## Оглавление

Глава 1. Введение в управленческий учет 3

1.1 Концепция управленческого учета 3

1.2 Сущность управленческого учета 6

1.3 Функции учета в системе управления хозяйствующим субъектом 13

Глава 2. Анализ производственных затрат для оценки себестоимости продукции и определении прибыли 22

2.1 Учет материалов 22

2.1.1 Оценка материалов при поступлении 22

2.1.2 Определение стоимости отпускаемых материалов 27

2.1.3 Определение оптимального размера заказываемой партии 31

2.2 Учет накладных расходов 36

Глава 3. Методы калькулирования затрат в управленческом учете 43

3.1 Классификация затрат 43

3.2 Позаказный метод учета затрат 54

3.3 Попроцессный метод учета затрат 62

3.4 Учет затрат комплексного производства 71

3.5 Планирование и бюджетирование затрат 79

3.7 Система "директ-костинг" 98

Глава 4. Управленческий учет в системе управления хозяйствующего субъекта 108

4.1 Учет затрат и доходов по центрам ответственности 108

4.2 Анализ "затраты объем прибыль" 113

4.3 Формирование внутренней управленческой отчетности 125

Глава 5. Принятие управленческих решений 131

5.1. Анализ соотношения прибыли, затрат и объема продаж 131

5.2. Принятие управленческих решений в вопросах о ценообразовании и ассортименте выпускаемой продукции 134

5.3. Маржинальный подход с учетом лимитирующего фактора 137

5.4 Эффект структурных сдвигов 139

## Глава 1. Введение в управленческий учет

## 1.1 Концепция управленческого учета

Одна из важнейших задач руководителя любой организации - с максимальной отдачей использовать имеющиеся в его распоряжении ресурсы. Для этого необходима информация о наличии таких ресурсов. Стандартный бухгалтерский учет такой информации не дает. Поэтому в середине XX в. развитие рыночной экономики в индустриально-развитых странах выявило необходимость дополнения бухгалтерского (финансового) учета управленческим учетом. Таким образом, единая система бухгалтерского учета стала включать финансовый и управленческий учет.

Выделяют два подхода к пониманию сущности термина "управленческий учет".

Первый связан с "management accounting", второй - с европейским "контроллинг" (Германия).

В соответствии с первым термином основной задачей любой учетной деятельности является обеспечение управленческого персонала хозяйствующего субъекта своевременной и полной информацией для принятия управленческих решений. Это означает, что деятельность по учету неразрывно связана с управлением организацией в целом и отдельными его частями. Поэтому термин "management accounting" может быть переведен как организация учета исходя из потребностей управления. При таком подходе управленческий учет - не только система сбора и анализа информации о затратах организации, но и система бюджетирования, система оценки деятельности подразделений. В целом, это в большей степени управленческие, чем бухгалтерские технологии.

В соответствии со вторым понятием, управленческий учет рассматривается как система сбора и интерпретации информации о затратах, издержках и себестоимости продукции, т.е. это расширенная система организации учета для целей контроля за деятельностью организации.

В узком смысле под управленческим учетом можно понимать учет и контроль затрат и доходов, связанных с деятельностью организации.

В российской практике чаще управленческий учет рассматривается в широком смысле (в соответствии с термином "management accounting") как система, которая в рамках одной организации обеспечивает управленческий персонал информацией, используемой для планирования, управления и контроля за деятельностью организации.

Предметом управленческого учета является производственная деятельность организации в целом и его отдельных структурных подразделений (центров ответственности).

Объектами управленческого учета являются затраты организации и ее отдельных структурных подразделений - центров ответственности; результаты хозяйственной деятельности всей организации и центров ответственности; внутреннее ценообразование; бюджетирование и внутренняя отчетность.

Различные сочетания экономических, юридических, организационных и технико-технологических факторов определяют разнообразие форм организации управленческого учета (рис.1.1).

