Министерство образования и науки Российской Федерации

Курганский государственный университет

Экономический факультет

Кафедра «Анализ, бухгалтерский учет и аудит»

**КУРСОВОЙ ПРОЕКТ**

**по дисциплине**

**«Бухгалтерский управленческий учет»**

Выполнил студент гр. 4724

Запрометова Т.Д.

Проверил старший преподаватель

Розенберг Д.К.

Курган 2010

**Содержание**

Введение

1. Управленческий учет как составная часть информационной системы

1.1 Управленческий учет и его место в информационной системе организации

1.2 Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

1.3 Классификация затрат и их использование в системе управленческого учета

1.4 Классификация методов учета затрат и особенности ведения бухгалтерского учета затрат, готовой продукции и ее продажи при использовании каждого из методов учета затрат

2. Использование различных систем управленческого учета для принятия оперативных управленческих решений

2.1 Характеристика системы «Стандарт – кост» и ее использование при планировании и контроле за деятельностью организации

2.2 Характеристика системы «Директ - костинг» и ее использование при планировании и контроле за деятельностью организации

2.3 Характеристика системы «ABC» и ее использование при планировании и контроле за деятельностью организации

2.4 Характеристика системы «JIT» и ее использование при планировании и контроле за деятельностью организации

3. CVP- анализ и его роль в принятии оперативных управленческих решений

Заключение

Список литературы

**Введение**

Современные компании представляют собой открытые экономические системы, функционирующие в неопределенной внешней среде. Решающим фактором внешней среды, предопределяющим развитие компании на современном этапе развития производственно – экономических отношений, является конкуренция. Чтобы успешно функционировать в условиях жесткой конкурентной борьбы, необходима эффективная стратегия.

Стратегия компании – это детальный всесторонний комплексный план, предназначенный для обеспечения осуществления миссии организации и достижения её целей. Успешная и результативная стратегия может быть сформирована и реализована только при наличии оптимальной информационной базы внутри самой компании.

Такой информационной базой принятия стратегических управленческих решений, позволяющих компании достичь конкурентных преимуществ и достойно функционировать в условиях конкурентной борьбы, является система управленческого учета и анализа.

Управленческий учет в узком смысле – это система сбора, предоставления. Обработки и анализа оперативной информации, необходимой для планирования, анализа и контроля за деятельностью компании, принятия обоснованных управленческих решений, обеспечения эффективного использования ресурсов и контроля за полнотой учета, а также для подготовки финансово – экономической отчетности для внутренних пользователей.

Управленческий учет в широком смысле – это информационная основа принятия стратегических управленческих решений.

Управленческий учет позволяет системно рассмотреть внутри предприятия вопросы оперативного планирования, контроля и учета по отдельным видам деятельности, сопоставить затраты и результаты по различным объектам учета и определить уровень эффективности производственной деятельности организации.

Так как себестоимость является основным показателем уровня эффективности производственно – хозяйственной деятельности, в связи с этим в данном курсовом проекте должны быть рассмотрены следующие вопросы:

- прогнозирование и планирование себестоимости;

- нормирование затрат;

- учет и калькулирование себестоимости;

- анализ и контроль за формированием себестоимости.

Задачами работы является:

- понимание сущности управленческого учета и его места в информационной системе организации;

- проведение сравнительного анализа управленческого и управленческого учета;

- выявление признаков классификации затрат;

- изучение различных методов учета затрат;

- знакомство с основными системами управленческого учета и их использования для принятия оперативных управленческих решений, умение практического применения.

Целью курсового проекта по «Бухгалтерскому управленческому учету» является: закрепление знаний, полученных по курсу и приобретение навыков ведения расчетов по различным методам учета затрат и анализ учетной информации для принятия оперативных управленческих решений, а также развитие умения вести исследовательскую работу.

**1. Управленческий учет как составная часть информационной системы**

**1.1 Управленческий учет и его место в информационной системе организации**

В нашей стране на всех этапах деятельности предприятия к бухгалтерской информации традиционно предъявлялись такие требования, как объективность, достоверность, своевременность и точность. Однако на современном этапе совершенствования управления, становления рыночной экономики предъявление только этих требований оказывается недостаточно. В современных условиях предоставляемая информация должна быть высокого качества и эффективной, удовлетворять потребностям как внешних, так и внутренних пользователей информации. Это означает, что бухгалтерская информация должна содержать минимальное количество показателей, но удовлетворять максимальному числу её пользователей на разных уровнях управленческой иерархии. Предоставляемая информация должна быть необходимой, существенной и целесообразной, исключающей лишние показатели.

Очевидно, что для удовлетворения всех перечисленных требований необходимо использовать различные методы сбора, обработки и отражения информации. Эта проблема решена благодаря делению всей системы бухгалтерского учета на две подсистемы: финансовую и управленческую.

Финансовый учёт охватывает информацию, которая используется не только для внутреннего управления, но и сообщается контрагентам, т. Е. сторонним пользователям. Управленческий же учет предназначается для решения внутренних задач управления предприятием и является его «ноу – хау».

Сущностью управленческого учёта является аналитичность информации. В составе управленческого учёта информация собирается, группируется, идентифицируется, изучается с целью наиболее чёткого и достоверного отражения результата деятельности структурных подразделений и определения доли участия в получении прибыли предприятия, эффективность производственной деятельности представлена в учёте как процесс сопоставления фактических и стандартных затрат и результатов от произведённых расходов.

В современных условиях управленческий учет через свои функции выступает в качестве основного информационного фундамента управления внутренней деятельностью предприятия, его стратегией и тактикой. Основное его назначение – это производство информации для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений.

Тактика управленческого учета включает организацию, учет, контроль, мотивацию, анализ и регулирование ранее принятых решений, а также ответственность за их исполнение.

Стратегия управленческого учета представляет систему анализа, прогнозирования, планирования и координации управленческих решений, определяющих развитие предприятия на длительный период.

Как было отмечено выше, одним из стратегических ресурсов компании в достижении конкурентных преимуществ выступает система управленческого учета.

Современные компании представляют собой открытые экономические системы, функционирующие в неопределенной внешней среде. Решающим фактором внешней среды, предопределяющим развитие компании на современном этапе развития производственно – экономических отношений, является конкуренция. Чтобы успешно функционировать в условиях жесткой конкурентной борьбы, необходима эффективная стратегия.

Стратегия компании – это детальный всесторонний комплексный план, предназначенный для обеспечения осуществления миссии организации и достижения её целей. Успешная и результативная стратегия может быть сформирована и реализована только при наличии оптимальной информационной базы внутри самой компании.

Такой информационной базой принятия стратегических управленческих решений, позволяющих компании достичь конкурентных преимуществ и достойно функционировать в условиях конкурентной борьбы, является система управленческого учета и анализа.

Управленческий учет в узком смысле – это система сбора, предоставления. Обработки и анализа оперативной информации, необходимой для планирования, анализа и контроля за деятельностью компании, принятия обоснованных управленческих решений, обеспечения эффективного использования ресурсов и контроля за полнотой учета, а также для подготовки финансово – экономической отчетности для внутренних пользователей.

Управленческий учет в широком смысле – это информационная основа принятия стратегических управленческих решений.

Система управленческого учета позволяет обобщать, обрабатывать и анализировать информацию, поступающую от основных структурных блоков системы управления компанией (общего управления, администрирования, финансового управления, управления кадрами, производства, маркетинга, информационных технологий).

Система управленческого учета – неотъемлемая составляющая управления компанией, прежде всего стратегического управления, поскольку все управленческие решения, принимаемые в компании на основе оперативных данных управленческого учета и анализа, имеют долгосрочные последствия и напрямую или опосредованно направлены на реализацию стратегии компании. Более того, в круг вопросов, по которым формируется управленческая информация, входят такие аспекты деятельности компании, как:

- формирование бизнес – планов (то есть стратегии ведения бизнеса);

- планирование, контроль, расширение или сокращение видов деятельности;

- повышение производительности и эффективности использования ресурсов;

- увеличение стоимости компании и др.

Оптимальная система управленческого учета, позволяющая менеджменту оперативно получать необходимую учетную и аналитическую информацию в релевантной форме, является стратегическим ресурсом компании и обеспечивает компанию преимуществом посредством:

1. управления издержками (управление затратами – одна из ключевых стратегических целей компании; минимизация издержек и повышение степени их прозрачности на основе данных управленческого учета и анализа – серьезное преимущество перед конкурентами и ответ на потребность внешней среды);
2. внедрения новейших технологий и инструментария (информация, полученная на основе управленческого учета, - внутренний продукт компании, сформированный в зависимости от её специфики.);
3. формирования информации для выполнения основных управленческих функций (система управленческого учета нацелена на формирование информации в форме, необходимой для выполнения основных управленческих функций и задач, а именно: для формирования внутренней отчетности и ее анализа; управления финансами4 управления издержками; стратегического планирования; корпоративного инвестирования; бюджетирования).

Таким образом, компания как экономическая система зависит от собственной системы управленческого учета и анализа, обеспечивающей ее необходимой информацией. Специфика формирования учетной информации обусловлена характеристиками и особенностями внутренней среды организации.

В свете вышеизложенного управленческий учет можно определить как интегрированную систему внутрихозяйственного учета, предоставляющую информацию о затратах и результатах деятельности как всей организации, так и ее отдельных структурных подразделений, предназначенную для принятия тактических (оперативных) и стратегических (прогнозных) управленческих решений.

**1.2 Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета**

Ещё в начале XX века, в связи с потребностями представления финансовой информации для разных целей, выделились две ветви учетной деятельности. Учет, целью которого является формирование периодической внешней отчетности для того, чтобы любой пользователь, даже не имеющий никакого отношения к данной организации, мог создать некоторое впечатление об её финансовом состоянии на отчетную дату, - это бухгалтерский финансовый учет. Если же учет ведется для того, чтобы обеспечить менеджеров организации информацией для принятия ими управленческих решений на будущее, более или менее отдаленное, - это бухгалтерский управленческий учет.

