходимость деления валовых издержек производства на постоянные и переменные. К постоянным он относит амортизацию основного капитала, расходы на содержание административного и технического персонала, поддержание оборудования в надлежащем состоянии, содержание сбытовой сети, сумму обычной прибыли на задействованный капитал. Переменные расходы, согласно Дж. Кларку, – это стоимость сырья и материалов, электроэнергии, рабочей силы, эксплуатации оборудования и другие, изменяющиеся в зависимости от величины объема производства.

Значительный вклад в развитие идеи «директ-костинга» в 30-е годы внесли К. Руммель, В. Раутенштраух, Д.Ж. Ульямс и Ч.М. Кноппель. Они разработали практическое руководство по использованию учета затрат как информационного инструмента, действующего по принципам «директ-костинга», графики промежуточного бюджета и критического объема производства. На последнем графике хорошо видна связь между показателями объема, себестоимости и прибыли. Основные идеи этой системы были сформулированы в 1936 г. американским экономистом Д.Ч. Гаррисоном.

Начало практического применения «директ-костинга» в США связано с 1953 г., когда Американская ассоциация бухгалтеров опубликовала описание этого метода. В 1961 г. она же издает второй специальный отчет, где анализируется практика 50 крупных фирм, применяющих «директ-костинг». Большой вклад после второй мировой войны в организацию учета по системе «директ-костинг» внес немецкий ученый Г.Г. Плаут. Именно он стоял у истоков создания интегрированной системы «стандартный «директ-костинг», соединяющий в себе идею учета плановых затрат с идеей учета граничных затрат.

При системе «директ-костинг» себестоимость продукции планируется и учитывается в части одних лишь переменных затрат. По своему характеру они являются производственными и в стоимость продукта их включают преимущественно прямым путем. Именно поэтому в экономической литературе переменные затраты иногда называют затратами продукта. Постоянные же затраты в себестоимость продукции не включают, а списывают на результаты деятельности того периода, когда они возникли. Иногда их называют периодическими затратами. Разница между суммой продаж и переменными затратами представляет собой маржинальный доход предприятия. Он помогает определить цену безубыточной реализации продукции, а также проводить анализ взаимосвязи и соотношения затрат, объема реализации и прибыли.

История возникновения и развития системы «директ-костинг» схематично представлена в Приложении В.

Система учета переменных затрат в США получила наименование «директ-костинг», в Великобритании – «маржиналькост», в Германии – «система учета сумм покрытия, или система учета «граничных затрат», а во Франции – «маржинальная бухгалтерия».

Система учета «директ-костинг» стала иметь решающее значение особенно в области ценовой и стратегической политики предприятия и позволила решить сложную проблему распределения косвенных и комплексных затрат, относить их на счет «Прибыли и убытки», и открыла возможность в ряде случаях снижения продажной цены продукции ниже полной себестоимости, т.е. до прямых переменных затрат.

Например, в настоящее время «директ-костинг» широко распространен в Германии, чаще всего на крупных предприятиях. Данный метод применяют здесь 54% предприятий. Особо популярна данная система в пищевой промышленности – 71,4%, и в строительстве – 67,4% предприятий.

Николаева С.А. приводит результаты выборочного обследования, проведенного Г. Беннером на предприятиях обрабатывающей промышленности в районе города Штуттгарта, где численность работников составляла от 50 до 1000 человек: на 40,8% ведут учет по местам возникновения затрат в соответствии с системой «директ-костинг», а на 28,9% калькулируют себестоимость по системе «директ-костинг».

В 1998 году было опубликовано исследование Д. Линкома об организации учета затрат на северо-немецких промышленных предприятиях. Для данного исследования были выбраны как крупные, так и мелкие предприятия различной структуры. Результаты показали, что 65,7% проанкетированных предприятий калькулируют результаты по изделиям по методу «директ-костинг».

Помимо Германии «директ-костинг» широко распространен в Канаде и Великобритании. В то время как в США и Японии его используют сравнительно мало, но, тем не менее, доля его все же значительна, она превышает 30%.

Вообще по всему миру от 30% до 50% компаний используют метод «директ-костинг» для внутренних расчетов.

Важным моментом в развитии калькуляционного учета можно считать организацию учета затрат в разрезе центров ответственности. Центры ответственности были задуманы как новое дополнение к системе учета «стандарт-костинг». Такая организация учета стала давать возможность использовать возникающие отрицательные и положительные отклонения фактических затрат от стандартных при оценке работы тех или иных менеджеров. Это привело к формированию А. Хаггинсом концепции центров ответственности, заключающейся в определении степени ответственности определенных физических лиц за результаты своей работы.

Цель учения А. Хаггинса по «центрам ответственности» состояла в закреплении расходов за руководителями и систематический контроль за соблюдением смет по каждому такому центру ответственности, что обеспечивало управление затратами и возможность получения показателей себестоимости с точностью, не меньшей, чем при традиционных способах.

Таким образом, внедрение новых методов учета на производственных предприятиях обогатили и развили систему управленческого учета.

Внедрение новых методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости было направлено на обеспечение информацией управленческий персонал в целях оперативного контроля и управления производством, что привело к делению бухгалтерского учета на две подсистемы: управленческую и финансовую. При этом, предметом первой части считали деятельность лиц внутри предприятия – агентов; второй – деятельность лиц не работающих на предприятии, но с которыми ведутся расчеты – корреспондентов.

## **1.3 Основные черты и методика калькулирования затрат в системах стандарт-костинг и директ-костинг**

В классификации систем калькулирования себестоимости система «стандарт-костинг» выделена как система нормативных затрат, а система «директ-костинг» как система частичных затрат. Рассмотрим основные черты и методику калькулирования себестоимости в системах стандарт-костинг и директ-костинг.

Система стандарт-костинг не является самостоятельной, обособленной от других систем учета затрат на производство. В принципе, предполагается сочетание ее с попередельным, позаказным, подетальным, простым и другими методами учета производственных затрат и исчисления себестоимости продукции. Система стандарт-кост может быть использована там, где есть необходимость в строгом режиме контроля за издержками производства или обращения и где есть возможность нормировать производимые расходы.

Основной особенностью системы стандарт-костинг является то, что все затраты на производство рассчитываются до начала производства. Стандарты затрат применяются с использованием натуральных и стоимостных показателей. Кроме того, могут применяться специальные счета, на которых отражаются фактические затраты и разницы между фактической и стандартной себестоимостью. Таким образом, система стандарт-костинг предполагает разработку стандартов на поддающиеся нормированию расходы, составление стандартной калькуляции изделий и учет фактических затрат на производство с выделением отклонений от стандартов. Система стандарт-костинг является важнейшим инструментом оперативного контроля за затратами в ходе производства.

Изучение опыта работы западных фирм показывает, что большинство из них применяют систему стаңдарт-кост не в полном обьеме: не используют ее для оценки стоимости незавершенного производства, не отражают стандартную стоимость в системном бухгалтерском учете, не калькулируют общую стандартную себестоимостъ продукции по составляющим ее статьям. Многие фирмы разрабатывают стаңдарты затрат и стадартную калькуляцию только для основной номенклатуры производимой продукции. Причем, эти стандарты часто устанавливаются только в натуральных единицах, без применения стоимостного измерения.

В основе функционирования системы стандарт-костинг лежат стандарты, устанавливаемые самой фирмой и меняющиеся в ходе процесса производства. Все стандарты можно подразделитъ на три группы:

– теоретические – это идеальные или совершенные стандарты, достичь которых стремится данная фирма;

– текущие – отражающие величину затрат на производство для данного вре-мени, на который установлен стандарт;

– базисные – не меняющиеся из года в год до внесения изменений в процессе производства.

Изменение цен на материалы, тарифов на энергию, услуги и оплату труда не меняет базисных стандартов, а составляет отклонения в себестоимости между фактической и стандартной себестоимостью, исчисленной на основе текущих стандартов.

Разработка стандартов производится соответствующими службами фирмы, ответственными за статьи расходов: технологическая служба устанавливает стандарты расхода всех видов материалов; служба снабжения – стандарты цен на все виды материалов, работ и услуг; производственная – стандарты выработки по производственным операциям; служба персонала и оплаты его труда – часовые ставки и расценки оплаты труда по категориям персонала, профессиям, производственным операциям, процессам и т.д. Подготовленные таким путем индивидуальные стандарты обобщаются бухгалтерией в картах стандартной себестоимости продукции, работ и услуг.

Определенная в карте стандартная себестоимость изделия пересматривается при изменении норм на материалы, работы и услуги, ставок оплаты труда, технологических процессов, а также в случае, если в ходе производства будет установлено, что стандарт был установлен недостаточно обоснованно. В конце года обычно производится полный пересмотр действующих стандартов, их переутверждение.

Контроль за строгим соблюдением норм осуществляет цеховой персонал: мастера, техники, контролеры. Этот персонал устраняет возникшие отклонения в ходе производства и не допускает их появления. В условиях действительно строгого нормирования и наличия системы обеспечения контроля система стандарт-кост дает желаемый результат.

Если же фирма решает вести документальный учет отклонений от норм и отражать их на счетах бухгалтерского учета, то для этих целей в план счетов бухгалтерского учета вводятся синтетические счета.

Система калькуляции себестоимости по нормативным затратам больше всего подходит для фирм, процесс деятельности которых состоит из ряда общих или повторяющихся операций. Вот почему ее полезно применять на предприятиях обрабатывающей промышленности, где процссы производства часто повторяются. Процедуры калькуляции себестоимости по нормативным затратам могут также применяться в других сферах деятельости, где операции повторяются. Если же операции не повторяются, то процедура калькуляции по нормативным затратам затруднена, так как в этом случае отсутствует основа для установления норм.

В условиях действительно строгого нормирования и наличия системы обеспечения контроля система стандарт-костинг дает желаемый результат.

Данные системы «стандарт-костинг» облегчают работу, связанную с подготовкой производства, оперативным планированием и организацией производства, поскольку дают возможность систематически в ходе производства контролировать затраты, влияющие на себестоимость продукции. Метод обеспечивает оперативность в принятии решений, направленных на улучшение экономических показателей.

При системе «стандарт-костинг» имеется больше возможностей получать сведения, необходимые для выявления результатов деятельности цехов, участков, бригад: определения конкретного вклада каждого подразделения в общие результаты работы предприятия и сбережение производственных ресурсов. При этом методе нет надобности в организации дополнительного учета показателей, в частности производственных затрат, экономии материальных ресурсов, использования труда рабочих. Снижается трудоемкость проведения инвентаризации остатков незавершенного производства, достигается большая взаимосвязь бухгалтерского учета с планированием и оперативным учетом, обеспечивается координация работы бухгалтерии и других экономических и технических служб, значительно повышается роль бухгалтерского учета в экономической работе.

Следовательно, система учета затрат «стандарт-костинг» создает необходимые условия для оперативного контроля и выявления непроизводительных затрат в ходе самого производственного процесса, обеспечивает отражение в учёте важнейших экономических показателей соблюдения плановых норм в затратах на производство, упрощает технику учета затрат на производство по объектам группового учёта затрат, сохраняя возможность калькулирования себестоимости каждого вида изделий данной группы.

В Республике Казахстан применяется учет полной себестоимости с распределением накладных расходов между изделиями, который был оправдан в условиях централизованного государственного ценообразования. По мере обособления предприятий с различной формой собственности, развития процессов приватизации государственных предприятий, включения механизмов свободного ценообразования и самостоятельного планирования ассортимента выпускаемой продукции, развития других сторон рыночной экономики возрастает потребность в «директ-костинге», от которого будет зависеть дальнейший рост эффективности учета.

В настоящее время включения механизмов свободного ценообразования и самостоятельного планирования ассортимента выпускаемой продукции, развития других сторон рыночной экономики возрастает потребность в «директ-костинге», от которого будет зависеть дальнейший рост эффективности учета.

Главной особенностью «директ-костинга» является разделение производственных затрат на постоянные и переменные части и осуществление учета планирования и калькулирования себестоимости продукции только на основе переменных затрат. Постоянные затраты при этой системе не включаются в расчет себестоимости продукции, а как расходы данного периода списываются с полученного дохода в течение того периода, в котором они были произведены.

Особенности калькуляции себестоимости по переменным издержкам:

– в себестоимость единицы готовой продукции и в оценку запасов включаются только переменные затраты;

– постоянные издержки не распределяются на продукты, а рассматриваются как расходы периода;

– непроизводственные расходы относятся на расходы периода.

Принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. При калькулировании полной себестоимости постоянные общепроизводственные расходы участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным издержкам они из расчетов исключаются. Общехозяйственные расходы также исключаются из калькулирования. Они являются периодическими и в конце отчетного периода списываются непосредственно на финансовый результат.

Такая система учета приводит к тому, что постоянные расходы в данном отчетном периоде не соотносятся с запасами готовой продукции, не фиксируются в объемах незавершенного производства. Как видно из приведенного порядка распределения затрат, отчет о доходах при директ-вдстиете содержит два показателя доходов: маржинальный доход и доход от основной деятельности. Маржинальный доход состоит из постоянных затрат и дохода от основной деятельности предприятия.

Таким образом, в основу «директ-костинга» положена система «стандарт-костинг», но с подразделением накладных расходов на переменные и постоянные; последние списываются за счет дохода от реализации и, следовательно, не участвуют в формировании себестоимости продукции.

Идея «директ-костинга» сегодня нашла отражение и в международных стандартах по бухгалтерскому учету, касающихся затрат и формирования финансовых результатов. Согласно этим стандартам затраты, зависящие больше от длительности отчетного периода и связанные с управлением предприятием, можно не включать в себестоимость изделий, а покрывать из валового дохода предприятия.

Для внедрения системы «директ-костинг» необходимо разделять затраты на переменные и постоянные. Под переменными понимают затраты, общая сумма которых изменяется с изменением степени загрузки производственных мощностей или объемов производства. К ним относятся, например, затраты на сырье и основные материалы, топливо и энергию на технологические цели, заработная плата основных производственных работ при сдельных системах оплаты труда и др. В расчете на единицу продукции указанные затраты неизменны.

Но на практике нередко зависимость между объемами производства и затратами не является прямо пропорциональной. Например, при увеличении закупок сырья, материалов поставщики нередко представляют предприятию скидки с цены, и тогда затраты на сырье растут несколько медленнее объема производства.

К постоянным относятся затраты, абсолютная сумма которых при изменении степени загрузки производственных мощностей или объемов производства не изменяется. К ним относятся, например, начисляемая за период амортизация основного капитала, арендная плата, проценты на заемный капитал, заработная плата администрации предприятия, охраны и др. При увеличении объема выпускаемой продукции постоянные затраты распределяются на большой объем, что приводит к снижению себестоимости единицы продукции.

