Введение

На производственных предприятиях самой сложной и ответственной сферой управления является управление производственными процессами, поскольку на эту сферу приходится основная часть затрат предприятия. В то же время именно в этой сфере создается основа жизнедеятельности предприятия.

Рыночные отношения требуют постоянного совершенствования как самого производства, так и процессов управления им. Важнейшим фундаментом управления производством, основным поставщиком информации для него в настоящее время выступает управленческий учет.

Управленческий учет предназначается для решения внутренних задач управления организацией и является ее "ноу-хау". В отличие от финансового, управленческий учет субъективен и конфиденциален, но именно он несет основную нагрузку обеспечения принятия управленческих решений, и им занимаются профессионалы высокого уровня. В этом его большое преимущество, так как именно на стыках наук, при использовании разных научных методов происходят существенные прорывы к новым знаниям и технологиям.

В настоящее время коммерческие организации, функционируя в условиях острой конкуренции, испытывают необходимость в организации действенной системы управленческого учета. В связи с этим проблема его внедрения в отечественную учетную практику приобретает первостепенное значение.

Данная работа рассматривает вопросы построения действенной системы управленческого учета производственной деятельности в коммерческих организациях.

Теории и практике управленческого учета и анализа в зарубежной, а в последнее время и в отечественной литературе уделено много внимания. Среди зарубежных ученых наиболее известны работы X. Блека, А. Дайле, К. Друри, В. Кильгера, И. Клоока, X. Плаута, П. Рибеля, П. Хорвата, Ч. Хорнгрена, Б. Штайтмайра. Из отечественных специалистов можно выделить М.А. Бахрушину, Т.П. Карпову, О.Е. Николаеву, С.А. Николаеву, В.И. Ткача, А.Д. Шеремета, ТВ. Шишкову.

Управленческий учет постепенно получает признание на российских предприятиях различных отраслей материального производства. Его разработка и методологическое сопровождение стали важнейшей частью услуг, оказываемых аудиторскими, консалтинговыми и другими специализированными организациями.

### 1. Управленческий учёт производственной деятельности

#### 1.1 Сущность и функции системы управления производственной деятельностью

Система управления производственной деятельностью представляет собой совокупность взаимосвязанных функций и структурных элементов, обеспечивающих реализацию предприятием производственных задач и целей.

Управление производственной деятельностью, в первую очередь, осуществляется через совокупность функций. Они многообразны и могут касаться различных объектов, видов деятельности, задач и др. В этой связи функции управления можно классифицировать по следующим признакам:

- по признаку управляемого объекта: предприятие, цех, участок, бригада, агрегат (рабочий);

- по признаку деятельности: экономическая, организационная, социальная;

- по признаку однородности: общие, специальные;

- по содержанию труда: научные исследования, подготовка производства, оперативное управление, снабжение и сбыт, технико-экономическое планирование и анализ, бухгалтерский учет, управление кадрами, планирование и учет труда и заработной платы, планирование и учет финансов;

- по характеру выполняемых задач: планирование, организация, регулирование, контроль, учет и анализ, стимулирование.

Функции управления характеризуют разделение, специализацию труда в сфере управления и определяют основные стадии реализации воздействий на отношения людей в процессе производства. К основным функциям управления производством относятся: организация, нормирование, планирование, координация, мотивация, учет, контроль, анализ и регулирование.

Функция организации имеет отношение к системе управления, характеризуя присущие ей свойства, структуру, состав, взаимосвязь и процесс взаимодействия указанных элементов. Кроме того, эта функция имеет отношение к организации управления системой и организации работ по реализации каждой функции управления. Применительно к производственному подразделению предприятия или отдельному цеху функция организации в первую очередь отражает структуру управляемой и управляющих систем, обеспечивающих процесс производства продукции и целенаправленное воздействие на коллектив людей, реализующих этот процесс.

На действующем предприятии совершенствование организации производства сопровождается совершенствованием системы управления и, наоборот, необходимость совершенствования системы управления вызывает первоочередное проведение работ по совершенствованию организации производственного процесса. Если не придерживаться этого условия, может возникнуть диспропорция между уровнями организации производственного процесса и системы управления.