Несмотря на некоторые общие черты, два этих раздела учета имеют ряд существенных различий.

Сравнительный анализ финансового и управленческого учета представлен в таблице 1.

Таблица 1. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Область сравнения | Финансовый учет | | | Управленческий учет |
| А | 1 | | | 2 |
| 1. Обязательность ведения | Его ведение и представление отчетности обязательно в соответствии с законодательством; это официальный учет и обязателен для всех организаций | | | Его ведение является внутренним делом самого предприятия и может проводиться по указанию руководства, когда предполагается, что выгоды от него превышают затраты на сбор информации |
| 2. Цель ведения учета | Составление финансовых документов для внешних пользователей. Процесс – периодичен, когда документы составлены – цель достигнута. | | | Обеспечение процесса принятия решений информацией. Цель эта непрерывна |
| 3. Временные рамки информации | Финансовый учет имеет дело лишь со свершившимися фактами; имеет ретроспективную направленность | | | Имеет дело с тем, как должно быть (в будущем); перспективная направленность |
| 4. Пользователи информации | Внешние пользователи: покупатели, поставщики, подрядчики, клиенты, потенциальные собственники, общественность, заимодавцы, акционеры, кредиторы, наблюдательные органы, государственные налоговые органы и т.д. | | | Внутренние пользователи:  руководители, менеджеры организации, сотрудники, помогающие им в сборе и анализе информации (в том числе бухгалтеры) |
| 5. Базисная структура | Строится вокруг уравнения: Активы = Собственный капитал (капитал учредителей) + Заемный капитал | | | Такого четкого базиса нет, структура информации зависит от запросов пользователей |
| 6. Свобода выбора методов ведения учета | Ведется в соответствии с четкими стандартами, профессиональными или законодательными | Ведется методами, удобными для самой организации. Это могут быть методы и методики, известные по научно – методическим публикациям и получившие широкое распространение в бизнес – сообществе, либо наоборот, выработанные внутри организации ее сотрудниками и специалистами, - организация выбирает сама. | | |
| 7. Правила ведения учета | Ведется в соответствии с нормами и правилами БУ. Ведение четко регламентировано и регулируется государственными нормативными актами | Управленческий аппарат может следовать любым внутренним правилам в зависимости от их полезности; нормы и правила устанавливаются непосредственно на предприятии | | |
| 8. Методы ведения учета | Важнейшими элементами являются счета и двойная запись, документация, инвентаризация и т. д. | Пользуется этими методами, но не всегда. Использует методы анализа, информатики, статистики. | | |
| 9. Источники информации | | Данные учетной системы предприятия, системы налогообложения | Данные учетной системы предприятия, различные нормы, нормативы, маркетинговые исследования. | | | |
| 10. Формы представления информации | | Формы утверждаются соответствующими министерствами и ведомствами, существуют унифицированные бланки отчетности | Унифицированных форм и бланков нет, формируются и разрабатываются самим предприятием | | | |
| 11. Используемые измерители | | Ведется в российской валюте – рублях. В рублевой оценке должна быть составлена и финансовая отчетность | Используются как денежные, так и неденежные измерители: натуральные показатели (шт, литры, тонны …), условно – натуральные, комплексные (маш – часы, чел – часы …). | | | |
| 12. Объекты учета | | Собираются данные по организации в целом и финансовая отчетность составляется единая для всей организации | В уу могут рассматриваться отдельные подразделения, рабочие места, процессы, проекты или любая управленческая задача в отдельности | | | |
| 13. Набор показателей | | Определен точно. Относительные показатели используются незначительно | Набор до конца не определен | | | |
| 14.Способы группировки затрат и доходов | | | Затраты группируются по экономическим элементам, доходы по видам деятельности | | Затраты группируются по статьям калькуляции, доходы по структурным подразделениям или по видам производимой продукции | | | |
| 15. Степень точности информации | | | Финансовая отчетность основывается на уже свершившихся фактах хозяйственной жизни, поэтому данные, представленные в ней, максимально точны. | | Управленческие данные чаще всего касаются отдельных событий и поэтому носят приблизительный, оценочный характер. Уровень точности нужен достаточный, а не абсолютный | | | |
| 16.Степень открытости информации | | | Не представляет коммерческой тайны. Является открытой, публичной и в ряде случаев заверяется независимыми аудиторами | | Является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер | | | |
| 17. Периодич-ность отчетности | | Готовится регулярно, раз в квартал или месяц, а итоговая – раз в год. Частота определяется нормативными актами или профессиональными стандартами, всегда внешними по отношению к организации | | Готовится по требованию, строгой периодичности нет. Регламент и периодичность – внутреннее дело самой организации. | | | |
| 18.Сроки предоставления отчетности | | Т.к. необходимо время для аудиторской проверки, для оформления отчетности, то она попадает к пользователям через несколько недель после окончания отчетного периода | | Обычно составляются и предоставляются в течение нескольких дней после окончания отчетного периода; при оперативных отчетах – на следующее утро | | | |
| 19. Объект отчетности | | В финансовых отчетах организация – единое целое; в крупных организациях – выручку и доход отражают по большим сегментам. | | Основное внимание сравнительно небольшим подразделениям, обособленным по отдельным производствам, видам деятельности, центрам ответственности | | | |
| 20.Ответствен-ность за правильность ведения учета | | | | В соответствии с российским законодательством руководители, бухгалтеры и сами организации несут административную и уголовную ответственность за представление данных финансового учета | | Т.к. нет норм и правил, то руководителя могут привлечь к ответственности только за неправильное управленческое решение на основе данных управленческого учета, но не за сами данные управленческого учета. За ведение уу ответственность только дисциплинарная, внутри организации. | | | |
| 21.Связь с другими дисциплинами | | | | Основан, главным образом, на собственных методах | | Тесно связан с другими дисциплинами – микроэкономикой, финансами, экономическим анализом, математической статистикой и др. | | | |

Итак, управленческий учет в отличие от финансового - учет не фактической величины имущества, затрат и доходов, состояния расчетов и обязательств, а учет факторов, обстоятельств и условий, влияющих на производственно - хозяйственную и финансовую деятельность организации. Его цель - дать информацию для принятия решений по управлению экономикой предприятия и проверить эффективность выполнения принятых решений.

Управленческий и финансовый учет образуют единую систему бухгалтерского учета на предприятии. Общепринятые принципы финансового учета действуют и в управленческом учете. И в финансовом и управленческом учете используется оперативная информация. Предъявляются единые требования к первичной документации, которая является источником информации как для финансового, так и управленческого учета.

**1.3 Классификация затрат и их использование в системе управленческого учета**

Затраты – это стоимостные оценки ресурсов, используемых организацией в процессе своей деятельности. Хотя базисным принципом оценки ресурсов в учете считается принцип «исторической стоимости», т. е. суммы, которая была реально уплачена и которую можно подтвердить документально, учетные принципы позволяют производить такие стоимостные оценки затрат множеством способов. Соответственно себестоимость – это сумма таких затрат, которые, в соответствии с принятыми в каждом конкретном случае учетными принципами и стандартами составления финансовой отчетности, разрешено отнести на уменьшение финансового результата (т. е. вычесть из доходов.

Классификация затрат является одной их важнейших составляющих информационного поля управленческого учета. Не будет большим преувеличением сказать, что без учета затрат нет управленческого учета, а без четкого понимания типологии затрат нет ни квалифицированного экономиста, ни профессионального бухгалтера. Классификация затрат может быть осуществлена по множеству классификационных признаков (Приложение А). Помимо представленных в Приложении классификационных признаков и типов выделяют и другие. В частности, в бухгалтерском учете используется вполне очевидная классификация затрат по организационным функциям на производственные, коммерческие, административные, финансовые и т.п., в микроэкономическом анализе широко применяется деление затрат по степени их усреднения на общие (полные) и средние (удельные).

Информация о затратах используется в различных направлениях учета. Направление учета - это область деятельности, требующая обособленного и целенаправленного учета затрат.

Термин «калькуляция» имеет два значения:

1. Это процесс формирования перечня затрат на какой – либо вид продукции;
2. Это сам такой перечень (документ, содержащий список затрат).

Классификация затрат по элементам была разработана давно, в ней выделяется обычно пять элементов:

- материальные затраты;

- расходы на оплату труда;

- расходы на социальные нужды;

- амортизационные отчисления;

- прочие расходы.

В управленческом учете классификация затрат по элементам не используется в силу обобщенного характера. Гораздо больше информации несет в себе классификация по статьям калькуляции. Чаще всего используется следующий перечень статей калькуляции:

- сырье и материалы (основные и вспомогательные);

- возвратные отходы (вычитается из предыдущей статьи);

- полуфабрикаты и комплектующие, приобретенные на стороне (по видам);

- топливо и энергия на технологические нужды (по видам энергоносителей, типам потребителей и продукции);

- основная заработная плата производственных рабочих ( по категориям рабочих и по видам доплат);

- отчисления и расходы на социальные нужды (по категориям рабочих и видам отчислений);

- расходы на подготовку и освоение производства;

- потери от брака (по видам продукции и видам брака);

- прочие производственные расходы (по видам);

- общепроизводственные расходы;

Итогом этих статей является цеховая себестоимость

- общехозяйственные расходы (по видам);

Итогом является производственная себестоимость

- коммерческие расходы (по видам).

Итогом является полная себестоимость

Для понимания процесса отнесения затрат на себестоимость текущего периода принципиальным является понимание того, что такое затраты входящие и исходящие. Входящие затраты – это ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и , как предполагается, принесут доходы в будущем. В балансе они регистрируются как активы. Если эти ресурсы были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, они переходят в разряд исходящих. Понимание процесса превращения входящих затрат в исходящие принципиально для разграничения следующих двух категорий – затрат на продукт и затрат за период.

