**Содержание**

Введение ……………………………………………………………………. . 4

Глава 1. Классификация затрат и ее использование в управленческом учете…………………………………………………………………………...6

1.1. Понятие затрат в управленческом учете……………………………….6

2.1. Классификация затрат в управленческом учете……………………….7

Глава 2. Место и роль управленческого учета в системе

 управления предприятием………………………………………………..18

2.1. Классификация систем управленческого учета…………………..…18

2.2. Система «директ-костинг» как важнейшая характеристика управленческого учета………………………………………………………29

2.3. Организация управленческого учета на предприятии…………..….19

Глава 3. Совершенствование управленческого бухгалтерского учета…….47

Заключение ……………………………………………………………………49

Список литературы …………………………………………………………...52

**Введение**

 Себестоимость продукции - выраженные в денежной форме затраты на производство и реализацию. В условиях перехода к рыночной экономике себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности организаций. Исчисление этого показателя необходимо для оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики; определения рентабельности производства и отдельных видов продукции; осуществления внутрипроизводственного хозрасчета; выявлении резервов снижения себестоимости продукции; определения цен на продукцию; расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии, организационно-технических мероприятий; обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших.

Управление себестоимостью продукции предприятия - планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения. Рассмотрение этой темы является весьма ***актуальной***. Основными элементами системы управления себестоимостью продукции являются прогнозирование и планирование, нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ и контроль за себестоимостью. Все они функционируют в тесной взаимосвязи друг с другом.

Основные задачи управленческого учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции - учет объема, ассортимента и качества производственной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям; учет фактических затрат на производство продукции и контроль за исполнением сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению ; калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости; выявление результатов деятельности структурных хозрасчетных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции; выявление снижения себестоимости продукции.

***Целью*** курсовой работы является изучение управленческого учета затрат и калькулирование себестоимости продукции, выполнение плана по себестоимости и выявление резервов по снижению себестоимости продукции на примере предприятия.

В процессе достижения поставленной цели необходимо решить следующие ***задачи*** :

- изучить учет затрат и калькулирование себестоимости продукции на примере ОАО «Завода «Старорусприбор»;

- рассмотреть калькулирования продукции;

- проанализировать затраты и себестоимость продукции.

Развитие и реформирование организации бухгалтерского учета затрат и калькулирование себестоимости продукции должно способствовать повышению достоверности бухгалтерской и отчетной информации, повышению качества управленческих решений, способствующих финансовой устойчивости предприятия .

***Предмет исследования*** – управленческий учет затрат предприятия. ***Объект исследования*** – производственные затраты предприятия ОАО «Завод «Старорусприбор».

## Глава 1. Классификация затрат и ее использование в управленческом учете

**1.1. Понятие затрат в управленческом учете**

Затраты живого и овеществленного труда на производство и ре­ализацию продукции (работ, услуг) называют издержками производ­ства. В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин *«затраты на производство».*

Часто в экономической литературе термин «затраты» отождествляется с понятием «расходы». Однако более внимательное изучение этих категорий свидетельствует об их серьезном различии. В соот­ветствии с Международными стандартами бухгалтерского учета *рас­ходы* включают в себя убытки и затраты, которые возникают в ходе основной деятельности предприятия. Они, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода. Такой подход называется соответствием расходов и доходов. ' Таким образом, в бухгалтерском учете вес доходы должны соотно­ситься с затратами на их получение, называемыми расходами (прин­цип соотнесения доходов). С точки зрения техники учета это состоит в том, что затраты должны накапливаться на счетах 10 «Материалы», 02 «Амортизация», 70 «Расчеты по оплате труда», затем на счетах 20 «Основное производство» и 40 «Готовая продукция» и не списываться на счета реализации до тех пор, пока продукция, товары, услуги, с которыми они связаны, не будут реализованы. Лишь в момент реализации предприятие признает свои доходы и связанную с ними часть затрат — расходы. В бухгалтерском учете доходы и расходы отражаются соответственно по кредиту и дебету счетов 90,91,

99. Применительно к счету 90 «Реализация продукции (работ, услуг)»:

расходы предприятия по существу характеризуют себестоимость peализованной продукции (работ, услуг).

**2.1. Понятие затрат в управленческом учете**

Сбор и обработка информации в управленческом учете ведутся с целью удовлетворения потребностей при решении различных задач. В зависимости от поставленных задач формируются и подходы к процедуре сбора и обработки информации. Важное место в системе управленческого учета занимает понятие затрат и их классификация, являющиеся одним из основных объектов управленческого учета.

В управленческом учете целью любой классификации затрат должно быть оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений., Принимая решения, менеджер должен знать степень влияния затрат на уровень себестоимости и рентабельности производства. Поэтому суть процесса классификации затрат — это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

 В соответствии с направлениями учета затрат в управленческом учете выделяют следующие классификационные группы затрат (рис.1).

Рис.1. Классификация затрат в управленческом учете

Рассмотрим классификацию затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли.

1. Учет общей суммы затрат на производство организуют по экономическим элементам *затрат*, а учет и *калькуляция себестоимости* отдельных видов продукции, работ и услуг – *по статьям затрат*. Такой вид классификации определяется *экономическим содержанием* произведенных затрат.

Экономический элемент представляет собой однородный вид затрат, который нельзя разложить на какие-либо составные части. По экономическим элементам составляют сметы затрат. Выделяют пять элементов затрат:

–      материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

–      затраты на оплату труда;

–      отчисления на социальные нужды;

–      амортизация основных фондов;

–      прочие затраты.

Для контроля за составом  затрат по местам их совершения необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и на какие цели эти затраты произведены, т.е. учитывать затраты по направлениям, по отношению к технологическому процессу. Такой учет позволяет анализировать себестоимость по ее составным частям и по некоторым видам продукции, устанавливать объемы затрат отдельных структурных подразделений. Решение этих задач осуществляется за счет применения классификации затрат по статьям калькуляции. Перечень статей калькуляции, их состав и методы распределения по видам продукции определяются в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями, исходя из особенностей технологии и организации производства самим предприятием. Однако существует примерная типовая номенклатура статей затрат для различных производств:

1. Сырье и материалы

2.Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций

3.Возвратные отходы (вычитаются)

4. Топливо и энергия на технологические цели

5.Транспортно-заготовительные  расходы

**Итого**: Материалы

6. Основная заработная плата производственных рабочих

7.Дополнительная заработная плата производственных рабочих

8.Отчисления на социальные  нужды от основной и дополнительной заработной платы

9.Расходы на  подготовку и освоение  производства

10.Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования (РСЭО)

11.Общепроизводственные расходы

**Итого:** Цеховая себестоимость

12.Общехозяйственные расходы

13.Потери от брака

**Итого:** Производственная себестоимость

12.Коммерческие (внепроизводственные) расходы

**Всего**: Полная себестоимость

Затраты по статьям калькуляции по своему составу шире элементных, т.к. учитывают характер и структуру производства, создавая достаточную базу для анализа.

**2. Входящие и истекшие затраты.** *Входящие  затраты* **–** это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

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

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

**3.Прямые и косвенные затраты**. К *прямым*  затратам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету сч.20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие на основании первичных документов.

*Косвенные* расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной организацией методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия. Косвенные расходы подразделяются на две группы:

- общепроизводственные (производственные) расходы *–* это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на сч. 25 «Общепроизводственные расходы».

