МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

КАФЕДРА: «БУНиА»

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

по бухгалтерскому управленческому учету

**Место и центр затрат, критерии их образования, методы группировки издержек**

Выполнил:

студент гр. 03ЭН1

Карнаухов И.В.

Проверила:

Безбородова Т.И.

ПЕНЗА

2007 г.

**Содержание**

Введение

1. Места и центры затрат: понятие, критерии обособления и практическое назначение

1.1 Понятие места и центра затрат и критерии образования

1.2 Классификация мест и центров затрат

1.3 Практическое значение выделения мест и центров затрат

2. Методы группировки издержек по местам формирования и центрам затрат

2.1 Необходимость группировки издержек по местам и центрам затрат. Виды мест и центров затрат в снабжении и сбыте

2.2 Виды мест и центров затрат в сфере управления и производства

2.3 Способы учета и распределения издержек по местам и центрам формирования

3. Практическая часть

Заключение

Список литературы

**Введение**

Колоссальные размеры и многоотраслевой характер современных корпораций – сложных многоуровневых финансово-промышленных групп – создают в условиях динамичного рынка серьезные препятствия на пути к их дальнейшему развитию. Ключ к успеху – в новых подходах к внутрифирменному управлению. Составной частью новой, децентрализованной системы управления являются приемы и методы управленческого учета, позволяющие измерять и контролировать результаты деятельности внутренних структурных единиц.

Как правило менеджер децентрализованной организации имеет право самостоятельно, без согласования с высшим руководством оперативно принимать решение в определенных вопросах и на определенную сумму денег. Задача руководителя в такой организации теперь состоит в том, чтобы определить «стратегическое направление, заручиться согласием подчиненных, дать им деньги и полномочия и оставить их в покое». Таким образом, децентрализация, это, прежде всего, характеристика отношений между руководителями различного уровня в системе управления предприятием. Децентрализация управления воздействует на организационную структуру предприятий (компаний), а именно, способствует более четкому, формализованному определению всех уровней управления и всех подразделений.

В данной курсовой работе рассмотрены методы группировки издержек по местам и центрам затрат. Центры затрат – это наиболее широко используемый тип децентрализации, который может быть организован везде, где можно определить и измерить по отношению к данной структурной единице выпуска затраты, необходимые для производства единицы продукции.

Цель данной курсовой работы – определить необходимость группировки издержек по местам и центрам затрат, рассмотреть основные их виды и выявить способы учета и распределения издержек. Для реализации этой цели необходимо решить следующие задачи:

1. Раскрыть сущность категорий «места затрат» и «центра затрат»;

2. Определить основные виды мест и центров затрат;

3. Рассмотреть практическое назначение выделения мест и центров затрат;

4. Определить необходимость и методы группировки издержек по местам и центрам затрат.

В процессе раскрытия темы данной курсовой работы мы попытаемся решить каждую из поставленных задач, а в заключении сделать соответствующие выводы и посмотреть насколько нам это удалось сделать.

**1. Места и центры затрат: понятие, критерии обособления и практическое назначение**

**1.1 Понятие места и центра затрат и критерии образования**

Одним из принципов планирования, учета и анализа издержек, образующих себестоимость продукции, является необходимость их группировки по месту возникновения затрат (производствам, цехам, участкам). Впервые систематизация расходов в зависимости от места их возникновения в широком понимании этого понятия была рекомендована Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях в 1970 г. В прежних нормативных документах рекомендовалось планировать и учитывать затраты по характеру производства (основное и вспомогательное) и по цехам (на крупных предприятиях). Аналогичные указания имелись и в отраслевых инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Очевидно, что характер производства и состав цехов предприятия — весьма различные, хотя и взаимосвязанные на практике критерии обособления издержек. Объединение того и другого в понятие «место затрат» более точно выражает их содержание и назначение. Кроме того, в качестве мест расходов могут рассматриваться нe только производственные, но и непроизводственные подразделения предприятия, в том числе службы управления. Определение места затрат ориентирует на дальнейшую детализацию производственного учета, повышение его точности, контрольных свойств и достоверности калькулирования.

В общем виде место затрат — это «функциональная сфера или область ответственности, которые связаны с определенного вида издержками». Их дифференциацию можно рассматривать в макро- и микромасштабе, т.е. применительно к отрасли и народному хозяйству в целом или к каждому конкретному предприятию. В первом случае речь идет о затратах организаций холдингового типа, объединений юридически самостоятельных предприятий, крупных компаний. В этом значении место затрат представляет собой совокупность предприятий и учреждений, сгруппированных по целевому или ведомственному признаку.

Особое значение имеет дифференциация издержек по местам затрат для промышленного предприятия — основного производственного подразделения экономики. Здесь каждое место затрат либо связано с изготовлением продукции, либо с обслуживанием, организацией производства и его управлением. Многообразие соответствующих вариантов их обособления в общем виде может быть сведено к некоторой иерархической системе, состоящей из четырех основных ступеней: поле, область (сфера), место и центр расходов.

Поле издержек, ограниченное в данном случае масштабами предприятия, представляет всю совокупность его расходов независимо от их целевого назначения, степени завершенности процессов производственной деятельности и результатов производства. Ограничители поля — время, за которое осуществляется учет издержек, количество расхода и его стоимостная оценка, причем оба последних фактора выступают как единый параметр.

