ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования

«ЮЖНО-УРАЛЬСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Кафедра «экономика и менеджмент»

Специальность «Экономика и управление на предприятии в машиностроении»

Контрольная работа по дисциплине

«Бухгалтерский учет»

 Старший преподаватель

 Студентка

Г. Трёхгорный 2010 год

**Оглавление.**

1. Предмет, метод, объекты и задачи бухгалтерского управленческого учета;
2. Взаимодействие бухгалтерского финансового учета и бухгалтерского управленческого учета.
3. Классификация затрат для расчета себестоимости продукции, работ, услуг.
4. Классификация затрат для принятия управленческих решений.
5. Классификация затрат для целей контроля и регулирования производственной деятельности.
6. Принципы, объекты и методы калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг.
7. Процессный метод калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг.
8. Попередельный метод калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг.
9. Позаказный метод калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг.
10. Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг.
11. Учет затрат по системе «директ - костинг».
12. Учет затрат по системе «стандарт - кост».

**Предмет, метод, объект и задачи бухгалтерского управленческого учета.**

Предметом управления является процесс воздействия на объект или процесс управления с целью организации и координирования деятельности людей для достижения максимальной эффективности производства. Управление реализует воздействие на предмет управления с помощью планирования, организации, координирования, стимулирования и контроля.

Теория науки об управлении формирует концепцию и о предмете управленческого учета. Предметом управленческого учета в общем виде выступает совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством.

Раскрывают содержание предмета его многочисленные объекты, которые можно объединить в две группы:

* производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия;
* хозяйственные процессы и их результаты, составляющие в совокупности производственную деятельность предприятия.

В состав производственных ресурсов входит:

* основные фонды - это средства труда (машины, оборудование производственные здания ) их состояние и использование;
* нематериальные активы – объекты долгосрочного вложения ( право пользования землей, стандарты, лицензии, товарные знаки и т. д. ) их состояния и использования;
* материальные ресурсы –предметы труда, предназначенные для обработки в процессе производства при помощи средств труда.

Эти ресурсы в управленческом учете представлены производственными запасами на складах предприятия, в кладовых цехов и на участках, складах производственного отдела и в процессе их движения по стадии производственного цикла до склада готовой продукции. Они включают:

* сырье как продукт добывающих отраслей промышленности, сельского хозяйства; материалы подвергшиеся предварительной обработке, как на самом предприятии, так и на другом ( полуфабрикаты- заготовки , поковки, отливки , детали );
* трудовые ресурсы – масса живого труда, которой располагает предприятие в данный момент, использование трудовых ресурсов в процессе целесообразной деятельности и результат труда.

Ко второй группе объектов управленческого учета относятся:

* снабженческо – заготовительная деятельность - приобретения, хранение, обеспечение производства сырьевыми ресурсами, вспомогательными материалами и производственным оборудованием с запасными частями, предназначенными для его содержания и ремонта, маркетинговая деятельность, связанная со снабженческими процессами;
* производственная деятельность – процессы, обусловленные технологией производства продукции, включающие основные и вспомогательные операции; операции по совершенствованию выпускаемых и разработке новых продуктов;
* финансово-сбытовая деятельность - маркетинговые исследования и операции по формированию рынка сбыта продукции; непосредственно сбытовые операции, включая упаковку, транспортировку и другие виды работ; операции, содействующие росту объема продажё начиная с рекламы продукта и заканчивая установлением прямых связей с потребителями, контролем качества выпускаемой продукции;
* организационная деятельность-создание организационной структуры предприятия, вычленение из системы предприятия функциональных отделов, служб, цехов, участков; организация информационной системы на предприятии с прямой и обратной связью, отвечающей требованиям внутренних коммуникаций между структурными подразделениями, разными уровнями управления, соответствующей функциям планирования, контроля, оценки выполнения плана, стимулирования; операции координирования действий внутренних исполнителей, направленных на выполнение основной цели предприятия. Может быть выбрана другая группировка объектов управленческого учёта, но в любом случае она должна отвечать основным целям управления.

**Взаимодействие бухгалтерского финансового учета и бухгалтерского управленческого учета.**

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

На рис. 1 представлены предполагаемые методологические основы взаимосвязи финансового и управленческого учёта, которые рассмотрены на примере учёта производства. Несмотря на то, что в каждом из видов учёта присутствуют свои особенности, они имеют общие характеристики в принципах построения, применяемых методах и, что самое главное, в управленческом и финансовом учёте в процессе текущего управления производством в качестве единых объектов выступают средства труда и сам труд, т.е. материальные и трудовые ресурсы.