Организация управления – это совокупность приемов и методов рационального сочетания элементов и звеньев управляющей системы, и ее взаимосвязи с управляемым объектом и другими управляющими системами во времени и пространстве. В этом значении организация управления обеспечивает создание наиболее благоприятных условий для достижения поставленных целей в установленный период времени при минимальных затратах производственных ресурсов.

Функцию нормирования следует рассматривать как процесс разработки научно обоснованных расчетных величин, устанавливающих количественную и качественную оценку различных элементов, используемых в процессе производства и управления. Эта функция оказывает воздействие на поведение объекта, четкими и строгими нормами дисциплинирует разработку и реализацию производственных заданий, обеспечивает равномерный и ритмичный ход производства, его высокую эффективность. Рассчитываемые по этой функции календарно-плановые нормативы (производственные циклы, размеры партий, заделов деталей и др.) служат основой планирования, определяют продолжительность и порядок движения предметов труда в процессе производства.

Вместе с тем, на предприятиях и цехах создаются и действуют нормативы, определяющие технический уровень выпускаемой продукции (стандарты и технические условия), а также нормативные документы, характеризующие права и обязанности различных звеньев управления, формирующие правила поведения системы в целом (инструкции, методики), и др. В этом понимании они относится к функции организации системы.

Следовательно, функции организации и нормирования имеют двойственный характер. Так, функция организации характеризует создание (совершенствование) системы управления, а на стадии организации работы реализуется при непосредственном управлении производством. Функция нормирования реализуется с помощью нормативных документов, инструкций при создании системы, а разработанные календарно-плановые нормативы используются при планировании производственной деятельности.

Функция планирования занимает центральное место среди всех функций управления, так как призвана строго регламентировать поведение объекта в процессе реализации поставленных перед ним целей. Она предусматривает определение конкретных задач каждому подразделению на различные плановые периоды и разработку производственных программ.

Разрабатываемые на основе календарно-плановых нормативов программы выпуска деталей и изделий предусматривают наиболее полное использование передовой техники и технологии, производственной мощности предприятия, материальных и моральных стимулов повышения производительности труда.

Планирование оказывает непосредственное влияние на уровень активации деятельности руководства и аппарата управления. Высокое качество разработанных программ, особенно с помощью ЭВМ и экономико-математических методов, их строгая увязка по всем подразделениям предприятия и цехов, согласованность с имеющимися в наличии материальными, финансовыми и трудовыми ресурсами позволяет наиболее эффективно управлять производством.

Функция координации позволяет добиться согласованной и слаженной работы участвующих в процессе выполнения плановых заданий производственных и функциональных подразделений предприятия и цехов. Эта функция реализуется в форме воздействия на коллектив людей, занятых в процессе производства, со стороны линейных руководителей и функциональных служб предприятия и цехов, которые регулярно и оперативно координируют их деятельность.

Функция мотивации оказывает влияние на коллектив цеха в форме побудительных мотивов к эффективному труду, общественного воздействия, коллективных и личных поощрительных мер и т.д. Указанные формы воздействия активизируют работу органов управления, повышают эффективность всей системы управления производством.

Функция контроля проявляется в форме воздействия на коллектив людей посредством выявления, обобщения, анализа результатов производственной деятельности каждого цеха и доведения их до руководителей подразделений и служб управления с целью подготовки управленческих решений. Эта функция реализуется на основе информации о ходе выполнения плановых заданий (данных оперативного, статистического, бухгалтерского учета), выявления отклонений от установленных показателей работы (контроля исполнения заданий) и анализа причин отклонений.

Функция регулирования непосредственно смыкается с функциями координации и контроля. В ходе производства разработанные программы подвергаются воздействию со стороны внутренней и внешней среды, в результате чего возникают нарушения в процессе выполнения заданий. Функция регулирования воздействует на коллектив людей, занятых в производстве, посредством принятия оперативных мер по предотвращению и, если это не удается, то по устранению выявленных отклонений и перебоев в ходе производства. Одновременно происходит координация текущей работы взаимосвязанных звеньев производства для поддержания его ритмичности.

Функции контроля и регулирования в процессе управления производством выполняют роль гибких инструментов, с помощью которых ход производства непрерывно (в реальном масштабе времени для каждого производственного подразделения) вводится в строгие рамки, предусмотренные планом.