Затраты, входящие в производственную себестоимость (затраты на продукт), - материализованные производственные затраты, которые овеществлены в запасах материалов, объемах НЗП и остатках готовой продукции на складе, их можно инвентаризировать. К ним относятся прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты, общепроизводственные расходы. Затраты за период (периодические затраты) связаны с полученными в течение периода услугами и расходами непроизводственного характера – коммерческими и административными. Они не включаются в себестоимость произведенной продукции, а относятся сразу на финансовый результат.

В основе следующей классификации затрат лежит представление о том, что часть затрат можно прямо и целиком отнести к конкретной единице произведенной продукции, а часть относится к партии товара, продукции или производству в целом. В связи с этим все затраты делят на пять групп:

1. Постоянные затраты, не зависящие от объема выпуска;

2. Переменные затраты, строго линейно зависящие от объема выпуска;

3. Условно – переменные затраты, величина которых меняется пропорционально выпущенной продукции, но, возможно, нелинейно и не так быстро, как это имеет место у переменных расходов (расходы на содержание зданий, оборудования, ремонт и т. д.);

4. Условно – постоянные (ступенчатые) затраты, величина которых зависит не от выпуска, а от принятого руководителем решения. Могут определяться особенностями рыночной конъюнктуры, стратегическими целями предприятия и др. факторами. (расход на рекламу и продвижение продукции, исследования, разработки);

5.Затраты, увеличивающиеся обратно пропорционально объему произведенной продукции, - это, например, оплата простоев и некоторые виды цеховых расходов.

Для расчета себестоимости единицы продукции по способу включения в себестоимость единицы продукции затраты делят на прямые и косвенные.

Прямые: прямые материальные, прямые трудовые, т.е. те, которые прямо относятся на готовый продукт. Прямые материальные – затраты основных материалов, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость может прямо и экономично относить на определенное изделие. Косвенные (общепроизводственные, общезаводские) – нельзя отнести на готовый продукт прямо, они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной на предприятии методики (пропорционально основной заработной плате, количеству отработанных машино-часов, часов отработанного времени и т.п.). Они не зависят от объема производства.

Отнесение затрат к прямым и косвенным определяется принятой в организации учетной политикой и методами калькулирования затрат.

Практика показывает, что наибольшую трудность при интерпретации затрат разных категорий вызывают различия между прямыми и основными, косвенными и накладными. Разграничить две эти категории можно с точки зрения направления учета, по отношению к которому определяются основные и накладные расходы.

К основным расходам относятся все виды ресурсов, потребление которых связано с выпуском конкретной продукции – это сырье и материалы, заработная плата прямых производственных рабочих и прочие прямые затраты. К накладным, помимо оставшихся производственных косвенных затрат, относят все прочие расходы, которые несет предприятие: на управление, на продажу, на исследования и т. д.

В общем накладные затраты делят на :

1. Общепроизводственные;

2. Общехозяйственные (непроизводственные).

Накладные расходы подлежат распределению пропорционально какой – либо выбранной базе. Система распределения накладных расходов является одним из ключевых моментов управленческого учета, поскольку весьма сильно влияет на представление о результативности различных сегментов организации. Выбор метода распределения будет «лучшим» только для данного предприятия с данной структурой продукции и затрат в данный период времени.

При анализе подходов к решению определенной управленческой задачи следует в первую очередь решить, какие виды затрат и доходов имеют к ней отношение, а какие – нет.

Релевантные доходы и затраты – доходы и затраты, имеющие отношение только к данной проблеме. Это те доходы и затраты, величина которых будет зависеть от принятого решения. Нерелевантные – те, которые от принятого решения не зависят.

Устранимые затраты – те, которых можно избежать, выбрав альтернативный курс действий. Неустранимые – те, которых избежать невозможно ни при каком варианте. То есть необходимо принимать те варианты действий, которые создают доход, превышающий устранимые затраты.

Безвозвратные затраты – те затраты, которые уже сделаны, и вернуть их нельзя никаким управленческим решением. Все безвозвратные затраты являются нерелевантными.

Вмененные (альтернативные) затраты характеризуют возможность, которая будет потеряна или которой жертвуют, когда выбор альтернативного курса действий требует отказа от другого.

Приростные затраты и доходы – дополнительные затраты и доход, возникающие в результате принятия решения. Например, если выпуск дополнительной единицы продукции не требует изменения постоянных затрат, то приростными будут только удельные переменные затраты.

Одной из функций управления затратами является планирование расходов. С точки зрения степени охвата планом затраты принято делить на планируемые и не планируемые. Планируемые расходы составляют основу плановой, нормативной и других калькуляций, составляемых заранее. Эти затрата обусловлены нормальными условиями хозяйственной деятельности предприятия. Не планируются недостачи и порча сырья, материалов и других продуктов при хранении, потери от простоев и другие расходы, вызванные недостатками в технологии, организации, управлении производством. Не планируемые затраты отражаются только в фактической калькуляции.

В целях контроля и регулирования в учетно – управленческой литературе вводят еще одну классификацию затрат.

Затраты, изменение и регулирование которых лежит в сфере ответственности данного менеджера, называются регулируемыми. Если менеджер на своем уровне ответственности не может повлиять на величину какой – то статьи – это затраты нерегулируемые. Для управляющего производством регулируемыми затратами будут все производственные, возникающие в его подразделении. Однако на величину административно – управленческих затрат, возникших в заводоуправлении, он повлиять не в состоянии, даже если в составе накладных расходов его подразделения будет некоторая часть, переданная из непроизводственных подразделений для покрытия.

**1.4 Классификация методов учета затрат и особенности ведения бухгалтерского учета затрат, готовой продукции и ее продажи при использовании каждого из методов учета затрат**

Изучая управленческий учет как информационную систему, элементы которой находятся в определенной взаимосвязи и взаимозависимости, представляется целесообразным более подробно рассмотреть методическую составляющую в качестве систематизирующего компонента. Общепринятой классификации методов управленческого учета нет. Одна из них представлена в таблице 2.

Таблица 2. Методы учета затрат

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Методы учета затрат | | | |
| 1). По способу оценки затрат | 2). По организации производственного процесса | 3). По полноте включения затрат в себестоимость | 4). По влиянию цен |
| Учет затрат по фактической себестоимости | Позаказный метод | Метод полной себестоимости | Метод общего уровня цен |
| Попроцессный метод  (попередельный):  - полуфабрикатный;  - безполуфабрикатный | Метод текущей стоимости |
| Учет затрат по нормативной себестоимости | Метод неполной стоимости | Метод дисконтированной стоимости |
| Учет затрат по плановой себестоимости |
| Обезличенный метод |

В зависимости от способа оценки затрат, выделяют методы учета затрат по фактической, нормативной и плановой себестоимости.

При использовании метода учета затрат по фактической себестоимости величина фактических затрат отчетного периода определяется на основании первичных документов производственных затрат по окончании производственного цикла.

В бухгалтерском учете затраты учитываются на основании документов, подтверждающих данные затраты.

Достоинство этого метода состоит в простоте расчетов. К его недостатку можно отнести невозможность расчета затрат в ходе производственного процесса, так как расчет может проводиться только в конце отчетного периода.

Нормативный метод учета затрат по сравнению с предыдущим методом позволяет оценить не только, какими были затраты, но и какими они должны были быть. 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. Нормативный метод в целом более эффективно решает задачу управления затратами. Основные достоинства этого метода заключаются в возможности:

- контроля над затратами путем составления нормативных калькуляций;

- контроля затрат путем сопоставления фактических значений с нормативными;

- выявления и анализа мест, причин и виновников возникших отклонений фактических затрат от нормативных;

- оперативного принятия мер в ходе производственного процесса, а не только в конце отчетного периода и др.

К недостаткам этого метода можно отнести увеличение трудоемкости учетно-вычислительных работ и необходимость организации учета как в пределах норм затрат, так и по отклонениям от них.

Если учет готовой продукции ведется по нормативной себестоимости, то чаще всего учет затрат также ведется по нормативной себестоимости. При этом на счете 20 открываются субсчета:

1 – учет затрат в пределах норм;

2 – затраты по отклонениям от норм.

Учет готовой продукции по нормативной себестоимости можно организовать по двум вариантам:

1. с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
2. без использования счета 40.

При организации учета затрат методом плановой (прогнозной) себестоимости за основу целесообразно брать допустимые затраты на продукцию и единицу изделия исходя из прогрессивных норм расходов материалов, топлива, энергии, заработной платы и других затрат с учетом передового опыта технологии и организации производства, а также имеющихся резервов. Главное преимущество этого метода состоит в том, что плановые затраты основаны не на достигнутом уровне, а на прогнозе будущего.

Метод учета затрат по плановой (прогнозной) себестоимостисохраняет все положительные черты нормативного метода, но по сравнению с ним обладает дополнительным преимуществом: более глубокая обоснованность плановых величин по сравнению с нормативными обеспечивает увеличение точности прогнозов и эффективности контроля.

В зависимости от характера производственного процесса учет затрат можно организовать попередельным (попроцессным) или позаказным методами.

Позаказный метод учета применяется преимущественно в индивидуальных и мелкосерийных производствах, при выпуске сложных видов машин и оборудования, выполнении научно-исследовательских работ, строительстве объектов и т.п. по отдельным договорам, а также в применяется в машиностроении, в инструментальной, станкостроительной, электротехнической, приборостроительной, авиационной, судостроительной промышленности и других отраслях.

Заказ – это особым образом оформленное требование клиента производителю изделие с определенными характеристиками.

Сущность позаказного метода учета затрат и исчисления себестоимости состоит в отнесении прямых (основных0 расходов в разрезе заранее установленных статей калькуляции на отдельные заказы и распределении косвенных (накладных) расходов по заказам в соответствии с установленными ставками (нормами) распределения. Объектом и учета затрат, и калькулирования здесь является отдельный заказ.

