Курсовая работа на тему

МОДЕЛИ ФОРМИРОВАНИЯ И УЧЕТА ЗАТРАТ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

по предмету «Бухгалтерский управленческий учет»

**Содержание**

ВВЕДЕНИЕ

1.КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

1.1 Себестоимость продукции - основа для принятия управленческих решений

1.2 Классификация затрат

2.МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

2.1 Калькулирование полной себестоимости

2.2 Производственная себестоимость продукции

2.3 Система “директ-костинг”

3. МЕТОДЫ УЧЕТА ФАКТИЧЕСКИХ И СТАНДАРТНЫХ ЗАТРАТ

3.1 Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

3.2 Система “стандарт-кост”

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

**ВВЕДЕНИЕ**

Главной целью любого предприятия является получение прибыли. Известно, что прибыль - это разность между полученными доходами и произведенными расходами. Значит, чем больше доходы и меньше расходы, тем больше прибыль.

Поэтому успех деятельности предприятия зависит от того, может ли оно влиять на два эти фактора. Если да, то такое предприятие можно смело называть конкурентоспособным.

От чего зависит доход? От цены проданной продукции, которое произвело предприятие. А она, в свою очередь, зависит от себестоимости, то есть количества произведенных затрат на единицу продукции.

Совершенно очевидно, что от того, как ведется учет затрат и определяется себестоимость произведенной продукции, зависит финансовый результат деятельности предприятия.

В лекции рассматриваются основные методы определения себестоимости продукции. Каждое предприятие может применить их по отдельности или в сочетании друг с другом, исходя из своих особенностей и опыта, а также разработать новый метод калькулирования себестоимости.

Но главная цель применения того или иного метода состоит в том, чтобы более точно определить себестоимость производимой продукции. Ведь только на основании объективной информации можно принять правильное управленческое решение.

Выбор метода зависит от разных причин: от типа производства, наличия разработанных норм, требуемой степени детализации затрат, знаний специалистов управленческого учета и т.д.

**1.КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ**

## 

## 1.1 Себестоимость продукции - основа для принятия управленческих решений

При формировании системы управленческого учета, способной удовлетворять потребности менеджеров всех уровней управления предприятием, необходимо прежде всего классифицировать все основные затраты, производимые в процессе осуществления хозяйственной деятельности.

Управление затратами представляет собой по своей сущности управление деятельностью предприятия, так как охватывает все стороны происходящих производственных процессов. Соответственно, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции - важнейшая часть управленческого учета. Себестоимость производства единицы продукции служит базой для принятия большинства управленческих решений. При этом состав и величина себестоимости определяются затратами, которые ее формируют.

Под затратами в широком смысле понимают выраженный в денежной форме объем потребленных ресурсов, использованных для достижения определенной цели.

К основным задачам учета затрат на производство относятся:

обеспечение администрации предприятия информацией для принятия управленческих решений;

наблюдение и контроль за фактическим уровнем затрат в сопоставлении с их нормативами и плановыми размерами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;

исчисление себестоимости выпускаемой продукции для оценки готовой продукции и расчета финансовых результатов;

выявление и оценка экономических результатов производственной деятельности структурных подразделений.

Планирование, учет и контроль затрат на предприятии организуются по различным направлениям, т.е. областям деятельности, требующим обособленного и целенаправленного учета затрат. Другими словами, система учета затрат должна накапливать информацию по всем направлениям, которые вызывают у менеджеров необходимость оценить использованные ресурсы.

## 

## 1.2 Классификация затрат

С направлениями учета затрат тесно связана их классификация. При этом можно выделить:

классификацию затрат, связанных с производством продукции и определением себестоимости;

классификацию затрат для принятия решений и планирования;

классификацию затрат в целях контроля и регулирования.

Согласно классификации затрат, связанных с производством продукции и определением себестоимости, затраты на производство подразделяют:

по видам;

по способу включения в себестоимость продукции;

по экономической роли в процессе производства.

В зависимости от видов затрат используются две группировки: по элементам расходов и по статьям калькуляции.

В соответствии с экономическим содержанием статей расходов все затраты, осуществляемые предприятиями в ходе производственной или коммерческой деятельности, должны группироваться по следующим элементам:

материальные затраты;

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация;

прочие расходы.

Таким образом, затраты группируются в целом по предприятию независимо от места их возникновения и назначения. Элементы расходов корреспондируют со счетами активов и обязательств предприятия. Данная группировка затрат дает представление о том, сколько и каких ресурсов было израсходовано в течение периода безотносительно к конкретным произведенным продуктам. Она позволяет составлять смету расходов для конкретного объема производства, выявлять качественные показатели деятельности предприятия, контролировать расходы в соответствии с их экономическим содержанием в процессе производства продукции.