Рис.1.1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Подсистема управленческого учёта |  |
| Признаки классификации подсистем управленческого учёта |  |
|  |  |  |  | Виды подсистем управленческого учёта |
|  |  |  | Интегрированная(монистическая)  |
|  |
|  | Форма связи управленческой и финансовой бухгалтерии |  |
|  |  |
|  |  | Автономная |
|  |
|  |  |  |  |
|  |  |  | Учёт прошлых (фактических) затрат |
|  |
|  | Оперативность учёта затрат |  |
|  |  |
|  |  | Нормативный метод (стандарт-кост)  |
|  |
|  |  |  |  |
|  |  |  | Учёт полной себестоимости |
|  |
|  | Полнота учитываемых затрат |  |
|  |  |
|  |  |  | Учёт сокращённой себестоимости (директ-костинг)  |
|  |

В практике управленческого учета на Западе существуют два варианта связи управленческой и финансовой бухгалтерии. Эта связь осуществляется при помощи контрольных счетов, какими являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии. При наличии прямой корреспонденции счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами имеет место интегрированная (монистическая) подсистема учета в организации. Если подсистема управленческого учета автономная, замкнутая, используются парные контрольные счета одного и того же наименования, т.е. отраженные, зеркальные счета, или счета-экраны.

## 1.2 Сущность управленческого учета

Управление представляет собой процесс координации и регулирования деятельности для достижения поставленной цели. Эффективность управления хозяйственной деятельностью и формированием финансовых результатов организации в значительной мере зависит от информационного обеспечения: любая служба и работник управления для выполнения своих функций нуждаются в информации. Необходимо создание системы гибкой, достоверной и оперативной экономической информации, способной целостно удовлетворять запросы органов управления хозяйствующим субъектом. В этих условиях возрастает роль и значение бухгалтерского учета как поставщика наиболее всеобъемлющей и достоверной информации о хозяйственной деятельности организации.

При этом бухгалтерский учет как источник информации включает в себя две важнейшие информационные системы: внешнюю - в виде финансового учета и внутреннюю - в виде управленческого учета. Основанием для их разграничения является различие решаемых ими задач. Финансовый учет формирует информацию, необходимую для составления финансовой отчетности: данные о доходах и расходах организации в поэлементном разрезе, о размерах дебиторской и кредиторской задолженности, величине финансовых инвестиций, состоянии источников финансирования и т.д. Ведение финансового учета строго регламентировано и обязательно для каждого хозяйствующего субъекта, осуществляющего деятельность, в то время как решение вопроса о создании и функционировании системы управленческого учета находится в ведении администрации конкретной организации. Управленческий учет ведут по правилам, установленным самой организацией, учитывающим специфику ее деятельности, особенности решения тех или иных управленческих задач. Он охватывает все значимые участки деятельности организации, объединяя в единую систему планирование, учет и анализ затрат по видам, местам формирования и объектам калькулирования, нормативный учет на базе полной и сокращенной себестоимости, методы ее калькулирования, планирование, учет и анализ инвестиций. Каждая из составных частей системы должна предусматривать методику аналитической оценки полученной информации с точки зрения возможностей использования для управленческих целей.

Можно сказать, что в условиях рыночной экономики происходит интеграция методов управления в единую систему управленческого учета.

Управленческий учет по своему содержанию и назначению ориентирован на будущее. В то же время это и учет обстоятельств, которые могут измениться в течение планируемого периода. Цель управления реализуется в ожидаемых результатах хозяйствования. С помощью данных учета необходимо эти результаты предвидеть и обеспечить их достижение. Данные управленческого учета позволяют выявить области наибольшего риска, узкие места в деятельности организации, малоэффективные или убыточные виды продукции и способы их реализации. Они используются для определения наиболее выгодного для данных условий ассортимента продукции, цен их продажи, пределов скидок при разных условиях сбыта и платежа, для оценки эффективности дополнительных затрат и рациональности капитальных вложений.

Различия между финансовым и управленческим учетами, сгруппированные по ряду признаков, помогают лучше понять сущность последнего.