В западном учете, переменные затраты, определяющие решения об увеличении или снижении объема производства, называют решающими затратами, а постоянные затраты, непосредственно не влияющие на изменение объема производства, называют затратами, не определяющими решения.

Но, существует большое количество затрат, которые в определенной ситуации по принятию решения являются переменными, в другой ситуации могут быть постоянными. Ответ на вопрос, считать данные затраты переменными или постоянными, зависит прежде всего от двух факторов: длительности периода, рассматриваемого для принятия решения, делимости производственных факторов.

Иными словами, говоря о постоянных и переменных затратах, необходимо иметь в виду, что в определенных ситуациях многие из переменных затрат могут становиться постоянными, и наоборот, постоянные – переменными. Одним из факторов, влияющих на подобное поведение затрат, является временной интервал, в котором они рассматриваются. Принято различать мгновенный, короткий и длительные периоды.

В мгновенном периоде все издержки являются постоянными: продукт выпущен, поэтому нельзя ни изменить объем его производства, ни изменить издержки.

В коротком периоде все издержки делятся на постоянные и переменные.

В длительном периоде предприятие имеет возможность не только закупить большое количество сырья и материалов или нанять большое количество рабочих, оно может осуществить и капиталовложения, т.е. увеличить размеры основного капитала, этому в длительном периоде считается, что все затраты являются переменными. Классификация затрат на постоянные и переменные носит относительный, условный характер, т.е. не существует вида затрат, который можно было бы по его существу отнести к переменным или постоянным. Разделение затрат на постоянные и переменные во многом определяется конкретной ситуацией или проблемой по принятию решения.

Таким образом, применение директ-костинга сопряжено с определенными трудностями: сложно точно разделить накладные расходы на постоянные и переменные; для калькулирования и ценообразования приходится определять полную себестоимость продукции внесистемным путем; и др. В то же время, подразделение затрат на постоянные и переменные усиливает контрольные и аналитические возможности учета.

Калькуляция себестоимости по переменным издержкам обеспечивает более полезную для принятия решений информацию, так как она предполагает анализ переменных и постоянных компонентов затрат. Эта система калькуляции избавляет прибыль от влияния изменений запасов и позволяет избежать капитализации постоянных накладных расходов в неликвидных запасах. Такой вариант калькулирования, без специальных дополнительных расчетов, предоставляет нужную в условиях рынка информацию о тенденциях поведения затрат в условиях изменения загрузки или объема.

В основе «директ-костинга» лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода, который является одним из важнейших показателей, используемых в системе. Данный показатель представляет собой разницу между суммой продаж и переменными затратами.

К определению этого показателя приводятся различные подходы: «разница между продажной ценой и удельными переменными затратами называется маржинальным доходом на единицу продукции» или «из цены продажи продукции вычитаются переменные расходы или частичная себестоимость продукции и определяется маржинальный доход». Он помогает определить цену безубыточной реализации продукции, а также проводить анализ взаимосвязи и соотношения затрат, объема реализации и прибыли.

Иначе говоря, в системе «Директ-костинг» до расчета операционной прибыли формируется показатель маржинального дохода предприятия, и лишь затем уменьшая маржинальный доход предприятия на сумму постоянных затрат, формируется финансовый результат.

В основе многостадийности составления отчета о доходах лежит отчет о маржинальном доходе. В нем содержатся, по крайней мере, два финансовых показателя: маржинальный доход и доход от основной деятельности. Маржинальный доход состоит из постоянных затрат и дохода от основной деятельности предприятия.

В отчете о маржинальном доходе имеются две ступени: верхняя – маржинальный доход, нижняя – доход от основной деятельности, – которые заполняются при поэтапном процессе учета. Если переменные затраты разделить на производственные и непроизводственные, то данный отчет будет составлен в два этапа.

На первом этапе устанавливается связь объема производства готовой продукции с переменными затратами, отражается рентабельность производства отдельных видов продукции.

На втором этапе обобщенные на одном счете постоянные расходы сопоставляются с вкладом, полученным от реализации каждого вида продукции. Результат отражает рентабельность всего производства и реализации.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Виды продукции | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Первый этап | Доходы от реализации | х | х | х | х | х |
| Расчет себестоимости | - | | | | | |
| Переменные затраты | х | х | х | х | х |
| = | | | | | |
| Маржинальный доход | х | х | х | х | х |
| Второй этап | - | | | | | |
| Расчет результата | Постоянные затраты | х | | | | |
| = | | | | | |
| Операционная прибыль | х | х | х | х | х |

Рисунок 1 – Схема составления отчета о прибылях и убытках при системе «директ-костинг»

Далее ступенчатость отчета можно увеличить делением постоянных затрат на условно-постоянные и условно-переменные. Этот метод называют «многоблочной системой». В некоторых случаях ступени могут предусматривать другие признаки группировки затрат или доходов. Например, постоянные затраты, имеющие прямое отношение к отдельным изделиям или группам изделий, подразделение их по территориям сегмента сбыта или каналам распределения.

В результате ступенчатого построения учета покрытия постоянных затрат улучшается подход к анализу структуры результата предприятия.

Можно узнать вносит ли конкретный продукт «вклад» и какой именно в покрытие обусловленных им расходов и далее в покрытие общих постоянных затрат и в формирование прибыли. Он поставляет исчерпывающую информацию для решений о выборе ассортимента, снятия с производства устаревшей продукции и подготовки к производству новых изделий. Таким образом, данное деление позволяет решить множество проблем и является довольно удобным.

Существует множество мнений о правомерности такого неполного включения затрат в себестоимость. Международные стандарты бухгалтерского учета запрещают использовать этот подход для составления финансовой отчетности компании в финансовом учете. Основным аргументом против этого выдвигается тезис о том, что постоянные затраты тоже участвуют в процессе создания продукции. Но с другой стороны получается, что постоянные затраты по-разному участвуют в создании себестоимости разного объема одной и той же продукции, а рассчитать действительное участие постоянных затрат в создании себестоимости практически невозможно, поэтому их стоимость просто списывают из полученной компанией прибыли.

Важным моментом в управленческой деятельности является процесс принятия управленческих решений, в ходе которого определяются тактика и стратегия развития предприятия. Обоснование и принятие управленческих решений связаны с поисками ответов на вопросы: производить какой-либо компонент на своем предприятии или закупать его на стороне; когда начать производство новой продукции; какую цену установить на продукцию, в каком ассортименте ее выпускать; согласиться ли на дополнительный заказ, если есть свободные производственные мощности. На все эти вопросы можно и ответить, используя информацию о неполной себестоимости и маржинальном доходе.

В любом случае директ-костинг представляет собой очень гибкую и мощную информационно-аналитическую систему, на которой должно базироваться построение управленческого учета на предприятии. Простота и надежность, высокий уровень аналитичности делают директ-костинг незаменимым инструментом оперативного анализа для принятия управленческих решений, что и позволяет данной системе получать все большее признание на предприятиях Казахстана.

Таким образом, процесс контроля и регулирования затрат и их соответствия доходам во многом определяется методом калькулирования себестоимости продукции. Методы учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции формируются под углом удовлетворения типовых целей – запросов менеджеров.

Анализ используемых в практике зарубежных предприятий вариантов применения систем «директ-костинг» и «стандарт-костинг» показывает, что благодаря этим методам повышается эффективность управления затратами и соизмерения их с конечным результатом в управленческом учете.

# **2. Построение учета и анализ прибыли при методах учета затрат «Стандарт-костинг» и «Директ-костинг»**

## **2.1 Учет затрат и признание прибыли на отечественных предприятиях по системе «Стандарт-костинг»**

Анализируемое предприятие АО «Аркада» осуществляет учет затрат и калькулирование себестоимости продукции с использованием системы «Стандарт-костинг», адаптированной к отечественной системе бухгалтерского учета. Особенности применяемого метода на АО «Аркада» заключаются в том, что учет затрат на производство базируется на попередельном методе с использованием технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов и предполагает предварительный расчет нормативной себестоимости, исходя из которой по истечении отчетного периода определяется фактическая себестоимость продукции.

АО «Аркада» производит прокат меди и сплавов на основе меди более 30 маркировок – всего свыше 2000 типоразмеров в виде листов, полос, лент, прутков и проволоки. Основными потребителями являются: автомобильная, автотракторная, часовая, электронная, электротехническая промышленность, приборо- и станкостроение. Кроме того, предприятие выполняет различные специальные заказы и другие услуги.

Завод имеет в своем составе цеха основного производства: литейно-волочильный, прокатный, вырабатывающие полуфабрикаты и готовую продукцию, цеха вспомогательного производства, предназначенные для обслуживания основного производства и непромышленного хозяйства.

Литейно-волочильный цех производит плавку, отливку и механическую обработку слитков из цветных металлов и их сплавов. Затем сплавы поступают в прокатный цех, который изготовляет готовую продукцию в виде полос, лент, прутков, проволоки, прутков, а также из отходов основных цехов изготовляют изделия культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода.

К цехам вспомогательного производства, продукция, работы и услуги которых предназначены для обеспечения нормальной работы основного производства, относятся: инструментальные, ремонтно-механические, транспортные и центральная заводская лаборатория.

Система «стандарт-костинг» предполагает соблюдение следующих принципов:

1. Составление предварительной калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии на начало месяца норм и смет;
2. Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости на начало следующего месяца, определение влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменения норм;
3. Документирование фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм;
4. Установление причин и виновников выявленных отклонений от норм для принятия оперативных мер воздействия;
5. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как алгебраической суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Система «станарт-костинг» схожа с отечественным нормативным методом учета затрат и калькулирования себестоимости, но существует несколько различий. В отличие от отечественной системы нормативного учета при системе учета «стандарт-костинг» обособленный учет изменений самих норм в текущем учете не предполагается. Многие нормативы в условиях системы учета «стандарт-кост» применяются месяцами и даже годами без изменений. Только существенные изменения, такие как изменение конструкции изделия, усовершенствование технологии производства, изменение экономических условий, значительное повышение или снижение стоимости материалов, рабочей силы, вызывают необходимость пересмотра нормативов.

При применении нормативного метода учета в калькуляции участвуют показатели изменения норм.

Важным отличием является также то, что при использовании системы учета «стандарт-костинг» нормативные затраты списываются непосредственно на счета производства. Возникающие же в каждом отчетном периоде отклонения между фактическими и предполагаемыми затратами в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Нормативный же метод учета предполагает затраты в пределах норм, а также и отклонения от норм списывать на счета учета производственных затрат.

Планирование, учет и калькулирование себестоимости продукции на заводе при обработке цветных металлов ведется по следующей типовой номенклатуре расходов:

1. Сырье, основные материалы и полуфабрикаты.

2. Возвратные отходы.

3. Брак по цене использования.

4. Вспомогательные материалы на технологические цели.

5. Топливо на технологические цели.

6. Энергия на технологические цели.

7. Основная заработная плата производственных рабочих.

8. Дополнительная заработная плата производственных рабочих.

9. Отчисление на социальное страхование.

10. Расходы на подготовку и освоение производства.

11. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.

12. Цеховые расходы.

13. Цеховая себестоимость.

14. Незавершенное производство на начало месяца на конец месяца.

15. Потери от брака.

16. Прочие производственные расходы.

17. Производственная себестоимость.

18. Непроизводственные расходы.

Первые 6 статей – это расходы на сырье и материалы, которые занимают большой удельный вес в себестоимости продукции. Основным исходным сырьем для производства продукции являются: медь, алюминий, свинец, никель, олово, марганец, магний, слитки и заготовки из металлов и сплавов, лом и отходы цветных металлов и сплавов и другие виды цветных и редких металлов, входящие в состав сплавов.

Прямые затраты на рабочую силу – это оплата труда производственных рабочих, непосредственно участвующих в изготовлении продукции. Заработная плата обслуживающего персонала не является прямыми затратами на рабочую силу и включается в состав накладных расходов.

Накладные расходы определяются как все затраты, идущие на производство, за вычетом прямых затрат на материалы и оплату труда. К их числу, помимо прочего, относятся амортизационные расходы, арендная плата, страховые взносы, коммунальные услуги, расходы вследствие простоя и др.

По данным статьям производится калькулирование нормативной себестоимости, которая определяет величину затрат на изделие по статьям по действующим на начало месяца нормам и сметам.

Для исчисления стандартной себестоимости продукции нормативные затраты на материалы, рабочую силу и накладные расходы суммируются.

На первоначальном этапе производится составление предварительной калькуляции нормативной себестоимости продукции на основе действующих на предприятии на начало месяца норм и смет по статьям расходов. Группировка затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции соответственно находит отражение в смете затрат и калькуляции продукции.

Рассмотрим на примере одного вида продукции: ленты ЛН-70–2 0.80х150. Нормативные затраты на производство данного вида продукции учитываются на предприятии АО «Аркада» по местам их возникновения, под которыми понимаются производственные цеха предприятия:

* литейно-волочильный цех;
* прокатный цех.

Поскольку учет затрат и калькулирование себестоимости на данном предприятии осуществляется по попроцессному методу, то себестоимость продукции включает в себя: затраты на сырье и материалы и затраты на обработку в первом процессе и затраты на обработку в последующих процессах. Стандартная себестоимость данного вида продукции ленты ЛН-70–2 0.80х150 включает в себя:

* нормативные материальные затраты в литейно-волочильном цехе;
* нормативная стоимость обработки в литейно-волочильном цехе;
* нормативная стоимость обработки в прокатном цехе.

Например, для производства 47 тонн сплава ЛН-70–2, согласно смете, в литейно-волочильном цехе рассчитаны следующие стандартные затраты.

Таблица 1 – Смета стандартных затрат литейно-волочильного цеха на производство сплава ЛН-70–2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Наименование | Ед.изм. | Сумма |
| 1 | Объем производимой продукции | тонн | 47 |
| 2 | Сырье и материалы: | тенге | 1968511 |
|  | Медь катодная | кг | 6395 |
|  | Цинк электролитный | кг | 10191 |
|  | Медные отходы | кг | 18970 |
|  | МН-19 | кг | 10203 |
|  | Нейзильбер | кг | 6827 |
| 3 | Затраты на обработку: |  | 511824 |
|  | Заработная плата | тенге | 201256 |
|  | Социальный налог | тенге | 40251,2 |
|  | Затраты вспомогательных производств | тенге | 85526 |
|  | Затраты ЦЗЛ | тенге | 41345 |
|  | Затраты ремонтного цеха | тенге | 25436 |
|  | Затраты транспортного цеха | тенге | 18745 |
|  | Накладные расходы | тенге | 184790,80 |
|  | Амортизация ОС | тенге | 76543,7 |
|  | Ремонт ОС | тенге | 25414 |
|  | Расход ГСМ и прочих мат-в | тенге | 50677 |
|  | Услуги сторонних орг-й | тенге | 32156,1 |
| 4 | Всего затрат | тенге | 2480335 |
| 5 | Стоимость 1 тонны сплава | тенге | 52773,09 |

В ноябре 2007 года АО «Аркада» было запланировано произвести 47 тонн ленты из сплава ЛН-70–2. Расчет стандартной себестоимости схематично представлен на рисунке 2.