Заказ на изготовление считается выполненным, если товар отгружен покупателю, услуга считается оказанной, когда клиентом подписан акт выполненных работ. Выручка регистрируется в момент, когда представлены определенные документы – акты, свидетельства о передаче товара перевозчику и т. п. Если этого не произошло в течение отчетного периода, заказ считается в составе незавершенного производства на конец периода. Оценка такого НЗП ведется с помощью карточек заказов.

Если на конец отчетного периода в производстве оказывается большое количество едва начатых заказов, на них будет отнесена существенная часть общепроизводственных затрат, что приведет к большой величине финансового результата.

В бухгалтерском учете прямые расходы учитываются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции со счетами 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. Аналитический учет на счетах затрат ведется в разрезе объектов калькулирования (видов продукции, работ, услуг).

Если заказ долгосрочный, то вся совокупность работ может быть разбита на этапы. При этом может использоваться счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». По Д46 отражается стоимость всех этапов, а на последнем этапе работ, после подписания акта приемки в целом по заказу, вся стоимость списывается в Д62 с К46.

Попередельный (попроцессный)метод учета затрат применяется в производствах, где готовый продукт получается в результате последовательной обработки исходного материала на отдельных технологически прерывных стадиях, фазах или переделах.

Переделом называется такая совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или же получением законченного готового продукта.

Сущность попередельного метода состоит в том, что учет затрат ведется по переделам (процессам), а внутри них — по статьям калькуляции и видам продукции. При этом методе прямые затраты: учитываются по каждому переделу, а косвенные — по цеху, производству, предприятию в целом с последующим распределением между себестоимостью продукции переделов согласно принятым базам распределения.

Передел – это содержательно и пространственно обособленная совокупность технологических операций, составляющая часть полного технологического процесса изготовления конечной продукции.

Существуют два варианта попередельного метода учета затрат: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный. При полуфабрикатном варианте продукция каждого предыдущего передела или является полуфабрикатом для последующих переделов, или реализуется на сторону. Это определяет необходимость оценки полуфабрикатов либо по фактической, нормативной или плановой себестоимости, либо по расчетным или отпускным ценам. При этом варианте стоимость полуфабрикатов отражается по особой статье — "Полуфабрикаты собственного производства".

При бесполуфабрикатном варианте по каждому переделу учитываются, главным образом, только затраты на обработку. Себестоимость готовой продукции исчисляется суммированием затрат на сырье, исходные материалы, расходов всех переделов на обработку и общепроизводственных расходов. При этом калькулируют только себестоимость готовой продукции.

В практической деятельности организации и предприятия используют смешанные системы, сочетающие элементы как попередельного (попроцессного), так и позаказного методов. Такие системы используются в серийном и поточном производствах: при производстве кондитерских изделий, в швейной промышленности и т.д. В частности, одной из наиболее перспективных смешанных систем является пооперационный метод,при использовании которого основным объектом отнесения затрат является операция. Затраты на каждую операцию распределяют по единицам продукции, прошедшим данную операцию, пропорционально средней величине добавленных затрат. Затраты на основные материалы относят на определенный вид продукции аналогично позаказному методу. Преимущество пооперационного метода состоит в "привязке" калькуляции к технологическому процессу.

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции, учет затрат осуществляется в разрезе полной или сокращенной себестоимости.

При методе учета затрат по полной себестоимостив себестоимость продукции включаются все издержки предприятия независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, распределяют сначала по центрам ответственности, где они возникли, а затем переносят на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе. Чаще всего в качестве базы распределения выступает заработная плата производственных рабочих, производственная себестоимость и др.

Метод учета затрат по полной себестоимости позволяет получить представление о всех затратах, которые несет предприятие в связи с производством и реализацией одного изделия.

При данном методе общехозяйственные расходы включаются в себестоимость: Д20 К26.

Метод учета затрат по ограниченной себестоимости состоит в том, что на себестоимость относятся только переменные затраты, а постоянные расходы относятся на уменьшение финансовых результатов того периода, в котором они возникли. При учете затрат по неполной себестоимости общехозяйственные расходы списываются на уменьшение финансового результата, т. е. делается запись: Д90 К26.

В условиях постоянных инфляционных процессов возникла необходимость учета затрат, используя метод учета на базе общего уровня цен, метод по текущей стоимости, метод дисконтированной стоимости.

Сущность метода учета на базе общего уровня цен заключается в переводе денежных знаков, обладающих неодинаковой покупательной способностью в разные периоды времени, в деньги общей покупательной способности. Перерасчет основного и оборотного капитала осуществляется по истечении отчетного периода с помощью общего индекса цен.

Учет по текущей стоимости предполагает использование частных индексов цен на отдельные товары, при этом отчетные показатели оцениваются по текущей (восстановительной ) стоимости. Перерасчет осуществляется в течение года и результат переоценки отражается на счетах бухгалтерского учета.

Метод дисконтированной стоимости позволяет рассчитать будущую стоимость затрат с учетом инфляционных ожиданий, необходимую при оценке эффективности инвестиций.

**2. Использование различных систем управленческого учета для принятия оперативных управленческих решений**

**2.1 Характеристика системы «Стандарт-кост» и ее использование при планировании и контроле за деятельностью организации**

Система стандарт-кост возникла в США в начале XX века, название «standard costs» подразумевает себестоимость установленную заранее.

Впервые полную действующую систему нормативного определения затрат в 1911 году разработал и внедрил в США Ч. Гаррисон. В его статьях, посвященных теме «Учет себестоимости в помощь производству» (1918 г.) не только обращалось внимание на неувязки системы учета «исторической» себестоимости, но и приводились многочисленные описания вариантов организации «Стандарт-кост».

Термин «Стандарт-кост» состоит из двух слов: «стандарт», который означает количество необходимых производственных затрат (материальных и трудовых) для выпуска единицы продукции, или заранее исчисленные затраты на производство единицы продукции или оказания услуг, а слово «кост» - это денежное выражение производственных затрат, приходящихся на единицу продукции. Таким образом, «Стандарт-кост» в полном смысле слова означает стандартные стоимости затрат. Эта система направлена прежде всего на контроль за использованием прямых издержек производства, а смежные калькуляции - для контроля накладных расходов.

Система «Стандарт-кост» удовлетворяет запросы предпринимателя и служит мощным инструментом для контроля производственных затрат. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего года. При этой системе информация об имеющихся отклонениях используется руководством для принятия им оперативных управленческих решений.

В основе системы «Стандарт-кост» лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов.

Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных норм, является основной оперативного управления производством и затратами. Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Принципы этой системы являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Вместе с тем, этой системе присущи свои недостатки. На практике очень трудно составить стандарты согласно технологической карте производства. Изменение цен, вызванное конкурентной борьбой за рынки сбыта товаров, а также инфляцией, осложняет исчисление стоимости остатков готовых изделий на складе и незавершенного производства.

Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними. Более того, при выполнении производственной компанией большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно.

Несмотря на эти недостатки, руководители фирм и компаний используют систему учета «Стандарт-кост» как мощный инструмент контроля за издержками производства и калькулирования себестоимости продукции, а также для управления, планирования и принятия необходимых решений.

Рассмотрев характеристику системы «Стандарт – кост», решим задачу с её использованием.

Задача:

Нулевой уровень анализа предполагает сравнение фактических результатов с данными сметы (жестким бюджетом). Сравнение произведено в таблице 3, как в денежном размере, так и по оценочному значению: благоприятному (Б) или неблагоприятному (Н).

Таблица 3. Нулевой уровень анализа

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Жесткий бюджет | Факт | Отклонение,  (Б/Н) |
| 1. Объем выпуска | 154 | 160 | 6 (Б) |
| 2. Выручка от продажи | 400400 | 432000 | 31600 (Б) |
| 3. Переменные затраты | 61754 | 114618 | 52864 (Н) |
| 4. Постоянные затраты | 23100 | 25000 | 1900 (Н) |
| 5. Прибыль | 315546 | 292382 | 23164 (Н) |

По результатам отклонений можно сказать, что фактические результаты по показателям сильно отличаются от сметных, причем в худшую сторону. И вследствие этого прибыль фактическая составила по сравнению со сметой на 23 164 рублей меньше.

Первой уровень анализа выполняется на базе гибкого бюджета. Гибкий бюджет – это бюджет, который, посредством разграничения постоянных и переменных затрат, разработан, чтобы изменяться в ответ на изменения в выпуске продукции. Отчет об отклонениях, основанный на гибком бюджете, сравнивает фактические результаты с затратами, заложенными в бюджет - по фактически достигнутому уровню деятельности. Расчет гибкого бюджета на основе сметных данных на единицу представлен в таблице 4.

Таблица 4. Гибкий бюджет

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | | Жесткий бюджет на 1 ед. | | Гибкий бюджет, 160 шт. | |
| 1. Выручка от продажи | | 2 600 | | 416 000 | |
| 2. Основные материалы  -материал 1  -материал 2  -материал 3 | | 30  30  41 | | 4 800  4 800  6 560 | |
| 3. Заработная плата (33880/154) | | 220 | | 35 200 | |
| 4. Накладные расходы  - переменные (12320/154)  -постоянные | | 80 | | 12 800  23 100 | |
| 5. Прибыль | |  | | 328 740 | |

На следующем этапе последовательно сравниваются: гибкий бюджет и фактические данные, далее жесткий и гибкий бюджет (таблице 5).