1. Цель ведения учета.

Целью финансового учета являются составление и представление финансовой отчетности внешним пользователям. Путем составления финансовой отчетности администрация организации доказывает акционерам, потенциальным инвесторам и кредиторам обоснованность и целесообразность вложения капитала в данный хозяйствующий субъект.

Целью управленческого учета является обеспечение менеджеров организации информацией, необходимой для принятия эффективных управленческих решений. При этом к управленческому учету предъявляются требования, отличные от требований, предъявляемых к финансовому учету.

2. Обязательность ведения учета.

Ведение финансового учета обязательно для всех организаций. Обязанность вести бухгалтерский учет определена Федеральным Законом "О бухгалтерском учете". Правила и принципы, служащие для руководства финансовым учетом, методы и практика отчетности основаны на нормативных положениях и предписаниях, таких как "Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ" и Инструкция к Плану счетов бухгалтерского учета, и определяются стандартами учета, построенными на общепринятых принципах бухгалтерского учета в международном масштабе.

Управленческий учет не является обязательным для применения. Методика и организация управленческого учета не регламентируются законодательством. Решение о внедрении его в практику работы организации принимает руководство. При этом сбор и обработка информации считаются целесообразными, если ее ценность для управления выше затрат на получение соответствующих данных.

3. Пользователи информации.

Финансовый учет призван удовлетворять потребности внешних пользователей, т.е. заинтересованных сторон, находящихся за пределами организации. К ним относятся: акционеры, кредиторы, инвесторы, представители органов государственной власти и другие.

Управленческий учет направлен на удовлетворение информационных потребностей внутренних пользователей - руководства организации, при этом для каждого уровня управления объем и содержание информации могут быть различными.

4. Публичность информации.

Финансовая отчетность является открытой и /доступной для пользователей (публичной). Результаты финансового учета могут опубликовываться в средствах массовой информации.

Данные управленческого учета не подлежат разглашению и представляют коммерческую тайну организации. Причем соблюдение закрытости информации касается не только внешних пользователей, но и работников самого предприятия, не имеющих прямого отношения к решению данной проблемы.

5. Измерители учетной информации.

В финансовом учете используются главным образом стоимостные (денежные) измерители, они являются универсальными.

В управленческом учете наравне с денежными используются натуральные показатели: количество часов, сырья и материалов, сумма выручки и т.д. Кроме того, при необходимости возможно использование относительных показателей.

6. Масштабы информации.

Финансовый учет ведется в целом по организации, рассматривая ее как единый хозяйственный комплекс. Затраты и результаты деятельности, расчеты, резервы и целевые поступления учитываются в обобщенных по организации суммах, не подразделяясь по видам деятельности, структурным подразделениям и т.п.

Управленческий учет, помимо сводных показателей деятельности, предполагает группировку информации по секторам рынка, местам формирования затрат, центрам ответственности, причинам и виновникам отклонений, по заказам и изделиям и т.д.

7. Привязка ко времени.

Вся информация, отражаемая в финансовом учете, относится к уже свершившимся фактам, т.е. он ретроспективен и не включает прогнозные показатели.

Управленческий учет, в первую очередь, ориентирован на будущее. Важнейшей составной частью управленческого учета является планирование, которое хотя и использует информацию "исторического" характера, но обязательно включает расчет прогнозных величин. Если финансовый учет показывает "как это было", то управленческий учет - "как это должно быть".

8. Степень точности информации.

К информации, отражаемой в финансовом учете, предъявляется требование максимальной точности.

В управленческом учете возможны приблизительные оценки и ориентировочные показатели для целей оперативного представления информации. Можно говорить о том, что управленческий учет более неточен по сравнению с финансовым.

9. Сроки и периодичность представления информации.

В финансовом учете отчетность представляется по итогам за месяц, квартал, год. Сроки представления устанавливаются законодательно.

В управленческом учете не существует строгих временных рамок подачи информации. Вместе с тем, при необходимости информация может представляться с любой нужной частотой. Сроки представления информации в управленческом учете устанавливаются непосредственно управленческим аппаратом организации.

