|  |
| --- |
| **Министерство образования** **Российской Федерации****Вологодский государственный** **технический университет****КОНТРОЛЬНАЯ РАБОТА** **по ДИСЦИПЛИНЕ "УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ"** **ПО ТЕМЕ****"УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК** **СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ПРИБЫЛЬЮ"** **Выполнил:**  **Лазарев М.Д.**  **студент группы ЗМЭ-54** **шифр 957301124** **Вологда****2000** |

**Содержание**

 **Стр.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Введение** | **2** |
| 1. **Управленческий учет как система управления прибылью через управление затратами**
 | **3** |
| **2. Управленческий учет в деятельности западных и российских предприятий: системы управления затратами** | **10** |
|  **2.1. Западная система** | **10** |
|  **2.1.1. Виды систем управленческого учета** | **11** |
|  **2.2. Система учета в России** | **18** |
|  **2.2.1.Законодательные основы** | **18** |
|  **2.2.2. Связь с учетной политикой предприятия**  | **20** |
|  **2.2.3. Варианты учета** | **21** |
|  **2.2.4. Элементы управленческого учета в России** | **24** |
| **Заключение** | **27** |
| **Использованная литература** |  **28** |

**Введение**

Одним из наиболее существенных недостатков работы производственных компаний в современных рыночных условиях является практически полное отсутствие системы управления ресурсами предприятия - производственными, материальными, финансовыми, трудовыми. Как показывает отечественный и зарубежный опыт, выходом из этой ситуации может стать внедрение на предприятиях системы управленческого учета.

Несмотря на то , что интерес к проблемам управленческого учета очевиден, далеко не всегда можно наблюдать среди специалистов единое мнение о его сущности , роли , назначении и месте в системе управления предприятием , теории учета; разворачивается дискуссия о том , есть ли управленческий учет в России , если нет , то нужно ли и как его внедрять , если есть , то почему мы раньше его не замечали или не использовали такое понятие.

Полная неразбериха с этим понятием у практиков . На вопрос о том , что такое» управленческий учет « одни отвечают , что это - бухгалтерский учет для менеджеров , другие - что это компьютерный учет для управления предприятием , третьи ничего определенного сказать не могут. В настоящее время , в период становления системы нормативного регулирования бухгалтерского учета , его стандартизации , которые происходят в условиях развития рыночных отношений, особенно важно и актуально осознать суть управленческого учета и его применимость в российской действительности. Отсутствие единого подхода , общей точки зрения хотя бы в наиболее важных, принципиальных вопросах управленческого учета отрицательно повлияет на эффективность его применения на практике и интенсивность изучения в теории отечественного учета .

Целью настоящей работы является рассмотрения проблемы современного управленческого учета методом сравнительного анализа, а также раскрытия связи между управлением затратами через систему управленческого учета.

**1. Управленческий учет как система управления прибылью через управление затратами**

Популярная в последнее время тема о системах управленческого учета осложняется тем, что в отечественной литературе практически не освещены вопросы классификации систем управленческого учета, за исключением некоторых аспектов финансового управленческого учета. В то же время создание на предприятии системы управленческого учета практически невозможно без правильной классификации процессов и технологий в соответствии с систематикой управленческого учета, что позволит выработать правильную методологию учета затрат, определения результатов деятельности подразделения, да и наконец, просто определения системы управленческой отчетности подразделения. В общем виде схему генерации управленческого учета можно представить следующим рисунком:

Учетная политика предприятия и правила бухучета

Нормативная база

Технология бизнеса

Управленческий учет

Учет затрат

Показатели

деятельности

Управленческие

отчеты

Из него видно, что в основе управленческого учета лежат три источника:

Технология бизнеса в целом и конкретного вида деятельности, в частности

Учетная политика предприятия и правила бухучета конкретного вида деятельности

Нормативная база конкретного вида бизнеса

На их основе формируется собственно управленческий учет, который представляет собой систему организации, сбора и агрегирования данных с учетом конкретной управленческой задачи.

После завершения процесса формирования управленческого учета формируется «внешний интерфейс управленческого учета», состоящий из трех тесно взаимосвязанных систем (трех составных частей):

учета затрат (интерфейс с финансами)

показателей деятельности (интерфейс с регулярным менеджментом)

управленческих отчетов (интерфейс с системой принятия решений)

Если «источники» управленческого учета реже подвергаются сомнению, то «составные части» очень часто забываются, будучи сведенными к единственной системе учета затрат, чего на практике явно оказывается недостаточно для сколько-нибудь сложных бизнес-систем. При этом надо отметить, что как показатели деятельности, так и управленческие отчеты могут иметь нефинансовый характер, отражая специфику деятельности подразделения. Типичным примером такого отчета служит отчет о движении товаров по складу, который предназначен для принятия решений о времени и размерах закупок, но может не содержать информации о ценах (информация о рекомендованных ценах закупки может прийти совсем с другой стороны - например, из отдела маркетинга или планово-экономической службы, которые определяют ее, исходя из рекомендованной цены продажи готового изделия и состояния рынка комплектующих). Соответственно показателем деятельности складской службы может быть некоторый коэффициент соответствия уровня запасов рекомендованному «оптимальному уровню». Такого же рода «нефинансовые», но тем не менее очень важные, а часто и определяющие показатели деятельности имеются практически у всех подразделений. Более того, можно утверждать, что принцип «не все измеряется деньгами» - это тоже один из принципов управления бизнесом. В соответствии с вышеприведенной схемой можно классифицировать управленческий учет как по источникам, так и по составным частям. Однако легко видеть, что объединить ту и другую систему классификации может вид бизнес-процесса, на который должна быть наложена система управленческого учета.

Управление небольшими компаниями возможно осуществлять без использования внутренней стоимостной информации поскольку, вся относящаяся к делу информация может быть сохранена и проанализирована лицом, принимающим все важные решения. Данные, содержащиеся в финансовой отчетности сторонним организациям (акционеров, налоговых органов и так далее), могут оказаться достаточными для принятия управленческих решений. Но более крупные компании в ННГ(новых независимых государствах), функционирующие в условиях насыщенного конкурентного рынка, вскоре осознают, что управление требует другой, отличной от предоставляемой в сторонние организации информации, как в качестве базы принятия управленческих решения, так и для ясного и экономически разумного доведения этих решений до всех уровней управления компанией. Обеспечение ориентированной на процесс принятия решений информацией является задачей управленческого учета, также называемого учетом производственных затрат. Базисом управленческого учета является точное и аргументированное определение себестоимости продукции и/или деятельности компании. Для проведения расчета себестоимости в зависимости от различных целей управленческих решений применяется несколько методов. Это финансовый и управленческий (или производственный) учет. Хотя при подготовке обоих типов учета пользуются некоторыми общими бухгалтерскими источниками (например, записями в учетных книгах), информация, содержащаяся в управленческой отчетности, по нескольким важным аспектам отличается от информации финансовой отчетности сторонним организациям:

* управленческая отчетность более подробна, например, содержит информацию по отдельным видам продукции, фабрикам, центрам учета и так далее, которая обычно не разглашается сторонним организациям.
* управленческая отчетность более масштабна, включает, например, как будущие, так и прошлые расходы, доходы и прибыль. Она также характеризует потенциальный эффект от еще не принятых решений, таких как возможности инвестиций, внедрение новой продукции или увеличение продаж. Это ведет к дополнительной классификации расходов по их отношению к изменению объемов: постоянные в сравнении с пропорциональными расходами.
* структура и содержание управленческой отчетности в большей степени зависят от специальных требований к управленческим решениям и коммуникациям в конкретной компании, нежели от инструкций по финансовой отчетности. Таким образом, определения понятий себестоимости, цены и прибыли зависят от исследуемого вопроса и могут радикально отличаться от используемых определений в финансовом учете. Например, в управленческом учете цена имущества обычно отражает (труднее аудируемую) восстановительную стоимость, а не первоначальные затраты, учитываемые в финансовой отчетности.