Литейно-волочильный цех

Прокатный цех

Стоимость сырья – 1968511 тенге.

Стоимость обработки – 511824 тенге.

Себестоимость сплава – 2480335 тенге.

Себестоимость сплава – 2480335 тенге

Стоимость обработки – 265348 тенге.

Себестоимость проката – 2745683 тг

Нормативные затраты по продукции в целом 2745683 тенге

Себестоимость единицы продукции – 58418,79 тенге

Рисунок 2 – Схема расчета стандартной себестоимости продукции

Учет и документирование фактических затрат в течение месяца на предприятии АО «Аркада» производится с подразделением их на затраты по нормам и отклонения от норм.

Для документирования операций по учету затрат применяются первичные учетные документы. Для учета материальных затрат – лимитно-заборные карты, требования, требования-накладные. Для учета затрат на оплату труда – расчетно-платежные ведомости, разработочные таблицы распределения заработной платы. Учет расходов по обслуживанию производств и управлению – ведомости учета затрат цехов. Учет потерь от простоев и прочих производственных расходов – простойные листки. Учет и инвентаризация незавершенного производства – инвентаризационные описи, сличительные ведомости.

Бухгалтерия предприятия для учета затрат на производство по нормам применяет комплексную систему счетов, в которую входят счета подразделов 8100 «Основное производство», 8200 «Полуфабрикаты собственного производства», 8300 «Вспомогательные производства», 8400 «Накладные расходы» согласно Типового плана счетов от 23.05.2007.

Счета данных подразделов, предназначенные для учета затрат на основное производство, состоят из одного обобщающего счета и нескольких «транзитных», что позволяет группировать расходы по их содержанию, местам возникновения и другим признакам. Информация, отраженная на «транзитных» счетах, представляет собой часть определенной информации о фактически произведенных затратах, обобщив которую принципов и правил), можно получить данные о фактической производственной себестоимости всего выпуска продукции, единицы продукции и т.д.

Порядок обобщения производственных затрат и окончательного калькулирования себестоимости продукции зависит от применяемого на субъекте метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. При попередельном методе затраты учитываются по каждому переделу отдельно. На заводе применяется полуфабрикатный вариант, при котором в каждом цехе рассчитывают себестоимость получаемых полуфабрикатов. По мере передачи полуфабрикатов из цеха в цех, затраты на их изготовление также переносятся из цеха-отправителя в цех-получатель. Себестоимость готовой продукции определяется на основе затрат последнего передела из прямых затрат, косвенных затрат, затрат вспомогательного производства. Затем производится корректировка себестоимости готовой продукции.

Таким образом, формирование фактической себестоимости готовой продукции происходит при последовательном выполнении следующих операций:

1. Списание накладных расходов процесса;

2. Списание затрат вспомогательного производства, относимых на данный процесс.

3. Списание прямых затрат и сводный учет затрат процесса.

4. Передача полуфабриката в следующий процесс.

5. Формирование себестоимости готовой продукции.

Рассмотрим порядок калькуляции фактической себестоимости продукции ленты из сплава ЛН-70–2.

В таблице 2 приведена корреспонденция счетов по учету накладных расходов в литейно-волочильном цехе.

Таблица 2 – Корреспонденция счетов по учету накладных расходов литейно-волочильного цеха

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Корреспонденция | | Сумма |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Амортизация ОС | 8040 | 2420 | 72069,15 |
| 2. Оплата труда на ремонт ОС | 8040 | 3350 | 12662,31 |
| 3. Командировочные расходы | 8040 | 1250 | 15352 |
| 4. Расход материалов на ремонт ОС | 8040 | 1310 | 6812,1 |
| 5. Расход материалов на технологию | 8040 | 1350 | 19867,67 |
| 6. Содержание зданий | 8040 | 1350 | 13412,52 |
| 7. Расход ГСМ | 8040 | 1310 | 29403,6 |
| 8. Износ ТМЗ | 8040 | 1360 | 1469,46 |
| 9. Расход прочих материалов | 8040 | 1350 | 8224,55 |
| 10. Услуги по ремонту ОС | 8040 | 3310 | 3478,26 |

Далее осуществляется свод затрат. В таблице 3 представлена корреспонденция счетов по сводному учету затрат в литейно-волочильном цехе.

Таблица 3 – Корреспонденция счетов по сводному учету затрат в литейно-волочильном цехе

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Содержание  операции | Основание  для записей | Корреспонденция | | Сумма |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Списание сырья | Ведомость расхода металла | 8010 | 1310 | 2016515 |
| 2 | Начисление заработной платы производствен-ных рабочих | Табель рабочего времени | 8010 | 3350 | 180764 |
| 3 | Начисление социального налога |  | 8010 | 3150 | 36153 |

Далее следует определение себестоимости готовой продукции из сплава ЛН-70–2 в прокатном цехе.

Таблица 4 – Корреспонденция счетов по учету накладных расходов прокатного цеха

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Корреспонденция | | Сумма |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Амортизация ОС | 8040 | 2420 | 1267181,86 |
| 2. Оплата труда на ремонт ОС | 8040 | 3350 | 332316,92 |
| 3. Командировочные расходы | 8040 | 1250 | 23050,00 |
| 4. Расход материалов на ремонт ОС | 8040 | 1310 | 1646969,9 |
| 5. Расход материалов на технологию | 8040 | 1350 | 1544928,9 |
| 6. Содержание зданий и оборудования | 8040 | 1350 | 717743,87 |
| 7. Расход ГСМ | 8040 | 1310 | 78655,3 |
| 8. Износ ТМЗ длительного пользования | 8040 | 1360 | 488769,03 |
| 9. Расход прочих материалов | 8040 | 1350 | 64343,42 |
| 10. Услуги по ремонту ОС | 8040 | 3310 | 53228,00 |
| 11. Амортизация нематериальных активов | 8040 | 2740 | 8464,17 |

Себестоимость готовой продукции определяется на основе затрат последнего передела из прямых затрат, косвенных затрат, затрат вспомогательного производства. Затем производится корректировка себестоимости готовой продукции.

В таблице 5 представлена корреспонденция счетов по сводному учету затрат в прокатном цехе.

Таблица 5 – Корреспонденция счетов по сводному учету затрат в прокатном цехе

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | | Содержание операции | Основание  для записей | Корреспонденция | | Сумма |
| 1 | Перемещение сплава в прокатный цех | |  | 1340 | 1340 | 2503904,6 |
| 2 | Начисление заработной платы производственных рабочих | | Табель рабочего времени | 8010 | 3350 | 71762 |
| 3 | Начисление социального налога | |  | 8010 | 3150 | 12150 |
| 4 | Списание затрат вспомогательного производства на затраты прокатного цеха | |  | 8010 | 8030 | 70685 |
| 5 | Списание накладных расходов | |  | 8010 | 8040 | 98115,6 |
| 6 | Приход готовой продукции | |  | 1320 | 1340 | 2756617,2 |

Фактическая себестоимость выпущенной продукции определяется как алгебраическая сумма нормативной себестоимости и отклонений от норм.

Таким образом, в результате выполненных операций фактическая себестоимость ленты из сплава ЛН-70–2 составила, тенге:

1. Фактические затраты – 2756617,2.

2. Объем производства, тонн – 47,132.

6. Себестоимость 1 тонны – 58487,17.

Из приведенной калькуляции видно, что фактическая себестоимость одной тонны ленты 58487,17 тенге и выше нормативной на 68,38 тенге. Фактическая же себестоимость всей выпущенной продукции за отчетный месяц составляет 2756617,2 тенге и превышает нормативную величину на 10934,2 тенге.

В дебет счета 1320 «Готовая продукция» будет списана фактическая себестоимость выпущенной продукции 2756617,2 тыс. тенге, но руководству предприятия необходимо принять меры по выявлению причин отклонений, с целью дальнейшего их устранения, а также их виновников.

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

Учет отклонений от норм является наиболее сложным в организации системы «Стандарт-костинг». Отклонениями являются перерасход или экономия при сравнении фактических затрат с установленными нормами.

Так, в течение отчетного периода предприятие по нормативной себестоимости оприходовало готовую продукцию – 58418,79 тенге за единицу.

При этом в бухгалтерском учете сделаны следующие записи: Дебет счета 1321 «Готовая продукция: лента ЛН-70–2» – кредит счета 8110 «Основное производство».

После того как в конце отчетного периода была определена фактическая себестоимость 1 единицы данного изделия, было установлено, что себестоимость ленты составляет 58487,17 тенге за 1 единицу.

Учитывая, что изделие выпущено в количестве 47,132 тонн, необходимо откорректировать нормативную себестоимость изделия до фактической себестоимости следующей корреспонденцией счетов:

Дебет 1321 «Готовая продукция: лента ЛН-70–2» – кредит 8110 «Основное производство» на сумму 3222,87 тенге.

Если готовая продукция в течение отчетного периода была реализована, в бухгалтерском учете при этом была сделана запись на счетах синтетического учета: Дебет 7010 «Себестоимость реализованной готовой продукции» – кредит 1320 «Готовая продукция».

Эта запись также подлежит корректировке и доведению до фактической себестоимости.

В целях обособления отклонений фактической себестоимости от нормативной, на предприятии предусмотрен для отражения процесса выпуска готовой продукции счет «Выпуск продукции». В Типовом плане счетов в качестве этого, к примеру, может применяться счет 1361. При этом в течение отчетного периода для отражения оприходования готовой продукции по нормативной себестоимости в бухгалтерском учете делаются записи по кредиту счета 1361 «Выпуск продукции» и дебету счета 1321 «Готовая продукция: лента ЛН-70–2», то есть: Дебет 1321 «Готовая продукция: лента ЛН-70–2», кредит 1361 «Выпуск продукции» – 2745683 тенге;

В конце отчетного периода, после определения объема незавершенного производства, исчисляется фактическая себестоимость сданной на склад готовой продукции, которая отражается в бухгалтерском учете: Дебет 1361 «Выпуск продукции», кредит 8110 «Основное производство» – 2756617,2 тенге.

Таким образом, и по дебету, и по кредиту счета 1361 «Выпуск продукции» фиксируется один и тот же объем продукции, но в разной оценке: на дебете – по фактической себестоимости, на кредите – по нормативной себестоимости. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов на счете 1361 выявляются отклонения фактической себестоимости от нормативной, которые списываются со счета 1361 в дебет счета 1321 «Готовая продукция: лента ЛН-70–2» либо дополнительной, либо сторнированной записью в зависимости от характера этих отклонений.

1. Организация первичного учета отклонений на предприятии АО «Аркада» производится с помощью инвентарного метода, который определяет отклонения за месяц путем сопоставления фактического расхода материалов с расходом по установленным нормам.

Для определения фактического расхода материалов на первое число месяца, следующего за отчетным, проводится инвентаризация неизрасходованных материалов в цехах на рабочих местах. Для выявления и учета отклонений нормировщик предприятия ведет карты учета использования материалов, в которых проставляет текущие нормы расхода материалов или полуфабрикатов на производство изделия, а также количество изделий, изготовленных из этих материалов или полуфабрикатов. Количество изделий определяется на основании данных учета выработки рабочих. Периодически по данным учета составляются отчеты производственных цехов об отклонениях расхода материалов от действующих норм.

2. Фактический расход материалов по каждой калькуляционной группе сравнивается с нормативным расходом по данной группе и устанавливаются факты отклонения от норм, которые с помощью коэффициентов, выражающих отношение отклонений к нормативному расходу, распределяются на соответствующие объекты учета затрат. То есть, достигается раздельное отражение в учете затрат материалов по нормам и отклонениям от норм.

3. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Например, для целей учета возникших отклонений по цене материалов в системе счетов предприятие может дополнительно использовать счета 1310.2 «Отклонение по цене приобретаемых материалов» и 1310.3 «Отклонение по использованию материалов».

При получении поступивших в организацию расчетных документов поставщиков, делаются следующие записи:

* Дебет 1310 «Материалы» – на стоимость приобретенных материалов по нормативным ценам;
* Дебет 1310.2 «Отклонение по цене приобретаемых материалов» – на сумму благоприятных отклонений;
* Кредит 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам» – на стоимость приобретенных материалов по ценам поставщика;
* Кредит 1310.2 «Отклонение по цене приобретаемых материалов» – на сумму неблагоприятных отклонений.

Фактический расход материалов в производство отражается по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 1310 «Материалы» на стоимость фактически израсходованных материалов по нормативным ценам, по дебету счета 1310.3 «Отклонение по использованию материалов» – на сумму благоприятных отклонений по использованным материалам, по кредиту 1310.3 «Отклонение по использованию материалов» – на сумму неблагоприятных отклонений по использованным материалам.

В бухгалтерском балансе стоимость материалов показывается по их фактической себестоимости, т.е. остатки по счетам 1310 и 1310.6 отражаются одной строкой.

Как видно из предыдущего примера, по продукции: лента из сплава ЛН-70–2 в количестве 47 тонн, возникло отклонение по материалам в сумме 48004 тенге.

Рассмотрим порядок учета отклонений по материалам.

Причинами возникшего отклонения явилось:

* отклонения между нормативным и фактическим расходом материала на единицу продукции и;
* отклонения между стандартной и фактической ценами на материал.

В соответствии с этим местами возникновения отклонения являются: в первом случае производственные цеха предприятия, во втором случае – склад.

Отклонения по цене материала возникли в связи с повышением цен на материалы.

В октябре 2007 года завод получил 299,998 тонн катодной меди на сумму 57424947,74 тенге от Корпорации Казахмыс. В фактическую себестоимость были включены также транспортные расходы на сумму 11046,24 тенге, полученные от БГМК ППЖТ ПО Балхашцветмет. Таким образом, фактическая себестоимость 1 кг меди катодной оставила – 191,45 тенге за кг. Нормативная же стоимость меди катодной, рассчитанная плановым отделом составляла 190 тенге за 1 кг. Таким образом, отклонения составили 434997,1 тенге.

В бухгалтерском учете составляется соответствующая корреспонденция счетов.