Классификация затрат по статьям калькуляции предусматривает выделение затрат на производство, которые могут быть включены в себестоимость отдельных видов продукции (как прямые расходы). Статьи калькуляции могут быть как одноэлементными, так и комплексными (многоэлементными) в зависимости от того, объединяют ли они в себе расходы, относящиеся к одному экономическому элементу или к нескольким. Так, например, статья "Сырье и материалы" является одноэлементной, поскольку включает только "материальные затраты", а статья "Общепроизводственные расходы" является комплексной, объединяющей целый ряд экономических элементов.

На сегодняшний день типовая номенклатура калькуляционных статей издержек производства состоит из 12 пунктов:

1. Сырье и материалы.

2. Возвратные отходы.

3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий (организаций).

4. Топливо и энергия на технологические цели.

5. Заработная плата производственных рабочих.

6. Отчисления на социальные нужды.

7. Расходы на подготовку и освоение производства.

8. Общепроизводственные расходы.

9. Общехозяйственные расходы.

10. Потери от брака.

11. Прочие производственные расходы.

12. Расходы на продажу.

При этом, как правило, в многономенклатурных производствах первые 6 статей обычно относят к основным расходам, а остальные - к накладным.

Несмотря на то что в основу существующей номенклатуры калькуляционных статей положена степень участия различных затрат в осуществлении производственных процессов, она не учитывает современные проблемы в управлении организаций. В частности, комплексный характер статей не позволяет четко разграничить ответственность за отдельные составляющие себестоимости, увязав величину расходов с деятельностью конкретных менеджеров. Тот факт, что калькуляционные статьи содержат элементы как переменных, так и постоянных расходов, делает невозможным использование информации, собранной в разрезе статей калькуляции, для многих управленческих решений.

Классификация затрат по статьям калькуляции должна учитывать потребности нормативного учета, а также способствовать реализации такого важного инструмента управления затратами, как бюджетирование. Кроме того, эффективность текущего контроля расходов в значительной мере зависит от правильной организации постатейного учета затрат.

Отталкиваясь от существующих типовых статей калькуляции, при организации учета затрат на конкретном предприятии следует разработать их состав таким образом, чтобы он позволял привязать динамику отдельных статей к действиям тех или иных менеджеров.

Правильная организация постатейного учета затрат позволяет значительно расширить информационные возможности управления (см. таблицу).

|  |  |
| --- | --- |
| Рекомендации к содержанию калькуляционных статей | Возможности использования в управлении |
| Возможность оценки  и нормирования | Организация нормативного учета  и бюджетного планирования |
| Разграничение прямых  и косвенных расходов | Формирование информации о прямой  себестоимости объекта калькулирования |
| Раздельное отражение  переменных и постоянных  расходов | Принятие оперативных управленческих  решений на основе информации  об удельных расходах |
| Разграничение расходов,  находящихся под контролем разных менеджеров | Организация учета по центрам  ответственности и бюджетного  планирования |
| Выделение условно-  постоянных и условно-  переменных накладных  расходов | Выявление причинно-следственных связей между накладными расходами и объектами калькулирования, более точный подсчет  полной себестоимости |

По способу включения в себестоимость продукции разделяют прямые и косвенные расходы.

Прямые расходы - это затраты, которые можно прямым путем без специальных расчетов отнести на конкретный вид продукции или партию. Они состоят из прямых затрат на материалы и прямых затрат на труд.

Прямые затраты на материалы - расходы на материалы, которые непосредственно пошли на изготовление конкретного продукта, составив его материальную субстанцию.

Прямые затраты на труд - расходы на труд основных производственных рабочих, непосредственно вовлеченных в изготовление продукта.

Затраты, которые нельзя прямо, непосредственно и экономично отнести на определенный вид или партию продукции, называют косвенными расходами. Из-за невозможности включения в себестоимость конкретного вида или партии продукции прямым путем при калькулировании они включаются в нее в определенной доле (части) на основании расчета-распределения по установленной на предприятии методике. Как правило, косвенные расходы распределяются на себестоимость продукции в два этапа - по центрам ответственности и готовым изделиям по заранее выбранным базам и рассчитанным коэффициентам. При этом распределение определяется объемом производства и его делением на законченное и незаконченное.

На практике разграничение прямых и косвенных расходов зависит от направления затрат - области деятельности или продукта, требующих обособленного или целенаправленного учета затрат. Одни и те же затраты могут выступать в различных ситуациях в качестве прямых или косвенных. То есть прямые затраты - это те, которые могут непосредственно быть связаны с целью учета.