- общехозяйственные (непроизводственные) расходы осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации и учитываются на сч.26 «Общехозяйственные расходы». Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что они не изменяются в зависимости от изменения объема  производства (продаж). Изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия – объемом продаж.

Деление затрат на *прямые и косвенные зависит от способа отнесения затрат на себестоимость продукции.*

**4. Основные и накладные.** По *технико-экономическому назначению* затраты делят на следующие группы:

*Основные* – затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства продукции работ, услуг (материалы, заработная плата и начисления на заработную плату рабочих, износ инструментов и т. д.). Основные расходы учитываются на счетах учета производственных затрат: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

*Накладные* – затраты по управлению и обслуживанию производственного процесса (общепроизводственные и общехозяйственные расходы). Накладные расходы учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

**5. Производственные и внепроизводственные (периодические затраты, или затраты периода).** *Производственные затраты –* это затраты, входящие в себестоимость продукции. Это материальные затраты, и поэтому их можно проинвентаризировать. Они состоят из трех элементов:

- прямые материальные затраты;

- прямые затраты на оплату труда;

- общепроизводственные расходы.

*Внепроизводственные затраты (периодические) –* это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. Размер этих затрат зависит не от объемов производства, а от длительности периода. К таким затратам относят коммерческие и административные расходы. Их учет ведут на сч. 26 «Общехозяйственные расходы» и  сч. 44 «Расходы на продажу». Периодические затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят стадию запасов, а сразу оказывают влияние на исчисление прибыли. Таким образом периодические затраты всегда имеют характер исходящих, производственные затраты можно считать входящими.

**6. Одноэлементные и комплексные затраты.** *Одноэлементными* называют затраты, которые в данной организации не могут быть разложены на слагаемые: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты. *Комплексные* затраты состоят из нескольких экономических элементов. Например, цеховые (общепроизводственные) затраты, включающие в себя практически все элементы.

Такая группировка затрат с различной степенью детализации может быть проведена в зависимости от экономической целесообразности и желания руководства. Например, на предприятиях с  высокой степенью автоматизации заработная плата с отчислениями составляет в структуре себестоимости менее 5%. На таких предприятиях, как правило, прямую заработную плату не выделяют, а объединяют ее с расходами по обслуживанию и управлению производством по статье  «добавленные расходы».

Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. В этой связи в управленческом учете выделяют **классификационные  группы затрат, которые учитываются при принятии решений, планировании и прогнозировании.**

**1. Постоянные и переменные затраты.** Объективно описать поведение затрат можно, изучив их зависимость *от объемов производства,* т.е. разделив затраты на постоянные и переменные.

*Переменные затраты* возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты. Примерами переменных непроизводственных затрат служат расходы на складирование, транспортировку, упаковку готовой продукции, которые прямо зависят от объема продаж.

Переменные затратыхарактеризуют стоимость собственно продукта, все остальные (постоянные затраты) – стоимость самого предприятия. Рынок не интересует стоимость предприятия, его интересует стоимость продукта.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности предприятия  называются *постоянными* производственными *затратами.* Даже при изменении объемов производства (продаж) они не изменяются (**А**). Постоянные затраты – это расходы на заработную плату управленческого персонала, амортизационные отчисления помещений заводоуправления, услуги связи, командировочные и др. управленческие расходы. На практике руководством организации заранее принимаются решения о том, какими должны быть постоянные затраты на основе планируемых смет по группам этих расходов.

На практике постоянные и переменные затраты встречаются достаточно редко. Большинство затрат имеют одновременно и постоянные и переменные составляющие. Поэтому говорят о *условно-постоянных* или *условно-переменных*  *затратах.*Условно-постоянные затраты **–** это затраты растущие скачкообразно, т.е. при определенном объеме выпуска эти затраты остаются постоянными, а при его изменении резко возрастают. Например, для увеличения количества выпускаемой продукции в цехе необходимо установить еще один станок, но одновременно с ростом объема производства увеличатся постоянные расходы за счет амортизационных отчислений на станок.

Условно-переменные затраты также меняются в зависимости от изменения деловой активности организации, но в отличие от переменных затрат эта зависимость не является прямой. Например, ежемесячная плата за телефон включает две составляющих: постоянную часть – абонентскую плату и переменную – междугородние переговоры.

Для описания степени реагирования переменных затрат на объем производства используют показатель – *коэффициент реагирования затрат (К),* введенный немецким ученым К. Меллеровичем. Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле:

К = Y/ X,

где Y – темпы роста затрат, %;

       Х – темпы роста деловой активности (объема производства, услуг, товарооборота), %.

Разновидностью переменных затрат являются *пропорциональные затраты.* Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия. Коэффициент реагирования затрат при этом будет равен 1 (К=1).

Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называются *прогрессивными.* Значение коэффициента реагирования затрат должно быть больше 1 (К > 1).

Наконец, затраты, темпы роста которых отстают от темпов роста деловой активности организации, называются *дегрессивными.* Значение коэффициента реагирования будет лежать при этом в следующем интервале:  0 < К < 1.

Следовательно, любые затраты в общем виде могут быть представлены формулой:

Y= А + bX,

где Y –  совокупные затраты, руб.; А – их постоянная часть, не зависящая от объемов производства, руб.; b – переменные затраты в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.; X – показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

**2. Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках.** Процесс принятия управленческих решений предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов*.* Сравниваемые при этом затраты можно разбить на две группы: неизменные  при всех альтернативных вариантах и меняющиеся в зависимости от принятого решения. *Затраты, имеющие отношение только к данной проблеме (отличающие одну альтернативу от другой) называют релевантными. Это те затраты, величина которых будет зависеть от принятого решения.*  Нерелевантные – те, которые от принятого решения не зависят. Бухгалтер-аналитик, представляя руководству исходную информацию для выбора оптимального решения, готовит свои отчеты таким образом, чтобы они содержали только релевантную информацию.

**3. Безвозвратные затраты –** это истекшие затраты, которые не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Обычно они не учитываются при принятии управленческих решений.

**4. Вмененные (воображаемые) затраты** присутствуют лишь в управленческом учете.  Их добавляют при принятии решений в случае ограниченности ресурсов, но в реальности их может и не быть. Они характеризуют  возможности по  использованию производственных ресурсов, которые либо потеряны, либо ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения, если ресурсы не ограничены, вмененные затраты равны нулю.

**5. Приростные и предельные затраты.** *Приростные (инкрементные) затраты* – являются дополнительными и возникают в результате изготовления и продажи дополнительной партии продукции. *Предельные (маржинальные) затраты* представляют собой дополнительные затраты в расчете на единицу продукции. Таким образом, обе категории затрат появляются в результате изготовления дополнительной продукции, одни в расчете на единицу, а другие – на весь выпуск.

**6. Планируемые и не планируемые затраты**. *Планируемые* – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства.  В соответствии с нормами, нормативами, лимитами, сметами они включаются в плановую себестоимость продукции.

К ним относятся все производственные затраты организации. *Не планируемые* – это затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции (потери от брака, простоев и т.п.).

Рассмотренные выше классификации затрат не решают всех задач по контролю за ними. Располагая сведениями о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками (центрами ответственности). Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов. Такой подход в управленческом учете назван **учетом затрат по центрам ответственности***,* он реализуется на практике при делении затрат на следующие группы.