В части затрат на производство и продажу продукции поле подразделяется на сферы, соответствующие фазам кругооборота авансированных средств (снабжение, производство, сбыт), и координирующую все стороны деятельности предприятия сферу управления, или управленческие службы. Такое обособление затрат исходит из их различного экономического содержания и роли в создании продукта и новой стоимости, принадлежности расходов к разным функциональным сферам деятельности предприятия. Именно на этой ступени формируются комплексные затраты по целевому назначению издержек. Место затрат является составной частью общей классификации расходов по их принадлежности к той или иной сфере деятельности предприятия и в буквальном смысле представляет собой часть области издержек, ее составное звено. В свою очередь, каждое место расходов состоит из одного или нескольких центров затрат. Таким образом, место затрат как экономическое понятие может использоваться для характеристики функциональной сферы деятельности, связанной с издержками, а в более узком значении — для обозначения части определенной области расходов предприятия. Относительно широкое распространение понятия «место затрат» в экономической литературе и действующей практике управленческого учета вызвано, очевидно, не только большей универсальностью определения места, в том числе и для обозначения области и центра расходов, но и границами возможностей учета затрат по источникам их возникновения.

Низовое подразделение издержек — центр затрат — исходное подразделение любого комплекса расходов, сгруппированных по местам формирования. Критерии его обособления зависят прежде всего от специфики предприятия. В однородных производствах в качестве центров затрат могут выступать группа машин, стадия, передел технологического процесса, в неоднородных — отдельные виды оборудования, рабочие места. Решающим условием здесь является возможность обособления в учете выработки (объема производства) соответствующего центра и главных элементов его издержек. При необходимости их документального оформления для учетного обобщения производственных расходов низовым подразделением чаще всего выступает место затрат.

Иногда в экономической литературе местом затрат считается и часть области издержек, и центры расходов. Во многих зарубежных фирмах место затрат приравнивается к центру ответственности, объединяющему несколько центров издержек, представляющих собой первичную производственную единицу, которая получает материалы и Услуги от других центров, производит собственные расходы и может передавать вырабатываемые материалы и услуги другим центрам. Между местом затрат и центром ответственности существует различие, заключающееся хотя бы в том, что не всякого рода ответственность связана с возможностью влияния на соответствующие расходы. Это несопоставимые по содержанию определения, причем второе шире первого.

Неравнозначны и понятия места и центра затрат. Место издержек необходимо рассматривать как совокупность первичных центров возникновения расходов в сфере производства. Место и центр затрат могут совпадать лишь в отдельных случаях, когда невозможна либо нецелесообразна более детальная дифференциация расходов, например в передельных производствах, очистных и горно-подготовительных участках добывающей промышленности и т.п., где одновременно выполняется комплекс зависящих друг от друга работ и операций на различном оборудовании.

В зарубежной литературе по учету часто рекомендуется обособлять центры затрат не только исходя из места производства и управления, но и принимая во внимание целевое назначение тех или иных расходов в более широком смысле.

Группировка затрат по местам потребления материальных, трудовых и денежных ресурсов предназначена для решения двух основных задач:

* обеспечения контроля за экономичностью работы отдельных подразделений предприятия, для сопоставления полученных результатов и издержек производства по каждому из них;
* повышения точности и степени детализации калькулирования себестоимости продукции, особенно в сложных, неоднородных производствах, выпускающих большой ассортимент изделий [6, 163].

Дифференциация издержек производства и обращения по местам и центрам затрат позволяет активно управлять процессом их формирования, обеспечивает работников предприятия детальной информацией для оперативного управления и контроля, позволяет выявить экономию или перерасход материальных, трудовых и денежных ресурсов по зависящим и не зависящим от конкретных исполнителей причинам.

Планирование и учет по местам затрат особенно необходимы, если между расходами и производством конечной продукции нет непосредственной зависимости и расходы могут относиться на себестоимость конкретных изделий и услуг только косвенным путем распределения пропорционально условному базису. .

Исходя из целевого назначения группировки издержек по местам и центрам затрат на предприятии основными условиями для их образования являются:

1. Территориальная обособленность, при которой место расходов должно находиться в едином комплексе в пределах определенной территории предприятия и его подразделений. В иных случаях большая часть расходов окажется смежной для различных мест затрат, что приведет к неточностям при калькулировании себестоимости и условности самой группировки. Усложнится и контроль за экономичностью производства и управления.

2.Функциональная однородность, означающая, что в данном месте затрат должна по возможности выполняться одинаковая по содержанию или назначению работа, использоваться однотипное оборудование с Примерно равными издержками на единицу отработанного времени. Соблюдение этого условия необходимо для установления единых мето дов распределения затрат по объектам калькулирования, обеспечения лучшей сопоставимости издержек с объемом производства отдельных подразделений предприятия и с нормативными расходами.

3.Возможность установления персональной ответственности за уровень расходов данного места затрат. Эффективность контроля за издержками производства и обращения во многом зависит от степени дифференциации ответственности за затраты в каждом подразделении предприятия. Область ответственности определяется уровнем руководства в соответствии с организационной схемой административного и производственного управления.

4.Соответствие единой для предприятия методологии калькулирования себестоимости продукции, т.е. возможностям разграничения расходов по установленным статьям калькуляции, использования при калькуляционных расчетах экономически обоснованных, однородных методов распределения затрат данного места на последующие и в конечном счете — на разновидности изделий и услуг [6, 164].

**1.2 Классификация мест и центров затрат**

В зависимости от последовательности группировки расходов на предприятии следует различать начальные, промежуточные и конечные места затрат. Начальные места издержек по существу представляют собой центр расходов, первую ступень их формирования. Промежуточные места соответствуют более высокой степени обобщения издержек, характерных для подразделений предприятия, изготовляющих Части готовой продукции или полуфабриката. Конечные места расходов охватывают заключительный этап технологического процесса на данном предприятии. Здесь аккумулируются все прямые и распределяемые затраты на производство изделий и услуг, учитывается их выпуск, калькулируется производственная себестоимость.