По экономической роли в процессе производства затраты делятся на основные и накладные: основные - непосредственно связанные с технологическим процессом производства; накладные - образующиеся в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. В свою очередь накладные расходы можно подразделить на производственные и непроизводственные.

К производственным накладным расходам относятся все производственные затраты, кроме прямых затрат на материалы и прямых затрат на труд. Они включают: затраты на содержание, эксплуатацию оборудования и производственных помещений, вспомогательные материалы, труд вспомогательных рабочих и обслуживающего персонала, затраты на отопление, освещение, налоги на собственность и все другие затраты, связанные с функционированием производственных подразделений предприятия. Данные расходы непосредственно не составляют субстанцию продукта, но необходимы для его производства и реализации.

Помимо перечисленных существуют также следующие виды классификаций затрат на производство:

входящие и истекшие затраты;

затраты на продукт и расходы отчетного периода.

Входящие затраты - это затраты, связанные с приобретением активов, которые в будущем должны принести доход предприятию.

Истекшие затраты - это активы предприятия, использованные предприятием в своей деятельности с целью получения дохода и потерявшие способность приносить доход в будущем. При этом истекшие затраты относят на уменьшение финансового результата в отчетном периоде, т.е. сопоставляют с доходами.

Затраты на продукт или затраты, входящие в себестоимость продукции, - это затраты на производство продукции, составляющие ее себестоимость до момента реализации.

Расходы отчетного периода - это расходы, понесенные в течение периода и не вошедшие в стоимость производственных запасов.

На производственном предприятии затратами на продукт будут все производственные затраты, а расходами отчетного периода - все непроизводственные расходы (административно-управленческие и расходы на продажу). На торговом предприятии затратами на продукт являются транспортно-заготовительные расходы на приобретение товаров, а расходами отчетного периода - все остальные расходы. Затраты на продукт до реализации продукции являются входящими затратами, а расходы отчетного периода - истекшими затратами (поэтому они не включаются в стоимость производственных запасов).

В целях классификации затрат для принятия решений и планирования выделяют следующие группировки затрат:

по отношению к объему производства;

принимаемые и не принимаемые в расчет затраты;

устранимые и неустранимые затраты;

инкрементные и маржинальные затраты.

Информация об изменении затрат в зависимости от изменения деловой активности предприятия необходима для принятия таких решений, как:

а) планирование объема производства продукции на предстоящий год;

б) изменение отпускных (продажных) цен на продукцию в целях увеличения объема выручки от реализации;

в) увеличение производственных мощностей предприятия за счет капиталовложений.

По отношению к объему производства различают переменные, постоянные и полупеременные расходы.

Переменные - затраты, изменяющиеся в прямой пропорции по отношению к изменению объема производства и постоянные в расчете на единицу продукции. Обычно к ним относят затраты сырья и основных материалов, заработную плату основных производственных рабочих, переменные производственные издержки, переменные издержки на продажу товаров и услуг.

Постоянные - затраты, не изменяющиеся по отношению к изменению объема производства (относительно постоянные), но изменяющиеся в расчете на единицу продукции. Это издержки, связанные с техническим обслуживанием оборудования и помещений, предназначенных для сбыта и обмена товаров или услуг. В противоположность переменным издержкам они включают расходы, необходимые для обеспечения производственных или обслуживающих мощностей и оборудования для сбыта товаров и услуг.

Различают постоянные издержки двух уровней. Часть постоянных издержек приходится нести по причине начала производственной деятельности. Они называются постоянными производственными издержками при полностью загруженной мощности производства. Вторая часть постоянных издержек изменяется год от года - ступенчато. Это дискреционные постоянные издержки (полупостоянные).

Полупеременные - затраты, включающие в себя переменные и постоянные компоненты. Часть таких затрат изменяется при изменении объема производства, другая - остается постоянной в течение отчетного периода.

Не все затраты предприятия принимаются в расчет при выборе управленческого решения в части какой-либо программы (задачи). Другими словами, при принятии управленческих решений необходимо принимать в расчет только те затраты и доходы, которые относятся к решаемой проблеме.

Затраты, принимаемые в расчет при принятии решения, - это затраты, которые могут изменяться в зависимости от принятия конкретного решения. Затраты, которые не изменяются под воздействием принятого решения, характеризуются как не принимаемые в расчет.

Иногда используются термины "устранимые" и "неустранимые" затраты.

Устранимые - это затраты, принимаемые в расчет при принятии решений, зависящие непосредственно от принимаемого решения.