1.2 Элементы системы управления производственной деятельностью

Система управления производством проявляет себя через определенные элементы. К ним относятся: процесс управления, цели системы, объект управления, субъект управления, контур управления и др.

Производство продукции является основным содержанием работы предприятия. Управление этим процессом организуется в масштабе предприятия, в каждом из основных цехов. Содержательной и наиболее ответственной работой по управлению производством является планирование производства изделий, то есть формирование для цехов, участков производственных программ и создание необходимых условий для их выполнения. Эта работа в соответствии с установленными плановыми периодами регулярно повторяется, выполняется функциональными службами и линейными руководителями производственных подразделений.

Управленческий персонал отделов (бюро) предприятия и цехов, участвуя в этом процессе, осуществляет регламентацию всей совокупности указанных выше функций, форм и методов управления, использует необходимые рычаги воздействия для поддержания устойчивости производства и стимулирования работы коллектива каждого подразделения в целях выполнения программы и достижения наибольшей эффективности производства. Указанные процедуры (нематериальные элементы), рассматриваемые в единстве и взаимосвязи, представляют собой механизм, с помощью которого управленческий персонал воздействует на коллектив производственных цехов и предприятия в целом.

Разработка производственных программ и выполнение других функций по управлению производством основываются на использовании управленческим персоналом информации целевого назначения о ходе производства, а также средств вычислительной техники для ее обработки. Здесь персонал, информация, вычислительная техника выступают как материальные элементы, используемые в процессе управления. Между этими элементами имеют место определенные связи и отношения управления. Во взаимосвязи с нематериальными элементами они образуют систему управления производством.

Система управления производством имеет свою структуру. Под структурой управления предприятием понимается упорядоченная совокупность взаимосвязанных элементов, находящихся между собой в устойчивых отношениях, обеспечивающих их функционирование и развитие как единого целого.

Деятельность предприятия и его подразделений должна направляться и координироваться соответствующим руководителем или специальным органом. Чем глубже разделение труда на предприятии и, соответственно, больше видов деятельности и подразделений, тем сложнее оказывается вся структура органов управления, тем больше в ней уровней иерархии. Так, например, уже для двух объектов нужен общий управляющий орган, который более чем десятью объектами обычно руководить не в состоянии. Если на практике таких объектов больше, их приходится объединять в две группы, и тогда возникает потребность в координации деятельности с помощью нового управляющего органа, имеющего более высокий ранг, чем они. Структура становится двухуровневой.

При дальнейшем расширении масштабов деятельности предприятия соответствующим образом растет число уровней иерархии.

Органы управления всегда относятся к конкретным подразделениям или их группам, поэтому их структура должна совпадать с общей организационной структурой предприятия. Соответственно, правомерно выделять следующие организационные структуры управления: линейная, функциональная, линейно-функциональная и матричная.

Задача менеджера состоит в том, чтобы выбрать структуру, которая лучше всего отвечает целям и задачам организации, а также воздействующим на нее внутренним и внешним факторам. Конкретную организационную структуру управления предприятием определяют группы показателей, параметров, факторов и признаков.

#### 1.3 Затраты, характеризующие производственную деятельность

Одним из важных участков управленческого учета является учет затрат на производство продукции и определение ее себестоимости.

Затраты, образующие себестоимость производимой продукции (работ, услуг) не одинаковы не только по своему составу, но и по значению в изготовлении продукта, выполнении работ и услуг. Одни затраты непосредственно связаны с изготовлением и выпуском продукции (затраты сырья, материалов, оплата труда рабочих и др.), другие – связаны с управлением и обслуживанием производства (затраты на содержание аппарата управления, на содержание производственного процесса необходимыми ресурсами, на содержание основных средств в рабочем состоянии и т.д.). Кроме того, часть затрат прямо включается в себестоимость конкретных видов готовых изделий, а другая часть, связанная с производством нескольких видов продукции – косвенно. Поэтому для правильной организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо применять экономически обоснованную классификацию затрат по определенным признакам. Важнейшими из них являются: состав и экономическое содержание затрат, места их возникновения и носители; роль и назначение в технологическом процессе изготовления продукции; способ включения в себестоимость продукции; отношение к объему производства и др.