10. Принципы учета.

Финансовый учет базируется на таких принципах, как принцип двойной записи, принцип обособленности организации, целостности, непрерывности деятельности и других.

Управленческий учет основывается на принципах целесообразности, сопоставимости данных, оперативности предоставления информации. Что касается принципа двойной записи, то он может как использоваться, так и не использоваться в данном учете.

11. Ответственность за правильность ведения учета.

Законодательством предусмотрена ответственность за нарушение методологии финансового учета. В случае выявления фактов искажения информации, предоставленной в финансовой отчетности, организация может понести определенные санкции со стороны представителей органов государственной власти, акционеров, кредиторов и других.

Так как ведение управленческого учета не регламентировано законодательно, то ответственность за правильность его ведения также не предусмотрена. Другими словами, причиной привлечения к ответственности могут стать только сами управленческие решения, а не какие-либо данные учета.

В рамках системы управленческого учета должны определяться задачи планирования pi распределения ресурсов, а также доведения до сотрудников различных уровней стратегических планов организации. То есть, управленческий учет должен строиться таким образом, чтобы общие задачи, стоящие перед управленческой системой организации, распределялись между разными уровнями управления, где каждый менеджер несет свою долю ответственности за решение определенной части указанных задач. В то же время учетная система должна обеспечивать сопряженность и взаимосвязь различных информационных потоков как основу для взаимодействия всех функций управления. Наличие четко выработанных планов и графиков решения задач по времени позволяют изменять ход дел и определять, когда случаются отклонения от планируемого хода работ.

Можно выделить следующие основные требования к управленческому учету:

направленность на достижение поставленной цели предпринимательства;

обеспечение альтернативных вариантов решения постав ленной задачи;

участие в выборе оптимального варианта и в расчетах нормативных параметров его исполнения;

ориентация на выявление отклонений от заданных параметров исполнения;

интерпретация выявленных отклонений, их анализ и выработка корректирующих воздействий.

В качестве объектов управленческого учета выступают: с одной стороны - материальные, трудовые и финансовые ресурсы организации, с другой - непосредственно совокупность хозяйственных процессов и их результаты, составляющие финансово-хозяйственную деятельность организации.

Объекты управленческого учета находят свое отражение в информационной системе организации посредством определенных приемов и способов, которые вместе образуют метод управленческого учета.

К специфическим способам управленческого учета относят: планирование, нормирование, бюджетирование, анализ отклонений, систему контрольных счетов и некоторые другие.

Планирование - процесс принятия решений, в рамках которого анализируется информация о прошлой финансовой и производственной деятельности хозяйствующего субъекта, оцениваются потенциальные ресурсы и разрабатываются цели организации на перспективу, а также приоритетность решения задач для их достижения.

Нормирование - процесс научнообоснованного расчета оптимальных норм и нормативов, направленный на обеспечение эффективного использования всех видов ресурсов.

Бюджетирование - процесс разработки и составления бюджетов в соответствии с целями хозяйственной и финансовой деятельности организации.

Анализ отклонений фактических размеров затрат и полученных финансовых результатов от запланированных показателей производится на основе выявления причин, вызвавших эти отклонения.

Контрольные счета - итоговые счета, выступающие связующим звеном между финансовым и управленческим учетом. Записи на этих счетах производятся по итоговым суммам операций за отчетный период, систематизированным по определенному признаку в накопительной ведомости.

Тесты

1. Управленческий учет для организаций:

а) обязателен;

б) не обязателен;

в) не обязателен, но желателен.

2. Управленческий учет:

а) охватывает всю деятельность организации;

б) используется для измерения затрат и результатов деятельности;

в) включает все, что считается полезным для организации, в том числе бухгалтерский учет.

3. Управленческий учет представляет собой подсистему:

а) финансового учета;

б) оперативного учета;

в) бухгалтерского учета.