Критической проверкой качества информации управленческой отчетности является ее соответствие исследуемым специфическим решениям в конкретной компании.

# Сравнение управленческой и финансовой отчетности:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Управленческая отчетность** | **Финансовая отчетность** |
| Пользователи  | Администрация | Сторонние: акционеры, правительство, финансовые институты |
| Цели | Экономическая оптимизация | Контроль администрации, предоставление надежной базы для налогообложения  |
| Критерии качества | Соответствие с решениями и коммуникациями  | Пригодность для аудита, соответствие инструкциям  |
| Основное внимание | Настоящее и будущее | Прошлое и настоящее |
| Структура и содержание | Индивидуальные, подобранные к каждой компании и решению | Нормированные законом и профессиональными организациями |

Почти перед каждым бизнесменом, предпринимателем или менеджером при большом разнообразии ситуаций в рыночной экономике постоянно встает вопрос: “Сколько это стоит?”. Есть разные пути ответа на данный вопрос, и появившееся огромное количество литературы, позволяющей описать, как выросла цена за последние несколько лет, сделали выбор стоимостного метода по меньшей мере таким же сложным процессом как и применение самого метода. Сам же вопрос потерял свою первоначальную простоту в связи с расширением спектра продукции, процессов, отделов, видов деятельности и даже ошибок (кратко: объектов затрат).

# Объекты затрат

Объект затрат – объект, стоимость которого мы хотим узнать. Самым очевидным с объектом затрат является произведенный продукт, будь это мышеловка, автомобиль или электростанция. Мы можем с легкостью распространить этот принцип на группы продукции и на неосязаемую продукцию или услуги, например, стрижка волос или предоставление банковских кредитов.

Объекты затрат могут быть очень абстрактными и, тем не менее, решающими для улучшения конкурентоспособности компании на рынке. Например, чему равны общие издержки внедрения нового продукта на рынок или ежегодные издержки на исправления производственных ошибок? Объект затрат типа “исправление производственных ошибок” является вызовом для любой системы расчета себестоимости, поскольку объединяет и типы затрат (сырье, труд, социальные расходы, энергию и т.д.), и учетные (по ответственности) центры (производство, сбыт, НИОКР, управление оплатой труда, центр механизации Х и т.д.), которые вместе образуют обычную структуру, в рамках которой определяются затраты.

**Цели затрат**

Цель затрат - причина, которая побуждает нас знать стоимость объекта затрат. Существуют три основных группы целей затрат, и в каждом отдельном случае может быть применимой одна или несколько из них:

* Расчет прибылей (“Сколько точно стоит продукция, которую мы продаем?”)
* Принятие решений о распределении ресурсов и прочих управленческих решений, например, по продукции (“Сколько стоит производство данного вида продукции, и приносит ли это прибыль?”) или по процессам (“Сколько стоит производство продукции таким способом, а не другим?”)
* Cообщение коммерческих целей на другие уровни управления (“Сколько это должно стоить?”) и контроль результатов (“Стоило ли это больше или меньше, чем ожидалось и почему?”)

Категории, используемые для анализа производственных расходов или расходов на прочие объекты затрат, различаются в каждом отдельном случае. Поэтому прежде, чем рассматривать производственные расходы по каждой из приведенных выше трех целей, необходимо определить категории затрат и их уместность для каждого случая.

# Категории затрат

Кроме основной классификации типов затрат и центров ответственных за учет, упомянутых выше, существуют четыре наиболее используемые классификационные категории:

По отношению к изменениям в деятельности: постоянные затраты – такие, как амортизация или жалование руководства, которые не изменяются пропорционально увеличению объемов деятельности компании, в сравнении с пропорциональными затратами – такими, как материалы и энергия, которые изменяются в значительной степени пропорционально объему производства. Постоянные затраты – не обязательно затраты на которые управленческие решения не могут воздействовать.

По непосредственному отношению к продукции или к другим объектам затрат:

**прямые затраты** – такие, как сырье, которые легко и очевидно привязываются к конкретному объекту, в сравнении с косвенными затратами – такими, как амортизация зданий, зарплата торговых представителей или расходы на энергообеспечение вспомогательных производственных мощностей, отношение которых к конкретной продукции должно в случае необходимости определяться с помощью дальнейшего анализа. **Косвенные затраты** не обязательно являются постоянными, а прямые затраты - переменными.

**По восприимчивости к управленческому влиянию на определенном уровне ответственности:** регулируемые затраты, на которые в ходе обсуждения может оказывать воздействие определенное управленческое подразделение или менеджер, в сравнении с нерегулируемыми затратами, на которые повлиять нельзя. Предполагается, что все расходы регулируются на уровне компании в целом.

**По значимости для оценки запаса**: производственные затраты – такие, как труд производственных рабочих, сырье и вспомогательные материалы, планирование и контроль производства, которые прямо относятся на счет запасов, в сравнении с непроизводственными или периодическими затратами – такими, как исследовательские и конструкторские работы, продажи, финансы и администрация, которые прямо относятся на счет прибыли за тот же период.

Приведенные выше категории являются относительными, так как они зависят от позиции наблюдателя и цели затрат. Например, производственные затраты могут быть нерегулируемыми с точки зрения отдела механизации, но некоторые из них являются регулируемыми с точки зрения отдела планирования производства. Амортизация упаковочной машины может быть косвенным расходом для одного произвольно взятого вида продукции, но являться прямыми издержками для группы продукции, использующей данную машину. Оклады руководящего персонала обычно фиксированы, но при росте объема производства, который может достичь такого уровня, что понадобиться работа в дополнительное время, данные затраты становятся переменными. Отнесение затрат к производственным может зависеть от переговоров с налоговыми органами.

В заключение – крайний пример: все затраты в компании являются прямыми на уровне компании в целом, несмотря на тот факт, что некоторые из них будут прямыми, а некоторые косвенными - для отдельных объектов затрат внутри компании (отдел, продукт, процесс и т.д.).

**Примеры постоянных/пропорциональных и прямых/косвенных затрат**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Постоянные затраты** | **Пропорциональные****(переменные) затраты** |
| **Прямые затраты** | Зарплата на производствеАмортизация машин в подразделениях механизации  | Зарплата на производстве Сырье Комиссия по продажам Производственное энергопотребление |
| **Косвенные затраты** | Зарплата руководства и менеджеров Зарплата торговых представителей Отопление Амортизация машин во вспомогательных подразделениях  | Энергия для вспомогательных подразделений Расходы на горючее для автотранспорта отдела продаж  |

 Информация о себестоимости продукции должна соответствовать решениям, которые необходимо принять. Одна и та же статья “издержек” может принадлежать к нескольким категориям. Например, сырье обычно относится к переменным, прямым, производственным и возможно регулируемым затратам. Но в соответствии с поставленной целью (то есть управленческим решением, которое необходимо принять) следует использовать категории затрат, которые наиболее уместны для данных условий.