**1.** **Регулируемые и нерегулируемые.** *Регулируемые затраты* подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на *нерегулируемые* он воздействовать не может. Например, затраты, связанные с нарушением технологической дисциплины в цехе, находятся в ведении начальника цеха, однако на общехозяйственные расходы он влиять не может, поскольку это прерогатива руководителей высшего звена, для него эти затраты – нерегулируемые.

**2.Контролируемые и неконтролируемые**. Контролируемые затраты поддаются контролю со стороны субъектов управления, а неконтролируемые не зависят от деятельности управленческого персонала (например, повышение цен на ресурсы).

**3. Эффективные и неэффективные затраты.** *Эффективные затраты* – в результате этих затрат получают доходы от реализации тех видов продукции, для выпуска которых были произведены эти затраты. *Неэффективные затраты* – расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, т. к. не будет произведен продукт. Другими словами, неэффективные затраты – это потери в производстве (от брака, простоев, недостач, порч ценностей).

**Глава 2. Место и роль управленческого учета в системе управления предприятием**

**2.2. Классификация систем управленческого учета**

Важнейшими задачами современной практики управления являются выработка и исполнение решений, направленных на достижение финансово-экономической устойчивости и эффективности функционирования предприятия.

Успешная реализация задач управления предприятия в системе рыночных отношений требует от руководителей, менеджеров и организаторов производства не только высокой компетентности и опыта в конкретных сферах производственной деятельности, но и умения экономически правильно, адекватно оценить и в реальном режиме времени реагировать как на динамические внешние условия развития экономических процессов, так и на смену режима функционирования предприятия, связанную с изменением номенклатуры и объема производства продукции, структурными перестройками и т.д.

Проведение обследования ряда предприятий показывают, что во многих случаях в значительной мере при решении управленческих задач испытывается недостаток данных, характеризующих реальные финансовые и производственно-экономические процессы на момент принятия решений на различных уровнях управления.

В западной практике управления особая роль отводится управленческому учету. При этом большое внимание уделяется расширению и усилению функций бухгалтерского учета, использованию его аналитического потенциала в качестве основного и достоверного источника управленческой информации, методам ее анализа с целью формирования управленческих решений.

Отечественные менеджеры и руководители предприятий также проявляют значительный интерес к управленческому учету, стремятся выделить в контуре управления новую информационную систему. Однако в этом отношении существуют определенные трудности, связанные как с пониманием сущности и возможностей управленческого учета, так и с его организацией.

Если понятие «бухгалтерский учет» определено законодательно, то термин «управленческий учет» в России не регламентирован и допускает много разных толкований.

*Управленческий учет* – это составная часть информационной системы предприятия. Эффективность управления производственной деятельности обеспечивается информацией о деятельности структурных подразделений, служб, отделов предприятия. Эту информацию управленческий учет формирует для руководителей разных уровней управления внутри предприятия в целях принятия ими правильных управленческих решений.

Содержание управленческого учета определяется целям управления: оно может быть изменено по решению администрации в зависимости от интересов и целей, поставленных перед руководителями внутренних подразделений.

Сущность управленческого учета заключается в том, что это интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

Установлению сущности управленческого учета способствует рассмотрение совокупности признаков, характеризующих его как целостную информационно-контрольную систему предприятия: непрерывность, целенаправленность, полнота информационного обеспечения, практическое отражение использования объективных экономических законов общества, воздействие на объекты управления при изменяющихся внешних и внутренних условиях.

Кроме того, управленческий учет – это область знаний, которая необходима каждому, кто занимается предпринимательством. Менеджмент несет ответственность за выполнение целей, поставленных администрацией или учредителями предприятия. Результаты деятельности менеджера во многом зависят от информации, которую он использует для планирования, контроля и регулирования управленческой деятельности и принятия решений.

Производственные мощности предприятий и фактические объемы производства определяют применение систем управ­ленческого учета.

*Система управленческого учета* характеризуется объемом информации, поставленными перед ней целями, критериями и средствами достижения целей, составом элементов и их взаи­модействием.

Классификация систем управленческого учета представлена на рис.1.

Широта охвата информации

Систематический подход проблемный учет

Степень взаимосвязи финансового и управленческого учета

Монистическая автономная

Оперативность

Фактических (прошлых исторических) затрат стандартных затрат

Полнота включения в себестоимость

Полных затрат частичных затрат

Рис. 1. Классификация Систем управленческого учета

Признаками классификации являются: широта охвата ин­формацией, степень взаимосвязи финансового и управленче­ского учета, оперативность затрат на производство, полнота включения затрат в себестоимость продукции.

*По широте охвата информацией* видов деятельности, органи­зационной структуры предприятия, продукции различают пол­ные системы, состоящие из совокупности систематического и проблемного учета, и системы с целевым набором их составных частей.

*Систематический учет* затрат — есть финансовый учет за­трат на производство с его регламентацией по составу затрат, способам регистрации, идентификаций и группировки, пред­ставления в отчетности. Элементами систематического учета являются:

1) измерение и оценка затрат по приобретению и использо­ванию производственных ресурсов;

2) контроль процессов снабжения, производства, реализа­ции в натуральных измерителях;

3) группировка затрат по статьям расхода и элементам, по местам возникновения, по видам продукции, работ и ус­луг, сюда же относится порядок включения затрат в се­бестоимость;

4) внутренняя и внешняя отчетность, удовлетворяющая своих пользователей по срокам, содержанию и частоте представления.

*Проблемный учет* формирует информацию об экономиче­ской, технологической, конструкторской и организационной подготовке производства; о ценах и реализации продукции; об управлении производственными запасами и рационализации расхода производственных ресурсов.

Задачи проблемного учета решаются с помощью методов про­граммирования, нормирования, планирования, прогноза, систем­ного экономического анализа, контроля и регулирования на осно­ве фактических данных производственного учета и статистики.

Содержание понятия "проблемный учет" показывает, что данные этого учета используются для решения будущих эконо­мических и производственных проблем предприятия.

Данные проблемного учета используются для:

• планирования и прогнозирования затрат и доходов, нор­мирования и составления смет (бюджетов);

• анализа расходов и отклонений от нормативов (стан­дартов) и анализа доходности производства продуктов;

• оценки деятельности структурных подразделений и пред­приятия по критерию величины затрат и доходов, полу­чаемых в процессе производства и сбыта;

• принятия многовариантных управленческих решений на ближайшую и дальнюю перспективу в области производ­ства и сбыта, кооперирования, импорта и экспорта, ас­сортимента продукции и др.;

• разработки моделей управления запасами и затратами, которые бы обеспечивали оптимизацию затрат и доходов.

*По степени взаимосвязи* между финансовым (систематический учет затрат и доходов) и управленческим учетом в практике за­рубежных стран применяют две системы: монистическую и ав­тономную.

*Монистическая —* интегрированная система, объединяющая систематический и проблемный учет на основе прямой и об­ратной связи на счетах бухгалтерского учета. Систематический учет путем отражения на счетах бухгалтерского учета производ­ственных издержек, готовой продукции и ее реализации дает возможность оценить деятельность предприятия, его финансо­вое положение. Дополняя финансовую информацию данными внутренней отчетности, администрация может оценить рацио­нальность организации производства на любом его участке. Из оперативных сведений и отчетности материально-ответственных лиц определяются положительные и отрицательные отклонения от действующих стандартов. Тем самым создаются предпосыл­ки организации действующей системы контроля за издержками и доходами.

Думается, что предприятия небольших по объему производства размеров или выпускающие однородную по своему составу про­дукцию будут применять интегрированную систему учета.