4. Основная цель управленческого учета состоит в предоставлении информации:

а) государственным органам;

б) внутренним пользователям;

в) внешним пользователям.

5. Управленческий учет:

а) носит оперативный характер;

б) ретроспективен;

в) в первую очередь направлен на будущее.

## 1.3 Функции учета в системе управления хозяйствующим субъектом

Введение управленческого учета в практику работы организации направлено, в первую очередь, на обеспечение менеджеров предприятия полной и достоверной информацией, необходимой для контроля за хозяйственной деятельностью и принятия решений по результатам этой деятельности. Если внешнюю финансовую отчетность составляют по всему хозяйствующему субъекту, и в ней находят отражение факты хозяйственной жизни, которые уже имели место, то управленческий учет включает в себя также информацию о деятельности отдельных подразделений организации, себестоимости реализации различных видов и групп товаров, уровнях прямых и косвенных расходов, затратах по видам, местам возникновения, а также в части переменных и постоянных затрат. В то же время управленческий учет является неотъемлемым атрибутом системы управления организацией в рыночной экономике. В целом, управленческий учет в отличие от финансового - учет не фактической величины имущества, затрат и доходов, состояния расчетов и обязательств, а учет факторов, обстоятельств и условий, влияющих на производственно-хозяйственную и финансовую деятельность организаций. Он призван дать информацию для принятия решений по управлению экономикой хозяйствующего субъекта и проверить эффективность выполнения принятых решений. Таким образом, управленческий учет выполняет задачи оперативного управления результатами финансово-хозяйственной деятельности и ликвидностью организации, тем самым обеспечивая само ее существование на рынке. В ходе процесса управления реализуется стратегия функционирования и развития организации, полученные результаты сверяются с заданными целями, отклонения анализируются, принимаются соответствующие решения по устранению недостатков.

Организация управленческого учета должна обеспечивать распределение общих задач, стоящих перед управленческим аппаратом хозяйствующего субъекта, между всеми уровнями управления таким образом, чтобы каждый менеджер нес свою долю ответственности за решение определенной части указанных задач. Одновременно учетная система должна обеспечивать сопряженность и взаимосвязь различных информационных потоков как основу для взаимодействия всех функций управления.

Можно выделить следующие основные функции управленческого учета в организации, работающей в условиях рыночной экономики:

формирование достоверной и оперативной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству организации путем составления внутренней управленческой отчетности;

стратегическое и тактическое планирование финансово-хозяйственной деятельности организации;

формирование целевых потоков информации, направленных на решение конкретных задач управления;

контроль за наличием и эффективностью использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов;

выявление, анализ отклонений от установленных норм, стандартов и смет и корректировка управляющих воздействий на ход производства и реализации продукции;

измерение и оценка результатов финансово-хозяйственной деятельности организации в целом и в разрезе структурных подразделений, выявление степени рентабельности отдельных видов продукции, секторов и сегментов рынка;

формирование информации, служащей средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и структурными подразделениями организации;

выявление резервов повышения эффективности деятельности хозяйствующего субъекта.

Кратко охарактеризуем приведенные функции.

Формирование достоверной и оперативной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству организации путем составления внутренней управленческой отчетности

Финансово-хозяйственная деятельность организации в рамках управленческого учета находит отражение в отчетности, формируемой по структурным подразделениям, центрам ответственности, видам или группам продукции, статьям бюджета.

Кроме того, составляется отчетность целостно по организации с обобщением результатов работы хозяйствующего субъекта за определенный отчетный период.

Конкретное содержание, формы и виды внутренней управленческой отчетности зависят от организационной структуры организации, видов производственных процессов, целевой направленности и других факторов. Так, в случае, если хозяйственная деятельность организации включает несколько направлений, в системе управленческого учета должны формироваться отчеты по каждому из них.

Стратегическое и тактическое планирование финансово-хозяйственной деятельности организации

Планирование может быть как долгосрочным (стратегическим), так и краткосрочным (тактическим).