Таблица 6 – Корреспонденция счетов по учету поступления материалов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Основание для записей | Корреспонденция | | Сумма |
| Дебет | Кредит |
| Сумма поставщика | Счет – фактура | 1310 | 3310 | 57424947,74 |
| Налог на добавленную стоимость |  | 1420 | 3310 | 8039492,68 |
| Транспортные расходы |  | 1310 | 3310 | 11046,24 |
| Налог на добавленную стоимость |  | 1420 | 3310 | 1546,47 |
| Сумма отклонений |  | 1310 | 1310.2 | 434997,1 |

По продукции: лента из сплава ЛН-70–2 в количестве 47 тонн, возникло отклонение по материалам в сумме 48004 тенге.

Отклонения по цене материала повлияли на себестоимость продукции: лента из сплава ЛН-70–2, поскольку в смету по производству данного вида продукции заложено 6395 кг меди катодной. Таким образом, для данного вида продукции отклонения по цене материала составили 6395 \* 1,45 тенге = 9272,75 тенге.

Также для данного вида продукции имели место отклонения между нормативным и фактическим расходом материала в сумме 38731,25. Местом возникновения отклонений является литейно-волочильный цех.

Возникшие же отклонения учитывают следующим образом.

Таблица 7 – Корреспонденция счетов по учету списания материалов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Основание для записей | Корреспонденция | | Сумма |
| Дебет | Кредит |
| Списание сырья | Ведомость расхода металла | 8010 | 1310 | 2016515 |
| Списание отклонений |  | 1310.3 | 1310 | 38731,25 |

Таким образом, в результате рассмотренного выше порядка учета затрат по отклонениям от норм, было выявлено, что на предприятии АО «Аркада» фактически отсутствует система управленческих счетов, которые бы отражали отклонения фактического потребления в производстве ресурсов от нормативного и в дальнейшем должны были бы обобщаться и использоваться при подготовке решений по управлению формированием материальных потоков на предприятии. Учет отклонений производится только по материалам, что является недостаточным.

Контроль и анализ отклонений являются важнейшими инструментами системы «стандарт-костинг». Анализ отклонений представляет собой разложение их общей величины на отдельные составляющие с целью установления направления влияния и размера обусловивших это отклонение факторов.

## **2.2 Анализ затрат и прибыли по отклонениям**

Основная цель организации на предприятии системы учета затрат и калькулирования себестоимости «стандарт-костинг» – оценка результатов деятельности экономического субъекта на основе сравнения фактических и нормативных затрат. Первый шаг оценки деятельности предприятия – выявление отклонений, что дает возможность установить области эффективности и неэффективности.

Анализ отклонений представляет собой разложение их общей величины на отдельные составляющие с целью установления направления влияния и размера обусловивших это отклонение факторов. Такой анализ является важнейшим способом получения информации, необходимой для привлечения внимания руководства к различного рода отклонениям в уровне контролируемых затрат и доходов, величина которых отличается от нормативной либо которые не планировались вовсе. Только наличие такой информации даст возможность принять меры по корректировке отрицательных последствий каких-либо операций и явлений.

Общая схема анализа отклонений прибыли и затрат представлена на рисунке 3.

Согласно рисунку 3, отклонения по прибыли могут возникать по трем направлениям: отклонения по издержкам реализации и обращения, отклонения по совокупным производственным затратам и совокупное отклонение по доходу от совокупной реализации. Отклонения по издержкам реализации и обращения не анализируются в системе «стандарт-костинг», поскольку эта система предназначена для учета только производственных затрат.

Отклонения по совокупным производственным затратам можно разделить на три вида:

– совокупное отклонение основных материалов;

– совокупное отклонение по заработной плате основных производственных рабочих;

– совокупное отклонение переменных накладных расходов.

Отклонение по прибыли

Отклонение по издержкам реализации и обращения

Отклонение по совокупным производственным затратам

Совокупное отклонение по доходу от совокупной реализации

Отклонение по ценам реализации

Отклонение по объему реализации

Совокупное отклонение по основным материалам

Совокупное отклонение по заработной плате основных производственных рабочих

Совокупное отклонение по переменным накладным расходам

Рисунок 3 – Анализ отклонений в системе «Стандарт-костинг»

Также можно отметить, что анализ отклонений представляет собой установление характера и величины влияния, оказываемого изменением количества и цены. Под ценой в данном случае понимается не только цена используемых материальных ценностей, но и удельные нормы расходов как трудовых затрат, так и переменных накладных расходов. Именно поэтому отклонения количества и отклонения цены могут быть определены для всех трех элементов производственных затрат.

Совокупное отклонение по доходу от совокупной реализации представляет собой отклонения, возникающие в отделе сбыта : отклонения по ценам реализации и отклонения по объемам реализации.

На первоначальном этапе проведем анализ отклонений по материалам.

Затраты на материалы, используемые в производстве продукта, зависят от цены материалов и от количества материалов. Так как фактическое количество использованных материалов, скорее всего, отличается от нормативного, а фактические цены – от нормативных цен, то фактические затраты будут отличаться от нормативных. Таким образом, можно рассчитать отклонения по использованию материалов и по их цене.

Как видно из предыдущего примера, по продукции: лента из сплава ЛН-70–2 в количестве 47 тонн, возникло отклонение по материалам.

Причинами возникшего отклонения явилось:

* отклонения между нормативным и фактическим расходом материала на единицу продукции и;
* отклонения между стандартной и фактической ценами на материал.

Местами возникновения отклонений по материалам являются: в первом случае производственные цеха предприятия, во втором случае – отдел закупок или склад.

Отклонения по цене материала возникли в связи с повышением цен на материалы.

В октябре 2007 года завод получил 299,998 тонн катодной меди на сумму 57424947,74 тенге от Корпорации Казахмыс. В фактическую себестоимость были включены также транспортные расходы на сумму 11046,24 тенге, полученные от БГМК ППЖТ ПО Балхашцветмет. Таким образом, фактическая себестоимость 1 кг меди катодной оставила – 191,45 тенге за кг. Нормативная же стоимость меди катодной, рассчитанная плановым отделом составляла 190 тенге за 1 кг.

Отклонения по цене материала повлияли на себестоимость продукции: лента из сплава ЛН-70–2, поскольку в смету по производству данного вида продукции заложено 6395 кг меди катодной.

Отклонение по цене материала вычисляется по следующей формуле:

 ,

где Оцм - Отклонения по цене материала;

Нц – нормативная цена материала;

Фц – фактическая цена материала;

Кпм – количество приобретенного материала.

Рассчитаем отклонения затрат по цене материала для продукции лента из сплава ЛН-70–2: Оцм = \* 6395 = – 9272,75 тенге.

Таким образом, неблагоприятные отклонения по цене материала составили 9272,75 тенге.

Неверно предполагать, что отклонение по цене на материалы всегда будет показателем работы отдела закупок. Фактические цены могут превышать нормативные из-за изменений на рынке вследствие всеобщего повышения цен на материалы. Таким образом, отклонение по цене может быть вне контроля отдела закупом. И наоборот, неблагоприятное отклонение по цене может быть следствиям просчетов отдела закупок при поиске наиболее выгодных поставщиков. Благоприятное отклонение по ценам может произойти из-за закупок материала низшего качества, что вызовет ухудшение качества продукции или увеличение количества отходов производства. Если причина такого перерасхода кроется в закупке материалов низкого качества, то ответственность за отклонение по использованию материалов должна быть возложена на отдел закупок.

В данном случае местом возникновения отклонений по цене материала является отдел закупок, причем такое отклонение считается неконтролируемым, т.е. не зависящим от лица, на которое возлагается ответственность за возникшие отклонения.

Также для данного вида продукции имели место отклонения между нормативным и фактическим расходом материала. Местом возникновения отклонений является литейно-волочильный цех.

Отклонение по использованию материала вычисляется по следующей формуле:

 ,

где Оим - Отклонения по использованию материала;

Нк – нормативное количество материала для выпуска продукции;

Фк – фактическое количество материала;

Нцм – Нормативная цена материала.

Для производства сплава ЛН-70–2 используется цинк электролитный. Нормативное количество материала для производства 47 тонн сплава составляет 10191 кг, фактический же расход составил 11016 кг. Таким образом, отклонение по использованию материала для производства данного вида продукции составило: Оим = \* 46,9 = 38731,25 тенге.

Отклонения по использованию материалов, как правило, контролирует начальник цеха. Обычно причины этих отклонений заключаются в неосторожной погрузке и разгрузке материалов производственным персоналом, в закупке материалов низкого качества, кражах, изменениях требований контроля качества или методов производства. Некоторые отклонения по расходу материалов должны быть рассчитаны для каждого вида использованных материалов и распределены по центрам ответственности. Руководством АО «Аркада» не была выявлена причина возникшего отклонения и ответственность за отклонение должен понести начальник литейно-волочильного цеха.

Общее отклонение по затратам на материал равно сумме отклонения по цене материала и отклонения по использованию материала. Общее отклонение по затратам на материал вычисляется по следующей формуле:

 ,

где ООзм – Общее отклонение по затратам на материал;

Фвп – фактический выпуск продукции;

Нзм – нормативные затраты на материал на единицу продукции;

Фзм – Фактические затраты на материал.

Рассчитаем общее отклонение по затратам на материал для производства ленты из сплава ЛН-70–2 с учетом следующих данных:

* нормативные затраты на материал на единицу продукции, согласно таблице 1, составили тенге 41883,2 тенге;
* фактический выпуск продукции – 47,132 тонн;
* фактические затраты на материал 2016515 тенге.

Таким образом, общее отклонение составляет: 47,132 тонн \* 41883,2 тенге – 2016515 тенге = 1974039 – 2016515 = тенге.

На следующем этапе анализируются отклонения по трудозатратам. Затраты на труд определяются с учетом цены труда и количества использованного труда. Таким образом, и здесь возникают отклонения по цене и количеству.

Существует схожесть этого отклонения с отклонением по цене материала. Оба эти отклонения рассчитываются умножением разности между нормативной и фактически уплаченной ценой единицы ресурса на фактическое количество использованного ресурса. Отклонение по ставке заработной платы может возникнуть из-за договорного ее повышения, еще не отраженного в нормативной ставке. В подобной ситуаций отклонение не может считаться контролируемым. Отклонение по ставке заработной платы может возникнуть вследствие использования норматива, представляющего собой среднюю ставку для данной операции, выполняемое рабочими, получающими оплату по нескольким различным ставкам. В этой ситуации отклонение по ставке заработной платы или его составляющая могут иметь место из-за назначения квалифицированного рабочего на работу, которая обычно выполнялась неквалифицированным рабочим. Тогда отклонение может находиться в сфере ответственности начальника цеха, так как он должен был подобрать для выполнения задания рабочего с соответствующей квалификацией. И все же отклонение по ставке заработной платы, возможно, меньше всего контролируется менеджерами. В большинстве случаев отклонение происходит из-за того, что в нормах ставок заработной платы не учитываются изменения фактических ставок, поэтому они обычно не могут контролироваться руководителями на уровне цехов.

Отклонение по производительности труда возникает при отклонении в объеме труда основных производственных рабочих. Объем труда, который должен быть затрачен на фактический выход продукции, выражается временем производства в нормо-часах.

Это отклонение аналогично отклонению по использованию материала. При расчете обоих отклонений задействована разница между нормативным и фактическим количеством ресурсов, потребленных при создании нормативной цены.

При изготовлении анализируемой продукции не возникало отклонений по цене труда, а было благоприятное отклонение по производительности труда. Рассчитаем и проанализируем его.

Объем труда, который должен быть затрачен на фактический выход продукции, выражается временем производства в нормо-часах. Нормативное время изготовления единицы продукции: 1 тонны ленты из сплава равно 3 часа: 2 часа в литейно-волочильном цехе, 1 час в прокатном цехе. Таким образом, уровень производства в 47 тонн имеет своим результатом выход 141 нормо-час. Другими словами, работая при установленном уровне производительности, необходимо затратить 141 час на изготовление 47 тонн продукции. Однако для производства этой продукции фактически потребовалось 131 час 36 минут, т.е. затрачено ниже нормы 9 часов 24 минуты. Чтобы рассчитать отклонение, умножим недостаток времени труда основных производственных рабочих на нормативную ставку заработной платы 1936 тенге в час. Благоприятное отклонение составит: 1936 тенге \* 9,4 = 18198 тенге.

Отклонения по производительности труда обычно контролирует начальник цеха. Они возникают по разным причинам. Так, материалы низкого качества, разная сложность работы, плохое техническое обслуживание станков и оборудования, использование нового оборудования или инструментов и изменение производственных процессов – все это может отразиться на производительности труда. В данном случае отклонение возникло из-за внедрения нового оборудования в производственный процесс.

Совокупное отклонение по труду складывается из ценового и количественного элементов и рассчитывается следующим образом – разница между нормативными затратами нафактический выпуск продукции и фактическими затратами труда.

Совокупное отклонение по труду для производства ленты из сплава ЛН-70–2 составляет: – 252526 тенге = 21217 тенге. Данное отклонение является благоприятным, но отличается от выявленного отклонения по производительности труда в 18198 тенге. Причина разницы в отклонениях не установлена, поскольку анализ отклонений на предприятии АО «Аркада» чаще всего проводится выборочно, т. к. объемы производственной деятельности не дают возможности рассмотреть все стороны отклонений затрат от норм в деталях.

Аналогичным образом рассчитываются и анализируются отклонения переменных накладных расходов. Отклонение переменных накладных расходов по затратам само по себе недостаточно информативно. Любой анализ величины этого отклонения требует сравнения фактических издержек по каждой отдельной статье переменных накладных расходов со сметными. На предприятии АО «Аркада» не производится постатейный анализ отклонений переменных накладных расходов по затратам, выявляется просто совокупная сумма отклонений, которая для данной продукции является благоприятной и составила 13343,8 тенге.

Таким образом, отклонения по производственным затратам на предприятии АО «Аркада» следующие:

* неблагоприятное отклонение затрат по материалам в сумме тенге;
* благоприятное отклонение трудозатрат в сумме 21217 тенге;
* благоприятное отклонение по переменным накладным расходам в сумме 10324,8 тенге;
* совокупное неблагоприятное отклонение по производственным затратам в сумме тенге.

Фактическая прибыль отклоняется от сметной не только в связи с изменениями запланированных затрат. Фактическая прибыль зависит и от успехов работы другого центра ответственности – отдела сбыта. Продать можно больше запланированных сметой объемов продукции и по более высоким ценам. Поэтому расчеты заканчиваются анализом отклонений фактической прибыли от сметной, явившихся следствием двух этих факторов.

Рассчитаем отклонения по прибыли. Нормативная цена реализации одной тонны продукции составляет 70000 тенге, а с учетом того, что данный вид продукции пользуется спросом, а цены на сырье и материалы повысились, центром продаж решено было цену реализации поднять до 73023,5 тенге. Фактический объем реализации 47,132 тонн.