Для расчета прибыли (оценки запасов): производственные в сравнении с непроизводственными затратами. Для распределения ограниченных ресурсов: прямые в сравнении с косвенными и постоянные в сравнении с переменными. Для передачи коммерческих целей и управленческого контроля: постоянные в сравнении с переменными и регулируемые в сравнении с нерегулируемыми.

Характеризуя управленческий учет как систему управления прибылью предприятия через управление его затратами, хотелось бы обратить внимание на то, что управление затратами невозможно без организации их учета, предполагающего количественное отражение всех происходящих на предприятии хозяйственных процессов.

Интерес руководителей предприятий к вопросам отношения между затратами и реальной себестоимостью продукции (работ, услуг) в последнее время растет. Это происходит потому, что во многих компаниях существует устойчивая тенденция к росту удельного веса *накладных расходов,* т.е. расходов на прямую не связанных с основной деятельностью, в общей сумме затрат и, как следствие, к снижению рентабельности. Естественно, что разные направления деятельности имеют разную рентабельность. Управленческий учет помогает проранжировать все направления деятельности предприятия по степени их рентабельности, выявить те из них, которые требуют меньшего объема накладных расходов. Обладая такой информацией, менеджеры высшего звена могут принять решения о перераспределении инвестиций по направлениям, корректируя деятельность компании для получения наибольшей прибыли.

 В условиях конверсии это становится особенно актуально для производственных систем высоких технологий, электронной, ракетно-космической техники, где производится как специализированная, так и гражданская продукция. Расчет норматива по косвенным затратам в таких компаниях ведется по группам продукции, а не по процессам, что искажает представление о реально произведенных непроизводственных затратах. Внедрение системы управленческого учета позволит реструктурировать косвенные затраты по производственным процессам, выделить наиболее затратные из них и таким образом урегулировать расчетный норматив.

 Кроме того, использование системы управленческого учета позволит решить проблему инновационного потенциала подобных предприятий и, тем самым повысить доверие потенциальных инвесторов.

 Управленческий учет, предоставляя руководителям возможность оценить эффективность работы каждого структурного подразделения и отдельных сотрудников, позволяет сформировать такую систему оплаты труда, которая будет стимулировать сотрудников к поиску более оптимальных путей достижения целей предприятия. У руководителя появляется возможность применять различные системы оплаты труда в разных подразделениях предприятия, стимулируя работу как самих структурных подразделений, так и наиболее ценных для компании сотрудников.

 Важнейшим фактором при создании системы управленческого учета является ее экономическая эффективность. Это те выгоды, которые предприятие получает от наличия системы учета за счет улучшения качества принимаемых решений. Внедрение и эксплуатацию системы управленческого учета только тогда можно считать оправданными, когда полученный в результате положительный эффект превосходит необходимые для создания этой системы затраты. При этом необходимо понимать, что, хотя отдача от внедрения системы учета пойдет немедленно, срок окупаемости затрат на ее внедрение может быть достаточно продолжительным.

 Экономическая эффективность в значительной степени диктует как масштаб системы управленческого учета, так и степень ее компьютеризации, т.е. определяет, какие функции целесообразно реализовать с помощью компьютеров и программного обеспечения, а какие - введением организационных процедур в подразделениях и на предприятии в целом. Хотелось бы отметить, что именно организационные мероприятия являются ключевым компонентом, определяющим в целом успех или неудачу построения эффективной системы управленческого учета.

**2. Управленческий учет в деятельности западных и российских предприятий: системы управления затратами**

С одной стороны необходимо изучение западного управленческого учета - факторов и причин возникновения , исторических и национальных особенностей , динамики , сущности , структуры и основных элементов, тенденций и перспектив развития , нерешенных проблем. С другой стороны, требуется анализ российской реальности: опыта отечественной учено- аналитической школы, теории и практики экономики и управления; потребностей и задач, стоящих перед учетом в условиях становления рыночных отношений; тенденций развития экономики страны , предприятия (организации) как основного субъекта рыночных отношений.В результате такого сравнительного анализа , можно сделать выводы о наметившихся тенденциях , обозначить круг нерешенных проблем и очередность по степени важности их решения, а также обозначить проблему- управленческий учет.

**2.1. Западная система**

В настоящее время общая бухгалтерия на Западе подразделяется, как правило, на две подсистемы внешнюю - финансовую и внутреннюю - управленческую (производственную, эксплуатационную). Такое подразделение обусловлено различием в целях и задачах внешней и внутренней бухгалтерии. В финансовой бухгалтерии создается информация о текущих расходах в поэлементном разрезе и доходах фирмы, о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, о размерах финансовых инвестиций и доходов от них, состоянии источников финансирования и т.п. Одна из основных задач такой бухгалтерии - достоверность учета финансовых результатов деятельности предприятия, его имущественного и финансового состояния. Потребителями информации при этом являются в основном внешние по отношению к предприятию пользователи государственные налоговые органы, биржи, банки, финансовые институты, поставщики и покупатели, потенциальные инвесторы. Финансовая отчетность не представляет собой коммерческой тайны предприятия, она открыта к публикации и, как правило, заверяется независимой аудиторской организацией. Ведение финансовой бухгалтерии для предприятий и фирм является обязательным. Международные бухгалтерские стандарты, основные принципы учета имеют отношение именно к системам финансового учета. Что касается внутренней учетной системы на предприятии, то вопрос о том, создавать ее или нет, решает сама администрация фирмы. В системе внутреннего учета создается прежде всего информация об издержках.

**Издержки производства** - один из основных объектов управленческого учета. Они группируются и учитываются по видам , местам их возникновения и носителям затрат. Места возникновения затрат - это структурные единицы и подразделения, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цеха и т.п.). Под носителями затрат понимают виды продукции (работ, услуг) данного предприятия , предназначенные для реализации на рынке.

В системе управленческого учета обязательно выделяются такие объекты учета , как « центры ответственности «. Управление издержками происходит через деятельность людей, которые должны отвечать за целесообразность возникновения того или иного вида расходов. Центр ответственности - структурный элемент предприятия, в пределах которого менеджер ответственен за целесообразность понесенных расходов. Администрация решает сама, в каких разрезах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как их увязать с центрами ответственности.

Другим объектом управленческого учета являются результаты, которые могут также учитываться по местам возникновения затрат и по носителям затрат. В процессе сопоставления затрат и результатов различных объектов учета выявляется эффективность производственно - хозяйственной деятельности. Для обеспечения хозяйственных связей между внутренними подразделениями предприятия создается система трансфертного ценообразования. Трансфертная цена (также представляющая собой объект управленческого учета) - это цена, используемая при расчетах между внутренними структурными подразделениями предприятия за передаваемые друг другу продукцию, работы и услуги. Информация управленческого учета обычно представляет собой коммерческую тайну предприятия, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер. Администрация предприятия самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность представления внутренней отчетности, которая является также одним из объектов управленческого учета. Эта учетная система практически не регламентируется западным законодательством. Таким образом, можно сказать, что на каждом западном предприятии или фирме существует своя система управленческого учета .