Оба вида учёта играли и играют регулирующую роль и несут в себе элементы такой системы, которая предусматривает прямые и обратные связи при выполнении функций наблюдения, измерения различных характеристик производства или его отдельных частей, обработки информации по данным первичной документации.

Подтверждением тому служит движение отчётной документации между подразделениями и службами предприятия и бухгалтерии.

Средства труда: состояние и использование

**Объекты**

**Методы**

**Принципы**

Документация или другие носители информации

Единый подход к выбору целей и задач управленческого и финансового учёта производства

Предметы труда —первоначальное состояние: выдача в производство и контроль за их использованием

Инвентаризация

Единые планово-учётные единицы для двух видов учёта

Трудовые ресурсы — выработка рабочих; численность; отработанное время

Движение предметов труда в производстве: заготовок, деталей и полуфабрикатов

Состояние предметов труда: на складах и кладовых ПДО

Незавершённое производство: оценка, выявление, результат

Оценка и калькуляция

Группировка объектов учёта

Отчётность подразделений

Внутренняя отчётность предприятия

Внешняя отчётность

Однократное введение первичной информации для всех видов учёта

Преемственность и дополнение информации одного вида учёта другим

Многократное использование промежуточной информации для целей управления, обобщения, отчётности

Оперативность, достоверность, стандартизация информации

**Рис. 1. Методологические основы взаимосвязи**

**финансового и управленческого учёта**

***Степень регламентации***. Ведение финансового учёта является обязательным для каждого предприятия. Законом устанавливаются требования к финансовой информации. Регламентируются формы отчётности и их содержание, порядок расчёта показателей.

Ведение управленческого учёта зависит от воли администрации. Дирекция может осуществлять управленческий учёт, руководствуясь принципом целесообразности. Никто не вправе указывать, в какой форме должен быть организован учёт и каким образом он будет осуществляться. Сбор и обработка информации считаются целесообразными, если её ценность для управления выше стоимости получения.

***Точность информации.*** Поскольку менеджерам часто необходима срочная информация, то для принятия решений используются приблизительные оценки. Требования к точности в управленческом учёте ослаблены в сторону ускорения получения информации. В то время как финансовый учёт базируется на точности информации, законом регламентируются не только ограничения, но и требования. Финансовые отчёты готовятся для внешних потребителей, т.е. людей, не работающих на предприятии. Информация, содержащаяся в финансовых отчётах, отражает операции, которые уже совершены, и потому она поддаётся проверке и оценке надёжности.

Управленческий учёт, объединяя планирование и принятие управленческих решений, в большей степени направлен в будущее. Точность прошедшей информации хотя и служит для определения тенденций, заменяется субъективными оценками будущих событий.

***Масштабы информации***. Финансовые отчёты обобщают информацию о деятельности всего предприятия. В некоторых случаях (когда предприятие расположено в различных регионах, или имеет несколько видов деятельности) составляются отдельные финансовые отчёты или расчёты по отраслям, видам деятельности.

**Классификация затрат для расчета себестоимости продукции, работ, услуг.**

Анализ себестоимости продукции, работ и услуг имеет исключительно важное значение. Он позволяет выявить тенденции изменения данного показателя, выполнения плана по его уровню, определить влияние факторов на его прирост и на этой основе дать оценку работы предприятия по использованию возможностей и установить резервы снижения себестоимости продукции.В основе анализа производственных затрат лежит их классификация по тому или иному признаку или нескольким признакам одновременно. Напомним классификацию затрат на производство по различным основаниям.

Классификация затрат на производство

|  |  |
| --- | --- |
| **Признаки классификации** | **Подразделение затрат** |
| По экономическим элементамПо статьям себестоимостиПо отношению к технологическому процессуПо составуПо способу отнесения на себестоимость продуктаПо роли в процессе производстваПо целесообразности расходованияПо возможности охвата планомПо отношению к объёму производстваПо периодичности возникновенияПо отношению к готовому продукту | экономические элементы затратстатьи калькуляции себестоимостиосновные, накладныеодноэлементные, комплексныепрямые, косвенныепроизводственные, внепроизводственныепроизводительные, непроизводительныепланируемые, непланируемыепеременные, постоянныетекущие, единовременныезатраты на незавершённое производство, затраты на готовый продукт |

Наиболее важным признаком для цепей анализа является деление затрат по элементам затрат, по статьям затрат, по способу отнесения на себестоимость продукции.