Долгосрочное планирование рассматривает деятельность организации на период от 3-5 лет и более. В его рамках разрабатывается стратегия развития организации на перспективу: возможные объекты капиталовложений, увеличение производственных мощностей, завоевание рынков сбыта и т.д.

Управленческий учет предоставляет информацию для принятия решений на долгосрочную перспективу по таким вопросам, как: какие виды продукции более выгодны для производства и продажи, как строить ценовую политику, какова предполагаемая рентабельность капиталовложений в тот или иной объект (рациональность инвестиций) и другим.

Краткосрочное планирование (сроком до одного года) предполагает разработку бюджетов и смет в целом по организации, а также в разрезе его структурных подразделений с разбивкой по кварталам, месяцам, дням.

В рамках управленческого учета устанавливается процедура формирования бюджетов, координируется разработка краткосрочных планов всеми подразделениями организации.

Формирование целевых потоков информации, направленных на решение конкретных задач управления

Вся информация, необходимая для управления, должна быть систематизирована по определенным признакам. Помимо общих направлений сбора и интерпретации информации, в управленческом учете необходимо также формировать целевые потоки информации, собранной и систематизированной по конкретным управленческим решениям. Так, например, при выработке управленческого решения по производству того или иного продукта собирается информация о возможных затратах на производство и реализацию - полных и переменных, спросе на данный продукт на рынке, средних ценах на необходимые сырье и материалы, суммах покрытия на единицу изделия и т.д. При принятии решения об изготовлении полуфабрикатов для нужд собственного производства исследуется информация о ценах на Данные полуфабрикаты на рынке, полноте использования производственных мощностей на момент принятия решения, переменной себестоимости.

Контроль за наличием и эффективностью использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов

Менеджеры любой организации при выработке стратегии и политики управления руководствуются данными учета затрат, отражающего использование хозяйствующим субъектом всех видов ресурсов в процессе деятельности. В связи с этим затраты являются одним из основных объектов управленческого учета. Особое внимание системы управленческого учета направлено на отражение динамики поведения затрат различных ресурсов в зависимости от таких факторов, как увеличение или уменьшение объемов сбыта, изменение ассортимента продукции и других. Кроме того, большое внимание уделяется учету затрат по центрам ответственности.

В целях осуществления контроля за использованием всех видов ресурсов организации производится оперативный анализ деятельности каждого центра ответственности, на основе которого выделяются "узкие" места в производстве и реализации. Полученная информация предоставляется линейным менеджерам для принятия своевременных управленческих решений.

Выявление, анализ отклонений от установленных норм, стандартов и смет и корректировка управляющих воздействий на ход производства и реализации продукции

В управленческом учете большое внимание уделяется регистрации отклонений фактических показателей работы от плановых или нормативных. При этом используется метод факторного анализа, т.е. разделение всех возникших отклонений по причинам, вызвавшим их появление.

Планы организации не всегда являются строго заданным эталоном деятельности. При отклонении фактических результатов от намеченных они могут уточняться либо пересматриваться, если предварительный анализ показывает недостижимость каких-то показателей. Данный способ управления называется управлением по отклонениям. После уточнения показателей принимаются меры корректирующего действия по приведению фактических результатов в соответствие с запланированными. Таким образом обеспечивается динамичность и гибкость управленческого процесса.

Измерение и оценка результатов финансово-хозяйственной деятельности организации в целом и в разрезе структурных подразделений, выявление степени рентабельности отдельных видов продукции, секторов и сегментов рынка

Методы калькулирования себестоимости продукции и определения финансового результата зависят от вида и отраслевой принадлежности организации, технологии производства и других факторов. При этом известно, что финансовый результат деятельности организации складывается из различных составляющих: доходов от производства и реализации продукции, от сдачи имущества в аренду, от продажи неиспользуемых хозяйственных средств, процентов по вкладам в ценные бумаги других организаций. Так в случае, когда организация выпускает несколько видов продукции, положительный результат от производства и продажи одних продуктов может затушевываться убытком от других. Это же касается и деятельности подразделений организации. Так, неоправданные задержки в работе одного подразделения могут вызвать вынужденные простои в других. Исходя из этого важно, помимо измерения и оценки общих результатов по организации, формировать информацию отдельно по каждому направлению.