# 2.2.1.Виды систем управленческого учета

Западные системы управленческого учета можно классифицировать по ряду признаков. В качестве первого признака классификации можно предложить принцип взаимосвязи обеих учетных подсистем предприятия - финансовой и управленческой. В практике западного учета применяются два варианта связи между управленческой и финансовой бухгалтериями. Эта связь может осуществляться при помощи контрольных счетов, какими являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии. При наличии прямой корреспонденции счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами говорят об интегрированной (монистической, однокруговой ) системе учета на предприятии. В этом случае речь идет о первом варианте связи. Если система управленческого учета автономная, замкнутая, то используются парные контрольные счета одного и того же наименования, известные как отраженные, зеркальные счета , или счета - экраны. Это второй вариант.

# Система « стандарт - кост»

Важнейшая характеристика западных систем управленческого учета - оперативность учета затрат. С этой точки зрения учет затрат подразделяется на учет фактических (прошлых) затрат и учет затрат по системе «стандарт - кост». Система « стандарт - кост « включает разработку стандартов на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление стандартной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов с целью контроля за формированием фактической себестоимости и активного управления процессом ее формирования. Третьим признаком классификации систем управленческого учета является полнота включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг). Здесь можно говорить о двух вариантах . Первый - традиционный вариант учета затрат на производство и калькулирования себестоимости предполагает разделение всех текущих издержек производства на прямые (непосредственно относимые на объекты калькулирования) и косвенные (относимые на объекты калькулирования только в конце отчетного периода при распределении между ними пропорционально той или иной базе). Это так называемый метод учета и калькулирования полной себестоимости.

Система «директ - костинг»

Под другим вариантом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимается подход, когда в разрезе объектов калькулирования планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Себестоимость может включать только прямые затраты; только переменные, то есть зависящие от изменения объемов производства, затраты; она может калькулироваться на основе только производственных расходов, связанных с изготовлением данной продукции, выполнением работ или оказанием услуг, даже если они носят косвенный характер. Но, несмотря на различную полноту включения в себестоимость объекта калькулирования различных видов расходов, общим для этого подхода является то, что другие виды затрат, которые также по своей экономической сущности составляют часть текущих издержек, не включаются в калькуляцию, а возмещаются единой суммой из выручки (или валовой прибыли). В этом основная отличительная особенность системы учета неполной себестоимости. Рыночные процессы, определяющие усложнения ориентации отдельного товаропроизводителя, влияющие на колебания объемов производства и реализации продукции, с одной стороны, а также увеличение доли постоянных затрат в их общем объеме, с другой стороны, существенно сказываются на поведении себестоимости изделий, а значит, и на их прибыли. По мере усиления этих тенденций увеличивается потребность товаропроизводителей в информации о затратах на изготовление изделий и их реализацию, не искаженных в результате распределения косвенных расходов и относительно неизменных на единицу выпускаемой продукции при любом объеме производства. Такую информацию в виде данных о неполной производственной себестоимости (в части прямых, переменных или всех производственных затрат) и маржинальном доходе (сумме покрытия) - разнице между ценой продажи (выручкой от реализации) и неполной себестоимостью изделия или реализованной продукции в целом - и дает система «директ - костинг».

В условиях постоянно развивающегося рынка администрация и менеджеры должны всегда иметь под рукой оперативную информацию о том, во что же обходится предприятию производство продукции, оказание услуг, осуществление того или иного вида деятельности вне зависимости от того, каков размер оклада у директора или главного бухгалтера, каковы затраты на содержание офисов или другие подобные управленческие расходы. Поэтому сегодня часто в теории и практике управления себестоимостью и прибылью на Западе декларируется и применяется следующий принцип, самая точная калькуляция изделия не та, которая наиболее полно после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия, а та, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции, выполнением работ и услуг . Важно, что, применяя систему «директ - костинг» (систему учета сумм покрытия или маржинального дохода), можно оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами (себестоимостью, выручкой, прибылью, маржинальным доходом). Эту взаимосвязь можно изучать и графически, и аналитически.

Строится так называемый график точки критического объема производства, то есть такого его объема, при котором выручка от реализации продукции равна ее полной себестоимости. Из этого определения точки критического объема производства (К) выводится формула ее расчета

**К = Зпост / МДизд,где**

Зпост - величина условно - постоянных затрат в составе текущих издержек производства отчетного периода,

МДизд . - величина маржинального дохода на единицу продукции (разница между ценой реализации изделия и величиной его себестоимости, исчисленной по условно - переменным расходам).

Для обеспечения этих аналитических расчетов необходимо вести раздельный учет переменных и постоянных расходов с подсчетом маржинального дохода по изделиям. Система «директ - котинг» заостряет внимание руководства предприятия на изменении маржинального дохода (суммы покрытия) по предприятию в целом и по различным изделиям. Она позволяет учитывать изделия с большой рентабельностью, чтобы переходить в основном на их выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных косвенных расходов на себестоимость конкретных изделий. За счет сокращения статей себестоимости упрощается ее нормирование, учет, контроль и к тому же улучшается учет и контроль условно - постоянных, накладных расходов, поскольку их сумма за данный конкретный период показывается в отчете о доходах отдельной строкой, что наглядно демонстрирует их влияние на величину прибыли предприятия.

Основное достоинство системы учета сумм покрытия в том, что на основе информации, получаемой в ней, можно принимать различные оперативные решения по управления 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.

В настоящее время на Западе более популярны подходы к ценообразованию, при которых прежде всего учитываются факторы, более относящиеся к спросу, чем к предложению, то есть оценка того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый товар. После того, как установлена цена равновесия, предприятие должно проанализировать все свои затраты и постараться максимально сократить их. Помимо информации о величине затрат, связанных непосредственно с производством того или иного изделия, менеджерам предприятия нужно иметь сведения о возможных пределах снижения цен в зависимости от влияния различных рыночных факторов. Поэтому в западном управленческом учете существуют понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены. Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и сбыт товара; он равен полной себестоимости изделий.

Краткосрочный нижний предел цены ориентирован на цену, покрывающую лишь прямые (переменные) затраты; он равен себестоимости в части только прямых (переменных или производственных) затрат. С учетом по системе «директ - костинг» также связана возможность проведения демпинговой политики, расчета и выбора различных комбинаций цены на товар и объемов его реализации. Частыми для предприятий, работающих в условиях рынка, являются ситуации, связанные с недогрузкой производственных мощностей. Возникают так называемые «холостые издержки» - часть постоянных затрат, приходящихся на долю неиспользованных производственных мощностей. В таких случаях к правильным решениям может привести только информация, получаемая в системе учета «директ - костинг». Имея учетные данные об ограниченной себестоимости и суммах покрытия (маржинальном доходе) по изделиям, можно решать такие управленческие задачи, как оптимизация ассортимента выпускаемой продукции при наличии узких мест, целесообразность принятия дополнительного заказа по ценам ниже обычных, производить ли внутри предприятия или закупать комплектующие на стороне, определение оптимального размера партии или серии деталей (продуктов), выбор и замена оборудования и другие.