Таблица 5. Первый уровень анализа

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Факт | Гибкий бюджет | Отклонение  (факт от гибк. б-та) | Жесткий бюджет | Отклонение  (гибк. б-та от жест.) |
| 1.Выручка от продажи | 432000 | 416 000 | 16 000 (Б) | 400 400 | 15 600 (Б) |
| 2. Материалы:  -материал 1  -материал 2  -материал 3 | 4 898  50 760  6 560 | 4 800  4 800  6 560 | 98 (Н)  45 960 (Н)  - | 4 620  4 620  6 314 | 180 (Н)  180 (Н)  246 (Н) |
| 3. Заработная плата | 38 400 | 35 200 | 3 200 (Н) | 33 880 | 1 320 (Н) |
| 4.Накладные расходы  - переменные  -постоянные | 14 000  25 000 | 12 800  23 100 | 1 200 (Н)  1 900 (Н) | 12 320  23 100 | 480 (Н)  - |
| 5. Прибыль | 292 382 | 328 740 | 36 358 (Н) | 315 546 | 13 194 (Б) |

36 358 (Н) + 13 194 (Б) = 23 164 (Н)

Второй и третий уровни анализа предполагают расчет отклонений по цене и по количеству ресурсов соответственно.

Отклонения по затратам на материалы:

Оц = (Ценафактич.-Ценасметная) \* Кол-вофактич.

Ок = (Кол-вофактич.- Ст.рас.мат,скор. на ф.о.) \* Ценасметная

Ст.р.м.ск.на ф.о. = (Кол-восмет./Объем выпускасмет.) \*Объем выпускафактич.

Осов.= Оц + Ок

где Оц - отклонение по цене ресурса; Ок - отклонение по количеству ресурса;

Ст.рас.мат, скор.на ф.о. – стандартный расход материалов, скорректированный на фактический выпуск; Осов. – отклонение совокупное.

Материал 1:

Оц = (31-30) \* 158 = 158 (Н)

Ок = (158-160) \* 30 = 60 (Б)

Ст.рас.мат, скор.на ф.о. = (154/154) \*160 = 160

Осов.= 158 (Н) + 60 (Б) = 98 (Н)

Материал 2:

Оц = (30-30) \* 1692 = 0

Ок = (1692-160) \* 30 = 45 960 (Н)

Ст.рас.мат, скор.на ф.о. = (154/154) \*160 = 160

Осов.= 0 + 45 960 (Н) = 45 960 (Н)

Материал 3:

Оц = (40 - 41) \* 164 = 164 (Б)

Ок = (164-160) \* 41 = 164 (Н)

Ст.рас.мат, скор.на ф.о. = (154/154) \*160 = 160

Осов.= 164 (Б) + 164 (Н) = 0

Отклонения по материалам свидетельствуют о том, что по двум материалам был перерасход по сравнению с планом, а цены оказали и благоприятное, и неблагоприятное влияние, а также не оказали ни какого влияния. В целом отклонения по материалам являются неблагоприятными.

Отклонение по заработной плате:

Оставке= (Ставкафактич. – Ставкастанд. ) \* Времяфактич.

ОПТ = (Времяфактич.-Ст.время, скор.на ф.о.)\*Ставкастанд.

Ст.время, скор. на ф.о. = (Времясметное./ Объем выпускасметный) \*Объем выпускафактич

Осов. = Оставке.+ ОПТ

где Оставке - отклонение по ставке зараб. платы; ОПТ - отклонение по производительности труда; Ст.время, скор .на ф.о. – стандартное время, скорректированное на фактический выпуск; Осов. – отклонение совокупное.

Оставке.= (120-110) \* 320 = 3 200 (Н)

Ст.время, скор.на ф.о. = (308/154) \* 160= 320

ОПТ = (320-320) \*110 = 0

Осов.= 3 200 (Н) + 0 =3 200 (Н)

Отклонение совокупное является значительным, вследствие того, что оно сложилось из неблагоприятного влияния: увеличение времени на изготовление продукции и не компенсировалось снижением ставки заработной платы, т.к. она не изменилась.

Анализ накладных расходов (НР):

Ооб произ-ва=(Смет. вып. прод.в нормо-часах - Факт. вып. прод.в нормо-часах.) \*Ставка нр.смет.

Офакт. нр. от смет.= Факт. НР - Смет. НР

Осов. = Ооб. произ-ва + Офакт. нр. от смет.

где Ооб. произ-ва – отклонение в объеме производства; Смет.вып.прод. в норма- часах - сметный выпуск продукции в нормо-часах; Факт.вып.прод.в нормо -часах – фактический выпуск продукции в нормо-часах; Ставканр.смет. – ставка накладных расходов сметная; Офакт.нр. от смет.- отклонение фактических накладных расходов от сметных; Факт. НР – фактические накладные расходы; Смет. НР – сметные накладные расходы; Осов. – отклонение совокупное.

Переменные НР:

Ооб произ -ва= (308-320) \* 40 = 480 (Б)

Офак. нр от смет. = 14 000-12 320 = 1680 (Н)

Осов.= 480 (Б)+1 680 (Н) = 1 200 (Н)

Постоянные НР:

Ооб произ - ва= (308-320 ) \* 75 = 900 (Б)

Офак. нр от смет. = 25 000-23 100 = 1 900 (Н)

Осов.= 900 (Б)+1 900 (Н) = 1000 (Н)

Постоянные и переменные затраты увеличились и в целом в связи с ними прибыль фактическая уменьшится на 2200 рублей по сравнению со сметной.

Отклонение по выручке от продаж:

Оцене=([Прибфактич. -Норм.с/с]-[Прибсмет.-Норм.с/с])\*Объем продаж.фактич.

Норм. с/с ед - цы = Всего затрат / Объем продажсмет.

Ообъему продаж=(Объем пр.фактич.- Объем пр.сметный)\*( Прибсмет.-Норм.с/с)

Осов. = Оцене+ Ообъему продаж

где Оцене - отклонение по цене проданной продукции; Ообъему продаж - отклонение по объему продаж продукции; Прибфактич.– прибыль фактическая, Прибсмет.– прибыль сметная; Норм. с/с –нормативная себестоимость одной единицы продукции; Объем продажфактич.- объем продаж фактический; Объем продажсметный – объем продаж сметный; Осов. – отклонение совокупное.

Нор. с/с ед – цы = 84854/154 = 551

Оц = ( [2700-551] – [2600-551] ) \* 160= 16 000 (Б)

Ообъем.= (160-154) \* (2600-551) = 12 294 (Б)

Осов.= 16 000 (Б)+12 294 (Б) = 28 294 (Б)

Выручка увеличилась на 28294 рубля по сравнению со сметой, что является очень весомым фактором при определении прибыли. На увеличение выручки от продаж повлияло увеличение стоимости единицы продукции на 100 рублей по сравнению со сметой, а так же было произведено больше продукции по факту на 6 единиц.

На заключительном этапе все отклонения систематизируются в таблицу и в соответствии с благоприятным или неблагоприятным воздействием, отнимаются или прибавляются к сметной прибыли - и получается фактическая прибыль. В целом, таблица 6 характеризует: в связи с какими факторами фактическая прибыль отличается от сметной прибыли.

Таблица 6. Взаимосвязь сметной и фактической прибыли

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Сумма, руб. | |
| 1. Сметная прибыль | 315 546 | |
| 2. Отклонение по материалу 1:  - по цене  - по количеству  Отклонение по материалу 2:  - по цене  - по количеству  Отклонение по материалу 3:  - по цене  - по количеству | 98 (Н)  158 (Н)  60 (Б)  45 960 (Н)  -  45 960 (Н)  -  164 (Б)  164 (Н) |
| 3. Отклонение по заработной плате  - по ставке  - по производительности труда | 3 200 (Н)  3 200 (Н)  - |
| 4. Отклонение по накладным расходам: |  |
| 4.1 По переменным НР:  - по объему производства  - по отклонению фактических НР от сметных | 1 200 (Н)  480 (Б)  1 680 (Н) |
| 4.2 По постоянным НР:  - по объему производства  - по отклонению фактических НР от сметных | 1 000 (Н)  900 (Б)  1 900 (Н) |
| 5. Отклонение по выручке:  - по цене продажи  - по объему продаж | 28 294 (Б)  16 000(Б)  12 294 (Б) |
| 6. Фактическая прибыль | 292 382 |

В результате можно сказать, что на 7,3% снижение прибыли фактической от сметной оказало: увеличение количества израсходованных материалов, переменных и постоянных расходов, а также увеличение ставки по заработной плате. Однако снижение прибыли оказалось незначительным в результате существенного благоприятного влияния выручки, которая увеличилась в результате роста цены продаж и количества проданной продукции.

управленческий учет финансовый решение

**2.2 Характеристика системы «Директ-костинг» и ее использование при планировании и контроле за деятельностью организации**

Наименование "директ-костинг", введенное в 1936 году американцем Д. Гаррисоном в его работе, означает учет прямых затрат. Оно не отражает в полной мере сущности системы; главное в системе директ-костинг – это организация предельного учета переменных и постоянных затрат и использование его преимущества в целях повышения эффективности управления.

Главной особенностью директ-костинга является то, что себестоимость промышленной продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы собирают на отдельном счете и с заданной периодичность списывают непосредственно на дебет счета финансовых результатов, например “Прибыли и убытки”.

Постоянные расходы не включают в расчет себестоимости изделий, а как расходы данного периода списывают с полученной прибыли в течение того периода, в котором они были произведены. По переменным расходам оцениваются также и незавершенное производство.

Можно выделить несколько разновидностей системы «директ – костинг»: 1) классический «директ – костинг» - калькулирование по прямым (основным) затратам, которые в то же время являются переменными; 2) система учета переменных затрат - калькулирование по переменным затратам, в которые входят прямые расходы и переменные косвенные расходы; 3) система учета затрат в зависимости от использования производственных мощностей - калькуляция всех переменных расходов и части постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственной мощности.

Основное достоинство системы «директ-костинг» в том, что на основе информации, получаемой в ней, можно принимать различные оперативные решения по управлению предприятием. В первую очередь это касается возможности проводить эффективную политику цен. Традиционные классические методы ценообразования, основанные на калькуляции полной фактической себестоимости, не всегда обеспечивают эффективность ценовой политики предприятия, работающего на рынке.