Неустранимые - это затраты, не зависящие от принятых управленческих решений и имеющие место при принятии любого из них. Неустранимые затраты часто путают с безвозвратными расходами, так как они также не учитываются при принятии решения. Под безвозвратными расходами понимаются затраты, уже произведенные в результате принятых ранее управленческих решений, но которые не могут быть изменены никаким решением в будущем.

Не все не принимаемые в расчет затраты являются безвозвратными расходами, с другой стороны, безвозвратные расходы никогда не принимаются в расчет.

В целях принятия решений об увеличении выпуска продукции используются также следующие группировки затрат.

Инкрементные (дифференциальные) затраты - дополнительные затраты, имеющие место в результате производства или продажи дополнительных единиц продукции. По своей сути это постоянные затраты, изменяющиеся при изменении уровня деловой активности предприятия выше определенной мощности.

Маржинальные затраты - дополнительные затраты, возникающие при выпуске одной дополнительной единицы продукции.

При ограниченности каких-либо ресурсов вводится термин вмененные или альтернативные затраты. Их также характеризуют как "упущенную выгоду", т.е. возможность получения дохода, которая теряется при выборе одного из альтернативных вариантов решения.

В целях планирования используют также термин "нормативные" затраты. Нормативные - это заранее установленные затраты, выступающие в качестве показателей, которые необходимо соблюдать. Их разрабатывают на основе информации о прошлых затратах, необходимых для производства продукции.

Классификация затрат в целях контроля и регулирования предусматривает следующие группировки затрат:

по центрам ответственности;

регулируемые и нерегулируемые.

Учет затрат по центрам ответственности основан на установлении взаимосвязи затрат с действиями конкретных лиц, ответственных за расходование определенных ресурсов и получение определенных доходов. С помощью учета по центрам ответственности затраты распределяются между отдельными участками производственного процесса. Все затраты по центрам ответственности должны классифицироваться как регулируемые и нерегулируемые со стороны менеджера центра ответственности. Это необходимо для оценки управленческой деятельности менеджера.

Таким образом, регулируемые - это затраты, величина которых устанавливается руководителем функционального подразделения и поддающиеся контролю и регулированию со стороны менеджера.

Нерегулируемые - затраты, не поддающиеся контролю и регулированию со стороны менеджмента на данном уровне управления.

**2.МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

## 

## 2.1 Калькулирование полной себестоимости

Для отечественного учета является традиционным калькулирование полной себестоимости продукции, которая включает в себя все затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции. Это прямые (материальные и трудовые) и косвенные затраты.

Прямые материальные затраты – это ***затраты основных материалов.***

Фактическая себестоимость материалов определяется исходя из затрат на их приобретение, включая оплату процентов за пользование кредитом, предоставленным поставщиком ресурсов, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим организациям, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины, расходы на транспортировку и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

На предприятиях текущий учет материальных ценностей ведут по учетным ценам, по среднепокупным ценам, по плановой (нормативной) себестоимости и др. Фактическую себестоимость основных материалов, списываемых на носитель затрат, можно производить следующими методами: по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО), по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО).

Метод оценки запасов по средней себестоимости основывается на том, что себестоимость запасов (материалов, отпущенных в производство) равна средней стоимости запасов, имевшихся на начало периода и поступивших в течение периода.

Оценка запасов методов ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного года в последовательности их закупки, т.е. ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость ранних по времени закупок.

Метод ЛИФО основан на том, что ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности по времени закупок. При применении этого метода оценка материальных ресурсов находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости ранних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость поздних по времени закупок.

В условиях инфляции предприятию выгоднее использовать метод ЛИФО, при ожидаемом снижении цен – ФИФО, если неизвестна будущая динамика цен – по средней себестоимости. Выбранный метод оценки израсходованных в производстве материалов предприятие описывает в своей учетной политике.

В системе УУ (в части производственного учета) перед бухгалтером ставится задача такой организации учета расходования материалов, чтобы это позволяло оперативно выявлять перерасход, устранять недостатки, искать пути экономии затрат.

Второй элемент прямых расходов – ***заработная плата основных производственных рабочих*** с соответствующими начислениями на нее.

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

Выработка каждого рабочего определяется по формуле:

**В=Онс+П-Окс**

где **Онс** – остаток деталей или заготовок на начало смены;

**П** – передано за смену на рабочее место;

**Окс** – остаток необработанных, несобранных деталей на конец смены.

После умножения сдельной расценки на фактическую выработку получают размер начисленной заработной платы рабочего-сдельщика.

Одновременно по установленным нормативам производятся расчеты единого социального налога (35,6).

Заработную плату рабочих повременщиков определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки на количество отработанных часов или дней.

**Косвенные** расходы – общепроизводственные затраты, которые не удается быстро и экономично отнести на конкретный носитель затрат.