По составу затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента – материалы, заработная плата, амортизация и др. Эти затраты независимо от места их возникновения и целевого назначения не делятся на различные компоненты.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные затраты, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты.

По экономическому содержанию затраты классифицируют по статьям калькуляции и экономическим элементам.

Экономическим элементом принято называть первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне организации невозможно разложить на составные части.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99) при формировании расходов по обычным видам деятельности они группируются на следующие экономические элементы:

- материальные затраты;

- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- амортизация;

- прочие затраты.

Поэлементная группировка затрат показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по организации за определенный период времени независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного изделия они использованы. Данная группировка дает возможность устанавливать потребность в основных и оборотных фондах, определения фонда оплаты труда и т.д.

Следует отметить, что в Налоговом Кодексе РФ, в главе 25 "Налог на прибыль организации", элемент "отчисления на социальные нужды" обособленно не выделяется.

Данная группировка затрат применяется при финансовом и налоговом учете. Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений организации. Например, электроэнергия в организациях может быть использована как в технологическом процессе производства продукции, так и для освещения офиса организации, помещения цехов и т.д. В свою очередь, в технологическом процессе электроэнергия может расходоваться на изготовление разнообразных изделий в разных количествах: на одно изделие – больше, а на другое – меньше.

Для решения этих задач применяют классификацию затрат по статьям калькуляции.

Калькуляционной статьей принято называть определенный вид затрат, образующий себестоимость как отдельных видов, так и всей продукции в целом.

Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определять назначение расходов и их роль, организовать контроль над расходами, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как организации в целом, так и его отдельных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основании этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции.

В наиболее общем виде номенклатура статей калькуляции в производственных организациях выглядит следующим образом:

"Сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия";

"Полуфабрикаты собственного производства";

"Возвратные отходы (вычитаются)";

"Вспомогательные материалы";

"Топливо и энергия на технологические цели";

"Расходы на оплату труда производственных рабочих";

"Отчисления на социальные нужды";

"Расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы";

"Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования";

"Общепроизводственные расходы";

"Прочие производственные расходы";

"Итого цеховая производственная себестоимость";

"Общехозяйственные расходы";

"Итого общезаводская производственная себестоимость";

"Расходы на продажу";

"Всего полная себестоимость".

Данная группировка затрат для большинства производственных организаций является основной, но ее содержание может изменяться исходя из специфики конкретного производства.

По местам возникновения затраты группируются и учитываются в разрезе производств, цехов, участков, отделов, бригад и других структурных подразделений организации, т.е. центров затрат. Такая группировка затрат способствует ведению учета по этапам производственного процесса (передел, стадия, фаза, процесс, операция) и обеспечивает определение себестоимости продукции и организацию внутрипроизводственного хозяйственного расчета. Данная группировка затрат напрямую зависит от организационной структуры предприятия.

С вышеприведенной классификацией затрат тесно связана их группировка в зависимости от сферы их возникновения и функций деятельности организации. По данному признаку затраты подразделяются на снабженческо-заготовительные, производственные, коммерческо-сбытовые и организационно-управленческие.

Такая группировка затрат способствует укреплению внутрихозяйственного расчета и усилению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами ответственности, обеспечивает более точное предоставление информации о произведенных затратах. Это помогает руководству принимать своевременные обоснованные решения о видах выпускаемой продукции, ценах на нее и путях сбыта, а также способствует повышению эффективности производственно-коммерческой деятельности организации.

По способу включения в себестоимость продукции затраты организации подразделяются на прямые и косвенные.

Прямыми являются расходы по производству конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо, на основании данных первичных документов, без совершения каких-либо предварительных расчетов. К ним относятся: затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др. Они учитываются по дебету счета 20 "Основное производство", и их можно отнести непосредственно на себестоимость конкретного вида продукции.

Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции, например затраты по управлению и обслуживанию производства (накладные).

Косвенные расходы сначала собираются на соответствующих собирательно-распределительных счетах, а затем включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов распределения. Выбор базы распределения обуславливается особенностями организации и технологии конкретного вида производства.