*Автономная система —* обособленное создание систематиче­ского и проблемного учета. Связь между финансовым и управ­ленческим учетом осуществляется с помощью так называемых парных контрольных счетов одного и того же наименования.

По *оперативности затрат* системы разделяют: на систему учета фактических (прошлых, исторических) затрат и систему учета стандартных (нормированных) затрат. Оперативность за­трат — один из критериев действенности системы, ориентиро­ванной на увеличение эффективности.

*Система учета фактических (прошлых) затрат* состоит в формировании информации для расчета себестоимости реали­зованной продукции и прибыли, для определения фактической себестоимости и дохода от реализации единицы готовой про­дукции конкретного наименования.

*Система учета стандартных затрат* включает: разработку стандартов на затраты по приобретению и использованию ма­териалов, основных фондов, на затраты труда, накладных рас­ходов; составление калькуляций себестоимости по норматив­ным затратам и учет фактических затрат с выделением откло­нений от нормативов и смет.

В мировой практике такая система называется *«стандарт-кост».* Она ориентирована на оперативность контроля за ходом формирования себестоимости и при возникшей необходимости регулирование ее процесса.

*Полнота включения затрат в себестоимость* - один из при­знаков классификации систем учета, применяемый в практике. Существует система учета полных затрат и система учета час­тичных затрат — две системы, отвечающие в управленческом учете различным целям.

*Система учета полных затрат* представлена традиционным учетом затрат на производство и калькулированием себестои­мости. Основной группировкой затрат является их деление на прямые (относимые прямо на объект калькулирования) и косвенные (распределяемые между объектами калькули­рования пропорционально какой-либо базе).

Под *системой частичных затрат* понимается подход, когда производится подбор отдельных элементов затрат, которые но­сят прямой характер и включаются в себестоимость отдельных видов продукции. Затраты при этой системе зависят от объемов производства и потому их называют переменными. Калькуля­ция ограниченных затрат включает только производственные расходы, связанные с выпуском калькулируемого продукта.

Часть затрат, которые носят косвенный характер, имеет от­ношение ко всей продукции. Такого рода затраты возмещаются из общей суммы выручки. В зарубежной практике этот вариант учета называется "*директ-костинг".*

Управленческий учет характеризуется:

- *отсутствием стандартизации* – способы и формы ведения управленческого учета не ограничены нормативным регулированием; формы представления отчетных данных могут быть любыми; применяемые термины могут использоваться в различных смыслах, удобных для внутренних целей;

*- конфиденциальностью –* информация управленческого учета предназначена исключительно для внутреннего потребления;

*- плановым характером -*  управленческий учет призван давать прогнозы по различным аспектам деятельности организации (объему реализации, эксплуатационным расходам, расходам на персонал и пр.);

- *измерением показателей* как в денежном, так и в натурально-вещественном выражении, например, измерение количества производственных запасов в штуках, погонных метрах, тоннах и т.п. Подобное измерение применяется и в аналитическом учете;

- *актуальностью* предоставленной информации (за счет использования приблизительных оценок, неполного набора данных). Оперативная отчетность составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени – сутки, пятидневку, декаду и пр. Эти данные используются для оперативного контроля и управления процессами производства и реализации продукции;

* *индивидуальной периодичностью* отчетов;
* *расширенным составом объектов учета –* в качестве объектов могут выступать отдельные изделия, виды деятельности, центры ответственности.

В управленческом учете формируется внутренняя информация о деятельности организации для конкретных нужд управления (совершенствование производства, снижение затрат и т.п.). Данные управленческого учета составляют коммерческую тайну и не подлежат оглашению. Это, в первую очередь, информация о затратах на производство по конкретным подразделениям, видам производимой продукции, статьям затрат, центрам ответственности и т.п. Понятие управленческого учета значительно шире производственного учета, в него помимо чисто бухгалтерского учета затрат на производство входит и оперативный учет, элементы анализа, планирования, прогнозирования и др.

Необходимо различать функции управления и функции управленческого учета.

#### Функции управления обычно состоят из: планирования, контроля, оценки, непосредственно организационной работы, внутренних информационных связей и стимулирования.

Процесс *планирования* включает: постановку цели, формулировку задач, изыскание путей решения задач для достижения поставленной цели, выбор вариантов альтернативных действий.

На этой стадии руководитель должен иметь информацию о смете и предполагаемых источниках ее исполнения. Хорошо составленные планы бывают настолько гибкими, что позволяют руководителю их изменять при определенных производственных ситуациях.

*Контроль –* проверка осуществления планов со стороны руководителя, менеджеров.

Любое управленческое решение основывается на *оценке деятельности,* где управленческое планирование и система контроля полностью взаимодействуют.

На этой стадии управления руководитель имеет информацию в виде отчетов исполнителей, в которых собрано количественное измерение фактического состояния объекта. Часто в отчете сравниваются фактические и бюджетные данные, выявляются отклонения. Это позволяет руководителю концентрировать внимание на негативных процессах и выявлять проблемы, требующие решения в будущем, например, пересмотр обязательств по поставке продукции некоторым покупателям.

*Оценка –* понимается как заключительный процесс анализа всей системы принятия решений. В этом случае определяется, была ли достигнута поставленная цель (обратная связь), и выясняются причины отклонений: недостатки планирования; неоптимальный набор действий, который привел к увеличению количества оперативных решений; несоответствие системы контроля требованиям управления; выбор неверной цели.

*Операционная работа* – состоит в создании организационной структуры предприятия, предназначенной для практической реализации поставленных целей – отделов, бюро, групп, подразделений и т.п.; распределении обязанностей между исполнителями; координации действий исполнителей на основе внутренних информационных связей, объединяющих разные уровни управления.

*Стимулирование –* это средство мотивации участников производственного процесса, побуждающее уяснить цели и задачи предприятия и принимать решения, соответствующие этим целям. В этом качестве выступают сметы и исполнительские отчеты об их выполнении.

Сметы содержат сбалансированные плановые показатели и ориентируют менеджеров на выполнение конечной цели предприятия.

*Внутренняя информационная связь –* это обмен информацией и отчетностью. Она позволяет скоординировать действия различных структурных подразделений для выполнения конечной цели; конкретизирует задачи каждого подразделения на предстоящий бюджетный период; определяет условия, в которых будет действовать каждый руководитель подразделения, и требования (потребности и ограничения) к нему смежных производственных подразделений. Исполнительные отчеты предоставляют любому менеджеру данные для анализа и оценки своих действий, разработки мероприятий по устранению действий, которые привели к снижению эффективности.

Функции управления и информация, обеспечивающая их действенность, позволяют стимулировать функции управленческого учета. Ими являются:

* обеспечение информацией руководителей всех уровней управления, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений;
* формирование информации, которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и различными структурными подразделениями одного уровня;
* оперативный контроль и оценка деятельности внутренних подразделений и предприятия в достижении цели;
* перспективное планирование и координация развития предприятия в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.

Таким образом, в условиях рыночной экономики ведение управленческого учета представляет собой объективную необходимость. Поскольку каждая коммерческая организация самостоятельно выбирает направления развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, политику сбыта продукции социальную и инвестиционную политику и т.п., то возникает потребность по всем этим параметрам накапливать информацию, получать необходимые учетные данные. Ведение управленческого учета является одним из основных условий, позволяющих руководству организации принимать правильные управленческие решения. В этом заключается одна из важнейших целей управленческого учета.