Общехозяйственные расходы тоже необходимо признать косвенными, т.к. они участвуют в калькулировании полной себестоимости продукции и также не могут быть отнесены на готовый продукт прямым путем, поэтому могут учитываться в составе косвенных расходов.

***Общепроизводственные расходы*** возникают в производственных подразделениях – участках, цехах, производствах, переделах. По назначению, характеру и функциям это затраты связанные непосредственно с производством. Эти затраты носят комплексный характер (в составе расходов отражаются все экономические элементы), не могут быть отнесены прямо на готовое изделие (если у предприятия их несколько), контролируются бюджетно-сметным методом. Это условно-переменные расходы, т.к. они объединяют расходы энергоресурсов для приведения в движение производственного оборудования, машин и механизмов, расходы на текущий уход за оборудованием и рабочими местами (стоимость смазочных, обтирочных материалов, оплата труда наладчиков, ремонтных и других вспомогательных рабочих). Эти расходы во многом зависят от объемов производства.

На предприятиях обычно вначале составляют смету общепроизводственных расходов для того, чтобы руководители производства знали размер допустимых затрат, могли аргументировано принимать решения. Для принятия решений смету общепроизводственных расходов обычно корректируют с учетом фактически достигнутого объема производства и сопоставляют с фактическими расходами.

Общепроизводственные расходы включаются в себестоимость конкретных изделий путем распределения пропорционально выбранной базе. Для этого вначале необходимо выбрать объект отнесения затрат (продукция, услуга, т.е. носитель затрат), собрать все затраты, которые необходимо отнести на объекты и выбрать базу распределения, которая соотносит затраты и носитель затрат.

Выбор базы распределения зависит от того, какой фактор имеет наибольший вес в составе общепроизводственных расходов. Выбирая базу, необходимо так распределить затраты по изделиям, чтобы они в конечном итоге оказались прибыльными.

Обычно базой распределения выбирают какой-либо вид прямых затрат. В качестве базы можно выбрать – стоимость основных материалов; время работы производственных рабочих (человеко-часы); заработная плата производственных рабочих; машино-часы; все прямые затраты; объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении и т.д.

После определения базы распределения косвенных расходов рассчитывают коэффициент распределения косвенных расходов. Это отношение всей суммы общепроизводственных расходов к базе распределения. Этот коэффициент показывает, сколько рублей косвенных расходов приходится на единицу базы распределения (фактора затрат). Умножением коэффициента на количество единиц фактора затрат в себестоимости единицы продукции определяют сумму накладных расходов, включаемых в себестоимость единицы изделия.

***Общехозяйственные расходы*** связаны с обслуживанием и организацией производства и управлением предприятием в целом. В составе общехозяйственных расходов выделяют расходы на управление предприятием, общехозяйственные расходы, налоги, сборы, отчисления, непроизводительные расходы. В настоящее время принято называть эти расходы управленческими.

Расходы на управление подвергаются нормированию и лимитированию со стороны государства. Для затрат по командировкам, представительских расходов, расходов на содержание служебного автотранспорта, компенсации за использование для служебных командировок личных легковых автомобилей законодательно установлены лимиты, нормы и нормативы.

Общехозяйственные расходы тоже распределяются между видами продукции пропорционально выбранной базе распределения (те же, что и для общепроизводственных). Но здесь нельзя проследить тесную связь между базой распределения и общехозяйственными расходами, поэтому такое распределение носит условный характер.

Для предприятий, которые осуществляют несколько видов деятельности, учет накладных расходов должен вестись отдельно по видам деятельности и распределяться должны расходы пропорционально размеру выручки, полученной от каждого вида деятельности в общей сумме выручки.

## 2.2 Производственная себестоимость продукции

В соответствии с Международными стандартами БУ себестоимость продукции должна включать производственные затраты. Управленческие и сбытовые издержки в калькулировании производственной себестоимости не участвуют.

Согласно Приказа Минфина РФ № 65 от 28.06.2000 г. “Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации”, все предприятия имеют право отражать в БУ производственную себестоимость. Это означает, что независимо от вида деятельности предприятие может списывать общехозяйственные расходы на себестоимость реализованной продукции (в Дт 90 “Продажи”).

Такой порядок позволяет предприятию формировать не полную, а производственную себестоимость. Этот прием предприятие должно отразить в своей учетной политике.

Списание общехозяйственных расходов на себестоимость реализованной продукции, минуя процесс калькулирования, имеет ряд преимуществ:

1.Снижение трудоемкости учета, его упрощение. Точное определение себестоимости в рыночных условиях не обязательно. Нет систем, которые бы позволяли рассчитать абсолютно точную калькуляцию. К тому же, общехозяйственные расходы не связаны напрямую с процессом производства.