Важное значение в учете имеет группировка затрат по отношению к объему производства. По данному признаку затраты подразделяются на переменные и условно-постоянные.

Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства. К ним относят расход сырья и материалов, топлива и энергии на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др. Переменные затраты при увеличении объемов производства увеличиваются в общей сумме, но в расчете на единицу продукции их размер остается неизменным.

К условно-постоянным относят затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы и др. Размер условно-постоянных затрат не зависит от объемов производства, и их сумма остается неизменной лишь в определенном диапазоне производства – область релевантности (в литературе также встречается обозначение "масштабная база").

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

В управленческом учете немаловажное значение имеет группировка затрат исходя из их роли в технологическом процессе изготовления продукции и целевого назначения. По данному признаку затраты организации подразделяются на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся затраты, входящие в состав производственной себестоимости изделий (стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели; расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды; расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования и др.).

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. Они состоят из комплексных общехозяйственных и коммерческих расходов. Их величина зависит от организации производственно-коммерческой деятельности, деловой политики администрации, продолжительности отчетного периода, структуры предприятия и других факторов.

Основные затраты в зарубежной литературе называются затратами на продукт, а накладные – затратами на период.

Разделение затрат на основные (производственные) и накладные (периодические) основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они, как необходимые, формируют производственную себестоимость изделия и используются для расчета себестоимости единицы продукции. Накладные (периодические) расходы используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования организации, как хозяйственной единицы, в связи с чем должны списываться на уменьшение прибыли от реализации продукции.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные – в виде косвенных, но они не являются тождественными. Группировка затрат на основные (производственные) и накладные (периодические) необходима при организации раздельных систем учета полных и частичных затрат на производство. Кроме того, одни и те же затраты, в зависимости от их роли в процессе изготовления продукции, могут выступать в качестве основных, а по способу их включения в себестоимость отдельных видов изделий, в условиях одновременного производства из одного исходного материала нескольких видов изделий – в качестве косвенных.

Важное значение при калькулировании и оценке готовой продукции имеет группировка затрат в зависимости от времени их возникновения и отнесения на себестоимость продукции. По данному признаку затраты организации подразделяются на текущие, будущих периодов и предстоящие. К текущим относятся расходы по производству и реализации продукции данного периода. Расходы будущих периодов – это затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды (например, расходы на освоение вводимых в эксплуатацию цехов, производств, на подготовку и освоение новых видов продукции, расходы на аренду помещения, выписка газет и журналов и др.). К предстоящим относят затраты, которые в данном отчетном периоде еще не произведены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом размере (расходы на оплату отпусков рабочих, выплату единовременного вознаграждения за выслугу лет и другие затраты, имеющие периодический характер).

На результаты деятельности организации существенное влияние оказывает целесообразность совершения затрат. По данному признаку затраты подразделяются на эффективные и неэффективные.

Эффективные – это производительные затраты, в результате которых организация получает доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они были произведены. К ним относится наибольшая часть затрат, образующих себестоимость продукции. Они предусматриваются сметой затрат на производство.

Неэффективные – это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные затраты – это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, от простоев, недостачи и порча товарно-материальных ценностей и др. Необходимость выделения неэффективных затрат связана тем, чтобы не допустить проникновение потерь при планировании и нормировании.

С предыдущей группировкой тесно взаимодействует группировка затрат в зависимости от охвата планированием. По данному признаку затраты подразделяются на планируемые и непланируемые.

К планируемым относятся производительные расходы организации, обусловленные ее хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство. Они, в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами, включаются в плановую себестоимость продукции.

Непланируемые – это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности организации. Эти расходы считаются прямыми потерями, и потому в смету затрат на производство не включаются. Они отражаются только в фактической себестоимости товарной продукции и на соответствующих счетах в бухгалтерском учете. К ним относятся потери от брака, простоев и др. Их обособленный учет содействует осуществлению мер, направленных на их предупреждение.

По отношению к действующим нормам все расходы, включаемые в себестоимость продукции, целесообразно группировать в разрезе установленных норм, действующих на начало текущего месяца, и по отклонениям от действующих норм, возникшим в процессе производства. Такое деление затрат лежит в основе нормативного учета и является важнейшим средством текущего оперативного контроля за уровнем издержек производства.