На основе элементов затрат составляются сметы затрат. Деление затрат по статьям себестоимости позволяет рассчитать затраты на единицу продукции или партию, составить калькуляцию.

Затраты, сгруппированные по статьям себестоимости, отличаются от затрат по её элементам тем, что они отражают затраты, которые связаны с производством и реализацией товарной продукции за данный отчётный период. Затраты же по элементам показывают все произведённые предприятием расходы ресурсов за отчётный период, включая расходы на рост остатков незавершённого производства, затраты, отнесённые за счёт будущих периодов и т. п.

Для предприятия, работающего в условиях рыночной экономики, часто имеют место экономические ситуации, связанные с колебаниями загрузки производственных мощностей, что влечёт за собой *изменение производства и продаж*, а это в свою очередь, существенно влияет на себестоимость продукции, а следовательно, на финансовые результаты. С этим связанно деление затрат на постоянные и переменные.

**Классификация затрат для принятия управленческих решений.**

Сбор и обработка информации в управленческом учете ведутся с целью удовлетворения потребностей при решении различных задач. В зависимости от поставленных задач формируются и подходы к процедуре сбора и обработки информации. Важное место в системе управленческого учета занимает понятие затрат и их классификация, являющиеся одним из основных объектов управленческого учета.

В управленческом учете целью любой классификации затрат должно быть оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений., Принимая решения, менеджер должен знать степень влияния затрат на уровень себестоимости и рентабельности производства. Поэтому суть процесса классификации затрат — это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

 В соответствии с направлениями учета затрат в управленческом учете выделяют следующие классификационные группы затрат.

 Классификация затрат в управленческом учете

**Классификация затрат для целей контроля и регулирования производственной деятельности.**

Принципы учета затрат путем их распределения между продуктами не подходят для осуществления контроля за ними и их регулирования, так как цикл производства продукта может состоять из нескольких различ­ных технологических операций, за каждую из которых отвечает отдельное лицо. Поэтому, имея сведения о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными участ­ками производства (центрами ответственности). Эта проблема решается при установлении взаимосвязи затрат и доходов с действиями конкретных лиц, ответственных за расходование соответствующих средств. Такой подход к учету затрат известен как учет затрат по центрам ответственности за расходованием средств. Он основан на принципе выделения зон ответственности согласно организационной структуре фирмы. Эти зоны называются центрами ответственности. Центр ответственности может быть определен как сегмент (участок) организации (предприятия), ме­неджер которого индивидуально отвечает за его работу. Существует три типа центров ответственности.

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

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

• 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.

**1. Принципы калькулирования, его объект и методы**

**1.1 Принципы калькулирования**

Калькулирование может осуществляться как в рамках учетной системы (упорядоченный регулярный процесс), так и по требованию (например, сбор и измерение затрат, связанных с заменой оборудования). Конечно, постоянное калькулирование — более дорогостоящее, чем проводимое время от времени, и решение о том, насколько детализированные данные должны поступать из системы производственного учета на регулярной основе, принимается исходя из сопоставления затрат и доходов.

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

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство.

В ближайшей перспективе Минфином РФ предполагается разработка специальных отраслевых рекомендаций по планированию и учету затрат. Для отдельных отраслей сферы материального производства. Этими документами будут определены возможные подходы к классификации затрат.

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

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

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

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

6. Выбор метода учета затрат и калькулирования. Под методом учетазатрат на производство и калькулирования себестоимости продукциипонимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.

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

Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции и т.п., иначе говоря, от индивидуальных особенностей предприятия. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях. Главное, чтобы выбранный организацией метод обеспечивал возможность группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами на производство, а также возможность реализации важнейшего принципа управленческого учета — управления себестоимостью по отклонениям.

Объект калькулирования – это вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг определенной потребительной стоимости.

Номенклатуру объектов калькулирования разрабатывают на каждом предприятии с учетом типа производства, ассортимента продукции, ее сложности, уровня унификации деталей и узлов в изделиях и других признаков, характеризующих принадлежность затрат. Нередко объект калькулирования называют носителем затрат.

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

Объекты калькулирования имеют целенаправленные связи с калькуляционным учетом и калькуляционными единицами, которые представляют собой единицу измерения калькуляционного объекта*.* В то же время это не просто единица измерения, она характеризует качество и потребительную стоимость калькулируемого объекта.

Все многообразие калькуляционных единиц, применяемых в практике калькуляционного учета, можно свести к следующим группам:

Натуральные единицы – штуки, тонны, килограммы, киловатт-часы, литры, погонные метры и др.