2.Величина налогов, перечисляемых в бюджет, по срокам уплаты различна. Совокупная прибыль будет одной и той же за все время производства при использовании любой системы калькулирования, и размер налога на прибыль при любом подходе к калькулированию будет одинаков. Различия появляются в величине прибыли, относимой на каждый учетный период. Списание общепроизводственных расходов в Дт 46 счета может завысить себестоимость реализованной продукции, занизить прибыль на эту сумму и тем самым уменьшить сумму периодического платежа по налогу на прибыль, что позволит предприятию временно сохранить необходимые оборотные средства.

3.Данный способ калькулирования позволяет избежать капитализации постоянных накладных расходов в товарных запасах на складе, в неликвидных запасах в период, когда спрос на продукцию уменьшается. Калькулирование полной себестоимости на предприятиях, имеющих запасы готовой продукции на складе, приводит к капитализации части общехозяйственных расходов. Увеличение товарных запасов ведет к увеличению налога на имущество предприятия. Калькулирование производственной себестоимости приведет к уменьшению налога на имущество предприятия (доля накладных расходов, приходящихся на нереализованную продукцию не будут попадать под налогообложение).

От принятого предприятием порядка списания общехозяйственных расходов зависит последовательность заполнения формы № 2. Если предприятие калькулирует полную себестоимость, то оно отражает ее в статье 020 “Себестоимость проданных товаров, продукции, работ и услуг”. Если – производственную себестоимость, то управленческие расходы (040) – общехозяйственные расходы.

Строка 030 “Коммерческие расходы” заполняется всеми предприятиями независимо от принятой формы учета общехозяйственных расходов.

## 2.3 Система “директ-костинг”

Одной из модификаций системы калькулирования неполной себестоимости является система директ-костинг. Основные идеи этой системы были сформулированы в 1936 г. американским экономистом Д.Ч. Гаррисоном. В первое время система директ-костинг предполагала включение в себестоимость только прямых расходов, а косвенные списывались непосредственно на финансовые результаты. Отсюда название “direct-costi№g-system” (система учета прямых затрат).

Суть системы директ-костинг в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат (прямые затраты и переменная часть общепроизводственных), т.е. лишь переменные издержки распределяются по носителям затрат. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы – постоянная часть общепроизводственных, общехозяйственные и коммерческие) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, т.е. учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. По переменным расходам оцениваются также запасы – остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

В соответствии с международными стандартами БУ метод Д-К не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Он применяется во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа и для принятия оперативных управленческих решений.

Отношение к методу Д-К неоднозначное. В одной стороны, постоянные расходы существуют независимо от того, загружены мощности предприятия или нет, какая продукция на них выпускается. Они содействуют производству, но не участвуют в нем; не зависят от объемов производства, связаны с временным периодом. Постоянные расходы являются периодическими, и их следует сразу списывать на финансовый результат без внесения в себестоимость продукции. С другой стороны, без постоянных издержек производство не сможет функционировать, поэтому в оценке запасов должна участвовать постоянная компонента производственных затрат.

В рамках метода Д-К применяется схема построения отчета о доходах, которая содержит два показателя: маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль.

Маржинальный доход (МД) – разница между выручкой от реализации продукции и неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам. В состав МД входят прибыль и постоянные затраты предприятия. МД за минусом постоянных издержек – операционная прибыль.

Выбранный метод калькулирования влияет не только на величину себестоимости продукции, но и на форму отчета о прибылях и убытках.

В отчете о прибылях и убытках, составленном при использовании маржинального подхода, выделяется постоянная и переменная часть затрат. При этом обязательно формируется показатель МД.

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Сумма |
| Выручка от реализации | 5000 |
| Переменная часть себестоимости реализованной продукции | 2400 |
| Маржинальный доход (стр.1- стр.2) | 2600 |
| Постоянные затраты | 1200 |
| Операционная прибыль (стр.3 – стр.4) | 1400 |

В отчете, составленном по результатам калькулирования полной себестоимости, показатель маржинального дохода не рассчитывается.

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Сумма |
| Выручка от реализации | 5000 |
| Себестоимость реализованной продукции | 3000 |
| Прибыль (стр.1 – стр.2) | 2000 |

Использование системы Д-К позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменении деловой активности предприятия.

В современных условиях управляющим необходимо знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от того, каков размер арендной платы за помещение или какова заработная плата у директора и его помощников. Поэтому одним из принципов УУ является: самая точная калькуляция – не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции (выполнение работы, оказание услуги). Эту задачу решает система Д-К.