Для принятия эффективных управленческих решений затраты целесообразно подразделять на релевантные и нерелевантные.

Так, при принятии управленческих решений между собой сравниваются несколько альтернативных вариантов, с целью выявления наилучшего из них. Все сравниваемые при этом показатели делятся на две группы: первые остаются неизменными во всех вариантах, а вторые изменяются в зависимости от особенностей принятого варианта. С целью экономии материальных и временных затрат целесообразно сравнивать лишь показатели второй группы, которые меняются от варианта к варианту. Эти затраты часто называют релевантными. Именно они учитываются при принятии решений. Показатели же первой группы при выборе наилучшего варианта в расчет не принимаются, так как они одинаковы при всех вариантах.

Для принятия управленческих решений также важное значение имеет подразделение затрат на явные и вмененные (альтернативные).

Явные (расчетные) издержки – это выраженные в денежной форме фактические затраты, обусловленные приобретением и расходованием разных видов экономических ресурсов в процессе производства и обращения продукции, товаров или услуг.

В управленческом учете для принятия решения зачастую необходимо учитывать затраты, которые в будущем реально могут и не состояться. Такие затраты называются вмененными. Вмененные (альтернативные) затраты означают упущенную выгоду организации, которую она могла бы получить. Это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного варианта (производства альтернативного товара, реализации по альтернативной цене, на альтернативном рынке и т.д.).

Категория вмененных затрат фигурирует лишь в управленческом учете, т.к. финансовый учет отражает только факты, уже свершившиеся и подтвержденные документально.

По признаку признания расходов затраты организации необходимо разграничить на входящие и истекшие. Входящие затраты - это те средства или ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доход в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших. В бухгалтерском учете истекшие затраты отражаются по дебету счета 90 "Продажи".

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков.

В качестве примера входящих затрат торговой организации можно привести одну статью актива баланса – товары. Если эти товары не реализованы и хранятся на складе, то они регистрируются в балансе как входящие. Если же эти товары проданы, то понесенные в связи с ними заготовительные затраты следует отнести к истекшим. В балансе промышленной организации входящие затраты в части производственных запасов представлены тремя статьями, каждая из которых являет собой стадию процесса производства: запасы материалов (на складе и в ожидании переработки), запасы в незавершенном производстве (полуфабрикаты собственного производства) и запасы готовой продукции.

Отсюда можно сделать вывод, что входящие затраты являются синонимом термина "затраты", а истекшие – тождественны понятию "расходы". Расходы – это часть затрат, понесенных организацией в связи с получением дохода.

Затраты признаются расходами тогда, когда продукция реализуется и приносит доход.

В управленческом учете важное значение имеет деление затрат на регулируемые (контролируемые) и нерегулируемые (неконтролируемые).

По степени воздействия затраты подразделяются на полностью, частично и слабо регулируемые.

Полностью регулируемые затраты возникают, прежде всего, в сферах производства и распределения. Частично регулируемые затраты имеют место в сфере маркетинговых исследований, обслуживании клиентов. Слабо регулируемые (заданные) затраты возникают во всех функциональных областях.

Степень контроля и регулирования затрат зависит от специфики деятельности конкретной организации.

Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые можно предусмотреть в отчетах об исполнении сметы по центрам ответственности. Это позволит выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля за затратами подразделения организации.

Необходимо помнить, что зачастую нельзя четко с первого взгляда определить виновных лиц.

Например, допущен перерасход материала в производственном цехе. Является ли этот факт упущением начальника цеха и возможно ли регулировать эти затраты? Ответить однозначно нельзя. Если перерасход вызван нарушением технологии производства или трудовой дисциплины, то эти затраты окажутся контролируемыми и нужно принять меры по устранению дальнейшего перерасхода. Если же перерасход вызван низким качеством материалов, поступивших в цех, то начальник цеха не может контролировать эти расходы, а ответственность несет отдел снабжения, который должен следить за полнотой и качеством поставок.

Для заинтересованности коллектива в результатах своего труда в управленческой деятельности широко применяется система стимулирования. Исходя из этого признака затраты организации необходимо подразделять на обязательные (связаны с выполнением основных трудовых обязанностей) и поощрительные (направленные на мотивацию работников) затраты.