Особенностью системы директ-костинг является, во-первых, разделение затрат на постоянные и переменные. Переменные расходы прямо зависят от обьема и ассортимента выпускаемой продукции и с незначительными отклонениями колебания их величины синхронны с колебаниями обьема выпуска. Напротив, постоянные расходы не зависят от изменений обьема продукции. Их величина зависит только от длительности отчетного периода. Несмотря на некоторую условность деления затрат на постоянные и переменные, ценность такого разделения в упрощении учета и повышении оперативности получения данных о прибыли. Вторая особенность системы директ-костинг - соединение производственного и финансового учета. По системе директ-костинг учет и отчетность на предприятиях организованы таким образом, что появляется возможность регулярного контроля данных по схеме «затраты - обьем -прибыль». Основная модель отчета для анализа прибыли, например, выглядит следующим образом:

|  |  |
| --- | --- |
| Обьем реализации | 1500 |
| Переменные затраты | 1000 |
| Маржинальный доход | 500 |
| Постоянные расходы | 300 |
| Прибыль (чистый доход) | 200 |

 Маржинальный доход представляет собой разность между выручкой от реализации и переменными затратами. С другой стороны, эта сумма постоянных расходов и чистого дохода. Это обстоятельство позволяет составлять многоступенчатые отчеты, что важно для детализации анализа. Многостадийность составления отчета о доходах является третьей особенностью системы директ-костинг. Так, если в приведенном выше отчете переменные затраты подразделить на производственные и непроизводственные, то отчет станет трехступенчатым. При этом сначала определяется производственный маржинальный доход, затем доход в целом, затем чистый доход.

 Например:

|  |  |
| --- | --- |
| Объем реализации | 1500 |
| Переменные производственные затраты | 900 |
| Производственный маржинальный доход | 600 |
| Переменные непроизводственные затраты | 100 |
| Маржинальный доход | 500 |
| Постоянные расходы | 300 |
| Прибыль (чистый доход) | 200 |

Четвертая особенность системы директ-костинг - разработка методики экономико-математического и графического представления и анализа отчетов для прогноза чистых доходов. Важно, что, применяя систему «директ - костинг» (систему учета сумм покрытия или маржинального дохода), можно оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами (себестоимостью, выручкой, прибылью, маржинальным доходом). Эту взаимосвязь можно изучать и графически, и аналитически. В прямоугольной системе координат строится график зависимости себестоимости (затрат) и дохода от количество единиц выпущенной продукции. По вертикали откладываются данные о себестоимости и доходе, а по горизонтали - количество единиц продукции (рис.1). В точке критического обьема производства (К) нет прибыли и нет убытка. Справа от нее заштрихована область чистых прибылей (доходов). Для каждого значения Q (количества единиц продукции) чистая прибыль определяется как разность между величиной маржинального дохода и постоянных расходов.

Слева от критической точки область чистых убытков, которая образуется в результате превышения величины постоянных расходов над величиной маржинального дохода. Пользуясь графиком, можно провести некоторые расчеты для анализа зависимости «затраты - обьем -прибыль».

В точке критического обьема производства имеем: **Q \* P - Q \* V - C = 0**, где

Q - обьем производства продукции в критической точке (количество единиц);

P - цена единицы продукции;

V - удельные переменные затраты на единицу продукции;

C - постоянные расходы.

Условные обозначения:

N - обьем производства продукции в стоимостном выражении;

S - полная себестоимость продукции (затраты на производство);

V - переменные расходы;

К - точка критического обьема производства. Из этого соотношения определяется предельная величина физического обьема продукции по формуле:

# Q= C/P\*V

Преобразование формулы раскрывает связь обьема продукции и относительного маржинального дохода:

 Q= C/P\*V=C/P(1-V/P)=C/P(1-d), где

**Маржинальный доход**

d - относительных уровень удельных переменных расходов в цене продукта (d=V/P),

1-d - относительный маржинальный доход.

Точка критического обьема производства расположена выше, если приращение постоянных расходов будет интенсивнее, чем степень прироста маржинального дохода.

 При современном уровне развития рыночных отношений на Западе неизмеримо усложняется ориентация предприятия, что ведет не просто к возрастанию роли управления им, а к качественным изменениям во всей структуре и методах управления. Довольно быстро происходит процесс интеграции традиционных методов учета, анализа, нормирования, планирования и контроля в единую систему получения, обработки информации и принятии на ее основе управленческих решений, систему, которая управляет предприятием, будучи ориентирована на достижение не только оперативных текущих целей получения прибыли того или иного размера, но и на глобальные стратегические цели, выживание предприятия, его экологический нейтралитет, сохранение рабочих мест, то есть на социальные факторы, систему, в которой преобладающим становится не узкое, конкретное, ортодоксальное мышление управляющих делами, а системное, комплексное решение проблем. Эти объективные тенденции и процессы на Западе в основном и определяют термином «управленческий учет». Управленческий учет появился на Западе под влиянием развития и углубления рыночных процессов, как элемент практической деятельности предприятий и фирм. Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых для управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия.

Термин «учет» в понятии «управленческий учет» необходимо понимать в широком смысле. Управленческий учет не представляет собой учет в узком смысле как систему сбора, регистрации и обобщения информации. Это скорее система управления предприятием, интегрирующая в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняющая их достижению единой цели. Эта дисциплина имеет свой предмет - затраты и результаты деятельности субъекта рыночных отношений. Для управления процессом оптимизации результатов деятельности управленческий учет использует методы различных дисциплин - учета оперативного, бухгалтерского, статистического анализа, контроля, стратегического и оперативного планирования и управления, экономики предприятия, математических методов и других.

Таким образом, особенностью развития западного учета в современных условиях является его модификация в сложные системы управления предприятиями и фирмами, важнейшей составной частью которых является управленческий учет.

2. Система учета в России

Несмотря на то что западная система управленческого учета представляет собой намного более обширную систему, нежели только учет (систему управления конечными показателями основной деятельности предприятия), организацию и создание системы управленческого учета в России следует рассматривать через призму прежде всего бухгалтерской системы, так как именно здесь создается основная информация, используемая в управленческом учете (о затратах и результатах).

# 2.2.1. Законодательные основы

Рассмотрим систему законодательного регулирования бухгалтерского учета в России с точки зрения тех ее положений и характеристик, которые влияют на возможность функционирования управленческого учета уже сегодня. Вопросы методологии и организации бухгалтерского учета, как известно, регламентируются Минфином РФ. В настоящее время в России формируется четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета.

**1 - й уровень.** Гражданский кодекс РФ. Части первая и вторая (приняты Госдумой 21 октября 1994 г . и 22 декабря 1995 г.);

Федеральный закон РФ от 14 .06 . 95 г . № 88 - ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" ;

Федеральный закон РФ от 29 . 12 . 95 г . № 222 - ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения , учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства";

Закон о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации - принят совсем недавно. До принятия закона действовало Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина РФ от 26 декабря 1994 г. № 170, действует с 1 января 1995г.).

**2 - й уровень** - система национальных бухгалтерских стандартов - положений по бухгалтерскому учету. В настоящее время утверждено четыре положения, готовится к принятию еще ряд положений.

Утверждены и действуют - ПБУ 1 \ 94 « Учетная политика предприятия « (утверждено приказом Минфина РФ от 28 июля 1994 г . № 100 , введено в действие с 1 января 1995 г.);

ПБУ 2 \ 94 "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство", утверждено приказом Минфина РФ от 20 декабря 1994 г . № 167 , введено в действие с 1 января 1995 г

ПБУ 3 \ 95 " Учет имущества и обязательств организации , стоимость которых выражена в иностранной валюте" , утверждено приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г . № 50 , введено в действие с 1 июля 1995 г;

ПБУ 4 \ 96 "Бухгалтерская отчетность организации ", утверждено приказом Минфина РФ от 8 февраля 1996 г . № 10 , формально вводится , начиная с бухгалтерских отчетов 1996 г, фактически - начиная с отчета за первое полугодие 1996 г .