Информация, получаемая в системе, позволяет находить наиболее выгодные комбинации цены и объема, проводить эффективную политику цен. В условиях рыночной экономики директ-костинг дает также информацию о возможности использования в конкурентной борьбе демпинга. Этот прием применяется в периоды временного сокращения спроса на продукцию для завоевания рыка сбыта.

Все изложенное выше свидетельствует о том, что директ-костинг является важным элементом маркетинга – системы управления предприятием в условиях рынка и свободной конкуренции.

В последнее время наблюдается устойчивая тенденция роста удельного веса постоянных расходов. Поэтому повышаются требования к обоснованности планирования и нормирования величин этих расходов. Директ-костинг позволяет заострить внимание на решении этих вопросов, поскольку сумма постоянных расходов за данный конкретный период показывается в отчете о доходах отдельной строкой, и, таким образом, их влияние на величину прибыли предприятия особенно хорошо видно.

Однако организация управленческого учета по системе директ-костинг связано с рядом проблем, который вытекают из особенностей, присущих этой системе.

1. Возникают трудности при разделении расходов на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных или чисто переменных расходов не так уж много. В основном расходы полупеременные, а значит, возникают трудности в их классификации. Кроме того, в различных условиях одни и тех же расходы могут вести себя по-разному.

2. Противники директ-костинга считают, что постоянные расходы также участвуют в производстве данного продукта и, следовательно, должны быть включены в его себестоимость. Директ-костинг не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость.

3. Необходимо в ценах, устанавливаемых на продукцию предприятия, обеспечивать покрытие всех издержек предприятия.

Задача 1:

В соответствии с условием задачи будут рассмотрены три ситуации, с различными дефицитными ресурсами.

Для определения производственной программы вначале рассчитаем необходимое количество ресурсов (по трем направлениям) в соответствии с полной производственной программой, и определим, какой ресурс является дефицитным, путем сравнения ресурсов необходимых и находящихся в наличии из условий задачи. Расчет представлен в Приложении Б.

Согласно проведенным расчетом в ситуации 1 дефицитным ресурсом выступают маш-часы по штамповочному цеху, а в ситуации 2 дефицитным ресурсом являются чел – часы по сборочному цеху. В ситуации 3 дефицитного ресурса нет. Таким образом, можно сделать вывод о том, что все количество материалов есть в наличии и производственная программа будет содержать выпуск изделий всех видов и в полном объеме: А (10000ед.), Б (12000ед.), В (14000ед.), Г (11200ед.), Д (9500ед.), Е (4000ед.), Ж (5800ед.), З (8500ед.), И (9100ед.), К (9400ед.).

Для ситуаций 1 и 2 следующим этапом решения является определение МД, приходящийся на 1 маш-час (чел-час), по видам изделий. Расчет маржинального дохода приведен в Приложении В.

Так на основе расчетов в Приложении В по ситуации 1: производственная программа будет содержать изделия: Ж, К, В, А, Д, З, Е, И, Г, Б, расположенных по приоритету. По ситуации 2: производственная программа будет содержать изделия: З, А, Д, И, Ж, В, Г, К, Б, Е расположенных по приоритету.

В связи с тем, что в ситуации 1 и 2 есть дефицит маш-часов и чел-часов по штамповочному цеху и по сборочному цеху соответственно, необходимо сократить производственную программу.

Таким образом, расчет оптимальной производственной программы приведен в Приложении Г.

По результатам расчетов Приложения Г, можно сделать вывод о том, что на основе рассчитанных данных можно будет произвести изделия:

ситуация 1: Ж (5800ед.), К (9400ед.), В (14000ед.), А(10000ед.), Д(9500ед.), З (8500ед.), Е(4000ед.), И (9100ед.), Г (11200ед.), Б(7425ед.). Маржинальный доход составит 77957981,2 руб.

ситуация 2: З (8500ед.), А (10000ед.), Д (9500ед.), И (9100ед.), Ж (5800ед.), В (14000ед.), Г (11200ед.), К (9400ед.), Б (12000ед.), Е (36425ед.) в условиях ограниченных ресурсов. Маржинальный доход составит 81 476 371,5 руб.

ситуация 3: А(10000ед.), Б(12000ед.), В(14000ед.), Г(11200ед.), Д(9500ед.), Е(4000ед.), Ж(5800ед.), З(8500ед.), И(9100ед.), К(9400ед.). Маржинальный доход равен 81 774 675 руб.

Задача 2:

Вначале необходимо определить дополнительные затраты на приобретение, которые рассчитываются как разность между переменными затратами и ценой предлагаемой поставщиком.

В соответствии со знаком после данного расчета определим: выгодно ли производить п/ф самому предприятию или выгоден закуп у поставщика. Расчет представлен в приложении Д.

Затем выявим мощности находящиеся в распоряжении организации, при этом изделия Е, G, H не принимаем в расчет, т. к. их выгоднее покупать у поставщиков. Расчет дефицитной мощности представлен в приложении Е.

В итоге можно сказать, что мощности для всех видов изделий, которые выгодно производить предприятию, а не закупать, у него есть.

Таким образом, предприятие будет производить изделия: А (4000 ед.), B(4500ед.), С (1500 ед.), D (2700 ед.), F (120 ед.), I (9000 ед.), J (8100 ед.). А закупать у поставщика E (8000 ед.), G (4 700 ед.), H (8050 ед.)

**2.3 Характеристика системы «АВС» и ее использование при планировании и контроле за деятельностью организации**

Метод "Activity Based Costing" (или ABC) получил широкое распространение на европейских и американских предприятиях различного профиля. В буквальном смысле этот метод означает учет затрат по работам (функциональный учет затрат).

Поиск новых методов получения объективной информации о затратах привел к появлению метода ABC, согласно которому предприятие рассматривается как набор рабочих операций, определяющих его специфику. В процессе работы потребляются ресурсы (материалы, информация, оборудование), возникает какой либо результат. Соответственно начальной стадией применения ABC является определение перечня и последовательности работ на предприятии путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие параллельно с расчетом потребления ресурсов. В рамках ABC выделяют три типа работ по способу их участия в выпуске продукции: Unit Level (штучная работа), Batch Level (пакетная работа) и Product Level (продуктовая работа). Такая классификация основывается на изучении зависимости между затратами и различными производственными процессами: выпуск единицы продукции, выпуск заказа (пакета), производство продукта как такового. При этом не учитывается еще одна важная категория затрат, которая не зависит от производственных событий, — затраты, обеспечивающие функционирование предприятия в целом. Для учета таких издержек вводится четвертый тип работ — Facility Level (общехозяйственные работы). Первые три категории работ, а точнее, затраты по ним, могут быть прямо отнесены на конкретный продукт. Результаты общехозяйственных работ нельзя точно присвоить тому или иному продукту, поэтому для их распределения приходится предлагать различные алгоритмы.

Для достижения оптимального анализа классифицируются и ресурсы: на поставляемые в момент потребления и поставляемые заранее.

Такое разделение ресурсов дает возможность организовать простую систему для периодических отчетов о затратах и доходах.

Согласно ABC рабочая операция должна иметь индекс-измеритель выходного результата — кост-драйвер. Происходит расчет кост-драйверов и показателей потребления ими каждого ресурса. Этот показатель потребления умножается на себестоимость единицы выхода работы. В итоге получается сумма трудовых затрат на изготовление конкретного продукта. Сумма работ, которая затрачена для производства продукта, является его себестоимостью.

Познакомившись с методом ABC, применим его при решении задачи.

Задача:

Для распределения методом ФПРС необходимо определить себестоимости активностей. Для этого приведена таблица 7, которая содержит: виды и суммы затрат включаемых в активность, а следовательно произведен расчет себестоимости каждой активности.

Таблица 7. Расчет себестоимости активностей

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Номер активности | Наименование активности | | Виды затрат включаемых в себестоимость активностей | Сумма по видам затрат | Общая себестои-  мость  активнос-ти |
| А | Б | | В | 1 | 2 |
| 1 | Машинная обработка продукции | | Косвенная заработная плата | 11200 | 41500 |
| Электроэнергия | 15400 |
| Косвенные материалы | 2700 |
| Начисленный износ | 12200 |
| 2 | Настройка оборудования | | Косвенная заработная плата | 9800 | 11900 |
| Косвенные материалы | 2100 |
| 3 | | | Контроль качества в цехе машинной обработки | Косвенная заработная плата | 13000 | 19700 |
| Косвенные материалы | 6700 |
| 4 | | | Ручная сборка изделий | Косвенная заработная плата | 1200 | 25200 |
| Электроэнергия | 12600 |
| Косвенные материалы | 2400 |
| Начисленный износ | 9000 |
| 5 | | | Контроль качества в цехе ручной сборки | Косвенная заработная плата | 14600 | 18400 |
| Косвенные материалы | 3800 |
| 6 | | | Закупка материалов | Косвенная заработная плата | 5500 | 26500 |
| Косвенные материалы | 9600 |
| Начисленный износ | 11400 |  |
| 7 | | | Работа с покупателями | Косвенная заработная плата | 6000 | 18500 |
| Косвенные материалы | 9200 |
| Начисленный износ | 3300 |
| 8 | | | Администрация завода | Косвенная заработная плата | 11000 | 38900 |
| Косвенные материалы | 4100 |
| Начисленный износ | 8600 |
| Охрана предприятия | 6900 |
| Уборка | 8300 |
| Итого | | | | | | 200600 |

По семи первым активностям существуют драйверы, а по восьмой активности драйвера нет, соответственно необходимо распределить данную активность. Общехозяйственные расходы (администрация завода) распределяются по оставшимся семи активностям в соответствии с долей в себестоимости. Расчет распределения себестоимости восьмой активности на себестоимость первых семи активностей приведен в таблице 8.