Менеджерский аппарат производственного предприятия в своей практической деятельности могут использовать не только вышеперечисленные, но и другие классификационные признаки, способствующие принятию эффективных управленческих решений.

#### 1.4 Основные принципы и задачи учета затрат на производство

Организация, прежде чем начать производство какого-либо изделия, определяет, какую прибыль она сможет получить. Прибыль организации зависит от цены продукции и затрат на ее производство.

Цена продукции на рынке есть следствие взаимодействия спроса и предложения. Под воздействием законов рыночного ценообразования в условиях свободной конкуренции цена продукции не может быть выше или ниже по желанию производителя или покупателя, она выравнивается автоматически. Другое дело – затраты, формирующие себестоимость продукции. Они могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов. Следовательно, производитель располагает множеством рычагов снижения затрат, которые он может привести в действие при умелом руководстве.

Основными направлениями снижения себестоимости продукции являются рост производительности труда и экономия потребляемых ресурсов на основе достижений научно-технического процесса. Важное значение имеет также управление процессом формирования себестоимости продукции, и прежде всего строгий учет производственных затрат и оперативный контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, усиление борьбы с бесхозяйственностью и расточительством.

Основными задачами учета затрат на производство являются:

- своевременное и правильное отражение фактических затрат производства в разрезе изделий и структурных подразделений по соответствующим статьям;

- предоставление информации для оперативного контроля за использованием производственных ресурсов в сравнении с существующими нормами, нормативами и сметами;

- выявление резервов снижения себестоимости продукции, предупреждение непроизводительных расходов и потерь;

- определение результатов внутрипроизводственного хозрасчета по структурным подразделениям предприятия и др.

Для осуществления этих задач на предприятиях учет затрат должен быть организован с соблюдением следующих основных принципов:

- согласованность показателей учета затрат с плановыми показателями;

- включение всех затрат по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость;

- группировка и отражение затрат по производственным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;

- согласованность объектов учета затрат с объектами калькуляции;

- обеспечение раздельного отражения производственных затрат в разрезе действующих норм и по отклонениям от них;

- расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;

- максимальное приближение методологии и организации учета затрат к международным стандартам и т.д.

Список использованной литературы

1. Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", СЗ РФ от 25 ноября 1996 г. N 48, ст. 5369.
2. Бухгалтерский учет. Под ред. Безруких П.С. - 2-е изд. Перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет. 2005.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет, -М., "Финстатинформ", 2006.
4. Гриненко С.В., Организация информационного обеспечения управленческого учета в экономической системе предприятия: - М., ТГРТУ, 2004.
5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. - М: Аудит, ЮНИТИ, 2004 г.
6. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. М.: ЮНИТИ, 2005.
7. Ковалев В.В. Соколов Я.В. Основы управленческого учета: Учебное пособие. - СПб.: Лист, 2007.
8. Козин Е.Б., Козина Т.А. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях. М.: Колос, 2007.
9. Кокорев Н.А., Вашева Л.Л., Николаева К.А., Взаимосвязь управленческого, бухгалтерского и налогового учета, "Аудиторские ведомости", N 7, июль 2007 г.
10. Моисеева О.П. Системы управленческого учета затрат // Вестник Белорусского государственного экономического университета. - 2004. - N 2.
11. Николаева С.А. Управленческий учет. Пособие для подготовки к квалификационному экзамену на аттестат профессионального бухгалтера. - "ИПБ-БИНФА", 2007 г.
12. Панфилов Е., Управленческий учет. Теория и мнения, "Двойная запись", N 2, февраль 2004 г.
13. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Цели и задачи управленческого учета, -М., Бухгалтерский учет. 2005.
14. Палий В.Ф., Палий В.В., Счета управленческого учета, "Бухгалтерский учет", N 7, апрель 2003 г.
15. Управленческий учет: Учеб. пос. по экон. спец. / Под. ред. А.Д. Шеремета. - М.: ФБК Пресс, 2008.
16. Управленческий учет (с элементами финансового учета) / Под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. М.: Инфра-М, 2003.