**3 - й уровень** - различного рода методические указания, рекомендации, в основном Минфина РФ, в том числе учитывающие и отраслевую специфику.

Например:

План счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению ( утверждены приказом Минфина СССР от 1 ноября 1991 г . № 56 и действуют с учетом нормативных актов Минфина РФ от 19 декабря 1991 г . № 18 - 05 , 28 декабря 1994 г . № 173 , 28 июля 1995 г . № 81 , 25 сентября 1995 г . № 105 );

О годовой бухгалтерской отчетности за 1995 г . ( приказ Минфина РФ 19 октября 1995 г . № 115 );

О типовых формах бухгалтерской отчетности организации и указаниях по их заполнению в 1996 году ( приказ Минфина от 27 марта 1996 г . № 31 );

Типовые методические рекомендации по планированию , учету и калькулированию себестоимости научно - технической продукции ( Письмо Миннауки РФ от 15 июня 1994 г . № ОР22 - 2 - 46 ) и другие.

**4 - й уровень** - внутренние рабочие документы предприятия. Разработка нормативных актов четвертого уровня входит в компетенцию руководства организации. А значит, имея в виду, что система западного управленческого учета - это в основном система внутреннего учета на предприятии, которая регламентируется внутренними по отношению к предприятию нормативными документами, можно подчеркнуть, что такая возможность у российских предприятий есть. Основное условие - содержание рабочих документов предприятия не должно противоречить нормативным актам более высокого уровня. Кроме того, в п. 3 раздела 1 «Общие положения» Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации говорится «Организация осуществляющая постановку бухгалтерского учета, самостоятельно устанавливает организационную форму бухгалтерской работы исходя из вида организации и конкретных условий хозяйствования; определяет в установленном порядке форму и методы бухгалтерского учета, а также технологию обработки учетной информации; разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля; формирует в установленном порядке свою учетную политику по другим вопросам ".

Аналогичный пункт содержался и в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, действовавшем с 1992 по 1994 год (приказ Минфина РФ от 20 марта 1992 г . № 10 с рядом изменений и дополнений). Этот пункт Положения принципиально отличает его от предшествующих нормативных актов и фактически делает возможным самостоятельную организацию учета на предприятии.

Рассмотрев вопрос о возможности организации на российских предприятиях управленческого учета с точки зрения организационного аспекта действующих нормативных актов, перейдем к методическим аспектам.

# 2.2.2. Связь с учетной политикой предприятия

Методические аспекты нормативны актов по бухгалтерскому учету связаны в основном с обеспечением выполнения задач, соблюдением основных принципов и правил.

Напомним , что одной из главных задач бухгалтерского учета является «... формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процесах и финансовых результатах деятельности организации, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для ее использования инвесторами, поставщиками, покупателями, финансовыми органами, банками и иными заинтересованными организациями и лицами ...» ( п. 2 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации). В разделе 2 «Основные правила ведения бухгалтерского учета» того же Положения говорится «Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций способом двойной записи в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета. При формировании учетной политики предполагается имущественная обособленность и непрерывность деятельности организации, последовательность применения учетной политики, а также временная определенность фактов хозяйственной деятельности. Учетная политика предприятия должна отвечать требованиям полноты, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.» Содержание этих требований в свою очередь , раскрывается в ПБУ 1\ 94 « Учетная политика предприятия «. Реализация этих требований и допущений (основных принципов учета) на Западе осуществляется в сфере финансового учета. Так как в России существует в настоящее время единая, интегрированная система учета, то такое явление, как учетная политика, неизбежно затрагивает и те элементы современной системы учета , которые на Западе входят в систему внутреннего (управленческого ) учета.

Под учетной политикой предприятия понимается выбранная им совокупность способов бухгалтерского учета. К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработки информации и иные соответствующие способы, методы и приемы ( ПБУ 1 \ 94 « Учетная политика предприятия «).

Методические аспекты учетной политики - это те способы бухгалтерского учета, порядок применения которых оказывает непосредственное влияние на формирование финансовых результатов предприятия, отражение его имущественно - финансового состояния.

Так как отечественный учет финансовых результатов неразрывно связан с системой учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг), (что на Западе является объектом управленческого учета ), выделим те элементы методики учетной политики, которые оказывают непосредственное влияние на формирование себестоимости продукции ( работ, услуг ) и финансового результата от основной деятельности , выявляемого на счете 46 « Реализация продукции ( работ , услуг )».

Например, они могут быть следующими:

установление стоимостной границы между основными средствами и средствами труда в обороте; вариант оценки запасов и расчета фактической себестоимости отпущенных в производство материальных ресурсов; вариант погашения стоимости малоценных и быстроизнашивающихся предметов; порядок начисления износа ( амортизации ) по основным средствам; порядок начисления амортизации по нематериальным активам; перечень и порядок создания резервов предстоящих расходов и платежей; порядок учета и финансирования ремонта основных производственных фондов; оценка незавершенного производства на предприятиях массового и серийного производства; способ (база) распределения косвенных расходов между объектами калькулирования; вариант учета выпуска продукции; оценка готовой продукции.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что через механизм учетной политики в силу единого интегрированного характера отечественного бухгалтерского учета решается часть вопросов, которые на западных предприятиях входят в систему управленческого учета.

# 2.2.3. Варианты учета

Традиционный для отечественного учета так называемый калькуляционный вариант. При этом в течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство ( 20 « Основное производство 23 "Вспомогательные производства" , 25 "Общепроизводственные расходы" , 26 « Общехозяйственные расходы « и др.) с кредита счетов учета ресурсов собираются затраты отчетного периода с подразделением на прямые, относимые в дебет счетов 20 и 23 ( то есть непосредственно связанные с производством данного конкретного вида продукции , оказанием услуги или выполнением работы ) , и косвенные (накладные ) , относимые в дебет собирательно - распределительных счетов 25 и 26 ( не связанные непосредственно с конкретным продуктом ( работой , услугой ), а обусловленные процессами организации , обслуживания производства и управления им . Расходы , собранные на счетах 25 и 26 , подлежат описанию в конце периода в дебет счетов 20 и 23 по принадлежности с одновременным их распределением между объектами калькулирования, в разрезе которых организуется аналитический учет пропорционально той или иной базе. Счета 25 и 26 закрываются; калькулируется полная фактическая себестоимость готовой продукции.

Другой принципиально новый для отечественной теории и практики вариант предполагает разделение всех затрат за отчетный период на производственные , обусловленные протеканием производственного процесса , и периодические , связанные более с длительностью отчетного периода. Прямые производственные затраты собираются по дебету счетов 20 и 23 , косвенные производственные затраты - по дебету счета 25 с кредита счетов учета производственных и финансовых ресурсов . В конце отчетного периода в расчет себестоимости отдельных видов продукции , работ , услуг , помимо прямых производственных затрат , включаются и косвенные производственные затраты , учтенные в течении отчетного периода на счете 25 , что отражается записью по дебету счетов 20 или 23 и кредиту счета 25 . Периодические же затраты , собираемые на счете 26 , при этом варианте не включаются в себестоимость объектов калькулирования, а списываются в конце отчетного периода непосредственно на уменьшение выручки от реализации продукции: дебет счета 46 « Реализация продукции ( работ, услуг) «кредит счета 26 ( см . пояснения к счету 26 « Общехозяйственные расходы « Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности предприятий в редакции до 1995 г . , приказ Минфина РФ от 8 февраля 1996 г . № 31 квартальной бухгалтерской отчетности в 1996 г .).