Условно-натуральные единицы (обезличенные, укрупненные, усредненные) – 100 пар обуви определенного вида; производственный заказ; тонна литья определенного вида, поковок, штамповок; один станкокомплект; 100 условных банок консервов; кубический метр железобетонных изделий; обезличенные швейные изделия одного прейскурантного номера и др.

Условные (приведенные) единицы – спирт 100%-ной крепости; сода каустическая с содержанием 92% едкого натра; минеральные удобрения в пересчете на процент действующего вещества (азота, фосфора, калия) и др.

Стоимостные единицы – 1000 руб. автомобильных и тракторных запасных частей, инструментов и т.п.

Единицы работ – тонна перевезенного груза и др.

Единицы времени – машино-день, машино-час, нормо-час и др.

Эксплуатационные единицы – мощность, производительность, параметры продукции и др.

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

**Процессный метод калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг.**

При попроцессной калькуляции производственные затраты группируются по подразделениям или по производственным процессам. Полные производственные затраты аккумулируются по двум основным статьям – прямым материалам и конверсионным затратам (сумме прямых затрат на оплату труда и отнесенных на себестоимость готовой продукции заводских накладных расходов). Удельная себестоимость получается путем деления полной себестоимости, относимой на счет центра затрат, на объем производства этого центра затрат. В этом смысле удельная себестоимость есть усредненный показатель. Попроцессная калькуляция удобна для тех компаний, которые производят сплошную массу одинаковой продукции посредством ряда операций или процессов. В общем плане попроцессная калькуляция используется в таких отраслях как нефтяная, угольная, химическая, текстильная, бумажная и т. д.

Поскольку удельная себестоимость при попроцессной калькуляции представляет собой усредненный показатель, то и попроцессная система учета требует меньшего числа хозяйственных операции, чем позаказная система.
Именно поэтому многие компании предпочитают пользоваться попроцессной калькуляцией затрат. В любом случае, прежде чем остановиться на конкретной системы, необходимо уяснить принципиальные особенности каждой системы в более широком плане. Обычно выбор того или иного метода калькулирования в значительной степени зависит от характеристик производственного процесса и видов производимой продукции. Если это продукция одного типа, она продвигается от одного технологического участка к другому непрерывным потоком, предпочтительным является метод попроцессной калькуляции затрат.
Однако если затраты на производство различных видов продукции значительно отличаются друг от друга, то применение попроцессной калькуляции не сможет обеспечить производителя адекватной информацией, поэтому здесь более уместно воспользоваться методом позаказной калькуляции.

Некоторые компании могут посчитать необходимым применить смешанный вариант использования этих двух систем, исходя при этом из характера движения продукции по производственным цехам, например, в условиях параллельных технологических процессов.

**Попередельный метод калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг.**

Он применим в том случае, если сырье и материалы проходят несколько законченных стадий обработки, и после окончания каждой стадии получается не продукт, а полуфабрикат. Полуфабрикаты могут быть использованы как в собственном производстве, так и реализованы на сторону. Затраты на остатки незавершенного производства распределяют по плановой себестоимости определенной стадии производственного процесса.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции может быть:

V бесполуфабрикатным – контроль за движением полуфабрикатов осуществляется бухгалтером оперативно в натуральных величинах и без записи на счетах.

V полуфабрикатным – себестоимость рассчитывается по каждой стадии производства изделия.

Когда на начало периода остаются запасы или незавершенное производство, продукция, завершенная в процессе производства складывается из различных поступлений, частью за счет частично завершенного производства прошлого периода, а частью за счет единиц нового производства, начатого в текущем периоде. Поскольку затраты способны изменяться от периода к периоду, каждое поступление может изменятся по удельной себестоимости. Стоимость товароматериальных запасов на начало периода может учитываться тремя способами: методом оценки средневзвешенного, методом «первое поступление – первый отпуск» (сокращенно называемым FIFO) и методом «последнее поступление – первый отпуск» (сокращенно называемым LIFO).

Метод среднего взвешенного. При методе оценки среднего взвешенного затраты на незавершенное производство на начало периода совмещаются с затратами на производство, начатого в данном периоде, и отсюда определяется средняя себестоимость. При определении эквивалентности единиц продукции различия в затратах между производством, частично завершенным в прошлом периоде, и единицами продукции, начато и завершено в текущем периоде, не учитывается. Для полностью завершенного производства показатель себестоимости только один.

Эквивалентные единицы в методе среднего взвешенного определяются следующим образом: Езп+Сз\*Нкп=Эед, где Эед – эквивалентные единицы, Езп – единицы завершенного производства, Нкп – незавершенное производство на конец периода, Сз – степень завершенности в процентах.