Формирование информации, служащей средством внутренней коммуникационной связи между уровнями Управления и структурными подразделениями организации

С помощью информации, формируемой в управленческом учете, а также разработки бюджетов и смет для разных уровней управления производится четкая координация действий менеджеров по систематизации задач, стоящих перед организацией, и достижение конечных целей предпринимательства. Другими словами, в рамках организованной иерархической управленческой лестницы осуществляется постоянный обмен информацией между всеми уровнями управления. Таким образом обеспечивается действие принципа линейного управления.

Выявление резервов повышения эффективности деятельности организации

Управленческий учет организации ориентирован, в первую очередь, на будущее. Его целью является формирование информации, которая позволила бы принимать управленческие решения, обеспечивающие не только получение высоких результатов в отчетном периоде, но и стабильное развитие организации в будущем. Таким образом, необходима разработка мероприятий по повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации как с точки зрения более рационального использования ресурсов, так и в части расширения рынков сбыта, освоения новых производств и т.д. Для информационного обеспечения и оценки эффекта от данных мероприятий в управленческом учете используется ряд методов. Так, широко используемый в управленческом учете анализ "затраты-объем-прибыль" дает возможность проследить взаимосвязь между такими характеристиками, как затраты, объем и прибыль, т.е. определить влияние, которое оказывают изменения в затратах, цене товара, объеме его производства и номенклатуре выпускаемых товаров на величину получаемой от реализации товаров прибыли, а также для оценки изменения одного из этих факторов или нескольких факторов вместе.

Тесты

1. Основной функцией бухгалтерского управленческого учета является:

а) формирование целевых потоков информации, направленных на решение конкретных задач управления;

б) учет затрат и составление точных калькуляций;

в) планирование прибыли и будущих капиталовложений.

2. Организация управленческого учета предполагает обязательное формирование информации:

а) по местам возникновения;

б) по видам деятельности;

в) по заказам и изделиям.

3. Группировка затрат по местам возникновения необходима:

а) для контроля затрат производства и сбыта;

б) для более точного вычисления себестоимости продукции;

в) для повышения ответственности менеджеров всех уровней за конечные результаты работы.

4. Действующий план счетов бухгалтерского учета:

а) позволяет использовать его в управленческом учете;

б) в управленческом учете неприменим;

в) применим в управленческом учете после детализации счетов 30-39.

5. Организация управленческого учета направлена на информационное обеспечение:

а) стратегического планирования;

б) тактического планирования;

в) только оперативной управленческой деятельности.

## Глава 2. Анализ производственных затрат для оценки себестоимости продукции и определении прибыли

## 2.1 Учет материалов

## 2.1.1 Оценка материалов при поступлении

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Фактическими затратами на приобретение материально-производственных запасов могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;

- таможенные пошлины и иные платежи;

- не возмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;

- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов, затраты по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, затраты на услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену на запасы, установленную договором, затраты по оплате процентов по кредитам и тому подобные затраты. В состав данных затрат организации могут также относить' и затраты по оплате процентов по заемным средствам, если они' связаны с приобретением запасов и произведены до даты оприходование материально-производственных запасов на складах организации, а также иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

Затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, включают в себя затраты организации по доработке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении силами организации определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство материально-производственных запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату оприходование.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению.

Материально-производственные запасы, на которые цена в течение года снизилась либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения) с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты организации.

Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому Учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре.

Оценка материально-производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия к бухгалтерскому учету организацией запасов по договору.

Материалы в бухгалтерии учитываются по фактической стоимости. Это позволяет в дальнейшем, при списании материалов на производство, правильно формировать себестоимость продукции в части материальных затрат.