Поскольку под управленческим учетом понимается система сбора, обработки и предоставления учетной информации для нужд управления, то, естественно, целью управленческого учета является создание и поддержание информационной системы организации. Это вместе с тем является важнейшей предпосылкой функционирования управленческого учета. Другой предпосылкой является разработка необходимой системы показателей управленческого учета и внутренних форм отчетности.

Использование системы управленческого учета способствует совершенствованию всего процесса управления предприятием, создает реальные возможности для его оптимизации. При внедрении системы управленческого учета необходимо решить следующие задачи: определение целей, которые при этом должны решаться, подготовка и принятие управленческих решений; установление уровня ответственности отдельных работников; текущий и последующий контроль за исполнением решений; учет полученных результатов; анализ отклонений; совершенствование текущего и последующего контроля. Решение всех этих задач обеспечивает наиболее оптимальную систему принятия и реализации соответствующих управленческих решений.

При постановке системы управленческого учета, как правило, решаются следующие важнейшие задачи:

* формирование полной себестоимости и на ее основе определение прибыли – обеспечивает ведение рационального учета и контроль за уровнем затрат;
* формирование сокращенной себестоимости, на основе которой исчисляется маржинальный доход, - в большей степени создает условия для подготовки управленческих решений благодаря возможностям показателя маржинального дохода (определение наиболее эффективной отрасли производства внутри организации, оставление оптимальной производственной программы, проведение анализа безубыточности и др.)

Следовательно, основная задача управленческого учета – подготовка необходимой информации для принятия управленческих решений по совершенствованию процесса производства и тем самым оптимизация самого процесса управления.

##### **2.2. Система «директ-костинг» как важнейшая характеристика управленческого учета**

Под другим вариантом учета затрат на производство и калькули­рования себестоимости продукции понимается подход, когда в разре­зе объектов калькулирования планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Эта себестоимость может включать в себя только прямые затраты, только переменные, т. е. зависящие от изменения объемов производства. 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 калькуляцион­ные, а возмещаются общей суммой из выручки (или валовой прибы­ли). В этом состоит основная отличительная особенность системы уче­та неполной себестоимости (Direct-Costing-System — англ., амер. — система «директ-костинг» (система учета прямых затрат), Deckungs-beitragsrechnung, или Grenzkostenrechnung, — нем. — система учета сумм покрытия, или система учета граничных (предельных) затрат).

Непростые рыночные процессы, определяющие усложнение ори­ентации отдельного товаропроизводителя, влияющие на колебания объемов производства и реализации продукции, с одной стороны, а также на увеличение доли постоянных затрат в их общем объеме, с другой стороны, существенно сказываются на поведении себестоимо­сти изделий, а значит, и на 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 всегда должны иметь под рукой оперативную информа­цию о том, во что же в действительности обходится предприятию производство того или иного вида продукции, оказание услуг, осу­ществление того или иного вида деятельности независимо от того, каков на сегодняшний день размер оклада у директора или главного бухгалтера, каковы затраты на содержание офисов или другие по­добные управленческие расходы. Поэтому сегодня в теории и прак­тике управления себестоимостью и прибылью на Западе декларирует­ся и применяется следующий принцип оценки точности калькуляции:

 - 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 оказанием услуг.

Важно, что применяя систему «директ-костинг» (систему учета сумм покрытия или маржинального дохода), можно оперативно изу­чать взаимосвязи и зависимости между объемом производства и за­тратами (себестоимостью, выручкой, прибылью, маржинальным до­ходом). Эту взаимосвязь можно изучать и графически, и аналитиче­ски. Строится так называемый график *точки критического объема производства* (К), т. е. такого его объема, при котором выручка от реализации продукции равна ее полной себестоимости. Формула ее расчета имеет вид:

К=Зпост / МД изд.

где Зпост — величина условно-постоянных затрат в составе текущих издержек производства отчетного периода; МД изд. — величина маржинального дохода на единицу продукции (разница между ценой реализации изделия и его себестоимостью, исчисленной по условно-переменным расходам).

Для обеспечения этих аналитических расчетов необходимо вести раздельный учет переменных и постоянных расходов с подсчетом маржинального дохода по каждому виду продукции.

Система «директ-костинг» заостряет внимание руководства пред­приятия на изменении маржинального дохода (суммы покрытия) по предприятию в целом и по различным изделиям. Она позволяет учи­тывать изделия с высокой 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 их себестоимость.

За счет сокращения статей себестоимости упрощаются ее норми­рование, учет, контроль и, к тому же, улучшаются 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 заключается в том, что на основе информации, получаемой с ее помощью, 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

В настоящее время на Западе популярны подходы к ценообразова­нию, при которых прежде всего учитываются факторы, относящиеся к спросу, а не к предложению, т. е. оценка того, сколько покупатель мо­жет и хочет заплатить за предлагаемый ему 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 необходимо 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» связана также 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, производство ком­плектующих внутри предприятия или закупка их на стороне, опреде­ление оптимального размера партии или серии деталей (продуктов), выбор и замена оборудования и др.

**2.3. Организация управленческого учета на предприятии.**

Как отмечалось ранее, управление хозяйственной деятельностью является сложным и комплексным процессом. Система учета, отвечающая требованиям управления, также сложна и состоит из множества процедур. К тому же состав элементов системы управленческого учета может меняться в зависимости от целей управления. Между тем любая система учета, организованная на конкретном предприятии, отвечает общепринятым принципам.

К принципам управленческого учета относятся:

* непрерывность деятельности предприятия;
* использование единых для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения;
* оценка результатов деятельности подразделений предприятия;
* преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления;
* формирование показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями управления;
* применение бюджетного метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью;
* полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета;
* периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учетной политикой.

 Совокупность перечисленных принципов обеспечивает действенность системы управленческого учета.

Непрерывность деятельности предприятия выражается отсутствием намерений самоликвидироваться и сократить масштабы производства. То есть, предприятие будет развиваться в будущем. Этот принцип нацеливает бухгалтеров на создание информационного обслуживания решений долгосрочных проблем: анализ конкурентоспособности производства продукции, поставок сырья и материалов, изменения ассортимента и освоение новых продуктов, инвестиций и т.д.

Использование единых планово-учетных единиц измерения в планирования и учете производства обеспечивает между ними прямую и обратную связь.

Планово-учетные единицы раскрывают сущность систем оперативно -производственного планирования на разных его уровнях; с их помощью возникает реальная возможность для разработки методологии системы учета, основанной на тесной взаимосвязи показателей управленческого учета производства и бухгалтерского учета затрат, определения результатов хозяйствования отдельных структурных подразделений.

На разных уровнях оперативно-производственного планирования планово-учетные единицы или более укреплены, или, напротив, детализированы. В основе детализации заложен принцип перехода от более крупных единиц на уровне предприятия (изделие, производственный заказ, серия изделий и т.п.) к более мелким на уровне цеха, участка, бригады (деталь, операция, машинокомплект, узловой комплект и др.).

Следует отметить, что планово-учетные единицы управленческого учета производства и единицы измерения готовой продукции, сданной на склад, применяемые в бухгалтерском учете, идентичны. Через них прослеживается связь управленческого и финансового учета выполненных заказов. При этом возможна любая группировка данных в том или ином виде учета по объектам управления, будь то группировка по видам продукции, производственным заказам или структурным подразделениям. Кроме того, на уровне предприятия планово-учетные единицы совпадают с объектами калькулирования или являются их частью. На уровне структурных подразделений планово-учетные единицы могут быть использованы при выборе объектов учета затрат.

Оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятия – один из основополагающих принципов построения системы управленческого учета. При всем различии организационных форм на предприятии управленческий учет должен быть связан с оперативно - производственным и технико-экономическим планированием. В совокупности с системой планирования и контроля управленческий учет представляет собой механизм хозяйствования цеха, участка, бригады. Оценка результатов деятельности предусматривает определение тенденций и перспектив каждого подразделения в формировании прибыли предприятия от производства до реализации продукта.

Хозяйственный механизм предприятия должен быть приспособлен к нуждам оперативного управления подразделениями и внутри них.

В процессе сбора, обработки и транспортирования первичных данных проявляется принципа преемственности и многократного использования, что упрощает систему учета и делает ее эффективной (меньше затрат – больше значимости в решении поставленной менеджером перед бухгалтером – аналитиком цели).

При оперативном управлении информация управленческого учета подкрепляется и иногда дополняется бухгалтерскими данными. В свою очередь данные финансового учета детализируются, дополняются информацией, поступающей от управленческого учета. Иногда его называют *принципом комплексности.* Сущность принципа заключается в разовой фиксации данных в первичных документах или производственных расчетах и многократно их использования при всех видах управленческой деятельности без повторной фиксации, регистрации и расчетов.

Данный принцип позволяет создать на предприятии рациональную и экономическую систему учета сообразно его размерам и масштабам производственной деятельности. Его реализация означает, что из минимального количества данных получают максимально необходимое для управленческих решений количество информации. Тогда управленческий учет выполняет свои функции.

Управленческий учет обладает способностью так формировать показатели внутренней отчетности по данным первичного учета, что они становятся *системой коммуникаций внутри предприятия.* На нулевом уровне возникает учетная информация в первичных документах, отчетах основных и вспомогательных цехов; на первом уровне группируется информация в сводных документах отдела снабжения, внешней кооперации, производственных подразделений, сбытового и финансового отдела, бухгалтерии, складского хозяйства; на последующих уровнях производится объединение и формирование отчетной сводной документации в функциональных отделах заводоуправления (главного конструктора, главного технолога, главного механика, отдела кадров, производственного и т.п.).

На самом верхнем уровне управления происходит обобщение информации, поступившей из структурных подразделений, и преобразование ее в результирующую отчетную документацию отделам - производственно-диспетчерским, планово-экономическим и бухгалтерией. Содержание отчетов зависит от их целевого назначения или должности руководителя, для которого они предназначены. Бухгалтеры – аналитики составляют: отчеты по анализу себестоимости в целях определения себестоимости продукции; сметы для планирования будущих расходов; текущие оперативные отчеты производственных подразделений для оценки результатов работы; отчеты о затратах на производство для принятия оперативных решений; а также проводят анализ смет капитальных вложений для долгосрочного планирования или прогнозирования.

Принцип *полноты и аналитичности* информации заключается в том, что показатели, содержащиеся в отчетах, должны быть представлены в удобном для анализа виде, не требовать дополнительной аналитичной обработки, не предусматривать обратных (от низших до высших уровней управления) процедур. Нарушение этого принципа приводит к удорожанию системы и потере оперативности управления.

*Принцип периодичности* отражает производственный и коммерческий циклы предприятия. Информация для руководителей необходима тогда, когда это целесообразно – ни раньше, ни позже. Сокращение времени можно значительно уменьшить точность информации, подготовленной управленческим учетом. Как правило, аппарат управления устанавливает график сбора первичных данных, их обработки и группировки в итоговой информации.

Особую значимость представляет *принцип бюджетного (сметного) метода управления* затратами, финансами, коммерческой деятельности. Он используется на крупных предприятиях как инструмент планирования, контроля и регулирования. Бюджетный цикл состоит из процедур планирования всех сфер деятельности, подразделений; суммирования проектных решений всего коллектива; расчета проекта бюджета; расчетов вариантов плана и внесения коррективов; окончательного планирования и учета изменяющихся условий и отклонений от запланированного.

Сметами (бюджетом) охватывают производство, реализацию, распределение и финансирование. В сметах находят отражение затраты на производство всего предприятия и его подразделений, доходы от видов деятельности, подразделений, предприятий в целом, прибыль.

Место и роль управленческого учета в системе управления предприятием можно проследить на примере работы ОАО завод «Старорусприбор». Первоначально деятельность этого предприятия, не отличалась особой эффективностью: поступления от реализации продукции едва покрывали затраты. Предприятие оказалось на грани закрытия, так как инвесторы не хотели более вкладывать свои капитаны в развитие данного предприятия. А средства эти были значительными: производство развивалось практически заново на базе новых автоматических линий, закупленных за рубежом. В связи с ветхостью инженерных сетей, их также пришлось модернизировать и реконструировать, что потребовало дополнительных расходов.

Все затраты на производство обуви, включая как прямые, так и косвенные, вошли в состав цены выпускаемого продукта. Изготовленная продукция оказалась чрезвычайно дорогой. В таких ценах Запад ее не принял. Российский же покупатель хотел ее приобрести, но в силу ограниченной платежеспособности не мог покупать в количестве, необходимом для развития предприятия.

Исправить сложившуюся ситуацию удалось с помощью управленческого учета. Была собрана информация о затратах на производство отдельных видов продукции по всей технологической цепочке, по всем структурным подразделениям, службам и отделам предприятия.

В ходе анализа собранной информации выявились слабые стороны внутрифирменной системы управления и ее менеджмента. Была сокращена и усилена служба управления производством, пересмотрен порядок составления сметы расходов и плановых калькуляций. Новая команда менеджеров заменила ранее действующую затратную методику ценообразования.

Суть затратного метода ценообразования состоит в том, что основная часть цены (себестоимость единицы продукции + прибыль) – калькуляция рассчитывается по фактическим (с небольшой корректировкой) затратам, которые, как известно, включают в себя как положительные, так и отрицательные ситуации при расчете отдельных ее статей. Например, величина затрат на основные материалы (металл и др.) зависит от метода их обработки (ручной, компьютерный) или вспомогательные материалы можно посчитать по факту, либо по экономически обоснованным нормативам и т.п. Затратный метод ценообразования был заменен на изготовляемую продукцию. При этом методе проводится сбор информации, учитывающей спрос (а не предложение) на конкретный вид продукции. Более того, проводится оценка того, сколько покупатель может и захочет заплатить за предлагаемый ему товар. После этого предприятие проанализировало все свои затраты и постаралось их минимизировать. То есть была установлена *цена равновесная,* учитывающая интересы покупателя и изготовителя.

Одновременно, была решена управленческая задача по оптимизации ассортимента выпускаемой продукции, и ежеквартально проводится оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятия. ОАО завод «Старорусприбор» по сей день работает эффективно.

Плановая калькуляция – расчет себестоимости единицы изделия (работ, услуг) составленный по отдельным статьям расходов, исходя из норм использования оборудования, расхода материалов, топлива, энергии и расходах по управлению и обслуживанию производства.

Калькуляции по изделиям составляются на год и по кварталам. Если условиями производства вызывается значительное изменение плановой себестоимости отдельных изделий в течении квартала, плановые калькуляции могут составляется на каждый месяц.

Основанием для составления плановых калькуляций являются технически обоснованные нормы расхода материальных и трудовых затрат, стандарты и технические условия, установленные для этой продукции.

Плановые калькуляции составляются на все виды продукции, включенные в план. На важнейшие виды изделий составляются развернутые плановые калькуляции с расшифровкой материальных затрат и заработной платы производственных рабочих.