С точки зрения содержания деятельности и отношения к изготовлению продукции производственные места затрат подразделяются на основные, вспомогательные и сопутствующие. Основные места затрат выпускают продукцию, для изготовления которой создано предприятие, вспомогательные — предназначены для производства изделий и услуг, обеспечивающих нужды основного производства в инструменте, запасных частях, энергии, текущем ремонте. Сопутствующие места издержек либо заняты изготовлением продукции из отходов, либо имеют целевое назначение в качестве экспериментальных, опытных, исследовательских производств.

В зарубежной литературе по учету также выделяются конкретные и абстрактные, общие и единичные, постоянные и временные места расходов1.

Конкретные места затрат представляют собой определенные технологические подразделения, выпускающие продукцию. Это основные, вспомогательные производства, цеха по изготовлению потребительских товаров, которые в дальнейшем подразделяются на участки, группы машин и отдельные рабочие места.

К абстрактным местам расходов относятся заготовление сырья и материалов, сбыт готовой продукции и отделы заводоуправления. Управление предприятием в целом является общим местом затрат, а, например, заготовление материальных ценностей и сбыт готовой продукции — единичными. Общими для предприятия местами затрат может быть значительная часть вспомогательных цехов и служб, например водоснабжение, паровое хозяйство, энергетические службы и т.д.

В некоторых случаях различают постоянные (устойчивые) и временные, т.е. ограниченные во времени, места издержек. Необходимость в последних возникает как временная потребность для раздельного учета отдельных нерегулярных расходов, например издержек на разработку и внедрение систем автоматизации, затрат на освоение новых изделий, технологических методов и т.д.

Значение группировки расходов по местам и центрам затрат в настоящее время существенно возрастает. Этому способствует широкое внедрение современной вычислительной и измерительной техники, в том числе и ЭВМ, в процессы фиксации и обработки информации о производственной деятельности предприятия, что позволяет дифференцировать планирование и учет по значительно большему числу подразделений предприятия. С усложнением технологического процесса, укрупнением оборудования, объединением его во взаимосвязанные комплексы, повышением производительности машин, станков и оборудования значительно возросли и расходы отдельных мест затрат. Становится не только технически возможным, но и экономически оправданным обособление их по отдельным центрам издержек.

Сейчас в большинстве случаев учет затрат на производство организован по основным и вспомогательным цехам. При бесцеховой структуре управления в качестве мест затрат выступает завод или фабрика в целом. Лишь в отдельных отраслях промышленности (например, в нефтедобыче, черной металлургии, в прядильном и ткацком переделах текстильной промышленности, отдельных производствах на химических предприятиях) предусмотрена группировка расходов на изготовление продукции по крупным единицам технологического оборудования, участкам, группам машин и аппаратов, т.е. по центрам затрат.

Для современного уровня и дальнейшего совершенствования организации производства и управления дифференциации учета затрат только по цехам явно недостаточно. Она соответствует потребностям контроля за экономичностью производства и калькулирования себестоимости, если цехи и аналогичные им подразделения невелики по размеру и масштабу деятельности, имеют небольшое количество относительно несложного оборудования, число технологически прерывных стадий и участков производства незначительно.

В настоящее время совершенно определенно наметилась тенденция к укрупнению цехов, их техническая оснащенность значительно выросла, сложность и производительность оборудования увеличились, возросли и затраты на содержание и обслуживание станков и машин. Увеличение масштабов внутризаводской концентрации производства, появление возможностей использования различных технико-организационных методов и средств для повышения его эффективности привели к необходимости выбора оптимальных решений по управлению деятельностью не только предприятия в целом, но и его подразделений. Одним из критериев оценки оптимальности является уровень единовременных и текущих затрат, связанных с тем или иным решением, определить который можно лишь на основе группировки расходов по местам их возникновения. Детализация учета затрат по местам и центрам производственных расходов стала настоятельной потребностью.

В определенной степени в этом отношении заслуживает внимания использование опыта ряда промышленных компаний индустриально развитых стран, где организации контроля по местам и центрам затрат придают большое значение.

**1.3 Практическое значение выделения мест и центров затрат**

На многих предприятиях с хорошо организованным управленческим учетом контроль затрат ориентирован главным образом на места издержек, места затрат материального хозяйства, производственной сферы, управления и сбыта.

Оно исходит из целевого назначения соответствующей группировки расходов по видам и потребностей их контроля и калькулирования. Многие западные компании и фирмы разрабатывают так называемые единые планы управленческих счетов мест затрат по каждому подразделению и предприятию в целом. Эти планы увязаны с номенклатурой издержек по видам и представляют собой часть общей системы Контроля и ответственности за результаты производства. Создание таких центров позволяет выявлять неэффективные участки, точно определять причины низкой эффективности и принимать решительные меры по выправлению положения. Развертывание сети центров контроля над производственными процессами представляется необходимым вне зависимости от того, применяется ли система исчисления нормативных издержек или нет.

Организация учета и контроля затрат по местам и центрам позволяет активно управлять процессом формирования фактических расходов, создает предпосылки для повышения ответственности не только за количественные, но и за качественные показатели деятельности подразделений предприятия.

Характер разграничения мест затрат зависит от специфики предприятия, уровня организации производства, целей контроля отдельных издержек. Чем выше степень дифференциации центров издержек на предприятии, тем лучше может быть контроль за экономичностью производства и точнее исчисление калькуляции себестоимости продукции.

Распределение функций отдельных мест затрат, а следовательно, состав их издержек зависят от потребностей управления, отраслевой специфики, масштабов предприятия. Можно, например, расходы на содержание отдела снабжения включить в состав затрат сферы снабжения, а расходы по продаже дополнить затратами по содержанию отдела сбыта. Во всех случаях деление предприятия на места затрат должно быть взаимоувязано с его организационной структурой.