Тогда, отклонение по цене реализации составило: \* 47,132 тонн = 142503,6 тенге. Отклонение по объему реализации составило: \* 70000 тенге = 9240 тенге.

Совокупное отклонение по доходу от совокупной реализации равно: = = 151743,6. Данное отклонение благоприятное, но также выше выявлено неблагоприятное совокупное отклонение затрат, которое составляет тенге.

В общем порядок расчета и анализа отклонений прибыли и затрат от норм при системе «стандарт-костинг» представлен в таблице 8.

Таблица 8 – Порядок расчета и анализа отклонений прибыли и затрат от норм при системе «стандарт-костинг»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | | Виды отклонений | Расчет отклонений | |
| Отклонения по затратам на ресурсы: материалы, труд, переменные накладные расходы | | | | |
| 1 | | По цене ресурса | \* количество ресурса | |
| 2 | | По количеству используемых ресурсов | \* нормативная цена ресурса | |
| 3 | | Совокупное отклонение расхода ресурса | Фактический выпуск продукции \* нормативные затраты на ресурс на единицу продукции – фактические затраты на ресурс | |
| Отклонения фактической прибыли от сметной | | | | |
| 1 | По цене реализации | | \* фактический объем реализации |
| 2 | По объему реализации | | \* нормативная прибыль на единицу продукции |
| 3 | Совокупное отклонение по валовой прибыли | | Совокупная нормативная прибыль – совокупная фактическая прибыль |

В результате можно проанализировать отклонение прибыли по системе «стандарт-костинг» при помощи следующих данных:

1. Нормативный доход от реализации продукции.

2. Стандартная себестоимость продукции.

3. Валовая прибыль.

4. Совокупные отклонения затрат от стандартов.

5. Прибыль.

6. Совокупные отклонения прибыли

7. Фактическая прибыль п. 6)

Рассчитаем для данного примера:

1. Нормативный доход от реализации продукции.
2. Стандартная себестоимость 47 тонн продукции
3. Валовая прибыль.
4. Совокупное отклонение от стандартов.
5. Прибыль.
6. Совокупные отклонения прибыли 151743,6 тенге
7. Фактическая прибыль.

Руководство предприятия должно интересоваться причинами, по которым фактическая прибыль отличается от сметной. Суммируя величины благоприятных отклонений по выпуску продукции, реализации и сметной прибыли и вычитая из этой суммы величины неблагоприятных отклонений, можно согласовать сметную и фактическую прибыль, что показано в табл. 9.

Таблица 9 – Согласование сметной и фактической прибыли для системы калькуляции «стандарт-костинг»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Отклонения | | Совокупное отклонение | Прибыль |
| Благоприятное | Неблагоприятное |
| Сметная чистая прибыль |  |  |  | 544317 |
| Отклонения по реализации:  цена реализации | 142503,6 |  | 151743,6 |  |
| объем реализации | 9240 |  |  |
| Отклонения по прямым затратам материала:  цена |  | 9272,75 | -42476 |  |
| использование |  | 38731,25 |  |
| Трудозатраты:  ставка | - |  | 21217 |  |
| производительность | 18198 |  |  |
| не установленное отклонение | 3019 |  |  |
| Отклонения по переменным накладным расходам | 10324,8 |  | 10324,8 |  |
| Фактическая прибыль |  |  |  | 685126,4 |

Отчет о согласовании, представленный в таблице 9 является итоговой сводкой отклонений по многим центрам ответственности. Отчет о согласовании, таким образом, дает высшему руководству информацию, которая позволяет объяснить главные причины различия между сметной и фактической прибылью.

Вообще, в системе «стандарт-костинг» нет смысла с точки зрения контроля за себестоимостью сравнивать фактические затраты с нормативными затратами, как это делается при нормативном методе учета затрат, поскольку разные места возникновения затрат несут ответственность за отклонения. Ни один из участков не является единственным ответчиком за отклонения. Целью анализа отклонений затрат и прибыли в системе «стандарт-костинг» является расчет и выявление причин конкретного отклонения, возникшего в конкретном месте возникновения затрат.

Таким образом, эффективный контроль может быть достигнут только путем сравнения общих фактических издержек с нормативными затратами за период по каждому месту возникновения затрат. Сравнение нормативных и фактических затрат на единицу продукции не способно установить, на каком этапе производства были допущены отклонения. Анализ отклонений затрат на производство единицы продукции не подходит для эффективного контроля за издержками.

На рисунке 4 изображена общая схема действия системы «стандарт-костинг» в рамках анализа и контроля за отклонениями затрат и прибыли.

Нормативные затраты на фактический объем производства по каждому месту возникновения затрат

Фактические затраты, отнесенные на каждое место возникновения затрат

Сравнение нормативных и фактических издержек и анализ отклонений

Исследование отклонений, устранение причин их появления

Изменение нормативов с учетом изменившихся условий функционирования предприятия

Рисунок 4 – Схема действия системы «стандарт-костинг»

Видно, что нормативные затраты на фактически выпущенный объем продукции за определенный период рассматриваются по каждому месту возникновения затрат. Фактические затраты за тот же период также записываются на счет участка. Путем сравнения нормативных и фактических издержек выявляются отклонения.

Действие системы учета затрат «стандарт-костинг» дает возможность детально проанализировать отклонения. К примеру, отклонения для каждого места возникновения затрат можно выявить по элементам затрат, а затем каждый элемент затрат проанализировать с позиции нормативного расходования ресурсов и нормативных цен на ресурсы. Бухгалтер помогает менеджерам, указывая на возникающие отклонения, а менеджер может принять необходимые меры для выявления их причин. Например, бухгалтер мог бы определить причину отклонения по использованию материалов как излишнее потребление материала в определенной операции, в то время как менеджер подразделения должен исследовать весь процесс и выявить реальные причины, вызвавшие перерасход. Результатом такого расследования будут корректирующие мероприятия. Если обнаружится, что причиной отклонения является постоянное изменение внешней среды, то норматив следует пересмотреть.

Контроль над затратами наиболее эффективен в момент возникновения этих затрат. Поэтому нормативы по количеству потребляемых материалов, труда и услуг следует устанавливать на единицу продукции, а не заранее определять общие нормативные затраты на весь объем производства. Отклонения должны показывать причину своего возникновения.

Проведенный анализ отклонений затрат и прибыли на предприятии АО «Аркада» показал, что фактическая прибыль отличается от сметной на сумму 140809,4 тенге. Данное отклонение фактической прибыли от сметной является благоприятным для предприятия. Установлено два центра ответственности за возникшее отклонение: литейно-волочильный цех и отдел сбыта, причем в литейно-волочильном цехе возникло неблагоприятное отклонение по цене и использованию материала, но данное отклонение перекрывается благоприятным совокупным отклонением прибыли центра продаж.

Таким образом, целью расчетов отклонений является анализ и контроль работы производственных цехов и отделов предприятия. Анализ отклонений на предприятии АО «Аркада» чаще всего проводится выборочно, т. к. объемы производственной деятельности не дают возможности рассмотреть все стороны отклонений затрат от норм в деталях. Наиболее подробно анализируются отклонения по затратам на материалы, поскольку их удельный вес в себестоимости продукции велик и, соответственно, возникающие отклонения непосредственно влияют на прибыль предприятия.

По результатам анализа отклонений руководство должно делать выводы и намечать мероприятия по снижению себестоимости и повышению прибыли.

Сдвиги в составе продукции, связанные с совершенствованием ее структуры и повышением эффективности производства, могут приводить и к уменьшению и к увеличению затрат на производство.

Анализ затрат и прибыли по отклонениям не позволяет измерять влияние ассортимента и структуры продукции на себестоимость при различной рентабельности отдельных изделий. В соответствии с этим руководством предприятия АО «Аркада» решено было в практику управленческого учета внедрить систему «директ-костинг», которая позволит управлять рентабельностью отдельных изделий на основе информации о переменных затратах.

## **2.3 Адаптация учета затрат к системе «Директ-костинг»**

Директ-костинг представляет собой систему управленческого учета, то есть является системой учета, мониторинга, контроля и анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности предприятия в разрезе управляемых объектов в целях принятия обоснованных и эффективных управленческих решений, в конечном итоге позволяющих управлять себестоимостью товаров и услуг.

В качестве основных характеристик директ-костинга можно выделить следующие:

* обязательная классификация затрат на постоянные и переменные;
* калькулирование усеченной себестоимости по продуктам или по центрам ответственности;
* особая схема построения отчета о доходах;

Рассмотрим все основные характеристики системы, необходимые для адаптации применяемой системы учета затрат к системе «директ-костинг».

1. Классификация затрат – группировка их по определенному признаку для использования в оперативном контроле, формировании себестоимости продукции и получения информации, необходимой для принятия управленческих решений. Она лежит в основе организации учета и анализа производственных затрат, калькулирования себестоимости продукции.

Как уже было рассмотрено выше, для целей калькулирования себестоимости на предприятии АО «Аркада» затрат подразделяются по экономическим элементам на следующие группы:

– прямые расходы на сырье и материалы, которые занимают большой удельный вес в себестоимости продукции. Основным исходным сырьем для производства продукции являются: медь, алюминий, свинец, никель, олово, марганец, магний, слитки и заготовки из металлов и сплавов, лом и отходы цветных металлов и сплавов и другие виды цветных и редких металлов, входящие в состав сплавов.

– прямые затраты на рабочую силу – это оплата труда производственных рабочих, непосредственно участвующих в изготовлении продукции. Заработная плата обслуживающего персонала не является прямыми затратами на рабочую силу и включается в состав накладных расходов.

– накладные расходы определяются как все затраты, идущие на производство, за вычетом прямых затрат на материалы и оплату труда. К их числу, помимо прочего, относятся амортизационные расходы, арендная плата, страховые взносы, коммунальные услуги, расходы вследствие простоя и др.

По данным статьям производится калькулирование себестоимости.

Для исчисления производственной себестоимости продукции необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и на какие цели эти затраты произведены, т.е. учитывать затраты по направлениям, по отношению их к технологическому процессу. Для этого существует разделение затрат на переменные и постоянные.

Под переменными понимают затраты, общая сумма которых изменяется с изменением степени загрузки производственных мощностей или объемов производства.

На предприятии АО «Аркада» к ним относятся: затраты на сырье и основные материалы, топливо и энергию на технологические цели, заработная плата основных производственных рабочих. В расчете на единицу продукции указанные затраты неизменны.

Что касается учета производственных накладных расходов, то здесь можно говорить о двух подходах с позиции применения «директ-костинга».

Первый подход связан с калькулированием только ограниченной себестоимости, когда в учете по подразделениям, местам возникновения затрат между ними распределяются только переменные производственные накладные расходы. Постоянные же расходы не распределяются, а общей суммой списываются на дебет счета результатов. Такой подход вызывает необходимость ведения по подразделениям двух счетов для учета производственных накладных расходов: «Постоянные производственные накладные расходы» и «Переменные производственные накладные расходы». При таком подходе значительно снижается трудоемкость учетных работ, связанных с расчетами по распределению накладных расходов.

Кроме того, нужно отметить, что при таком подходе можно вообще не собирать постоянные расходы на счетах производственных подразделений, а прямо списывать их со счетов расходов на счет результатов. Но так как учет накладных расходов производственным подразделениям связан не только с методикой их распределения, но и с контролем за эффективностью работы подразделений, то применение счета постоянных производственных накладных расходов желательно.

Второй подход, который представляется более приемлемым для предприятия АО «Аркада», состоит в использовании принципа деления производственных накладных расходов на постоянные в учете полной себестоимости. В этом случае и постоянные, и переменные производственные накладные расходы закрываются на счет производства.

Величину постоянных расходов устанавливают по смете исходя из объема деятельности подразделения, ориентированного на нормальную загрузку производственных мощностей предприятия.

Использование отдельных группировок постоянных и переменных производственных накладных расходов в учете полной себестоимости связано с взаимным распределением накладных расходов вспомогательных подразделений и последующим их отнесением на основные подразделения. Постоянные накладные расходы включают в расчет распределения, принимая во внимание фактический объем деятельности, а переменные накладные расходы включают в расчет полностью.

На предприятии АО «Аркада» в совокупности накладных расходов к постоянным затратам относят амортизацию производственного оборудования, арендную плату, проценты на заемный капитал, заработную плату администрации предприятия, остальные нижеперечисленные расходы переменные и должны учитываться в составе переменных затрат:

* + - затраты по ремонту оборудования;
    - затраты по содержанию и эксплуатации оборудования;
    - содержание цехового персонала, включая отчисления от оплаты труда;
    - расходы по содержанию лабораторий.

Разделение затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу продукции. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от роста производства продукции, но рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет осуществления организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете на единицу выпускаемой продукции. Кроме того, данную группировку затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, при выборе экономической политики организации.

2. Калькулирование усеченной себестоимости по продуктам или по центрам ответственности.

Для данного предприятия можно построить как учет по носителям затрат, так и учет по местам возникновения затрат, поскольку можно калькулировать как само изделие, так и себестоимость процесса в каждом цехе, являющемся местом возникновения затрат.

Организация учета по местам возникновения затрат дает возможность:

– контролировать формирование затрат;

– обоснованно распределить косвенные затраты по носителям затрат.

Для решения первой задачи места возникновения затрат должны совпадать с центрами ответственности за затраты. Степень детализации данных мест не регламентируется и определяется экономической целесообразностью и потребностями управления на данном конкретном предприятии.

Вторая задача обуславливает необходимость разделения затрат на постоянные и переменные. Это возможно только на уровне мест возникновения затрат, поскольку лишь так можно определить, как ведут себя затраты различных видов в зависимости от изменения объема производства.

По сути дела, при организации учета в разрезе мест возникновения затрат по системе «директ-костинг» исчезает само понятие косвенных расходов, так как накладные расходы мест возникновения затрат становятся прямыми по отношению к конкретному месту возникновения затрат. Таким образом, при системе «директ-костинг» затраты в местах возникновения затрат подразделяются только на постоянные и переменные. Поэтому этот элемент системы учета затрат и результатов дает информацию для калькулирования себестоимости носителей затрат только по переменным затратам. Это позволяет оперативно контролировать затраты и результаты на разных уровнях и оценивать деятельность каждого подразделения.

Центр финансовой ответственности – структурное подразделение или группа подразделений:

* осуществляющих операции, конечная цель которых – оптимизация прибыли;
* способных оказывать непосредственное воздействие на прибыльность;
* отвечающих перед вышестоящим руководством за реализацию установленных целей и соблюдение уровней расходов в пределах установленных лимитов.