Калькуляционная единица продукции в приборостроении должна соответствовать натуральному измерению, принятому для данного изделия в стандартах, технических условиях и в плане производства.

Калькуляционными единицами отдельных видов продукции в приборостроении являются:

Одна штука - для металлорежущих станков , машин, аппаратуры и т.д.

Комплект – для оборудования систем автоматизации, устройств телемеханики, дозаторов и прочих установок.

1т. Годного литья – для литья всех типов.

При составлении плановых калькуляций на отдельные изделия величина затрат по отдельным статьям калькуляции принимается на основании проведенных расчетов.

Рассмотрим формирование калькуляции на изготовление прибора Кран шаровой ИУСЮ 491816. ( табл**.**2.)

**Калькуляция на изготовление кранов шаровых ИУСЮ 491816**

Таблица 2.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| №п/п | Статьи затрат | Плановая себестоимость на единицу |
| 1 | Сырье и материалы | 69.76 |
| 2 | Покупные изделия и полуфабрикаты | 2.32 |
| 3 | Заработная плата | 58.56 |
| 4 | Отчисления на социальное страхование | 15,22 |
| 5 | Общепроизводственные расходы | 358.27 |
| 6 | Общезаводские расходы | 117.76 |
| 7 | Итого заводская себестоимость | 621,89 |
| 8 | Внепроизводственные расходы | 5.03 |
| 9 | Полная себестоимость | 626,92 |
| 10 | Накопления | 156,73 |
| 11 | Цена без НДС | 783,65 |
| 12 | НДС 18% | 141,05 |
| 13 | Итого с НДС | 924,70 |

Калькуляционные статьи «Сырье и материалы», «Покупные изделия и полуфабрикаты» формируется исходя из норм расхода, которые устанавливаются следующим образом:

отдел главного конструктор разрабатывает чертеж, документацию о применяемости деталей в узлах и изделии и спецификации на комплектующие изделия

отдел главного технолога разрабатывает сводную технологическую ведомость (СВТ) на изделие, в которой указывается назначение по чертежу, наименование детали, узла, комплектации их количество, масса. Наименование, марка, профиль, ГОСТ, размеры заготовки, количество деталей из заготовки. Маршрут по цехам, оснастка.

Бюро нормирования на основании СВТ рассчитывает нормы расхода материалов на данное изделие.

Отдел материально-технического снабжения составляет номенклатуру цен на материалы, комплектующие изделия.

Плановый отдел составляет расшифровку материальных затрат к калькуляции себестоимости для расчета цены на кран шаровой. Транспортно-заготовительные расходы рассчитываются в процентном отношении к стоимости сырья и материала. Размер процента ТЗР берется фактический по данным бухгалтерии.

 В нашем примере плановая себестоимость материалов на единицу продукции составляет 69 руб.76 коп., комплектация- 2руб.32коп.

Статья «Заработная плата» формируется отделом организации труда и заработной платы, который составляет ведомость трудоемкости и расценок по операциям и разрядам работ в разрезе цехов на изготовление, обработку и сборку деталей и изделий. Основой расчета трудоемкости служат нормативы затрат времени на изготовление продукции в нормо-часах в разрезе цехов, а укрупнено – видов и разрядов работ. (приложение №3)К заработной плате прибавляется дополнительная зарплата в размере 20 % и доплата в виде премии в размере 40%.

 И составляет 36руб.60коп \* 60% = 58 руб.56коп.

Статья «Отчисления на социальное страхование» складывается из ЕСН в размере 26,0% и отчислений от несчастных случаев в размере 1,5%. Таким образом отчисления на социальное страхование составляет 27,5% от размера статьи «Заработная плата».

58 руб.56 коп. \* 26% = 15 руб.22 коп.

Статья «Общепроизводственные расходы» составляет 611,8% от размера статьи «Заработная плата». Формируется он исходя из фактического процента цеховых расходов с учетом процента инфляции.

58 руб.56 коп. \* 611,8% = 358руб.27коп.

Статья «Общезаводские расходы» составляет 201,1% от заработной платы. Формируется аналогично статье «Цеховые расходы».

58руб.56коп. \* 201,1% = 117руб.76коп.

Итого заводская себестоимость составляет: 621руб.89коп.

Статья «Внепроизводственные расходы» включают в себя расходы на продажу и составляют 0,8% от заводской себестоимости.

628руб.39коп. \* 0,8% = 5руб.03коп.

Итого полная себестоимость 621руб.89коп. + 5руб.03коп. = 626руб. 92коп.

Накопления 25% 626руб.92коп + 156руб.73коп. = 783руб.65 коп.

НДС 18% = 141руб.05коп.

Итого плановая стоимость крана шарового: 924руб.70коп.

Плановая себестоимость выпуска товарной продукции по каждому виду изделий определяется как произведение плановой себестоимости единицы изделия на количество этих изделий**.**

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Общепроизводственные расходы включают в себя расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования и расходы по обслуживанию, организации и управлению структурным подразделением (цехом, участком и т.д.).

Общепроизводственные расходы подразделяются на статьи. Общепроизводственные расходы учитываются на счете 25. Для аналитического учета общепроизводственных расходов используют ведомость №12. В данной ведомости собираются затраты по статьям и элементам затрат. Также ведомость №12 ведется по каждому цеху. Ведомость заполняется на основании первичных документов (требований, накладных) и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств и листков-расшифровок по прочим денежным расходам, отраженным в журналах-ордерах.

Распределение общепроизводственных расходов осуществляется следующим образом: расходы, собранные на счете 25 «Общепроизводственные расходы» по котельной и инструментальному цеху распределяются на счет 23 «Вспомогательное производство». Затем себестоимость 23 счета списывается на счет 25 пропорционально объему выпущенной продукции. По окончании месяца общепроизводственные расходы списывают на счет 20 «Основное производство» и распределяются на незавершенное производство пропорционально основной заработной плате. Общехозяйственные расходы можно сгруппировать в четыре раздела: расходы на управление организацией; общехозяйственные расходы; сборы и отчисления; общезаводские непроизводительные расходы.

Общехозяйственные расходы также подразделяются на статьи. Общехозяйственные расходы учитываются на счете 26. Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в ведомости № 15 по статьям расхода и элементам затрат. В конце месяца общехозяйственные расходы списываются на финансовый результат (счет 90/2 «Себестоимость продаж»)

**Глава 3. Совершенствование управленческого бухгалтерского учета**

Независимо от форм собственности все предприятия составляют баланс и отчитываются в налоговой инспекции. Предприятия самостоятельно решают свои проблемы и ведут хозяйственную деятельность. Но, самостоятельность требует точного и научного обоснования решения множества практических проблем. Точное понимание действительности необходимо не только собственникам, но и будущим партнерам, банкам.
Достаточно точно проанализировать деятельность предприятия можно на основе данных бухгалтерского учета. Но официальные учетные документы не всегда дают полную информационную характеристику. Для принятия решений требуются дополнительные расчеты. На основании этих расчетов руководители принимают соответствующие управленческие решения, которые помогают выйти из критических ситуаций.
Совершенствованию предела нет.
Для субъектов малого предпринимательства разрабатывать и применять дорогостоящие системы анализа нет необходимости. Крупные фирмы, объединения, банки и т.д. разрабатывают свои системы анализа с применением компьютерной техники и соответствующих программ. Это серьезные аналитические разработки, являются коммерческой тайной. К ним имеет доступ ограниченный круг.
На предприятиях, где очень большой ассортимент выпускаемой продукции, в систему управленческого учета включают учет и анализ полной себестоимости и систему "директ-костинг", систему учета фактических затрат и систему "стандарт-костинг", интегрированная и автономная системы управленческого учета.
Наша традиционная система сбора и учета затрат при определении себестоимости решает достаточно полно поставленную задачу, но на предварительных этапах производства или выявления отклонений проводится расчет неполной себестоимости. Такая работа проводится по системе "директ-костинг". При данной системе расчета неполных затрат определяется операционная прибыль, так называемый маржинальный доход. Это необходимо для производств с длительным технологическим циклом. Поэтапный прием и сдача объемов требуют поэтапных расчетов и контроля.
Возможно применение и другого международного стандарта такого как "стандарт-костинг". Применение в планировании и списании в затраты расходов в соответствии с нормами. Анализ затрат в соответствии с нормами позволяет выявить отклонения и принять управленческое решение для устранения ошибок.
В настоящее время есть предложения о включении в рабочий План счетов предприятия счета управленческого бухгалтерского учета.