Учет затрат по местам их первичного формирования необходим для контроля издержек, управления экономичностью производственной и коммерческой деятельности, повышения ответственности за результаты производственно-хозяйственной деятельности на всех уровнях управления ею. По данным такого учета оценивают затраты незавершенного производства, незаконченных работ, полуфабрикатов собственного изготовления. Поскольку не все изделия и полуфабрикаты проходят через все технологические стадии производства, т.е. места затрат, соответствующая группировка издержек позволяет отнести на их себестоимость расходы тех мест, где производилась обработка. Тем самым существенно повышается точность калькулирования себестоимости отдельных видов продукции.

Особое значение учет и контроль затрат по местам и центрам формирования имеет в крупных компаниях и организациях холдингового типа. Здесь важно предоставить филиалам и дочерним предприятиям максимум хозяйственной самостоятельности и ответственности за экономические результаты деятельности. В то же время необходимо сохранить финансовый контроль со стороны головной организации или материнского предприятия за этой деятельностью, с тем чтобы обеспечить возможность концентрации у них значительной части полученной всеми подразделениями прибыли для ее централизованного использования в общих интересах фирмы. Важную роль при этом играет проведение единой финансовой и налоговой политики, устранение внутрифирменной конкуренции.

Решение указанных задач с позиций информационного обеспечения достигается за счет организации учета затрат и результатов деятельности филиалов, самостоятельных подразделений и дочерних предприятий по принципам замкнутой учетной системы, т.е. обособленного места затрат. Это наиболее сложная в организационном отношении система управленческого учета, требующая обязательного применения специальных счетов управленческой бухгалтерии и отражения их взаимосвязи со счетами финансовой бухгалтерии головной организации.

Учет затрат по местам формирования и центрам ответственности следует организовать и в подразделениях предприятия, не ведущих производственной деятельности: торговых представительствах, агентствах, магазинах, учебных и научных центрах и т.п. Каждое из них имеет обособленные затраты, требующие контроля и сопоставления с общими результатами компании в целом и индивидуальными показателями деятельности самого подразделения.

Исчисление общего результата финансовой деятельности осуществляется в том и другом случае по данным финансового учета компании (фирмы) в целом.

**2. Методы группировки издержек по местам формирования и центрам затрат**

**2.1 Необходимость группировки издержек по местам и центрам затрат. Виды мест и центров затрат в снабжении и сбыте**

Большое разнообразие мест затрат и центров ответственности требует определенной их систематизации и увязки с общей системой управленческого учета. Основой систематизации является функциональная принадлежность издержек к определенной сфере деятельности предприятия.

В целом, исходя из схемы производственного кругооборота в качестве совокупных мест затрат и сфер ответственности, можно выделить:

* снабжение сырьем, материалами, топливом и энергией;
* производство продукции и услуг;
* продажу продукции, товаров и услуг;
* управление предприятием [8, 234].

Все перечисленные сферы деятельности тесно связаны между собой и в рамках одного предприятия не могут существовать обособленно. Однако каждая из них имеет свой самостоятельный объект и условия формирования издержек. Так, в снабжении объектом отнесения расходов является объем сырья, материалов, топлива, покупных полуфабрикатов и товаров, в производстве — объем выпускаемой продукции и величина незавершенного производства, при сбыте — количество реализуемой продукции, товаров и услуг. Управление координирует разностороннюю деятельность организации. Объектом отнесения затрат здесь служат конечные виды продукции и услуг основного и вспомогательных производств, реализуемые сторонним потребителям.

Группировка издержек по совокупным местам затрат и центрам ответственности позволяет объединить разнородные по экономическому содержанию расходы в единые по целевому назначению комплексы. В затраты сферы снабжения, например, включают не только транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением материальных ресурсов, но и затраты на содержание складских помещений, где они хранятся, расходы отдела материально-технического снабжения, лабораторий по проверке качества сырья и материалов, участков, где производится их подготовка к производственному потреблению.

По аналогии в издержки сферы сбыта целесообразно включить, Кроме расходов на тару, упаковку и транспортировку изделий, затраты на содержание отдела сбыта и складов готовой продукции, рекламу **и т.п.**

В настоящее время затраты по содержанию общезаводских складов на многих предприятиях не относятся на себестоимость сырья, материалов, топлива и не включаются в номенклатуру коммерческих вне-Производственных расходов. Они планируются и учитываются в составе общезаводских расходов, относимых на себестоимость конкретных изделий и услуг пропорционально основной заработной плате производственных рабочих или другому условному базису.

Когда впервые была введена такая практика, она объяснялась желанием отнести как можно большее число затрат предприятия, прямо не связанных с изготовлением продукции, к расходам по организации

производства и управлению. Значительная часть этих расходов регистрировалась в финансовых органах и контролировалась особо. К тому же складское хозяйство было, как правило, небольшим и слабо механизированным, абсолютная величина его затрат составляла незначительный процент от стоимости сырья и материалов.

Сейчас, когда в результате технического прогресса значительно выросли масштабы производства, увеличилась номенклатура сырья, материалов, готовой продукции на предприятии, возросла техническая оснащенность складов, их величина и количество, все более необходимым становится обособление складских расходов в самостоятельное место затрат.

По существу современный склад представляет собой специфическое производственное подразделение с большим объемом погрузочно-разгрузочных работ, операций сортировки, складирования и т.п. В нем занято значительное количество техники, ведется учет и контроль материальных запасов. Склад всегда территориально обособлен, характер складских операций функционально однороден, соответствующие расходы могут относиться на себестоимость продукции и услуг по единому расчетному основанию. Персональную ответственность за величину этих расходов целесообразно возложить на заведующих складами, а на более высоком уровне — на начальников отделов снабжения и сбыта, которым эти склады в большинстве случаев подчинены. Таким образом, склад как хозяйственная единица на предприятии удовлетворяет всем условиям образования места затрат.