Наиболее распространенным в публикациях является выделение ЦФО исходя из объема полномочий и ответственности:

* центр затрат – это структурное подразделение или группа подразделений предприятия, руководители которых отвечают только за затраты;
* центр дохода – это структурное подразделение или группа подразделений предприятия, которые отвечают только за выручку от продаж продукции, товаров, услуг и за затраты, связанные с их сбытом;
* центр прибыли – это структурное подразделение или группа подразделений предприятия, которые ответственны за финансовые результаты своей деятельности;
* центр инвестиций – это структурное подразделение или группа подразделений предприятия, которые несут ответственность не только за выручку и затраты, но и за капиталовложения;
* центр контроля и управления – это сфера или участок деятельности, несущие ответственность за конкретные виды работ и их результаты. Эти центры часто имеют лишь затраты, которые трудно соизмерять с контролируемыми ими результатами.

Для предприятия АО «Аркада» можно предложить вариант выделения следующего центра ответственности – центра затрат, которыми являются отдельные службы предприятия.

1. Центры затрат производства АО «Аркада».
2. Центры затрат продажи –.
3. Центр затрат административного управления.

В коммерческих организациях немаловажное значение имеет деление ЦФО исходя из выполняемых ими задач и функций:

1) основные центры ответственности занимаются непосредственным производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг для потребителей. Их затраты напрямую списываются на себестоимость продукции. К таким центрам, на предприятии можно отнести участки и цеха основного производства, отдел сбыта;

2) вспомогательные центры ответственности существуют для обслуживания основных центров ответственности. Затраты этих центров сначала распределяют по основным центрам ответственности, а уже потом в составе суммарных затрат основных центров включаются в себестоимость продукции, работ, услуг, оказываемых потребителям. К таким центрам а АО «Аркада» можно отнести административно-хозяйственный отдел, ЦЗЛ, ремонтный цех, транспортный цех и т.д.

Центры ответственности по степени совпадения с местом возникновения затрат подразделяются на совпадающие и не совпадающие. Места возникновения затрат определяют как структурные единицы и подразделения, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов и в рамках которых организуется планирование, нормирование и учет издержек производства в целях контроля и управления затратами, а также внутренний хозяйственный расчет.

Местами возникновения затрат для предприятия АО «Аркада» являются производственные цеха предприятия:

* + - литейно-волочильный цех;
    - прокатный цех;
    - цеха вспомогательных производств;
    - административно-управленческие службы предприятия.

Рассмотрим порядок калькулирования ограниченной себестоимости в разрезе места возникновения затрат на примере уже вышерассмотренного вида продукции, изготавливаемого предприятием: сплава ЛН-70–2 в литейно-волочильном цехе. Для расчета ограниченной себестоимости в разрезе носителей затрат необходимо суммировать переменную себестоимость продукции литейно-волочильного цеха и усеченную стоимость дальнейшей обработки в прокатном цехе. Постоянные затраты в прокатном цехе составили 44829 тенге. Совокупные постоянные затраты – 121372,7 тенге.

Таблица 10 – Учет затрат на производство сплава ЛН-70–2 по месту возникновения

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Вид затрат | Сумма |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Абсолютно-переменные затраты: | 2210018,2 |
| 1.1 | Сырье и материалы | 1968511 |
| 1.2 | Заработная плата | 201256 |
| 1.3 | Социальный налог | 40251,2 |
| 2 | Переменные накладные расходы: | 193773,1 |
| 2.1 | Затраты ЦЗЛ | 41345 |
| 2.2 | Затраты ремонтного цеха | 25436 |
| 2.3 | Затраты транспортного цеха | 18745 |
| 2.4 | Ремонт ОС | 25414 |
| 2.5 | Расход ГСМ и прочих материалов | 50677 |
| 2.6 | Услуги сторонних организаций | 32156,1 |
| 3 | Переменная себестоимость | 2403791,3 |
| 4 | Постоянные накладные расходы: | 76543,7 |
| 4.1 | Амортизация ОС | 76543,7 |
| 5 | Полная себестоимость 47 тонн сплава, тенге | 2480335 |
| 6 | Полная себестоимость 1 тонны сплава, тенге | 52773,09 |

3. С учетом затрат по носителям затрат тесно связан учет результатов по ним. Если учет результатов по носителям затрат базируется на исчислении полной себестоимости, то выявляется так называемый нетто-доход; если результат основан на учете частичных затрат, то определяется брутто-доход на изделие. Маржинальный доход – это разница между выручкой от продажи продукции и ее неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным расходам. В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия. После вычитания из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель операционной прибыли.

Таблица 11 – Учет результатов по носителю затрат: лента из сплава ЛН-70–2

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Тыс.тенге |
| Отпускная цена на 1 единицу | 73023,5 |
| Переменная себестоимость всей продукции: 47 тонн сплава, тг | 2624310,3 |
| Переменная себестоимость единицы: 1 тонны | 55836,4 |
| Маржинальный доход | 17187,1 |
| Постоянные расходы на единицу | 2575,17 |
| Операционная прибыль | + 14611,9 |

Если учесть, что за анализируемый период было реализовано 47,132 тонн, то учет результатов за период определяется путем умножения результатов по носителю затрат на количество реализованной продукции. Учет результатов за период представлен в таблице 12.

Таблица 12 – Отчет о прибылях и убытках

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Тыс.тенге |
| Выручка от реализации за период | 3441743,6 |
| Переменная себестоимость реализованной продукции | 2631681,2 |
| Сумма маржинального дохода | 810062,4 |
| Постоянные затраты за период | 121372,7 |
| Операционная прибыль | +688689,7 |

Как видно из таблиц 11, 12 при системе «директ-костинг» схема построения отчетов о прибылях и убытках многоступенчатая. В ней содержатся два финансовых показателя: маржинальный доход и прибыль.

Одной из проблем, решаемых при постановке управленческого учета на предприятии АО «Аркада», является определение механизма взаимодействия управленческого и финансового учета. Здесь возможны различные варианты сосуществования. Ведение управленческого учета в единой системе счетов с финансовым учетом может быть организовано при условии, что принципы, принятые в управленческом и финансовом учете, совпадают, чего на практике может и не быть, или в управленческом учете используются принципы директ-костинга, а в финансовом – осуществляется учет полной себестоимости.

На предприятии АО «Аркада» ведение управленческого учета осуществляется в единой системе счетов с финансовым учетом.

Порядок отражения операций на бухгалтерских счетах в условиях системы «директ-костинг» следующий. Прямые условно-переменные расходы собираются в бухгалтерском учете на счетах 8100 «Основное производство» и 8300 «Вспомогательные производства». Косвенные условно-переменные расходы предварительно накапливаются на счете 8400 «Накладные расходы», а затем ежемесячно переносятся на счета 8100 «Основное производство» и 8300 «Вспомогательные производства». Условно-постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 7210 «Административные расходы», а в части сбытовых расходов – на счете 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг».

Суммы фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 8100 «Основное производство» в дебет счетов 1320 «Готовая продукция» или 7010 «Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг».

Условно-постоянные расходы, собранные на счетах 7110, 7210 в конце каждого отчетного периода полностью списываются на счет 5610 «Итоговая прибыль» в уменьшение итогового дохода.

Следующим важным этапом постановки системы директ-костинг является разработка процедур анализа, контроля и принятия решений на основе получаемой информации. На данном этапе определяется порядок проведения анализа, расчета необходимых аналитических показателей, предоставления информации руководству, возможные направления использования информации руководством. Для регламентации этих процессов может быть создан блок внутренних стандартов предприятия, утвержденный приказом руководителя предприятия.

При этом необходимо помнить, что от наличия на предприятии отлаженной системы составления и представления внутренней отчетности, построенной с использованием расчета сумм покрытия, а также современных принципов «директ-костинга» – многоступенчатого учета и учета по центрам ответственности, напрямую зависит возможность организации и проведения анализа в системе «директ-костинг».

Одной из этих особенностей организации анализа является анализ взаимосвязи объема производства себестоимости и прибыли на базе маржинального подхода.

Необходимым условием получения прибыли является определенная степень развития производства, обеспечивающая превышение выручки от реализации продукции над затратами по ее производству и сбыту. Главная факторная цепочка, формирующая прибыль, может быть представлена схемой: «Затраты – объем производства – прибыль».

Предприниматели, начинающие новый вид хозяйственной деятельности или развивающие и расширяющие уже существующее производство, приступающие к выпуску новой продукции или предоставлению нового вида услуг должны знать, когда их деятельность будет безубыточной. А для этого они и привлеченные ими специалисты должны владеть методикой анализа безубыточности, цель которого – установить, что произойдет с финансовыми результатами, если определенный уровень объема производства изменится.

Объем производства – один из главнейших факторов изменения совокупных издержек, выручки от реализации и дохода ют основной деятельности. Вот почему в управлении выпуском продукции большое значение имеет оценка фактического выпуска в пределах производственной мощности, т.е. в границах максимальный – минимальный» объем производства. Сопоставление с минимальным, безубыточным объемом позволяет оценить степень или зону «безопасности» предприятия и при отрицательном значении «безопасности» снять с производства отдельные виды продукции, изменить условия производства и тем самым снизить издержки или прекратить производство продукции.

Сравнение достигнутого объема выпуска с максимальным объемом, определяемым производственной мощностью предприятия, позволяет оценить возможности роста дохода при увеличении объема производства, если увеличатся спрос или доля предприятия на рынке. Отсюда важным управленческим решением является правильное обоснование производственной мощности предприятия и установление, при каких объемах выпуска продукции производство будет рентабельным, а при каких не будет давать дохода. «Эта информация, – пишет В.К. Радостовец, – позволяет предприятию оценить свои возможности в ценообразовании в условиях конкуренции, определить предел «безопасности» своей деятельности».

Имея такую информацию, руководство предприятия может управлять издержками производства при изменении условие конкуренции на рынке.

В основе маржинального анализа лежит деление совокупности затрат по снабжению, производству и реализации продукции на постоянные и переменные.

Задачи маржинального анализа:

* определение точки безубыточности;
* определение количества единиц продукции, которая надо реализовать для получения запланированной прибыли;
* установление цены продукции, позволяющей обеспечить спрос и прибыль на запланированном уровне;
* выбор наиболее эффективных технологий производства;
* принятие оптимального производственного плана.

Информация о взаимосвязи объема производства, себестоимости и прибыли становится значительно полезнее для целей планирования и принятия решений, если она представлена в виде графиков, поэтому для наглядного представления взаимосвязи общих, переменных и постоянных издержек с доходом от реализации продукции, маржинальным доходом и доходом от основной деятельности используется графический метод.

В прямоугольной системе координат строится график зависимости себестоимости и дохода от количества единиц выпущенной продукции. По вертикали откладываются данные о себестоимости и доходе, а по горизонтали – количество единиц продукции.

В точке критического объема производства нет прибыли и нет убытка. Справа от нее – область чистых прибылей. Для каждого значения Q чистая прибыль определяется как разность между величиной маржинального дохода и постоянных расходов.

Слева от критической точки область чистых убытков, которая образуется в результате превышения величины постоянных расходов над величиной маржинального дохода.

Точка критического объема производства расположена выше, если приращение постоянных расходов будет интенсивнее, чем степень прироста маржинального дохода.

Затраты

Выручка

Суммарные затраты

Переменные затраты

Постоянные

затраты

Область прибыли

Объем производства

Точка безубыточности

Рисунок 5 – График взаимосвязи объема производства, себестоимости и прибыли

В точке критического объема производства имеем:

*q \* p – q \* v – c = 0,*

где q – объем производства продукции в критической точке;

p – цена единицы продукции;

v – удельные переменные затраты на единицу продукции;

c – постоянные расходы.

Точка безубыточности способствует определению так называемой «кромки безопасности», которая определяется как разность между точкой безубыточности и ожидаемым объемом реализации и показывает, насколько может снизиться объем реализации продукции до того, как предприятие начнет получать убытки:

*Кб = Qo – Qk,*

где Qo – ожидаемый объем реализации;

Qk – критический объем выпуска.

При анализе безубыточности используют не только графический, но и математический подход к отражению об обработке исходной информации о затратах и результатах производственно-коммерческой деятельности предприятия. При разработке и применении математических формул следует иметь в виду, что постоянные затраты являются постоянной совокупной величиной для всего объема производства, а переменные отражают затраты на единицу продукции и изменяются в зависимости от изменения объема производства. Следовательно, удельная прибыль в расчете на единицу продукции также будет изменяться в зависимости от уровня производства.

На чистую прибыль влияют следующие факторы:

* объем произведенной или реализованной продукции;
* цена единицы реализованной продукции;
* переменные затраты на производство, реализацию и управление;
* постоянные затраты, связанные с производством, реализацией и управлением предприятием.

Прежде всего, необходимо определить объем производства и реализации, при котором предприятие обеспечивает возмещение всех затрат.

Точка безубыточности – это такой объем продукции, при реализации которого доход покрывает совокупные затраты. В этой точке доход не позволяет предприятию получить прибыль, но и убытки тоже отсутствуют. В соответствии с чем, согласно формуле 9, точка безубыточности будет на следующем уровне производства:

*c + vq = pq – ДN*.

Поскольку доход от реализации = O, то:

*pq = c + vq*.

Для определения точки безубыточности можно также использовать показатель валового, или маржинального дохода. К определению этого показателя приводятся различные подходы: «разница между продажной ценой и удельными переменными затратами называется валовым доходом на единицу продукции» или «из цены продажи продукции вычитаются переменные расходы или частичная себестоимость продукции и определяется маржинальный доход». Во всех случаях его расчет и использование основаны на том, что в предполагаемом диапазоне производства цена продукции и удельные переменные затраты постоянны. Следовательно, и разница между продажной ценой и переменными затратами на единицу продукции должна быть постоянна. Для обеспечения безубыточности производства эта разница, или маржинальный доход, должна покрыть постоянные затраты.

Точка безубыточности находится по формуле:

,

где Тб – точка безубыточности;

Спз – совокупные постоянные затраты;

dm – маржинальный доход.

На основании вышеизложенного, можно определить формулу безубыточности:

,

где qкр – критический объем производства или точка безубыточности;

Спз – совокупные постоянные затраты;

dm – маржинальный доход, DE, dm = p – v.

Анализ безубыточности можно использовать при планировании целевой прибыли и объемов производства. Метод маржинального дохода позволяет быстро определить, какой объем продукции предприятию необходимо произвести и реализовать для получения желаемой величины прибыли в планируемом периоде. Очевидно, что дохода от реализации продукции должен быть достаточно высокой и обеспечивать покрытие всех затрат и получение запланированной прибыли. Так как прибыль равна разности между доходом от реализации продукции и затратами, доход будет равен сумме прибыли и совокупных затрат, которые складываются из постоянных и общих переменных затрат, или:

*pq = np + c + vq;*.