Таблица 8. Перераспределение расходов администрации завода

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Активности | Себес-ть  активно-стей первона-чальная, тыс. руб. | Доля себестои-мости в  общей сумме накладных расходов, % | Себестои-мость админист-рации  завода, тыс. руб. (ст.3=  38900\*ст.2) | Себестои-мость активнос-тей новая, тыс. руб. |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Машинная обработка продукции | 41500 | 25,6648 | 9983,607 | 51483,607 |
| 2. Настройка оборудования | 11900 | 7,3593 | 2862,768 | 14762,768 |
| 3. Контроль качества в цехе машинной обработки | 19700 | 12,1831 | 4739,226 | 24439,226 |
| 4. Ручная сборка изделий | 25200 | 15,5844 | 6062,332 | 31262,332 |
| 5. Контроль качества в цехе ручной сборки | 18400 | 11,3791 | 4426,470 | 22826,47 |
| 6. Закупка материалов | 26500 | 16,3883 | 6375,049 | 32875,049 |
| 7. Работа с покупателями | 18500 | 11,4410 | 4450,548 | 22950,548 |
| Итого | 161700 | 100% | 38900 | 200600 |

Предварительным этапом для расчета полной себестоимости продукции является расчет ставок накладных расходов на одну единицу драйвера затрат. Данный расчет приведен в таблице 9.

Таблица 9. Расчет ставки накладных расходов на 1 единицу драйвера затрат

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Номер актив-ности | Наименование ставки накладных расходов на 1 ед. затрат | Расчет ставки | Сумма ставки | Единицы измерения |
| А | Б | 1 | 2 | 3 |
| 1 | Ставка НР на 1маш-час | 51483607  5843000 | 8,8112 | руб./маш-час |
| 2 | Ставка НР на 1 перенастройку | 14762768  (40+50+60) | 98418,4533 | руб./перенастройка |
| 3 | Ставка НР на 1 инспекцию в цехе машинной обработки | 24439226  (40+50+60) | 162928,1733 | руб./инспекция |
| 4. | Ставка НР на 1 чел-час | 31262332  3108000 | 10,0587 | руб./чел-час |
| 5 | Ставка НР на 1 инспекцию в цехе ручной обработки | 22826470  (40+50+60) | 152176,4667 | руб./инспекция |
| 6 | Ставка НР на 1 закупку материалов | 32875049  (38+43+48) | 254845,3411 | руб./закупка |
| 7 | Ставка НР на 1 продажу | 22950548  (94+99+102) | 77798,4678 | руб./продажа |

После определения ставок накладных расходов можно определить полную себестоимость одной единицы изделия. Для этого необходимо перемножить соответствующее количество маш-часов, либо чел-часов на ставку накладных расходов, и делить на объем выпуска соответствующего вида изделия. Расчет полной себестоимости приведен в Приложении Ж.

В соответствии с методом функционально-процессного расчета себестоимости все затраты были распределены напрямую, тем самым по сравнению с распределением затрат согласно предопределенным базам, себестоимость каждой единицы определенного вида продукции была определена точно. Получается, что полная себестоимость одной единицы продукции: Х = 917,7351 руб., У = 1349,7678 руб., Z = 1921,736 руб.

**2.4 Характеристика системы «JIT» и ее использование при планировании и контроле за деятельностью организации**

В мировой практике одной из самых популярных методологий управления является система Just in time («Точно, вовремя»).

Суть системы JIT сводится к отказу от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство. При этом снабжение производственных цехов и участков осуществляется столь малыми партиями, что по существу превращается в поштучное.

Данная система рассматривает наличие товарно-материальных запасов как зло, которое затрудняет решение многих проблем. Требуя значительных затрат на содержание, большие материальные запасы отрицательно сказываются на нехватке финансовых ресурсов, маневренности и конкурентоспособности предприятия.

С практической точки зрения главной целью системы JIT является уничтожение любых лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия.

При этой системе действует принцип: производить продукцию только тогда, когда в ней нуждаются, и только в таком количестве, которое требуется покупателю.

Система JIT предусматривает уменьшение размера обрабатываемых партий, практическую ликвидацию незавершенного производства, сведение к минимуму объема товарно-материальных запасов и выполнение производственных заказов не по месяцам и неделям, а по дням и даже часам.

Потенциальные преимущества системы JIT многочисленны:

- ее применение приводит к уменьшению уровня запасов, что означает меньше вложений капитала в товарно-материальные запасы;

- надежность выполнения заказа намного возрастает, так как значительно меньше времени отводится на закупку и хранение материалов;

- при применении этой системы отмечается улучшение качества производства: когда заказанное количество продукции невелико, источник проблем с качеством легко выявляется и коррективы вносятся немедленно;

- снижение риска морального устранения запасов;

- снижение потерь от брака и уменьшение затрат на переделку;

- уменьшение объема документации.

Недостатками является необходимость в работниках имеющих многопрофильную специализацию и высокое качество материалов, т. к. при ограниченном запасе брак недопустим.

Задача:

Для определения оптимального запаса необходимо определить текущий и страховой запасы, на основе имеющихся в задании количества поставок.

У потребителя в течение декабря месяца было 6 поставок: 01, 08, 09, 13, 14, 21 декабря. Следовательно в год количество поставок составит = 6(поставок)\*12 месяцев = 72 поставки.

Цикл снабжения = 365 / Планируемое число поставок

Цикл снабжения = 365 / 72 = 5 (дней)

Текущий запас составляет 50% от цикла снабжения

Текущий запас = 5дней \* 50% = 3 (дня)

Рассчитаем страховой запас на основе фактических данных об отклонениях от среднего интервала поставок (таблица 10).

Таблица 10. Расчет страхового запаса

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Объем поставки  (т) | Фактический интервал поставки | Превышение фактического интервала над средним | Количество превышений |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 |
| 01.12 | 4180 | - | - | - |
| 08.12 | 4200 | 7 | 3 | 1 |
| 09.12 | 4190 | 1 | - | - |
| 13.12 | 4210 | 4 | - | - |
| 14.12 | 4240 | 1 | - | - |
| 21.12 | 4140 | 7 | 3 | 1 |
| Итого | | | 6 | 2 |

Средний интервал = (7+1+4+1+7) / 5 = 4 (дня)

По результатам расчета можно рассчитать страховой запас.

Страховой запас = Итого превышение, дней / Итого количество превышений

Страховой запас = 6 / 2 = 3 (дня)

Определим нормативный оборот средств:

Н = Р \* ( Т + С ), где Н - нормативный оборот средств; Р - среднедневной расход запасов, т; (Т +С) - средняя норма запасов, дней; Т – текущий запас, дней; С – страховой запас, дней.

Н = 418 \* ( 3 + 3) = 2508 (тонн)

Так как нормативный оборот средств намного меньше остатка материалов на складе, то запас материалов необходимо сократить на: 12650 т – 2508 т = 10142 т

С сокращением запасов материалов сократятся затраты на хранение материалов и составят: (269000р./12650т)\* 2508т = 53320,08 (руб.),

т. о. затраты на хранение снизятся на: 269000 руб. – 53320,08 руб. = 215679,92 (руб.).

Тем самым наглядно представлена выгодность применения JIT системы т. к. затраты на хранения очень сильно снизились.

**3. CVP-анализ и его роль в принятии оперативных управленческих решений**

В практической деятельности руководителю любой организации и предприятия приходится принимать множество разнообразных управленческих решений. Каждое принимаемое решение, касающееся цены, затрат предприятия, объёма и структуры реализации продукции, в конечном итоге сказывается на финансовом результате предприятия. Простым и весьма точным способом определения взаимосвязи между этими категориями является установление точки безубыточности – определение момента, начиная с которого доходы предприятия полностью покрывают его расходы.

Мощным инструментом менеджеров в определении точки безубыточности служит методика анализа взаимосвязи «затраты – объём – прибыль» (Cost – Volume – Profit; CVP – анализ).

Анализ зависимости «затраты - объем – прибыль» - анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки, объема производства и прибыли, - является инструментом планирования и контроля.

С помощью анализа зависимости «затраты - объем – прибыль» определяется точка равновесного объема продаж - финансовый рубеж, на котором выручка от реализации в точности соответствует величине суммарных затрат.

При этом используются графические методы и аналитические расчеты.

Для проведения графического анализа в прямоугольной системе координат строится график зависимости затрат и выручки от количества единиц выпущенной продукции. По вертикали откладываются данные о затратах и выручке, а по горизонтали - количество единиц продукции (уровень деловой активности):

В точке критического объема производства (точке безубыточности) нет прибыли и нет убытка. Справа от нее - область (зона) прибыли. Слева от критической точки находится область (зона) убытков, образуемая в результате превышения величины постоянных расходов над величиной маржинального дохода.

Ключевыми элементами CVP –анализа выступают маржинальный доход, порог рентабельности (точка безубыточности), производственный леверидж и маржинальный запас прочности.

Данные элементы будут рассчитаны в задаче.

Задача:

Для определения маржинального дохода, минимальной цены продажи необходимо распределить совокупные затраты на постоянные и переменные затраты одним из следующих способов: 1) метод высокой и низкой точек 2) метод построения графика разброса точек 3) метод наименьших квадратов 4) метод альтернативный методу наименьших квадратов.

Для продукции А будет использован метод высокой и низкой точек, а для продукции Z метод наименьших квадратов.

Продукция А: метод высокой и низкой точек

1). Минимальный объем: январь 458 ед.

Максимальный объем: июль 878 ед.

Максимальные затраты: июль 44632 т.р.

Минимальные затраты: январь 26152 т.р.

2). Прирост объема = X = 878-458 = 420 (ед.)



Прирост сов. затрат= Y = 44632-26152 = 18480 ( тыс.руб.)



3). Ставка переменных затрат = b = Y/ X = 18480 / 420 = 44 ( тыс руб./ед.)