Что же касается отделов снабжения и сбыта, то они по характеру выполняемых функций принадлежат к соответствующим областям (сферам) затрат. Их деятельность является управленческой лишь в отношении операций заготовления материальных ресурсов и реализации готовой продукции, где она решающим образом влияет на уровень издержек.

Обособление затрат снабжения и сбыта в единые комплексы позволит улучшить контроль за экономичностью работы указанных подразделений предприятия. Значительно расширяются возможности анализа и контроля расходов по снабжению и сбыту, обеспечивается достаточная информационная база для решения основных задач управления запасами в организации, для оценки экономической эффективности различных схем снабжения и вариантов продаж.

Степень дифференциации издержек по местам и центрам внутри этих подразделений определяется главным образом потребностями их контроля и повышения точности калькулирования. В сфере снабжения предприятия материальными ресурсами учет в разрезе мест затрат может быть организован по группам (видам) приобретаемых материальных ценностей или по ответственным исполнителям в отделе материально-технического снабжения. Аналогичной может быть дифференциация аналитического учета затрат на реализацию продукции. Такое обособление издержек позволяет увеличить степень их локализации и тем самым повысить точность калькулирования себестоимости изделий и услуг. Поскольку расходы на содержание служб снабжения и сбыта являются частью издержек предприятия по изготовлению сырья, материалов или реализации продукции в калькуляционном отношении, они могут рассматриваться как единая совокупность.

**2.2 Виды мест и центров затрат в сфере управления и производства**

Сфера управления предприятием включает руководящие, организаторские и административные функции, основное назначение которых состоит в координации и регулировании процессов снабжения, производства и сбыта для обеспечения максимальной эффективности производства и его развития.

Затраты сферы управления подразделяют на общецеховые и общезаводские или аналогичные им расходы. Это вызвано различиями в экономическом содержании указанных комплексов издержек, обусловливающими необходимость использования различных базисов для их распределения при калькулировании себестоимости продукции.

Обособление мест затрат в данной сфере определяется схемой административного управления предприятием, т.е. в основном спецификой и объемом перерабатываемой отделами и службами информации. В зависимости от масштабов производства, организационных форм управления, уровня его механизации и автоматизации степень дифференциации учета затрат на управление может значительно колебаться. Например, далеко не во всех случаях необходимо учитывать расходы по каждому отделу или службе, часто они могут быть объединены в более крупные подразделения: технические, экономические, социально-бытовые службы предприятия, службы, подчиненные главному инженеру, заместителям директора по экономике, кадрам и быту и т.п. Вместе с тем при необходимости может быть предусмотрена детализация учета затрат и внутри отдела, например, в конструкторском бюро — по видам сопровождаемых машин или разрабатываемых конструкций.

В сфере производства детализация учета затрат по местам и центрам зависит от многих факторов. Главными из них являются производственная структура предприятий, особенности технологического процесса, уровень технической оснащенности и организации труда. Наиболее общее подразделение производственной сферы по местам издержек — цех или производство, которое, в свою очередь, состоит из участков и центров затрат. В цехах и участках с преобладанием ручного труда центры затрат целесообразно подразделять по группам однородного технологического оборудования, а в автоматизированных производствах учитывать расходы в целом по автоматической или поточной линии.

Хотя приведенная схема не охватывает всего многообразия зависимостей между местами и центрами расходов, она наглядно показывает, что они находятся в соподчиненном отношении и дифференцируются исходя из степени однородности выполняемых функций. Этот принцип лежит в основе группировки производственных затрат в издержки сферы производства. Прежде всего из калькуляционных соображений их предварительно относят к основным, вспомогательным и побочным цехам и участкам.

Степень детализации издержек по местам и центрам затрат для каждого предприятия индивидуальна. Основными критериями для ее обоснования служат количество статей или элементов затрат по видам, частота получения данных, точность и стоимость информации. Поскольку указанные ограничения действуют в различных направлениях, оптимальное решение может быть найдено после детального анализа конкретных условий и потребностей управления производством в том или ином его подразделении.

Состав затрат производственного места издержек может быть представлен в трех основных вариантах:

* все затраты места являются прямыми и косвенными расходами, связанными с данным подразделением производства, независимо от того, к каким изделиям они относятся;
* затраты места и центра — только прямые расходы материалов, заработной платы, энергии и т.п.;
* затраты места — только косвенные расходы, которые нельзя от нести по прямому признаку на конкретные виды продукции. Прямые расходы включаются непосредственно в себестоимость изделий, работ и услуг, в состав издержек определенных мест они не входят.

Каждый из представленных вариантов имеет свои достоинства и недостатки и должен применяться после анализа организационных и методологических особенностей учета и калькулирования издержек производства на конкретном предприятии.

В том случае, когда затраты мест охватывают все расходы, относящиеся к определенному производственному подразделению, имеется лучшая возможность контролировать издержки производства и управления, эффективнее влиять на формирование показателей себестоимости внутри предприятия. Однако возможности составления точной калькуляции себестоимости отдельных видов продукции при этом варианте значительно меньше, поскольку он требует распределения всех без исключения затрат пропорционально условным базам. Такое распределение всегда связано с допущением неточностей в калькулировании.

Второй вариант наиболее прост в применении, но мало что дает для контроля затрат по местам формирования и центрам ответственности. Прямые расходы в настоящее время зависят не столько от мастерства и умения рабочего, а определяются конструкцией, составом продукции и технологией ее изготовления, которая зависит от применяемого оборудования. Прямые издержки логичнее относить не на место затрат, а на его носителя.