Метод ФИФО. В методе «первое поступление - первый отпуск» стоимость незавершенного производства отделяется от дополнительных затрат, отнесенных на текущий период. За период учитываются два вида удельной себестоимости:

1. Завершенных единиц незавершенного производства на начало периода

2. Единиц продукции, производство которых начато и завершено в текущем периоде.

В соответствии с этим методом незавершенное производство предполагается завершить в первую очередь. Эквивалентные единицы в методе
ФИФО определяются следующим образом: Эед=Езп+Нкп\*Сз-Ннп\*Сз, где Эед – эквивалентные единицы, Езп – единицы завершенного производства, Нкп – незавершенное производство на конец периода, Ннп – незавершенное производство на начало периода, Сз – степень завершенности в процентах.

Теперь поговорим об использовании данных о производственных затратах.
Система попроцессной калькуляции затрат, подобно системе позаказной калькуляции, представляет собой систему аккумуляции затрат, которая выдает показатель производственных затрат на единицу продукции для данного технологического процесса. Учет затрат на единицу продукции применяется в основном при калькуляции себестоимости продукта, оценке товароматериальных запасов и определении доходности. Данные об удельной себестоимости крайне необходимы при установлении цены на произведенную продукцию. Они используются не только при определении цены на конечную продукцию, но и для выбора «надлежащего» состава продукции с целью обеспечения максимальной прибыли, а также для определения путей достижения максимального объема производства. Пожалуй, наиболее эффективным является применение данных о производственных затратах при их использовании фирмой в системе калькуляции по нормативным затратам. В сочетании с калькуляцией по нормативным затратам данные о производственных затратах дают руководству основание рассматривать затратные характеристики производственного подразделения в качестве центра затрат всех категорий, таких, как прямые материалы, прямой труд, накладные расходы. Возрастание любого из этих компонентов затрат дает сигнал администрации о неблагополучии в производственной деятельности подразделения.

Данные о производственных затратах, кроме того, помогают руководству в принятии производственных решений. В условиях многономенклатурного и совместного видов производства администрация предприятия часто оказывается перед необходимостью выбора: продавать ли продукт в «точке разделения производственных затрат» (развилки производства, после которой совместно производимые продукты становятся индивидуально различимыми) или продолжать его дальнейшую обработку. При подготовке внешней отчетности администрация может воспользоваться данными о производственных затратах (будь то полные или удельные затраты) в целях распределения затрат совместного производства по различным совместно производимым продуктам, что позволяет составить отчеты о финансовых результатах по отдельным видам продукции.

**Показный метод**

Позаказной учет производственных затрат аккумулирует затраты по отдельным работам, подрядам и заказам. Такой метод калькуляции применяется тогда, когда продукция производится отдельными партиями или сериями или, когда она изготовляется в соответствии с техническими условиями заказчиками. При данном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции.

Позаказная калькуляция широко используется производителями, работающими на основе заказов в таких сферах как печатное дело, авиационная промышленность, строительство, ремонт автомобилей, профессиональные услуги.

В целях регистрации различных производственных затрат для учета незавершенного производства используют ведомость калькуляции затрат по заказу и видам работ. Для каждого заказа заводится отдельная ведомость, в которой аккумулируются затраты по прямым материалам, прямому труду и заводским накладным расходам, относимых на этот заказ по мере его прохождения через процесс производства. В зависимости от потребностей компании форма ведомости может быть различной.

Теперь остановимся на аккумуляции затрат. При позаказной калькуляции затрат они отслеживаются следующим образом. Прямые материалы и прямой труд относятся непосредственно на конкретный вид работ, затраты, прямо не прослеживаемые, такие как заводские накладные расходы, относят на отдельные работы с использованием заданной ставки (распределения) накладных расходов.

Применение отнесенной ставки накладных расходов необходимо при сезонных колебаниях деловой активности, тогда можно вывести баллы, близкие по значениям показателям удельной себестоимости. Если же применить фактические величины накладных расходов, то в силу сезонного характера деловой активности месячные показатели удельной себестоимости могут получиться искаженными.

То, что один и тот же продукт в один месяц учитывается по одной ставке заводских накладных расходов, а во второй – по другой, не является логичным. Эта разница в ставках накладных расходов не отражает месячные, нормальные условия производства. Средняя месячная норма, определяемая расходами, исходя из годового объема производства, более точно, чем фактические месячные показатели, отражает типичный характер отношений между полными заводскими накладными расходами и объемом производства.