Отсюда:

dm *= np + c*.

Таким образом, маржинальный доход – совокупная прибыль должна, во-первых, покрывать постоянные затраты и, во-вторых, быть достаточной для получения запланированной прибыли. Но так как MR = p – v, плановое количество продукции, которая предприятие должно произвести для получения необходимой прибыли, можно рассчитать по формуле:

,

где Опл – плановое количество продукции.

Таким образом, в условиях постоянно развивающегося рынка администрация и менеджеры должны всегда иметь под рукой оперативную информацию о том, во что же обходится предприятию производство продукции, оказание услуг, осуществление того или иного вида деятельности вне зависимости от того, каков размер оклада у директора или главного бухгалтера, каковы затраты на содержание офисов или другие подобные управленческие расходы. Поэтому сегодня часто в теории и практике управления себестоимостью и прибылью декларируется и применяется следующий принцип, самая точная калькуляция изделия не та, которая наиболее полно после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия, а та, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции, выполнением работ и услуг.

Система «директ-костинг» заостряет внимание руководства предприятия на изменении маржинального дохода по предприятию в целом и по различным изделиям. Она позволяет учитывать изделия с большой рентабельностью, чтобы переходить в основном на их выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных косвенных расходов на себестоимость конкретных изделий. За счет сокращения статей себестоимости упрощается ее нормирование, учет, контроль и к тому же улучшается учет и контроль условно – постоянных, накладных расходов, поскольку их сумма за данный конкретный период показывается в отчете о прибылях и убытках отдельной строкой, что наглядно демонстрирует их влияние на величину прибыли предприятия.

# **3. Совершенствование методики определения, учета и анализа прибыли на отечественных предприятиях**

## **3.1 Проведение анализа безубыточности на предприятии**

При планировании производственной деятельности часто используют анализ «затраты – объем – прибыль». Если определен объем производства, то в соответствии с портфелем заказов благодаря этому анализу можно рассчитать величину затрат и продажную цену, чтобы организация могла получить определенную величину прибыли, как балансовую, так и чистую. При помощи данных анализа легко просчитать различные варианты производственной программы, когда изменяются, например, затраты на рекламу, цены на продукцию или поставляемые материалы, структура производства. Иначе говоря, анализ «затраты – объем – прибыль» позволяет получить ответ на вопрос, что мы будем иметь, если изменится один параметр производственного процесса или несколько таких параметров.

Анализ соотношения «затраты – объем – прибыль» – один из самых мощных инструментов системы «директ-костинг». Анализ «затраты – объем – прибыль» позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными затратами, постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Главная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит маржинальному доходу.

Таблица 13 – Исходные данные для анализа критического объема производства

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Сумма |
| 1 | 2 |
| Переменная себестоимость единицы: 1 тонны, тенге | 55836,4 |
| Диапазон деловой активности, тыс. тенге | от 1 до 60 |
| Постоянные издержки в этом диапазоне | 121372,7 |
| Общие переменные затраты, тенге | 2631681,2 |
| Общие издержки, тенге | 2753053,9 |
| Цена единицы продукции, тенге | 73023,5 |

Подставив в приведенные выше формулы исходные данные, определим критическую величину объема производства, дохода от реализации продукции, величину постоянных затрат, цену реализации и уровень минимального маржинального дохода.

1. Расчет критического объема производства по формуле 13:



Критический объем производства в натуральном выражении составляет 7,06 тонны.

Точку безубыточности можно рассчитать также в денежных единицах. Для этого нужно умножить количество единиц продукции в точке безубыточности на цену единицы продукции: 7,06 х 73023,5 = 515545,9 тенге.

Точка безубыточности – это такая выручка от реализации, при которой предприятие уже не имеет убытков, но еще не имеет и прибылей. Результата от реализации после возмещения переменных затрат в точности хватает на покрытие постоянных затрат, и прибыль равна нулю.

В профессиональной литературе точку безубыточности в денежном выражении называют критической величиной дохода от реализации продукции, расчет которой осуществляется по формуле, приведенной ниже.

2. Расчет критической величины дохода от реализации продукции:

,

Таким образом, доход от реализации продукции в точке безубыточности составляет 515680,9 тенге.

3. Расчет критического уровня постоянных затрат:

*С = q х dm* = 7,06 х 17187,1 = 121340,9.

Для нашего примера критический уровень постоянных затрат составляет 121340,9 тенге.

5. Расчет уровня минимального маржинального дохода в процентах к доходу от реализации:



6. Расчет уровня минимального маржинального дохода процентах к цене реализации:

б) dm в% к P = 

При постоянных значениях маржинального дохода и цены реализации их соотношение также будет постоянным, что подтверждает соответствие этих расчетов с уровнем минимального маржинального дохода в процентах к доходу от реализации продукции в точке безубыточности.

Постоянные затраты представляют собой постоянную совокупную величину, а издержки на единицу продукцию изменяются в зависимости от уровня производства. В результате доход на единицу продукции также изменяется в зависимости от объема производства.

Доход от основной деятельности на единицу продукции не будет постоянной при равных уровнях производства. Поэтому исчисление постоянных издержек на единицу продукции лишено смысла. Но при анализе постоянных затрат необходимо обратить серьезное внимание на показатель, который в профессиональной литературе носит следующие названия: «операционный рычаг», «производственный леверидж».

Термин «рычаг» в технике означает средство, с помощью которого можно поднять или передвинуть тяжелый предмет с наименьшими усилиями. «В приложении к экономике, – пишет В.В. Ковалев, – он практикуется как некоторый фактор, небольшое изменение которого может привести к существенному изменению ряда результативных показателей».

Одним из мер операционного рычага является доля постоянных затрат в общих затратах предприятия. Чем выше доля постоянных затрат, тем в большей степени варьирует соответствующий показатель дохода, в частности операционный доход, который в международной практике носит название «прибыль до вычета процентов и налогов». Если у предприятия высокий уровень операционного рычага, его доход очень чувствителен к изменениям объема реализации, незначительное изменение которого приводит к значительному изменению дохода.

В нашем случае у предприятия очень низкая доля постоянных затрат – 3% по отношению к совокупным затратам, что негативно характеризует его деловую активность и эффективность деятельности.

Для наглядного представления взаимосвязи общих, переменных и постоянных издержек с доходом от реализации продукции, маржинальным доходом и доходом от основной деятельности используем графический метод. По вертикали декартовых координат отложим данные о себестоимости и доход от реализации продукции, а по горизонтали – количество производимой продукции в натуре.

Приведенному графику можно дать следующую интерпретацию. Там, где пересекаются линии дохода от реализации и себестоимости, достигается состояние безубыточности, поскольку общий доход в этой точке в размере 515545,9 тенге является достаточным для того чтобы покрыть постоянные затраты в размере 121340,9 тенге и переменные затраты в размере 394205 тенге.

При объеме реализации ниже этой точки предприятие не может покрыть все затраты, и следовательно, оно получит не доход, а убытки. Напротив, при объеме реализации большем, чем критический, результат будет положительным, т.е. деятельность предприятия становится доходной.

Зона убытков в графике расположена слева, а зона доходов – справа от критической точки объема производства. Оценивая релевантный ряд в графике от 0 до 60 тонн, можно сделать вывод, что каждая единица продукции, произведенная и реализованная сверх 7,06 тонн, будет приносить предприятию 17187,1 тенге маржинального дохода, который равен цене реализации за вычетом переменных издержек.

200

400

600

800

1000

1200

1400

1600

1800

2000

2200

2400

2600

2800

3000

3200

3400

3600

3800

5

10

15

20

255

30

35

40

45

50

55

60

47,132 тонн

7,06 тонн

Зона убытков

Точка критического

объема производства

Зона доходов

Переменные

Затраты, V

Постоянные затраты, C

Объем продукции, тонн

К

ДN

Рисунок 6 – График безубыточности

Таким образом, для обеспечения безубыточности производства маржинальный доход должен покрывать постоянные затраты.

В нашем примере маржинальный доход на единицу продукции составляет 17187,1 тенге, постоянные затраты 121372,7 тенге. Чтобы заработать маржинальный доход, покрывающий постоянные затраты, необходимо реализовать 7,06 тонн ленты из сплава ЛН-70–2. После этого, на каждую тонну предприятие сможет получать 17187,1 тенге маржинального дохода. Поскольку эта величина постоянна, она чрезвычайно полезна для выражения взаимосвязи между доходом от реализации продукции и затратами при любом объеме продаж. При каждом изменении объема реализации продукции на 1 тонну величина дохода от основной деятельности изменяется на 17187,1 тенге.

Важным моментом в управленческой деятельности является процесс принятия решений, в ходе которого определяются тактика и стратегия развития предприятия.

При использовании метода маржинального дохода можно определить объем реализации, необходимый для получения заданной величины дохода, можно также принимать решения об оптимизации цен на производимую продукцию. Рассмотрим процесс принятия данных управленческих решений на основе информации о маржинальном доходе.

## **3.2 Перспективы использования метода «директ-костинг» для принятия оптимальных управленческих решений**

В условиях рыночной экономики установление цены на производимую продукцию и оказываемые услуги имеет особое значение. Определение цены заключается в возможности изучения положения на рынке в целом и в предсказании реакции потребителя на предлагаемый товар и его цену. Устанавливая цену, в первую очередь необходимо задумываться о том, будет ли спрос на продукцию по предполагаемой цене. Если цена станет слишком высока и товар не будет пользоваться спросом у покупателей, то продавец будет вынужден постепенно снижать ее до уровня, удовлетворяющего покупателей, с одновременным снижением издержек по производству данного продукта.

Существует несколько подходов к формированию цены в условиях рыночной экономики. Один подход – назначить такую цену, которая привлечет покупателей; другой – использовать цены конкурентов, чтобы установить для себя определенную границу цен; третий – использовать информацию о себестоимости продукции, с тем чтобы определить порог рентабельности, величину переменных затрат и маржинального дохода.

В управленческом учете используют два термина: «долгосрочный нижний предел цены» и «краткосрочный нижний предел цены».

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую минимальную цену можно установить, чтобы покрыть полные затраты предприятия на производство и реализацию продукции. Этот предел соответствует полной себестоимости продукции.

Краткосрочный нижний предел цены – это та цена, которая способна покрыть лишь переменную часть издержек. Иными словами, это себестоимость, рассчитанная по переменным издержкам. Руководители российских предприятий, как правило, недооценивают значение данного показателя.

Очень часто бывают ситуации, когда при недостаточной загруженности производственных мощностей привлечение дополнительных заказов оправданно, даже при цене, величина которой не покрывает всех издержек. Снижать цену на такие заказы можно до ее краткосрочного нижнего предела.

Как уже было рассмотрено выше АО «Аркада» производит металлопрокатную продукцию, оптовая цена ленты из сплава ЛН-70–2 – 73023,5 тенге за тонну. При этом постоянные затраты составляют 2575,2 тенге, а переменные – 55836,4 тенге. Полная себестоимость одного изделия равна 58411,6 тенге. Таким образом, удельная прибыль составляет 14611,9 тенге за тонну.

Производственная мощность организации – 60 тонн прокатной продукции данного вида в месяц. Фактический объем производства составляет 48–50 тонн за месяц, т.е. производственные мощности загружены не полностью и имеются резервы по дальнейшему наращиванию объемов производства. Организация не может увеличивать объем производства из-за трудностей со сбытом.

Предприятие получает предложение подписать контракт на производство дополнительной партии ленты из сплава ЛН-70–2 в количестве 10 тонн по цене 57500 тенге. Руководство организации должно решить, принять или отклонить полученное предложение.

На первый взгляд, организация должна отказаться, ведь цена контракта ниже полной себестоимости изделия. Но нельзя сразу занимать такую позицию без экономического обоснования.

В связи тем, что речь идет о дополнительном заказе, все постоянные косвенные расходы уже заложены в себестоимость и участвуют в калькуляции фактического объема производства продукции. Учитывая, что в рамках определенной масштабной базы постоянные расходы не меняются при изменениях объемов производства, подписание контракта не приведет к их росту.

Таким образом, принимая решение в отношении дополнительного заказа, предлагаемую цену нужно сравнивать с суммой переменных издержек, а не с полной себестоимостью продукции. В нашем случае переменные издержки, необходимые для производства 1 тонны ленты, составляют 55836,4 тенге. С учетом цены контракта поступившее предложение выгодно предприятию, и каждая тонна продукции, реализованная в рамках дополнительного контракта, принесет предприятию дополнительную прибыль в размере 1663,6 тенге.

Иногда привлечение дополнительных заказов может быть оправданно, даже если их оплата не покрывает полностью издержек по их выполнению.

Такие управленческие решения разрушают традиционные представления о том, что в основе цены непременно должна лежать полная себестоимость продукции.

В реальной действительности цены меняются, и влияние от их изменения необходимо правильно оценить. Для этого применяется чувствительный анализ, использующий прием «что будет, если». Данный прием предполагает ответ на вопрос, как изменится результат, если первоначально спроектированные данные не будут достигнуты или изменится ситуация с допусками. В контексте анализа соотношения «затраты – объем – прибыль» чувствительный анализ даст ответы на вопрос, какова будет прибыль, если объемные показатели отклонятся от запланированных или какая будет прибыль, если удельные переменные расходы возрастут на 10%?

Инструментом анализа чувствительности является маржа безопасности, т.е. та величина выручки, которая находится за критической точкой. Ее сумма показывает, до какого предела может упасть выручка, чтобы не было убытка.

Рассмотрим пример анализа чувствительности. Удельный маржинальный доход и критическая точка зависят от изменения переменных расходов. В вышерассмотренном примере, в переменную себестоимость продукции входит стоимость услуг сторонних организаций. Допустим, стоимость данных услуг поднялась до 45000 тенге, что повысило общую переменную себестоимость до 2644525,1 тенге за выпуск. При этом продажная цена не изменилась и осталась на уровне 73023,5 тенге. Удельный маржинальный доход упадет в этом случае до 16914,6 тенге, и критическая точка, рассчитываемый по формуле 10 поднимется с 7,06 тонны до 7,18 тонн.

Степень контроля за величиной переменных расходов различна в зависимости от объема продаж, что объясняется психологией менеджеров. Когда наблюдается бум, управляющие склонны наращивать объем производства и реализации, а при спаде они начинают следить за затратами. При снижении объема продаж обычно уменьшают отпускные цены и увеличивают коммерческие расходы, в то же время делается попытка повысить производительность труда, снизить текучесть кадров и заготовить ресурсы по более низким ценам. Это одна из причин ограничения применения анализа соотношения «затраты – объем – прибыль», так как при его построении допускается прямо пропорциональная зависимость величины переменных расходов от объема и не принимается во внимание вышеописанная психология менеджеров.