 **Заключение**

Себестоимость продукции это стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции - природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Финансово-хозяйственная деятельность предприятия невозможна без определения себестоимости выпущенной продукции.

В ходе проделанной работы изучен учет затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции ОАО завод «Старорусприбор» состав затрат, методы учета затрат, правильность отражения в учетных регистрах, правильность формирования себестоимости продукции, составление бухгалтерской, статистической и оперативной отчетности.

Детально изучены данные аналитического и синтетического учета, формирование годовой финансовой отчетности предприятия.

В ходе проделанной работы изучены:

- финансово-экономическая деятельность ОАО завод «Старорусприбор». Бухгалтерская отчетность достоверна, т.е. подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов ОАО завод «Старорусприбор» и финансовых результатов его деятельности.

- документальное оформление учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. На ОАО завод «Старорусприбор» документальное оформление учета затрат на производство ведется в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности.

- изучен процесс калькулирования себестоимости продукции .Расходы группируются по месту их возникновения, видам продукции и видам расходов. Для исчисления отдельных видов продукции расходы группируются и учитываются по статьям калькуляции. Плановые калькуляции составляются на все виды продукции включенные в план.

- изучен процесс учета затрат на производство продукции. Учет ведется с использованием счетов бухгалтерского учета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве». В процессе изучения учета затрат выявлены следующие недостатки: на предприятии расходы пошедшие на исправления брака не учитываются на счете 28 «Брак в производстве», а списываются сразу на счет 20 «Основное производство», что нарушает методологию учета потерь от брака. По счету 23 «Вспомогательное производство» затраты по капитальному ремонту оборудования накапливаются в течении года, а затем списываются на счет 20 «Основное производство»,что неверно. Эти затраты должны ежемесячно, на основании акта выполненных работ, закрываться на счет 25 «Общепроизводственные расходы».

- изучены особенности учета накладных расходов. Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управления им. Учет накладных расходов постатейный, распределяются пропорционально основной заработной плате. Особенности учета накладных расходов на ОАО завод «Старорусприбор» заключаются в том, что общехозяйственные расходы в конце месяца списываются на финансовый результат.

 Данный анализ поможет в управленческом учете и принятии решений в совершенствовании структуры производства и управления, снижении энерготехнических, материальных и финансовых затрат на производство и управление, приведении численности работающих в соответствие с реально осуществляемыми производственными задачами, повышении надежности и качества выпускаемой продукции.

В основу управленческого бухгалтерского учета входит сбор необходимой достоверной информации для дальнейшего применения в анализе хозяйственной деятельности организации с целью принятия кардинальных управленческих решений по дальнейшему совершенствованию деятельности предприятия.
На примере нашего предприятия можно отметить ряд серьезных недоработок в организации управленческого учета:

* Недостаточно организован учет оценки квалификации работников.
* Отсутствует система сбора причин потерь рабочего времени по простоям, болезням, другим причинам. Важно разработать сбор информации по участию специалистов в творческих разработках. Такие примеры можно у японских фирм.
* Отсутствует система сбора по накоплению данных о работе с покупателями, особенно в сборе информации о платежеспособности и надежности потенциального партнера.
* Учетные данные по формированию себестоимости необходимо расширить и проводить по статьям в разрезе изделий и по сменам, т.е. определив, дополнительно функциональные центры затрат.
* Сбор учетной информации по формированию прибыли должен распределяться по конкретному изделию, покупателю, рассчитывать прибыль или убыток по нарушению сроков поставки материальных ценностей.
* Необходимо организовать и систематизировать данные рынка по реализации уже выпускаемой продукции, и предлагать на базе действующих мощностей разработку и внедрение новых инструментов, приборов, комплектующих.

**Список литературы**

1. Налоговый кодекс РФ. Часть I и II.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденное Приказом Минфина России от 09.12.98 г. № 60н.
5. Бакаев А.С., Безруких П.С., Врублевский Н.Д. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.

6. Васин Ф.П. Управленческий учет: учебное пособие. – М., 1997. – 350с.
7. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Омега – Л, 2004.
8. Гарифуллин К.М., Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие. – Казань; Изд-во КФЭИ, 2002
9. Головизнина А. Т., Архипова О.И. Бухгалтерский управленческий учет:Учеб. пособие.- М: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2003
10. Гущина И.Э., Балакирева Н.М. Управленческий учет: основы теории и практики: Учебное пособие. – М.: 2004
11. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. – М.: Аудит, 2001

12. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. – М.: Юристъ, 20032

13. Каверина О.Д. Управленческий учет. - М.: Финансы, 2004
14. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов. – М.: Инфра-М, 2004.

15. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. – 4-е изд., М.: Издательско – торговая корпорация «Дашков и К0 , 2005.
16. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. – М.: ИТК «Дашков и К0», 2005.

17. Козлова Е. П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. – М.: Финансы и статистика. 2002.
18. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. - М., 2004 . - 584с.
19. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета.: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2002.
20. Котляров С.А. Управление затратами. — Спб.: Питер, 2001.
21. Кукукина И.Г. Управленческий учет: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2004.
22. Макарьева В.И. Учет прямых и косвенных расходов в организациях торговли // Налоговый вестник. – 2003. - № 9

23. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности. – М.: Дело и Сервис, 2002. 24. Мишин Ю.А. Система управленческого учета на современном предприятии // Менеджмент в России и за рубежом. - №3, 2001
25. Молвинский А. Как разработать и внедрить систему управленческого учета на предприятии // Финансовый директор. – 2003. - № 5
26. Николаева О., Шишкова Т. Управленческий учет. – М.: УРСС, 2004.

27. Николаева С.А. Учет затрат в условиях рынка. - М.: Аналитика-Пресс, 2002.

28. Палий В. Ф. Организация управленческого учета.- М.: Бератор-Пресс, 2003.

29. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1999. 30. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Цели и задачи управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2000.

31. Пошерстник Е.Б., Пошерстник Н.В. Состав и учет затрат в современных условиях. Москва – Санкт-Петербург. Издательский Торговый Дом «Герда», 2000.
32. Управление затратами на предприятии: Учебник / под общ. редак. Г.А. Краюхина. – СПб.: «Издательский дом «Бизнесс-пресса», 2000.

33. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А.Д.Шеремета. – 2-е изд., испр. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001
34. Шевченко И.Г. Управленческий учет. - М: Школа Интел-Синтез, 2001.