Степень готовности изделия, используемая для определения ставки заводских накладных расходов, в разных функциональных подразделениях разная. Это зависит от того, какой вид затрат наиболее соответствует действительности на данном производстве и какова, связанная с этим динамика затрат. В одном подразделении для определения коэффициента использования, целесообразно исходить из прямых трудозатрат в человеко-часах, в другом имеет смысл опираться на показатель в машино-часах как наиболее характерный для данного производства. Сравнение отнесенных накладных расходов с фактическими, позволяет определить в каких случаях в течение года на производственную себестоимость было отнесено слишком мало накладных расходов (недопоглощенные накладные расходы), а в каких слишком много (избыточно поглощенные заводские расходы).

Формулы недопоглощенных и избыточно поглощенных заводских накладных расходов выглядят следующим образом:

Недопоглощенные расходы = Отнесенные накладные < Фактические накладные

Избыточно поглощенные расходы = Отнесенные накладные > Фактические накладные

В конце года разница между фактически отнесенными накладными расходами и отнесенными накладными расходами, если она существует и несущественна, исчерпывается в себестоимости реализованной продукции. Если же эта разница существенна, то тогда затраты на незавершенное производство, себестоимость готовой и реализованной продукции на конец года корректируются, соответственно в единицах продукции или денежных единицах, пропорционально величине отклонения фактических накладных расходов от распределенных.

Типичные записи в журнале при учете операций позаказной калькуляции затрат имеют следующий вид:

1. Отнести прямые затраты и прямой труд на продукт-заказ “X”

2. Отнести заводские накладные расходы на незавершенное производство по продукту-заказу “X”

3. Занести в учет фактические накладные расходы по заказу “X”

4. Переместить обработанные изделия по заказу “X”

5. Занести в учет продажу готовой продукции по заказу “X”

В этом же вопросе нужно уделить внимание характеристикам производственной мощности.

Термин мощность означает «степень сдерживания», «верхний предел».
Дефицит машинного времени, материалов и т. д. может решающим образом сказаться на ограничении производства и продаж. Администрация в целях текущего планирования и контроля устанавливает верхний предел мощности предприятия, принимая во внимание технические и экономические факторы.
Обычно именно администрация, а не внешние факторы определяют верхнюю границу производственных мощностей. При определении пределов производственной мощности руководство учитывает собственные решения относительно приобретения основных средств. В свою очередь, менеджеры, изучив возможный эффект от этих капитальных затрат, при ведении хозяйственных операций на годы вперед, подготавливают решения по станкам и оборудованию.

Очень важно выяснить различные характеристики (знаменателя) производственной мощности, поскольку это влияет на оценку плановых показателей и определение результатов деятельности. Это также отражается на избыточной и недостаточной поглощаемости заводских накладных расходов.

Производственная мощность – это способность производить продукцию в течение заданного периода времени. Ее верхний предел обуславливается наличием помещений, оборудования, трудовых ресурсов, материалов и капитала.
Производственная мощность может выражаться в единицах продукции, денежных единицах, трудозатратах и т. д. Существует четыре основных уровня производственной мощности:

1. Теоретическая. Она представляет собой объем хозяйственных операций, который может быть достигнут в идеальных условиях работы с минимально возможным отрицательным результатом. Это максимально возможный выход продукции, называемый также идеальной, паспортной или максимальной производственной мощностью.

2. Практическая. Это наивысший уровень производства, который достигается предприятием при сохранении приемлемой степени эффективности с учетом неизбежных потерь производственного времени

(отпуска, выходные и праздничные дни, ремонт оборудования), также называется максимальной практической производственной мощностью.

3. Нормальная. Нормальная производственная мощность есть средний уровень хозяйственной деятельности, достигаемый для удовлетворения спроса на производимые предприятием товары и услуги в течение целого ряда лет с учетом сезонных и циклических колебаний спроса, тенденций его роста или сокращения.

4. Ожидаемый годовой объем производства. Это понятие близкое к нормальной производственной мощности, но с тем отличием, что оно ограничено одним определенным годом. Эту характеристику называют также плановой производственной мощностью.

В зависимости от того, какой уровень производственной мощности будет выбран для определения ставки заводских накладных расходов, зависит потенциально долгосрочный эффект на избыточную и недостаточную поглощаемость накладных расходов.