Второй вариант учета затрат и результатов как раз и предполагает применение на практике основной идеи системы «директ - костинг» - разделение издержек производства по признаку их взаимосвязи с производством на производственные и периодические (не связанные непосредственно с производством) и калькулирование на этой основе неполной ограниченной себестоимости по носителям затрат. Впервые в истории отечественного учета официально с 1992 по 1994 год был разрешен иной по сравнению с традиционным подход к формированию себестоимости продукции, работ, услуг, временно ограниченный для применения в 1995 г . по причине отсутствия соответствующих нормативных актов ( см . пояснения к счету 26 Инструкции в редакции приказа Минфина РФ от 28 декабря 1994 г. № 173 , однако не для всех предприятий ).

Несмотря на то что у нас было принято говорить о двух вариантах организации учета затрат на производство, применение второго варианта практически не вносило принципиальных изменений в систему учета затрат на производство. Он кардинально меняет отечественную концепцию калькулирования, учета и расчета финансовых результатов, в частности основного финансового результата - от реализации продукции ( работ, услуг ).

Очень важным с точки зрения обозначенного выше критерия элементом при принятии учетной политики является возможность использования в учете для отражения процесса выпуска готовой продукции , работ , услуг счета 37 «Выпуск продукции ( работ , услуг )». Указания относительно применения счета носят рекомендательный характер. Применение счета имеет смысл на тех предприятиях, которые организуют текущий учет готовой продукции, выполняемых работ и услуг по плановой или нормативной себестоимости.

В течении отчетного периода в бухгалтерском учете делаются записи по кредиту счета 37 и дебету счета 40 «Готовая продукция», если выпускается продукция , или по дебету счета 46 «Реализация продукции ( работ , услуг )» , если выполняются работы или оказываются услуги - по нормативной либо плановой себестоимости.

В конце отчетного периода, после определения объема и оценки незавершенного производства, исчисляется фактическая себестоимость сданной на склад готовой продукции или выполненных работ , услуг , которая отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 37 и кредиту счетов 20 и 23. Таким образом , и по дебету , и по кредиту счета 37 фиксируется один и тот же объем продукции , работ , услуг , но в разной оценке: на дебете - по фактической себестоимости , на кредите - по нормативной ( плановой ) себестоимости.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов на счете 37 выявляются отклонения фактической себестоимости от нормативной (плановой), которые списываются со счета 37 в дебет счета 46 дополнительной либо сторнировочной записью в зависимости от характера отклонений.

Счет 37 может применяться при обоих вариантах учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: по полной себестоимости или только по ограниченной себестоимости. Являясь признаком организации на предприятии нормативного учета, аналогичного западной системе «стандарт - кост « , счет 37 в комбинации с вариантом раздельного учета производственных и периодических затрат мог бы уже сегодня открывать реальные возможности интеграции в отечественном учете нормативного учета, хорошо разработанного нашими учеными и практиками, и элементов системы «директ - костинг».

Главная особенность счета 37 заключается не столько в выявлении отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее нормативной себестоимости (эти отклонения и ранее выделялись без выведения их на уровень синтетического учета) , а в том , что списываются отклонения сразу на счет учета и расчета производственного результата. И как следствие готовая продукция на складе (счет 40) оценивается в балансе по нормативной (плановой) себестоимости . То же самое можно было бы сказать и о предоставленной предприятиям в 1992 и 1993 годах возможности различной оценки материалов в балансе (по фактической себестоимости или по учетной цене). Эта возможность была записана в Инструкции о порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятия тех периодов . Отклонения, собранные на счете 16 «отклонения в стоимости материалов» в сумме , относимой к остатку материалов на складе , показывались в балансе по вписываемой от руки строке . По сути дела , это принципиально не меняло оценку материалов в балансе по фактической себестоимости: она раскладывалась по двум статьям бухгалтерского баланса (в настоящее время остаток счета 16 присоединяется к счету 10 «Материалы»). Нужно предоставить предприятиям возможность (по аналогии со счетом 37 ) списания отклонений со счета 16 в дебет счета 46, что логически завершило бы выведение отклонений на уровень синтетического учета , и возможность оценки материалов в балансе по учетной цене.

Таким образом , вариантность способов учета как элемент политики, как проявление либерализации учета на современном этапе является предпосылкой, необходимым условием и , возможно , одним из первых этапов для становления управленческого учета в России.

# 2.2.4. Элементы управленческого учета в России

Новая учетная методология в 1992 - 1994 годах и в 1996 году предоставляет возможность использования элементов западной системы «директ - костинг», суть которой заключается в раздельном учете прямых (переменных , производственных) и периодических (постоянных) затрат и калькулирования неполной (ограниченной) себестоимости. В перспективе требует решения вопрос о том, на каких предприятиях целесообразно организовывать учет с элементами системы «директ - костинг». Некоторые элементы этой системы могут быть применены в конкретных условиях переходного этапа российской экономики. Выделяют два преимущества «директ - костинг»: снижение трудоемкости , упрощение учета и посредством иного подхода к калькулированию - дополнительные аналитические возможности. Первая особенность реальна при организации учета на малых предприятиях. Еще до принятия нового Плана счетов пунктом 2.1.2 письма Минфина СССР от 2 июля 1991 г . № 40 « О рекомендациях по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров на малых предприятиях « разрешалось : « Малые предприятия , имеющие незначительное количество объектов учета ( видов продукции , субъектов производства и т.д.) и недлительный цикл производственного процесса, учитывающие общехозяйственные ( накладные ) расходы обособленно от прямых, могут списывать их ежемесячно полностью на затраты по реализованной продукции (работ , услуг)", что как раз и подразумевает запись по дебету счета 46 « Реализация продукции ( работ , услуг ) « и кредиту счета 26. Точно такая же запись присутствует в приказе Минфина РФ от 22 декабря 1995 г . № 131 по ведению бухгалтерского учета на малых предприятиях , который отменил письмо № 40 и действует с 1 января 1996 г.

Вторая особенность, которая, по сути дела, при практической реализации системы «директ - костинг» как бы исключает первую, - это создание самостоятельной системы управленческого учета, необходимой в условиях рынка на средних и крупных, со сложной внутренней структурой, крупносерийным и массовым типом производства предприятиях, то есть создание внутренней системы управления себестоимостью, что само по себе достаточно дорого и под силу только мощным и с финансовой точки зрения устойчивым предприятиям.

Как уже было подчеркнуто, одной из подсистем управленческого учета является учет по носителям затрат или калькулирование. Отечественный учет, обслуживавший интересы централизованно управлявшейся экономики, представлял собой и до сих пор в основном представляет калькуляционный учет (хотя уже далеко не у всех субъектов рыночных отношений), то есть одной из целей традиционного отечественного бухгалтерского учета было составление точных калькуляций. При этом точность определялась, как правило, полнотой включения всех издержек отчетного периода в калькуляцию. Относительно составления точных калькуляций. Не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно ни было обосновано, искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования . Если смотреть с этих позиций, то самой точной является калькуляция по прямым ( переменным ) расходам, которая получается при калькулировании по системе «директ - костинг». В этом случае в калькуляцию включаются расходы, непосредственно связанные с изготовлением данного изделия. Поэтому критерием точности исчисления себестоимости изделия должна быть не полнота включения затрат в себестоимость, а способ их отнесения на то или иное изделие . Необходимо подчеркнуть и то обстоятельство, что постоянные затраты в основном не связаны с производством данного конкретного изделия, а являются , как правило , периодическими и связаны с выпуском всего объема продукции предприятия . Поэтому тезис о том , что эти расходы также должны в обязательном порядке включаться в расчет себестоимости изделия , можно подвергнуть критике. Что касается такой задачи калькулирования , как контроль за уровнем рентабельности, то окупаемость изделия при калькулировании по прямым (переменным ) затратам видна лучше , так как она не искажается в результате того же распределения косвенных расходов.