Система Д-К позволяет существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль затрат из-за уменьшившегося их числа. В результате себестоимость становится более обозримой, а отдельные статьи затрат – лучше контролируемыми.

3. МЕТОДЫ УЧЕТА ФАКТИЧЕСКИХ И СТАНДАРТНЫХ ЗАТРАТ

## 

## 3.1 Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

С точки зрения оперативности учета затрат можно выделить учет фактических (прошлых, исторических) затрат и учет стандартных (нормативных) затрат, называемый в мировой практике учетом по системе “стандарт-кост”.

*Учет фактических (исторических) затрат* – метод последовательного накопления данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных о величине их по действующим нормам. Этот метод является традиционным и наиболее распространенным на российских предприятиях.

Этот метод имеет ряд недостатков, главные из которых: невозможность осуществления контроля за затратами, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков организации производства, нарушений технологических процессов и т.д.

Поэтому наиболее прогрессивным оказывается метод учета нормативных затрат, особенно в условиях рыночных отношений и конкуренции. Система учета стандартных (нормативных) затрат включает разработку стандартов на затраты по приобретению и использованию материалов, основных фондов, на затраты труда, накладных расходов, составление калькуляции себестоимости по нормативным затратам и учет фактических затрат с выделением отклонений от нормативов и смет.

*Норма* – заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Нормативные калькуляции рассчитываются на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов, которые устанавливаются в соответствии с технической документацией на производство продукции (чертежами деталей и узлов, разработанными конструкторскими бюро).

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

Нормативный метод учета и калькулирования себестоимости продукции обычно характеризуется тем, что на предприятии по каждому изделию на основе действующих норм и смет расходов составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости изделия. В идеале, если бы в течение месяца все затраты на предприятии соответствовали действующим нормам, нормативам и сметам, а объем производства соответствовал запланированному, фактическая себестоимость изделия была бы равна нормативной. Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонениям от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье. Нормативный метод учета затрат позволяет, не дожидаясь окончания месяца, иметь фактическую себестоимость изделий и регулярно анализировать причины отклонений, выявлять виновников. Существует возможность устанавливать причины отклонений в момент их возникновения.

В целом процесс калькулирования нормативной себестоимости является трудоемким, но при этом позволяет получить достоверную информацию о затратах, пригодную для следующего анализа и контроля.

Нормативный метод может подразделяться на полный и неполный учет нормативных затрат.

Неполный учет нормативных затрат является менее точным и менее трудоемким методом. Под нормирование попадают только прямые затраты, нормативная калькуляция составляется только по ним.

Нормативный метод имеет ряд недостатков при использовании его на практике. Например, часто неверно учитываются отклонения: отклонения выявляются расчетами за длительный период, не всегда документируются, ведется укрупненный учет без определения причин и виновников, существенны суммы неучтенных отклонений.

Нормативный метод учета и контроля затрат на производство и калькулирования себестоимости не нашел должного и широкого применения на промышленных предприятиях, из-за высокой трудоемкости. Кроме того, он неприменим в условиях высокой инфляции (часто пересматривать нормы).

## 3.2 Система “стандарт-кост”

Система С-К возникла в США в начале XX века. Название “standard costs” подразумевает себестоимость установленную заранее. В СССР в 30-е годы на основе С-К был разработан нормативный метод.

Суть системы С-К – в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача – учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, зарплаты и всех других расходов, связанных с производством продукции. Причем установленные нормы нельзя перевыполнить. Выполнение их даже на 80% означает успешную работу. Превышение нормы означает, что она была установлена ошибочно.

Расчет стандартной себестоимости имеет определенный алгоритм. Все операции, связанные с изготовлением изделия нумеруются. Определяется перечень сдельных и повременных работ, приходящихся на данное изделие. Расходы на повременные работы определяются умножением стандартного времени, необходимого для выполнения операции, на стандартную часовую ставку. Стандартная стоимость материалов рассчитывается как произведение стандартной цены на стандартный расход. В качестве стандартных цен часто используются рыночные цены. Отдельно определяются ставки распределения косвенных расходов. Наиболее распространенной базой являются затраты на основную заработную плату производственных рабочих.

Одно из основных преимуществ системы С-К – при правильной ее постановке не требуется большой бухгалтерский штат, поскольку учитываются только отклонения от стандартов. Чем стабильнее работает предприятие, тем более стандартизированы производственные процессы, тем менее трудоемким становится учет и калькулирование.

В системе стандарт-кост текущий учет изменений не ведется, при нормативном методе ведется в разрезе причин и инициаторов. Отклонения документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты в обеих системах.