Постоянные расходы не статичны от года к году. Они могут быть намеренно увеличены для обеспечения более прибыльной комбинации производства и распределения, эти изменения отразятся на выручке, переменных и постоянных расходах. Например, можно увеличить расходы по продаже, заменив реализацию через оптовиков на прямую, непосредственно на рынке. Эта комбинация дает возможность повысить отпускную цену. Может быть приобретено более современное оборудование с целью сокращения удельных переменных расходов. Но в некоторых случаях более мудрым будет решение о сокращении постоянных расходов, например замена розничной торговли на оптовую.

После того как сделаны основные предложения по изменениям в постоянных расходах, менеджер прогнозирует вызванные этим предложением изменения прибыли и удельной маржи. Управленческий учет непрерывно анализирует поведение затрат и периодически определяет точку перелома.

Постоянные расходы являются константой только по отношению к данному уровню деятельности и в данный период времени. Предприятия редко достигают 100%-ного использования мощностей, поэтому, когда планируются радикальные изменения объема, многие постоянные расходы приводят к «непредвиденным потерям» в результате управленческих действий. Удар, нанесенный постоянным расходам, снижает критическую точку и дает возможность фирме выдержать большое снижение объема, прежде чем появятся убытки.

Уровень маржинального дохода часто помогает менеджерам решать, какую продукцию протолкнуть, а какую нет, или терпеть ее, потому что выручка от ее продажи способствует реализации другой продукции.

Маржинальный доход лежит в основе управленческих решений, связанных с сокращением производства. В пределах краткосрочного периода, если продукт приносит дохода больше, чем его переменные расходы, он вносит вклад в общую прибыль. Эта информация поступает мгновенно, если используется маржинальный подход. При традиционном подходе трудно получить релевантную информацию, но менеджер может быть введен в заблуждение себестоимостью единицы продукции, которая несет в себе элемент постоянных расходов.

Маржинальный доход может быть использован при выборе альтернатив, которые могут возникнуть при обсуждении снижения цены, проведении специальных рекламных компаний, использовании премий, стимулирующих объем реализации. Обычно высокий рейтинг маржинального дохода служит стимулом к улучшению потенциального чистого дохода от реализации. Снижение рейтинга говорит о необходимости увеличения объема продаж, чтобы покрыть дополнительные расходы по стимулированию реализации.

Когда ожидаемая прибыль согласована, определение ее размера может быть быстро обеспечено подсчетом числа единиц, которые необходимо продать. Эти вычисления легко сделать, разделив сумму постоянных расходов и ожидаемой прибыли на удельный маржинальный доход.

Решения часто принимаются для того, чтобы выявить, использование каких материалов или машин наиболее выгодно может обеспечить максимально высокую прибыль. Маржинальный подход представляет данные для выявления продукции, дающей наибольший маржинальный доход.

Сторонники этого подхода утверждают, что исчисление себестоимости на этой основе позволяет менеджерам лучше понять взаимное поведение затрат, объема, цены, прибыли и быть более мудрыми в политике цен. В конечном итоге максимальная цена устанавливается спросом. Минимальная временная цена иногда устанавливается на основе величины переменных расходов и необходимости реализации.

Таким образом, маржинальный доход играет весьма активную роль, сигнализируя об общем уровне рентабельности как всего производства, так и отдельных изделий.

Чем выше разница между продажной ценой изделий и суммой переменных затрат, тем выше маржинальный доход и уровень рентабельности. Деление издержек на постоянные и переменные имеет важное значение для управления и анализа деятельности предприятия.

# **Заключение**

Проведенное исследование убедило в многоаспектности избранной темы дипломной работы и позволило сделать основные выводы.

В условиях рыночной экономики повышается роль бухгалтерского учета, доминирующее место в котором занимает учет затрат и калькулирование себестоимости продукции. В практике работы западных компаний и фирм этот наиболее емкий участок бухгалтерского учета выделен в производственный учет, организация которого осуществляется различными системами: попроцессная, позаказная, попередельная, нормативная, «стандарт-костинг», «директ-костинг».

Совокупность процедур расчета норм, составления до начала производства стандартных калькуляций, учета фактических затрат с выделением отклонений от стандартов получила название системы «стандарт-костинг». Она имеет как достоинства, так и недостатки, но позволяет достаточно эффективно управлять прямыми затратами. Основой системы служат стандарты: идеальные, нормальные, текущие, базисные, теоретические, прошлого среднего и нормального исполнения, практические и ожидаемые.

«Директ-костинг» – система, которая построена на обобщении прямых затрат по видам готовых изделий; списании косвенных затрат на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли. Основой управления затратами при этой системе является деление затрат на переменные и постоянные. При этом основное внимание уделяется управлению постоянными расходами и калькулированию себестоимости по ограниченным затратам. Главной особенностью системы «директ-костинг» выступает составление отчета о прибылях и убытках по методу маржинального дохода.

В большинстве компаний и фирм стран с развитой рыночной экономикой в чистом виде не применяются ни система «стандарт-костинг», ни система «директ-костинг». На одних предприятиях себестоимость продукции калькулируется двумя способами: на основе распределения всех косвенных затрат и по системе «директ-костинг». На других предприятиях, использующих «директ-костинг», параллельный учет по двум системам не ведется, а вместо этого периодически рассчитывается полная себестоимость внесистемно. Поэтому для ориентации отечественных предприятий в сложных рыночных условиях нужна разнообразная информация, которая может быть получена в разных системах учета, поскольку идеальных систем нет. У каждой системы есть свои достоинства и недостатки.

В практической части дипломной работы был проведен анализ применяемой системы производственного учета на предприятии АО «Аркада». АО «Аркада» является предприятием, выпускающим литейные сплавы и прокат из цветных металлов на основе меди. Данное предприятие осуществляет учет затрат и калькулирование себестоимости продукции с использованием системы «Стандарт-костинг».

Исследование системы производственного учета показало, что:

* 1. Составление предварительной калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию осуществляется на основе действующих на предприятии на начало месяца норм и смет;
  2. Документирование фактических затрат в течение месяца ведется с подразделением их на расходы по нормам и отклонений от норм;
  3. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции осуществляется как алгебраической суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.
  4. На предприятии организовано нормативное хозяйство, в которое входят производственные цеха предприятия и плановый отдел. Плановый отдел составляет производственный план на предстоящий плановый период. Производственные цеха являются также центрами ответственности за затраты и составляют внутреннюю отчетность по местам возникновения затрат.
  5. Бухгалтерия предприятия для учета затрат на производство по нормам применяет комплексную систему счетов, в которую входят счета подразделов 8110 «Основное производство», 8210 «Полуфабрикаты собственного производства», 8310 «Вспомогательные производства», 8410

Также был раскрыт попередельный метод учета затрат, калькулирование себестоимости на примере конкретной продукции – ленты из сплава ЛН-70–2. Рассмотрены нормативные затраты по статьям калькуляции, необходимые для производства данного вида продукции. Собрана фактическая себестоимость и калькуляция продукции по каждому переделу: по литейно-волочильному и прокатному цехам. Рассмотрен порядок учета отклонений. Выявлено, что на предприятии АО «Аркада» фактически отсутствует система управленческих счетов, которые бы отражали отклонения фактического потребления в производстве ресурсов от нормативного и в дальнейшем должны были бы обобщаться и использоваться при подготовке решений по управлению формированием материальных потоков на предприятии. Учет отклонений производится только по материалам, что является недостаточным.

Далее проведен анализ себестоимости и прибыли по двум направлениям: анализ себестоимости по экономическим элементам и факторный анализ себестоимости и прибыльности.

В качестве выводов по результатам анализа можно отметить следующее:

1. Фактические затраты предприятия выше плановых на 6216 млн. тенге, или на 8%. Перерасход произошел по всем видам и особенно по материальным затратам. Увеличилась сумма как переменных, так и постоянных затрат. Изменилась несколько и структура затрат: увеличилась доля материальных затрат и амортизации основных средств в связи с инфляцией, а доля зарплаты несколько уменьшилась. Таким образом, общая сумма затрат может измениться из-за объема выпуска продукции, ее структуры, уровня переменных затрат на единицу продукции и суммы постоянных расходов.

2. Факторный анализ прибыли показал следующие результаты:

* увеличение объема выпуска товарной продукции благоприятно повлияло на динамику прибыли, которая увеличилась на 29 млн. тенге;
* изменение структуры производства увеличило прибыль на 1130 млн. тенге;
* увеличение уровня переменных затрат способствовало снижению прибыли на 1990 млн. тг;
* увеличение суммы постоянных затрат негативно повлияло на прибыль, она снизилась на 1391 млн. тенге.

Одним из фактором снижения себестоимости и повышения прибыли являются сдвиги в составе продукции, связанные с совершенствованием ее структуры и повышением эффективности производства. Влияние изменений структуры продукции на себестоимость анализируется по переменным затратам по статьям калькуляции типовой номенклатуры.

В соответствии с последним фактором снижения себестоимости продукции и повышения прибыли руководством предприятия АО «Аркада» решено было в практику управленческого учета внедрить систему «директ-костинг», которая позволит управлять рентабельностью отдельных изделий на основе информации о переменных затратах. Сочетание элементов системы «директ-костинг» с подходами нормативного метода организации учета затрат на производство позволит извлечь двойную выгоду в целях контроля и управления себестоимостью.

На данном предприятии более приемлема будет интеграция системы «стандарт-костинг» с применением элементов системы «директ-костинг», прежде всего учета затрат по местам возникновения, центрам ответственности и носителям. На АО «Аркада» учет затрат по этим направлениям хорошо налажен. Дополнение этого учета разделением затрат на постоянные и переменные повысит точность калькуляций, поскольку в этом случае в них включаются только прямые расходы, непосредственно связанные с производством данного вида продукции, аналитичность производственного учета и действенность технико-экономического анализа.

Все особенности системы «директ-костинг» были исследованы на примере одного вида продукции: ленты из сплава ЛН-70–2. Были рассчитаны следующие показатели для 1 тонны данной продукции: переменная себестоимость и маржинальный доход.

Важнейший элемент системы «директ-костинг» – анализ затрат и результатов, являющийся основой обоснования и выработки управленческих решений. В работе системно изложена и раскрыта широко применяемая методика анализа безубыточности и маржинального дохода, позволяющая обосновать многие решения по управлению предприятием.

Таким образом, цель дипломной работы достигнута. Выявлено, что использование аналитических возможностей системы «директ-костинг» дает возможность определить, по какой цене нужно продавать продукцию, чтобы удовлетворить спрос на нее и получить запланированный доход; оптимизировать структуру выпускаемой продукции и определить ассортимент ее с учетом ограничений на ресурсы. Применение этой системы на отечественных предприятиях позволит улучшить организацию управленческого учета, повысит действенность экономического анализа и эффективность функционирования их в условиях рыночной экономики.

# **Список использованных источников**

1. Послание Президента Республики Казахстан Н.А. Назарбаева народу Казахстана «Рост благосостояния граждан Казахстана – главная цель государственной политики» от 6 февраля 2008 г. Казахстанская правда. Февраль 2008 г.
2. Дюсембаев К.Ш., Сатенов Б.И. «Директ-костинг»: теория, методология и практика: Монография. – Алма-Аты: Экономика, 2002. – 190 с.
3. Шеремет А. Управленческий учет. Учебное пособие – М.: ФБК-Пресс, 2004 – 512 с.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Пер. с англ. – М.: Аудит, Юнити, 1998. – 146 с.
5. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости продукции Аналитика-Пресс – М.: 2000
6. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях/Аудит и финансовый анализ, №2, 201
7. Николаева С.А. Учет затрат в условиях рынка: Система Директ-Костинг, Аналитика-Пресс – М.: 1998.
8. Радостовец В.К. и др. Бухгалтерский учет на предприятии. Издание 3 доп. и перераб. – Алма-Аты: Центраудит, 2002. – 728 с.
9. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами хозяйственной деятельности. – М.: Дело и Сервис, 2002. – 175 с.
10. Радостовец В.К. Финансовый и управленческий учет на предприятии – Алма-Аты: НАН «Центраудит», 1997 г.
11. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
12. Типовой план счетов от 23.05.2007, утвержденный Приказом Министра Финансов Республики Казахстан №3185.
13. Концепция развития системы бухгалтерского учета и аудита в Республике Казахстан на 2007–2009 гг.
14. Асылбеков И. Калькуляция себестоимости по методу «Директ-костинг». Ее достоинства и недостатки КарГУ Молодежь и актуальные проблемы современного мира. – 2004 г. – №4, с. 66
15. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
16. Дюсембаев К.Ш. Система «Директ-костинг» и возможность ее применения на отечественных предприятиях Статистика и учет. – 2002 г. – №4, с. 9–14
17. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат Бухгалтерский учет. – 2000. – №5. – С. 56–59.
18. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, Юнити, 1999. – 350 с.
19. Керимов В.Э. Управленческий учет. – Москва: Юнити, 2003. – 413 с.
20. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.
21. Пашигорева Г.И., О.С. Савченко, Цели и задачи управленческого учета Бухгалтерский учет, 2000, №19, С. 33.
22. Попова Л.А. Бухгалтерский учет на предприятии. Учебное пособие – Караганда, 1999. – 174 с.
23. Пошерстник Е.Б., Пошерстник Н.В. Состав и учет затрат в современных условиях. Москва – Санкт-Петербург. Издательский Торговый Дом «Герда» 2000.
24. Пошерстник Е.Б., Пошерстник Н.В. Состав и учет затрат в современных условиях. Москва – Санкт-Петербург. Издательский Торговый Дом «Герда» 2000.
25. Разливаева Л.В. Производственный учет: Учебное пособие – Караганда: КЭУ, 1998 г.
26. Разливаева Л.В. Управленческий учет. Учебно-практическое пособие – Караганда, 2007 – 200 с.
27. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: Учебник – Минск: ИП «Экоперспектива», 2000. – 494 с.
28. Сетенов Б.И. Совершенствование учета затрат и калькулирование себестоимости продукции на предприятиях пивоваренной продукции Статистика и учет. – 2002 г. – №2, с. 15–22
29. Скала В.И., Скала Н.В., Нам Г.М. Национальная система бухгалтерского учета в Республике Казахстан. ТОО «Издательство LEM». – Алма-Аты, 2007. ч. 1 – 420 с.
30. Тафинцева В.Н. Маржинальный доход, как инструмент оценки финансовых результатов, «Финансовый менеджмент», №3, 2001
31. Торшаева Ш.М. Теория бухгалтерского учета – Караганда: 2000 г. – 155 с.
32. Управленческий учет Под ред. И с предисловием А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 560 с.