Можно также отметить, что можно использовать калькуляцию по нормативным затратам в сочетании с позаказной калькуляцией. Калькуляция нормативных затрат является тем инструментом, который может дополнить позаказную калькуляцию. Позаказная калькуляция применяется тогда, когда определенными затратами предусматривается одной составной единицы продукции, или небольшой партии самостоятельных изделий. Единицы продукции индивидуализируются сообразно специфическим требованиям покупателей.
Установление нормативных затрат может быть полезным при предварительном производстве расчетов по прямым материалам, нормативным заводским накладным расходам, прямому труду необходимым для выполнения каждого заказа. Оно и понятно, т. к. это сочетание позволяет реально оценить степень риска при производстве, упростить жизнь менеджера и бухгалтера, сократить затраты времени при анализе конечных результатов деятельности предприятия на определенном отрезке времени.

**Нормативный метод**

Нормативный метод учета затрат на производство или калькулирования себестоимости продукции применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Сущность его заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. Фактическая себестоимость продукции определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам, величины отклонений от норм и величины изменений норм:

Зф=Зн+О+И,

Где: Зф - затраты фактические;

Зн — затраты нормативные;

О — величина отклонений от норм;

И — величина изменений норм.

При этом фактическую себестоимость изделия можно установить двумя способами. Если объектом учета производственных расходов являются отдельные виды продукции, то и отклонения от норм, а также их изменения можно отнести на эти виды продукции прямым путём. Фактическую себестоимость этих видов продукции определяют способом прямого расчёта по приведенной формуле.

Если субъектом счёта производственных расходов являются группы однородных видов продукции, то фактическую себестоимость каждого вида продукции устанавливают распределением отклонений от норм и изменений норм пропорционально нормативным затратам на производство отдельных видов продукции.

Применение нормативного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции требует разработки нормативных калькуляций на основе норм основных затрат, действующих на начало месяца, и квартальных смет расходов по обслуживанию производства и управлению. На предприятиях, отличающихся относительной стабильностью технологических процессов, нормы затрат изменяются редко, поэтому плановая себестоимость мало отличается от нормативной. На этих предприятиях вместо нормативных калькуляций можно использовать плановые.

Отклонения фактических затрат от установленных норм по отдельным расходам определяют методом документирования или инвентарным методом.

Текущий учет затрат по нормам и отклонений от них ведут, как правило, только по прямым расходам (сырье и материалы, заработная плата). Отклонения по косвенным расходам распределяют между видами продукции по истечении месяца. Аналитический учет затрат на производство продукции осуществляют в карточках или особого рода оборотных ведомостях, составляемых по отдельным видам или группам продукции.

**Учет затрат по системе «директ - костинг».**

Учет затрат состоит из следующих элементов: учет по видам затрат, учет по местам возникновения затрат и учет по носителям затрат (калькулирование себестоимости единицы изделия). Все эти элементы присутствуют при любой конкретной организации учета затрат в управленческом (производственном) учете, в том числе и при учете полных или частичных затрат.

Рассмотрим организацию учета затрат в соответствии с системой “Директ-костинг” по перечисленным выше элементам.

Задачей первого элемента учета затрат является систематический учет затрат по видам за данный период. Он отражает вертикальную структуру затрат предприятия.

Важнейшими видами затрат, подлежащими учету, являются: затраты на заработную плату; материальные затраты; затраты на энергию; затраты на ремонт; налоги, взносы, страхование; затраты на амортизацию; проценты, риски; прочие затраты. Этот перечень может изменяться в зависимости от национальных особенностей учета и степени его детализации.

С точки зрения применения системы “Директ-костинг” здесь отсутствуют какие-либо принципиальные особенности по сравнению с системой учета полной себестоимости. Нужно только подчеркнуть, что необходимое для организации директ-костинга разделение затрат на постоянные и переменные не может быть произведено в учете по видам затрат, так как зачастую один и тот же вид затрат в разных местах возникновения затрат ведет себя по-разному по отношению к изменению объема производства.

Например, заработная плата вспомогательных рабочих в одном месте возникновения затрат может носить переменный характер, в другом – полупеременный, в третьем – практически не меняется с изменением загрузки мощностей или объема производства.

Таким образом, разграничение затрат на постоянные и переменные, а также их раздельный учет по видам может быть организован только в разрезе мест возникновения затрат.

Учет по местам возникновения затрат дает представление о горизонтальной структуре затрат предприятия.

По сути дела, при организации учета в разрезе мест возникновения затрат по системе “Директ-костинг” исчезает само понятие косвенных расходов, накладные расходы становятся прямыми по отношению к данному месту возникновения затрат. Таким образом, при системе “Директ-костинг” затраты в местах возникновения затрат подразделяются на постоянные и переменные. Этот элемент системы учета затрат дает информацию для калькулирования себестоимости носителей затрат - следующего элемента системы производственного учета – только по переменным затратам.