Учет по системе С-К нерегламентирован, не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров. Нормативный метод регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы.

Положительные стороны системы “стандарт-кост”, которые могут быть заимствованы и внедрены в практику российских предприятий – все выявленные отклонения от норм (стандартов) попадают, в конечном счете, не на себестоимость, а списываются на счет прибылей и убытков с указанием, в каком подразделении, по какой причине и по чьей вине допущены эти отклонения. Это показывает влияние качества хозяйствования в производственных цехах на конечный результат работы всего предприятия. Отчетливым становится вклад каждого подразделения, каждой структурной единицы в достижение рентабельной и высокоэффективной работы.

Законы рынка диктуют необходимость разрабатывать нормы (стандарты) таким образом, чтобы стандартная калькуляция продукции была значительно ниже возможной рыночной цены, обеспечивая необходимый уровень рентабельности. Если в условиях централизованной экономики к цене приходили от затрат, то в рыночных условиях к нормативным (стандартным) затратам необходимо идти от рыночной цены.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В условиях развивающихся рыночных отношений в нашей стране предприятие стало юридически и экономически самостоятельным. Эффективное управление производственной деятельностью предприятия все более зависит от уровня информационного обеспечения его отдельных подразделений и служб.

Принятие краткосрочных решений основывается на анализе экономической обстановки сегодняшнего дня и на оценке материальных, трудовых и финансовых ресурсов, которыми организация располагает в настоящее время.

Для выработки краткосрочных решений необходимо иметь данные о ценах на продукцию конкурирующих организаций, ожидаемом спросе на продукцию по альтернативным ценам и прогнозируемых при различных вариантах производства затратах. Эта информация потребуется на разных уровнях управления для принятия решений об установлении цен и объеме выпуска продукции.

Рассматривая цены на продукцию конкурирующих организаций, в контексте с уровнем затрат на производство, менеджер принимает управленческое решение.

На практике принятие решения - это сравнительная оценка альтернативных вариантов действий и выбор того, который в наибольшей степени отвечает целям организации.

К каждому альтернативному варианту действий должны быть применены методы анализа прироста (инкрементного анализа) чистых денежных поступлений.

Альтернативные варианты могут оцениваться по предполагаемым чистым денежным поступлениям по наибольшей их величине и рассматриваться с точки зрения качественных факторов (показателей), в числе которых уровень издержек, который приходится на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления.

Данные фактических калькуляций используются для последующего планирования себестоимости, для обоснования экономической эффективности внедрения новой техники, выбора современных технологических процессов, проведения мероприятий по повышению качества продукции, проверки проектов строительства и реконструкции предприятий.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Петрова В.И., Чайковская Л.А. Тенденции развития теории бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. - 2006. - № 24.
2. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Управленческий учет: как его понимать // Бухгалтерский учет. - 2003. - № 7. - С. 53 - 55.
3. Чумаченко Н. О внедрении управленческого учета // Бухгалтерский учет. - 2003. - № 19. - С. 63 - 65.
4. Кузьмина М.С. О развитии методологии управленческого учета // Бухгалтерский учет. - 2007. - № 1.
5. Широбоков В.Г., Костева Н.Н., Барекова Л.Н. Проблемы становления и развития управленческого учета в России. - 2007. - № 1.

**ПРИЛОЖЕНИЕ 1**

**Характеристики методов калькулирования себестоимости**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Характе-ристики** | **Наименование метода** | | | | | |
| Позаказный  метод | Попро-  цессный  метод | Норма-тивный  метод | Метод полного  учета затрат | Метод директ-  костинг | Функциональный метод |
| Объект  калькули-рования | Заказ | Процесс | Изделие | Изделие | Изделие | Операция |
| Способы  калькуляции | Суммирование  затрат, прямой счет,  исключение  затрат | Суммирование  затрат, прямой  счет | Нормативный | Суммирование  затрат,  распределение  затрат | Суммирование  затрат | Суммирование  затрат, прямой  счет,распреде- ление затрат |
| Вид  производства | Единичное,  мелкосерийное | Крупносерийное, массовое | Крупносерийное, массовое | Единичное,  мелкосерийное,  крупносерийное, массовое | Единичное,  мелкосерийное,  крупносерийное, массовое | Крупносерийное, массовое |
| Учет временного периода | По окончании  заказа | Отчетный период | Отчетный период | Отчетный период | Отчетный период | По окончании  производства  изделия (работ, услуг) |
| Полнота учета  издержек | Учет всех  издержек | Учет всех  издержек | Учет всех  издержек | Учет всех  издержек | Учет прямых  затрат | Учет всех  издержек |