В третьем варианте прямые затраты непосредственно относят на себестоимость конкретных видов изделий и услуг, а обособленно учитывают и распределяют лишь косвенные затраты мест. При этом точность калькулирования себестоимости полуфабрикатов, изделий и слуг существенно повышается, поскольку к распределению остается относительно меньшая часть издержек, и погрешности, вызванные условностью расчетной базы и самого процесса распределения, сказываются меньше, но здесь значительная часть затрат остается вне контроля по местам формирования и центрам ответственности.

Профессор М.Х. Жебрак еще в ЗО-е гг. прошлого столетия, исследуя вопросы состава затрат по рабочим местам, относил к ним стоимость вспомогательных, смазочных и обтирочных материалов, топлива, пара, воды, сжатого воздуха, транспортные расходы, износ и ремонт малоценных и быстроизнашивающихся инструментов, текущий ремонт оборудования без прямых затрат сырья, материалов и заработной платы. «Что касается постоянных расходов рабочих мест, — писал он, — то хотя, планируя, мы предварительно всю их массу распределили между отдельными рабочими местами, в учете этого делать не надо»1. Иного мнения придерживались специалисты по хозяйственному расчету, большинство которых настаивало на необходимости максимального охвата затрат по местам издержек.

Очевидно, решение этого вопроса не может быть одинаковым для всех случаев и во многом зависит от характера мест формирования издержек, возможностей локализации расходов по видам продукции и участкам производства. В любом, случае к затратам мест целесообразно относить издержки, непосредственно связанные с результатами деятельности подразделений.

Поскольку учет затрат по местам их возникновения служит прежде всего, целям контроля издержек по производственным и сбытовым центрам предприятия, по нашему мнению, нет необходимости относить на них накладные расходы. Для контроля экономичности производства вполне достаточно выделить для производственных подразделений затраты, функционально связанные с объемом выполненной ими работы, а для отделов и служб управления — непосредственно зависящие от их деятельности расходы. При условии нормирования этих затрат можно системным путем выявить отклонения их от фактического уровня и на этой основе оценить экономичность работы тех или иных подразделений организации, использование ими производственных возможностей и ресурсов.

Выбор наиболее приемлемого варианта состава издержек внутренних подразделений осуществляется в зависимости от особенностей производства, функций места затрат, степени переменности его расходов, возможностей их регулирования и т.п. В современных высоко-механизированных и автоматизированных производствах с жестко заданной технологией изготовления продукции предпочтительнее третий вариант. К тому же при его использовании меньше учетной работы, проще калькуляционные расходы, лучше возможности контроля уровня издержек.

**2.3 Способы учета и распределения издержек по местам и центрам формирования**

Для определения фактической величины затрат совокупности мест расходов и центров ответственности разрабатывают единую систему кодирования группировочных признаков. Учетная группировка осуществляется на основе первичных документов, в которых указывают место издержек или центр ответственности, его код (шифр).

Группировка затрат по местам их формирования осуществляется одним из двух основных способов:

* путем применения принципов двойной записи на взаимосвязан ных счетах и последовательного перенесения (перераспределения) уч тенных сумм затрат с первичных на промежуточные и конечные места формирования издержек;
* на основе использования специальных регистров (сводных ведо- мостей) и расчетов матричной формы, обобщающих виды затрат по местам их возникновения.

При использовании метода двойной записи разрабатывают специальный план счетов мест издержек для каждого предприятия. Он может быть привязан к действующему плану счетов бухгалтерского учета затрат, а может ориентироваться на применение специальных счетов управленческой бухгалтерии. Но это важно только для обозначения первых двух-трех знаков кода того или иного места издержек. Далее идет нумерация шифра самого места расходов. Чтобы показать возможную степень детализации мест затрат и центров ответственности, приведем выдержку из плана счетов управленческого учета сравнительно небольшой (около 1200 работающих) машиностроительной фирмы.

23 Производственные места обслуживания:

1. Электромастерские
2. Стройгруппа

30 Материальное хозяйство:

1030 Участок испытания материалов

1031—1035 Склады сырья и материалов

20 Места производственного изготовления:

2050 Места производственного изготовления цеха 1

2060 Места производственного изготовления цеха 2

2070 Места производственного изготовления цеха 3

2680—2690 Места затрат хозяйственного управления (дирекция, обшее планирование, финансовое планирование и контроль, бухгалтерия, узел связи, отдел персонала и т.п.)

43 Места затрат сферы сбыта:

1. Маркетинговые исследования и планирование сбыта
2. Реклама, упаковка, отправка

10Центр ответственности «Техническое управление, конструиро- вание и развитие»:

1. Отдел главного технолога
2. Бюро технических нормативов

26110Отдел технического развития

1. Конструирование и развитие
2. Центральная лаборатория

11Центр ответственности «Здания»:

26111Здания заводоуправления 25112 Фабричные здания

10113 Здания складов сырья и материалов

26118 Пожарное депо

12Центр ответственности «Энергохозяйство»:

1. Энергоцех
2. Газовое хозяйство
3. Обеспечение водой 25123 Компрессорная станция

29 Социальные места затрат:

2910 Столовая

2920 Медпункт

2930 Библиотека [6, 165]

В центре ответственности «Транспортные службы» отдельно учитывают затраты на легковой и грузовой транспорт, в центре «Производственное обслуживание» — расходы слесарного участка, электромастерских, строительной группы и т.п., в центре «Продажи» — затраты на маркетинговые исследования, рекламу, упаковку и отправку продукции заказчикам, в центре ответственности «Хозяйственное управление» — расходы на содержание дирекции, технических и экономических отделов, информационного центра, узла связи. Наиболее дифференцированы места производственного изготовления продукции. В отдельных цехах они доведены до групп однородного оборудования. Общее число счетов и субсчетов мест и центров затрат превышает 300 наименований. Коды, по которым производится учетная группировка расходов этих подразделений, указывают на первичных документах по учету расхода материалов, комплектующих изделий, за работной платы и других издержек. Дальнейшее обобщение расходов по счетам затрат производится так же, как сейчас в бухгалтерском учете. Взаимосвязь между данными управленческого и финансового учета осуществляется через специальные счета — экраны.