Одной из проблем учета затрат по местам их возникновения в части раздельного учета переменных и постоянных затрат является наличие “скачкообразных” (ступенчатых) затрат, которые носят постоянный характер на определенном интервале изменения объема, а затем резко возрастают при каком-либо определенном значении показателя объема производства.

В практике организация учета затрат в разрезе мест возникновения затрат по системе “Директ-костинг” эта проблема решается путем выделения трех групп затрат: абсолютно переменных затрат, Изменяющихся пропорционально изменению объемов производства; относительно переменных (или относительно постоянных) затрат – для отражения “скачкообразных”, ступенчатых затрат; абсолютно постоянных затрат, не изменяющихся с изменением объемов производства или загрузкой мощностей. При принятии решений в конкретной управленческой ситуации вторая группа затрат присоединяется либо к первой, либо к третьей в зависимости от преследуемой цели.

Под учетом по носителям затрат в производственном учете понимают отнесение затрат на их носители. Носители затрат – продукция, работы и услуги предприятия, предназначенные для реализации на рынке.

При калькулировании себестоимости продукции по системе “Директ-костинг” постоянные затраты не распределяются между носителями. При этом варианте калькулирования исходят из того, что только переменные затраты (прямые затраты и часть накладных расходов) зависят от загрузки мощностей или от объема продукции, а поэтому только они могут быть отнесены на носители затрат.

Таким образом, в себестоимость носителя затрат не включены постоянные расходы. Такой вариант калькулирования без специальных дополнительных расчетов предоставляет нужную в условиях рынка информацию о тенденциях поведения затрат в условиях изменения загрузки или объема.

**Учет затрат по системе «стандарт - кост».**

Термин «стандарт - кост» означает: «стандарт» - количество необходимых для производства единицы продукции материальных и трудовых затрат или заранее исчисленные материальные и трудовые затраты на производство единицы продукции, услуг, работ; «кост» - это денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции.

К достоинствам системы «стандарт - кост» относят:

* обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию изделий;
* установление цены на основании заранее начисленной себестоимости единицы продукции;
* составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и причинах их возникновения.

Ожидаемые затраты определяют на основе стандартов (норм и нормативов), рассчитанных внутри фирм. Эти стандарты являются основой функционирования системы и раскрывают ее содержание.

Система «стандарт - кост» представляет собой средство управления прямыми затратами. Используется, несколько вариантов этой системы. При одном варианте затраты собираются на дебете счета 20 «Основное производство» и оцениваются по стандартной стоимости, готовая продукция списывается с кредита этого счета также по стандартной стоимости, незавершенное производство оценивается по стандартной стоимости. Сущность второго варианта заключается в том, что затраты, обобщенные на дебете счета 20 «Основное производство», оцениваются по фактической стоимости, а с кредита счета списывается готовая продукция по стандартной стоимости. Незавершенное производство оценивают по стандартной стоимости с учетом отклонений от фактических затрат в ту или иную сторону.

Отклонения фактических затрат от стандартных американские фирмы обычно не относят на себестоимость, а списывают на счет «Реализация продукции, работ, услуг».

В зависимости от размеров предприятия координацию работ по организации системы «стандарт - кост», определению стандартов для использования, выявлению, отклонений от стандартов и методике их списания осуществляет контролер или комитет, куда входят представители всех подразделений, связанных с системой «стандарт - кост». В наиболее крупных компаниях создается подотдел стандартов, где сконцентрирована вся работа по стандартам, их составлению, внесению в них изменений, учету и т. п.Система «стандарт - кост» в отличие от других, применяемых на практике систем учета затрат, имеет свои характерные особенности:

1) основой выявления отклонений от стандартов в процессе расходования средств являются бухгалтерские записи на специальных счетах, но не их документирование. Перед менеджерами ставится задача не документировать отклонения, а не допускать их;

2) не все компании отражают в бухгалтерском учете выявленные отклонения, а лишь те из них, которые используют текущие стандарты;

3) выделение специальных синтетических счетов для учета отклонений - по статьям калькуляции, по факторам отклонений.

Данные особенности системы «стандарт - кост» означают, что в целях управления затратами всегда рассматривается:

* насколько существенны эти отклонения, чтобы их учитывать;
* что они показывают;
* при решении каких проблем они могут быть использованы;
* важность выявленных отклонений в анализе затрат на производство.