4).Сумма перем. затрат при макс. производстве = ∑ bmax = 878 \* 44 =38632( тыс руб.)

Сумма перем. затрат при мин. производстве = ∑ bmin=458 \* 44 =20152

( тыс руб.)

5). Пост. затрат при макс. производстве = a max = 44632-38632 = 6000 (тыс руб.)

Пост. затрат при мин. производстве = amin = 26152-20152 = 6000 (тыс руб.)

6). Уравнение: y = 6000 + 44x

Продукция Z: метод наименьших квадратов

Таблица 12. Расчет необходимых величин для составления системы

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Объем произ-ва, ед (X) | Совокупные  зат-ты, т.р. (Y) | X\*Y | X\*X |
| январь | 272 | 9012 | 2451264 | 73984 |
| Февраль | 262 | 8802 | 2306124 | 68644 |
| Март | 263 | 8823 | 2320449 | 69169 |
| Апрель | 253 | 8613 | 2179089 | 64009 |
| Май | 271 | 8991 | 2436561 | 73441 |
| Июнь | 260 | 8760 | 2277600 | 67600 |
| Июль | 259 | 8739 | 2263401 | 67081 |
| Август | 274 | 9054 | 2480796 | 75076 |
| Сентябрь | 275 | 9075 | 2495625 | 75625 |
| октябрь | 266 | 8886 | 2363676 | 70756 |
| Ноябрь | 264 | 8844 | 2334816 | 69696 |
| Декабрь | 265 | 8865 | 2349225 | 702255 |
| Итого | 3184 | 106464 | 28258626 | 845306 |

x\*y = a\*x + b\*x\*x;

y = n\*a + b\*x,

где n=12 месяцев, a – постоянные затраты, b – ставка переменных затрат

Составим уравнение:

28258626 = 3184\*a + 845306\*b;

106464 = 12\*a + 3184\*b.

Решив данное уравнение получаем значения a и b:

a = 3300;

b = 21.

Уравнение: y = 3300 + 21\*x

Расчет всех показателей будет производится по декабрю

Таблица 13. Расчет прибыли по продукциям А, Z.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Продукция А | Продукция Z |
| 1. Цена за 1 ед., руб. | 88 | 42 |
| 2. Объем производства, шт. | 810 | 265 |
| 3. Выручка, руб. (1./2.) | 71280 | 11130 |
| 4. Совокупные затраты:  -переменные (А=44 руб.,Z=21 руб. на 1ед.)  -постоянные | 41640  35640  6 000 | 8865  5565  3300 |
| 5. Прибыль (3.- 4.) | 29640 | 2265 |

1). Определим маржинальный доход (МД), который представляет собой разность между выручкой и переменными затратами. Иногда маржинальный доход называют также суммой покрытия (это та часть выручки, которая остается на покрытие постоянных затрат и формирование прибыли).

МД = Выручка - Переменные затраты

МДА = 71280-35640 = 35640

МДZ = 11130-5565 = 5565

2). Далее необходимо рассчитать среднюю величину маржинального дохода, которая равна разнице между ценой и переменными затратами на одну единицу продукции.

МДср. = Цена – Перем. затраты на 1 ед.

МДср.А = 88 – 44 = 44

МДср.Z = 42-21 = 21

3). Порог рентабельности это и есть точка безубыточности, которая представляет собой объем выпуска, при котором прибыль предприятия равна нулю, т. е. объем, при котором выручка равна суммарным затратам. Иногда се называют также критическим объемом: ниже этого объема производство становится нерентабельным.

Критический объем производства и реализации продукции можно рассчитать не только в натуральном (Хбезубыт.), но и в стоимостном выражении (S порог.).

Экономический смысл этого показателя — выручка, при которой прибыль предприятия равна нулю: если фактическая выручка предприятия больше критического значения, оно получает прибыль, в противном случае — убыток. Графическое построение этого графика по продукциям представлено на рис.1 и рис.2.

Порог рентабельности:

Хбезубыт. = Постоян.затраты / (Цена - Переменные затраты на 1ед.)

Xбезубыт.А = 6000 / (88 - 44) = 137 (ед.)

Xбезубыт.Z = 3300 / (42-21) = 157 (ед.)

Хбезубыт.сов. = 137+157 = 294

4). Коэффициент маржинального дохода показывает, какой процент выручки составляет маржинальный доход, т. е. процент выручки, идущий на покрытие постоянных затрат и образование прибыли.

Чем больше коэффициент, тем сильнее меняется прибыль в результате колебаний выручки.

Поэтому большой коэффициент выгоден в случае, если спрос на продукцию предприятия стабильно высок: тогда даже небольшой прирост выручки приведет к довольно существенному росту прибыли.

Если спрос нестабилен и высока вероятность того, что фактическая выручка окажется меньше запланированной, высокий коэффициент выручки свидетельствует об увеличении риска убытка.

КМД = МД / Выручка

КМД А = 35640 / 71280 = 0,5

КМД Z = 5565 / 11130= 0,5

Выручка порог. = S порог. = Пост. затраты / КМД

S порг. А = 6 000 / 0,5 = 12 000 (руб.)

S порг. Z = 3 300 / 0,5 = 6 600 (руб.)

S порг. совок. = 12000+6600 = 18600 (руб.)

5). Особое значение среди целей управленческого учета имеет установление цены на продукцию. Определяя цены в условиях рыночных отношений, нельзя подходить к этому процессу от затратного метода (как при командно-административном управлении). Необходимо анализировать положение на рынке в целом, в предсказании реакции потребителя на предлагаемый товар и его цену. Устанавливая цену, менеджер должен, в первую очередь, определить, будет ли спрос на его продукцию по такой цене.

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

Минимальная цена продажи по продукция А:

Ц \* 810 – 44 \* 810 – 6 000 = 0

810 \* Ц = 77280

Ц = 95,41

Минимальная цена продажи по продукция Z:

Ц \* 265 – 21\* 265– 3 300 = 0

265 \* Ц = 8865

Ц = 33,45

6). Экономический смысл маржинального запаса прочности всего предприятия в целом — это стоимостное выражение, помогающее оценить, насколько фактическая выручка приближается к пороговой.

Маржинальный запас прочности (МЗП) показывает, на сколько может снизиться выручка, чтобы предприятие не несло убытка. Можно также рассчитать маржинальный запас прочности в процентах к выручке от реализации, т. е. процентное снижение выручки может выдержать предприятие без серьезной угрозы для своего финансового положения. Чем больше запас финансовой прочности, тем стабильнее положение предприятия.

МЗП = ((Sфакт.- Sпорог.) / Sфакт. ) \* 100%

МЗПА = ((71280-12000) / 71280) \* 100% = 83.16%

Если выручка сократиться менее чем на 83,16%, то предприятие будет иметь прибыль.

МЗПZ = ((11130-6600) / 11130) \* 100% = 40,70%

7). Предпринимательский риск оказаться в убытках при изменении ситуации на рынках сбыта и закупок характеризует операционный рычаг, или производственный леверидж, связанный с управлением объемами продаж, себестоимостью и прибылью. С помощью механизма производственного левериджа можно спрогнозировать изменение прибыли от продаж в зависимости от изменения объема продаж.

Эпр. лев.= МД / Прибыль

Эпр. лев. общий = (35640+5565) / (29640+2265) = 1,29

Так как эффект производственного левериджа равен 1,29, то это значит: если выручка уменьшится на 1%, то прибыль уменьшится на 1,29%.

**Заключение**

Итак, рассмотрев сущность управленческого учета, можно сделать вывод, что он является частью повседневной жизни любой организации, коммерческой и неприбыльной, большой и маленькой, производственной, торговой. Как наука управленческий учет включает в себя свод методов, методик и подходов к обработке разного рода сведений, составляющих информационное поле любого хозяйствующего субъекта.

На основе проведенной работы можно сделать вывод, что главное в управленческом учете – это не «учет», а «управление». С точки зрения руководителей компании, оперирование учетными данными, относящимися к прошлым периодам, не имеет никакого смысла, если не позволяет сформировать из этих данных информацию, пригодных для принятия управленческих решений на будущее.

В курсовом проекте были изучены основные системы управленческого учета, необходимых для принятия оперативных управленческих решений («Стандарт – кост», «Директ – костинг», «ABC», «JIT») и рассмотрено их практическое применение на основе решенных задач.

Информация о затратах является ядром всей системы управленческого учета в организации независимо от того, каковы у этой организации цели, структура, особенности выпускаемой продукции. В данной работе были изучены различные классификации затрат и их использование в управленческом учете, а также методы учета затрат и особенности ведения бухгалтерского учета при использовании каждого из методов. На практическом примере были разделены затраты на постоянные и переменные на основе CVP – анализа и рассчитаны ключевые элементы данного анализа (маржинальный доход, порог рентабельности, МЗП и др.).

Также были изучены теоретические и практические аспекта расчета, учета и калькулирования себестоимости, как основного показателя уровня эффективности проиводственно – хозяйственной деятельности.

**Список литературы**

1. Вахрушина М.А. «Бухгалтерский управленческий учет». М, 2001.
2. Волкова О.И. «Управленческий учет». М,2006.
3. Воронова Е.Ю. , Улина Г.В. «Управленческий учет на предприятии». М,2006.
4. Ивашкевич В.Б. «Бухгалтерский управленческий учет». М,2003.
5. Керимов В.Э. «Управленческий учет». М,2003.
6. Бороненкова С.А. «Управленческий анализ». М,2002.

**Периодика**

1. Аудиторская ведомость. 2005.№4
2. Современный бухгалтерский учет. 2004. №12
3. Современный бухгалтерский учет. 2005. №4
4. Экономический анализ. 2004. №13
5. Экономический анализ. 2005. №14
6. Экономический анализ. 2006.№9
7. Экономический анализ: теория и практика. 2007. №15
8. Экономический анализ: теория и практика. 2007.№16
9. Финансовый менеджмент. 2005. №4