Одним из вариантов системных записей в управленческом учете является ведение счетов отклонений от нормативной величины расходов. В этом случае обороты по дебету и кредиту счетов сырья и материалов, затрат на производство, готовой продукции отражают по нормативной стоимости. Все расхождения между нормативными и фактическими издержками снабжения, производства, сбыта относят в дебет или кредит соответствующих счетов отклонений. Таким образом, по местам и центрам формирования учитывают лишь отклонения от норм и нормативов. Более подробно этот вопрос рассмотрен в гл. 10.

Учет и распределение затрат по местам их формирования с помощью регистров матричной формы основано на сочетании группировок затрат по видам и местам их возникновения. Для этого составляют специальную шахматную ведомость, по строкам и столбцам которой отражаются виды (статьи, элементы) затрат и мест (центров) их формирования, а на пересечении соответствующих строк и столбцов указываются затраты мест. Если какие-то расходы невозможно отнести на то или иное место затрат прямо, их распределяют пропорционально избранной базе.

При группировке затрат мест и центров все их разнообразие подразделено на основные и вспомогательные, первичные и вторичные места издержек. Основные места затрат представляют собой производственные подразделения, где изготавливается продукция или выполняются основные технологические операции по ее производству. Вспомогательные места издержек обслуживают процесс производства. В ведомости сводного учета затрат основные места затрат представлены цехами основного производства, а вспомогательные обычно подразделяются на:

* общие вспомогательные места издержек (здания и сооружения, электроснабжение, водоснабжение, гараж и т.п.);
* подготовительные и обслуживающие производства (заготови тельные, ремонтные и т.п.);
* материальное хозяйство (приемка и проверка сырья и материа лов, склады и др.).

Обособленно выделяют в сводной ведомости места затрат сферы управления и сферы сбыта. На небольших предприятиях их объединяют.

Признаком места формирования основных затрат является их непосредственная связь с конкретными видами продукции и услуг. Вспомогательные места затрат и их издержки не связаны с процессами производства и могут относиться на себестоимость продукции только путем распределения.

На первом этапе группировки первичные издержки по составляющим их элементам относят на соответствующие основные и вспомогательные места их возникновения.

На втором этапе собранные в разрезе вспомогательных мест расходы, или так называемые вторичные затраты, распределяют по основным местам издержек пропорционально объему потребления их работ и продукции.

В итоге все затраты должны быть отнесены на основные места издержек и распределены между видами конечной продукции и товарных услуг.

Матричное представление регистра сводного учета и группировки затрат по местам формирования позволяет взаимно увязать нормирование и учет по видам, местам и целевому назначению расходов, избежать дублирования и обеспечить единую последовательность в формировании показателей издержек. Матрица издержек мест и центров всегда прямоугольна, конечна и ограниченна, а ее элементы представляют собой скаляры, т.е. действительные значения производственных затрат. Количество столбцов матрицы равно числу мест расходов, а число строк — количеству элементов издержек. Общая матрица, характеризующая производственные расходы в целом по предприятию, может подразделяться на подматрицы, выражающие соотношения между видами затрат и центрами их образования в разрезе отдельных подразделений. С каждой из них возможны операции суммирования, умножения, исчисления произведения матрицы на скаляр, т.е. практически все действия по преобразованию планово-учетной информации об издержках.

Варианты построения матриц и подматриц мест и центров затрат применительно к конкретным условиям могут быть различными. В частности, они зависят от того, с какой степенью полноты и дифференциации учитываются затраты мест и центров, какой вариант сводного учета затрат на производство применяется, какова заданная точность калькуляционных расчетов, целевое назначение информации об издержках и т.п. На предприятиях, применяющих нормативный учет, каждый элемент фактических затрат должен подразделяться на расходы по нормам и отклонениям от норм.

Ценность матричного представления данных о затратах отдельных подразделений предприятия заключается в возможности экономико-математического моделирования системы планирования и учета производственных расходов, ибо матрицы — это строительные блоки математических моделей. Аппарат матриц позволяет представить различные математические операции по преобразованию учетной информации об издержках с помощью числовых операций над элементами матриц. Если принять во внимание, что указанные модели могут быть реализованы с помощью электронных вычислительных машин, необходимость экономико-математического моделирования систем учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции по местам издержек становится очевидной. Данные такого учета будут использоваться не только для контроля экономичности производства и управления, повышения точности калькулирования себестоимости изделий и услуг, но и в расчетах фактической эффективности новой техники и технологии, определении издержек применения продукции. Результаты воздействия технических решений, использования новых видов сырья, материалов, инструментов и т.п., как правило, ограничены определенным местом затрат и поэтому могут быть исчислены системным порядком. В настоящее время эти показатели почти всегда основываются не на фактических, а на проектировочных расчетных данных или результатах выборочного обследования. Это ослабляет контроль за реальными результатами организационно-технических мероприятий и эффективностью дополнительных затрат и капитальных вложений.