Необходимость составления точных, достоверных калькуляций была обусловлена в советском бухгалтерском учете системой государственного централизованного ценообразования. С развитием рыночных отношений постепенно расширяется самостоятельность предприятий, в том числе и в вопросах установления цен на свою продукцию с учетом складывающихся на рынке спроса и предложения. В результате изменяются задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом и его подсистемой - калькулированием. В этих условиях задача калькулирования - не просто обеспечить фактическую себестоимость изделия , а рассчитать такую себестоимость , которая в сегодняшних условиях работы предприятия на рынке могла бы обеспечить ему определенную прибыль. Исходя из рассчитанного уровня нужно так организовать производство, чтобы фактически обеспечить приемлемый уровень себестоимости и возможность ее постоянного снижения . Поэтому в настоящее время центр тяжести в калькуляционной работе постепенно должен переноситься с трудоемких расчетов по распределению косвенных расходов и определению точной фактической себестоимости на прогнозные расчеты себестоимости, составление обоснованных нормативных калькуляций, организацию контроля за их соблюдением в процессе производства. Кроме того, калькуляция себестоимости на уровне прямых ( переменных ) расходов в условиях рынка связана , как уже было сказано , с установлением нижнего предела цены , то есть предела , до которого предприятие еще может снизить цену в случае падения спроса на его продукцию или с целью завоевания определенного рынка.

Как уже подчеркивалось, на западных предприятиях для принятия управленческих решений используется разнообразная информация о себестоимости. Иногда последняя калькулируется двумя методами : на основе распределения всех затрат и по системе «директ - костинг». Думается , на данном этапе отечественным предприятиям нет необходимости вести параллельный учет по двум системам. Для предприятий , которые будут в перспективе использовать «директ - костинг» , достаточно периодически ( в зависимости от целей управления ) рассчитывать полную себестоимость внесистемно. Как показывает опыт западных стран, данные о такой себестоимости приемлемы для принятия решений.

Нет необходимости в том , чтобы идеализировать тот или иной подход к калькулированию . Идеальных методов, приемлемых на все случаи жизни , не существует . В разных ситуациях при принятии решений необходима различная информация о себестоимости. Не случайно одним из принципов организации управленческого учета является принцип : "Различная себестоимость для различных целей ".

Основная идея заключается в том , что в разрабатываемых в настоящее время национальных бухгалтерских стандартах - положениях по бухгалтерскому учету - необходимо определить основные принципы , которыми предприятия должны руководствоваться при выборе того или иного варианта организации учета затрат , а также постепенно предоставить предприятиям максимально возможную свободу в решении вопросов, связанных с калькулированием себестоимости. Какую себестоимость калькулировать, как распределять накладные расходы , на все изделия , пропорционально той или иной базе , или только на их часть , или руководствоваться при этом какими - либо иными соображениями - эти вопросы должны составлять коммерческую тайну предприятия и решаться самим предприятием. Уже сегодня на некоторых предприятиях из - за роста удельного веса заработной платы возникла искусственная проблема убыточности ряда позиций ассортимента только потому , что накладные расходы распределяются пропорционально заработной плате.

О каком калькулировании, например , может сейчас идти речь на подавляющем большинстве малых предприятий , где все издержки производства или обращения за отчетный период собираются на дебете счета 20 « Основное производство « или 44 «Издержки обращения»? И это явление можно было бы не рассматривать как недостаток ведения бухгалтерского учета - сегодняшний котловой учет, если только малое предприятие не занимается различными видами деятельности, облагаемыми налогом на прибыль по разным ставкам , и если вообще не рассматривать налоговый аспект этой проблемы. Эта особенность начального этапа становления рыночных отношений. Как только заработают реальные рыночные механизмы , возникнет на том или ином рынке реальная конкуренция , руководителям предприятий обязательно понадобится информация о себестоимости видов продукции и видов деятельности , возникнет возможность и необходимость разделения затрат на прямые и косвенные , подсчета рентабельности и т.п. управленческих операций. А , значит , возникнут вопросы , как калькулировать , что можно делать , а что нельзя , как распределять накладные расходы . Право решения всех этих вопросов необходимо предоставить предприятиям , может быть , не сразу , постепенно , поэтапно , но тенденция в этом направлении прослеживается уже сегодня.

**Заключение**

Таким образом, рассмотрели вопрос по теме "Управление затратами и управленческий учет". В результате исследования этого вопроса выяснено, что управленческий учет - это система, обеспечивающая руководящее звено компании информацией, необходимой для принятия решений и эффективного управления. Правильно поставленный управленческий учет даст информацию, необходимую для расстановки приоритетов в деятельности предприятия и планирования дальнейшей деятельности, предоставит базу для оценки перспективности открывающихся возможностей и снабдит механизмами контроля за исполнением принятых решений. Кроме этого, подробнейшим образом рассмотрены вопрос о затратах, их категориях, примеры постоянных и переменных затрат и т.п.

 С помощью сравнительного анализа управленческого учета в странах с развитой экономикой и России рассмотрены основные виды систем управления затрат - "стандарт-кост" и "директ-кост". Раскрыты расчеты издержек по методу "директ-кост" с помощью графических и экономико-математических способов. Проведены параллели между практическим применением вышеперечисленных методов управления затратами в практической деятельности хозяйствующих субъектов России и Запада.

 Особое внимание было уделено применению управленческого учета и управления затратами в практике российских хозяйствующих субъектов. Выделены вопросы о законодательной основе для использования управленческого учета на отечественных предприятиях, связях управленческого учета с учетной политикой предприятия и вариантами учета, внедрения методов управления затратами ("директ-кост") на российских прежприятиях.

**Использованная литература:**

1. В.Б. Ивашкевич, С.Н. Зайцев. Контролинг на предприятиях ФРГ. Бухгалтерский учет.№10,1996
2. Ю.В. Гордиенко. Управленческий учет как система управления прибылью через управление затратами Сервер GAAP. RU , 1999
3. С.Н. Колесников. Как организовать управленческий учет. АКДИ "Экономика и жизнь", 1998и
4. С.Н. Колесников. Иерархия систем управленческого учета. АКДИ "Экономика и жизнь", 1999и
5. Лия Купчина. Управленческий учет помогает увеличить прибыль компании. АКДИ "Экономика и жизнь", 1998
6. Ю.М. Минькин Управленческий учет и системы учета. Сервер GAAP. RU , 1999
7. Ю.М. Минькин. Методы включения затрат в себестоимость продукции. Сервер GAAP. RU , 1999
8. В.Нестеров, А.Важнов, Управленческий учет как основа для принятия эффективных решений. АКДИ "Экономика и жизнь",1998
9. С.В. Шебек Управленческий учет как средство управления ресурсами предприятия. АКДИ "Экономика и жизнь",1999
10. Понятие управленческого )или производственного) учета. Сервер GAAP. RU , 1999