Проблемы использования данных системного учета затрат для оценки фактической эффективности новой техники и технологии, издержек применения продукции и других потребностей управления во многом еще ждут своего исследования. Недостаточное к ним внимание в настоящее время можно объяснить отставанием теории учета издержек от потребностей практики, ориентацией ее на пока еще невысокий уровень автоматизации учетно-плановых работ большинства предприятий. К тому же возможности решения этих задач зависят от повышения аналитичности учета издержек производства, требуют большей детализации их группировки по видам, местам формирования и объектам калькулирования, повсеместного внедрения стандарт-коста, директ-коста и нормативного метода, т.е. осуществления совокупности мероприятий по совершенствованию учета и калькулирования себестоимости продукции.

**3. Практическая часть**

Задача № 7. Расчет затрат методом покрытия. На небольшом предприятии получены следующие данные для расчета внутризаводских результатов деятельности (табл. 1, 2).

Таблица 1. Затраты предприятия, д.е.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Места затрат | вода | энергия | ремонт | Осн-е произ-во | Материальное хоз-во | Управление и сбыт |
| Первичные затраты | 1600 | 5300 | 2900 | 22000 | 3100 | 2100 |

Таблица 2. Объем взаимооказанных услуг

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Услуги |  |  |  |  |  |  |
|  | вода | энергия | ремонт | Основное произ-во | Материальное хоз-во | Управл-е и сбыт |
| Вода, м3 |  | 100 | 200 | 1000 | 300 | 100 |
| Энергия, кВт. | 10 |  | 60 | 500 | 30 | 70 |
| Ремонт,ч. | 5 | 50 |  | 100 | 40 | 5 |

Учетные цены, д.е.: Вода – 1; энергия – 10; ремонт – 20.

Базы распределения: расходы по изготовлению – основная заработная плата 74000 д.е.; общие материальные затраты – основные материалы 22000 д.е.; расходы по изготовлению и сбыту – расходы по изготовлению.

Используя приведенные данные:

1) рассчитайте затраты каждого подразделения с учетом стоимости взаимооказанных услуг;

2) определите величину процентной ставки распределения услуг общих мест затрат для исчисления себестоимости продукции.

Решение задачи оформите в виде табл. 3 и 4.

Таблица 3. Затраты подразделений с учетом стоимости взаимных услуг, д.е.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | вода | энергия | ремонт | Изготов-ие | материалы | Управ-е и сбыт |
| Первичные затраты | 1600 | 5300 | 2900 | 22000 | 3100 | 2100 |
| Вода | -1700 | 100 | 200 | 1000 | 300 | 100 |
| Энергия | 100 | -6700 | 600 | 5000 | 300 | 700 |
| Ремонт | 100 | 1000 | -4000 | 2000 | 800 | 100 |
| Сальдо | 100 | -300 | -300 | 30000 | 4500 | 3000 |
| Сумма покрытия | -100 | 300 | 300 | -400 | -60 | -40 |
| Сумма общих затрат |  |  |  | 29600 | 4440 | 2960 |
| Ставка распределения, % |  |  |  | 40 | 20 | 2,27 |

Таблица 4. Расчет ставок распределения взаимных услуг

|  |  |
| --- | --- |
| Конечные места затрат | Расчет ставки распределения ОК |
| Изготовление | 29600:74000= 40% |
| Материал | 4440:22200= 20% |
| Управление и сбыт | 2960:130240= 2,27% |

**Заключение**

Таким образом, децентрализация – это не отрицание управления, а его новое качество, позволяющее максимизировать в конечном итоге совокупные доходы организации. Децентрализованная организационная структура обычно представляет пирамиду, где нижние уровни менеджеров подчинены верхним уровням. Допустимость определенного уровня самостоятельности в принятии решений каких-либо вопросов способствует активизации роли каждого работника в управлении. Более того, для принятия решения у менеджера подразделения больше информации о местных условиях, тогда как для централизованного принятия решения зачастую не достает информации или же передаваемая информация может быть не полной и даже намеренно искаженной. Деятельность менеджеров подразделений становится более мотивированной, если они могут проявить собственную инициативу. Так например, целью менеджера центра затрат является долговременная минимизация издержек. Так как любая свобода действий подразумевает ответственность за совершение этого действия, менеджеры будут заинтересованы в уменьшении снижения количества ошибок, связанных с принятием не верного решения, что повысит эффективность управления организацией,

В свою очередь, группировка издержек по совокупным местам затрат и центрам ответственности позволяет объединить разнородные по экономическому содержанию расходы в единые по целевому назначению комплексы, что значительно облегчает и упрощает систему регулирования, контроля и учета издержек. Поэтому для современных предприятий, имеющих значительные размеры производства такая группировка является просто необходимой.

**Список литературы**

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер.с англ. (Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Аврова А.И. Управленческий учет. М.: Бератор-пресс, - 2003, - 576 с.
3. Вахрушина М.А. /Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. Пособие. - ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Финстатенформ», 1999. – 359 с.
4. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика: Учебник для вузов. - М.: Финансы и статистика. - 2002. – 476 с.
5. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник/ Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАИА, 2003. – 655 с.
6. Ивашкевич В.Б. /Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Экономистъ, 2004. – 618 с.
7. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. - М.: Аудит, ЮНИТИ. - 1998. - 564 с.
8. Кондраков Н., Иванова М. Бухгалтерский управленческий учет. Учебное пособие. М.: Инфра-М. - 2003. – с. 432
9. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета: Учебник. - М.: Финансы и статистика, 1998. – 514 с.
10. Николаева О., Алексеева О. Стратегический управленческий учет. - М.: Едиториал УРСС, 2003. - 432 с.
11. Райан Б. Стратегический учет для руководителя. - М.: ЮНИТИ. 1998. – 345 с.
12. Управленческий учет: Учебное пособое / Под ред. А.Д. Шеремеда М.: ФБК-Пресс, 1999. – 398 с.
13. Шеремед А.Д. Управленческий учет: Учебник. - М.: Финансы и статистика, 2000. – 543 с.