Вместе с тем при значительной номенклатуре материалов и множестве поставщиков процесс определения фактической себестоимости единицы материала по каждому номенклатурному номеру очень трудоемок.

Эти обстоятельства обусловливают применение на практике соответствующих методов оценки материалов. Одним из них является метод оценки по покупным ценам.

В качестве покупных цен используются свободные цены или государственные регулируемые оптовые цены. Данный метод целесообразно использовать, когда цена на материалы стабильна в течение длительного периода времени. Фактическая себестоимость материалов складывается в конце месяца из покупных цени и транспортно-заготовительных расходов.

К транспортно-заготовительным расходам относятся следующие виды затрат:

оплата таможенных пошлин и налогов на импорт;

провозная плата (железнодорожный тариф) при доставке материалов;

расходы по оформлению товарных и платежных документов;

расходы по разгрузке материалов на складах предприятия;

расходы по содержанию специальных заготовительных контор в местах заготовки материалов;

потери от недостачи сырья и материалов в пути (в преде - лах норм естественной убыли);

фактические расходы по командировкам, связанным с за-готовкой материалов.

Необходимо иметь ввиду, что расходы по содержанию складов и службы снабжения предприятия относятся на общехозяйственные расходы и не входят в фактическую себестоимость материалов.

Транспортно-заготовительные расходы определяются как в абсолютной сумме, так и в процентах к учетной (покупной) стоимости материалов. Это позволяет, в конечном итоге, списывать на затраты конкретные виды материалов по их фактической себестоимости.

Процент транспортно-заготовительных расходов рассчитывается по следующей формуле:

где К - отношение транспортно-заготовительных расходов к покупной стоимости материалов на конец отчетного периода (в процентах); ТЗРН - сумма транспортно-заготовительных расходов на начало периода; ТЗРОТЧ п - сумма транспортно-заготовительных расходов за отчетный период; Мн - стоимость материалов на начало отчетного периода по покупным ценам; Мотч п - стоимость материалов, поступивших за отчетный период, в покупных ценах.

За основу формирования планово-учетных цен берется, как правило, плановая себестоимость заготовления материалов. В зависимости от точности расчета и реальной экономической ситуации планово-учетные цены могут отклоняться от фактической себестоимости материалов в ту или иную сторону. Но в любом случае на затраты производства материалы будут списаны по фактической себестоимости.

С этой целью рассчитывается процент отклонения фактической стоимости материалов от планово-учетной стоимости. Для этого делается аналогичный расчет процента отклонений, как и при первом методе. Отличие заключается только в том, что транспортно-заготовительные расходы являются всегда положи - тельной величиной, а сумма отклонений при втором варианте может быть как положительной, так и отрицательной.

Таким образом, суть учета материалов при использовании планово-расчетных цен сводится к следующему. Аналитический учет материалов по номенклатурным номерам осуществляется с использованием планово-расчетных цен, с помощью которых про - изводится таксировка поступающих материалов в учетных регистрах. В конце отчетного периода по данным синтетического учета материалов определяется их фактическая себестоимость и про - цент отклонения от планово-расчетных цен. На основании рассчитанного процента производится корректировка стоимости списанных материалов по соответствующим направлениям.

## 2.1.2 Определение стоимости отпускаемых материалов

Колебания в стоимости одного и того же материала вызывают скачки в себестоимости производимой продукции. Поэтому возникает задача обоснованного списания материалов на себестоимость различных изделий. В настоящее время существует не - сколько способов списания, каждый из которых имеет свои достоинства и недостатки.

К таким методам относятся следующие способы оценки производственных запасов:

- по себестоимости каждой единицы; - по средней себестоимости;

- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО);

- по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ЛИФО).

Применение одного из методов по виду (группе) запасов производится в течение отчетного года.

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Материально-производственные запасы могут оцениваться организацией по средней себестоимости, которая определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в этом месяце.

Оценка материально-производственных запасов может производиться по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО). Оценка запав сов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле - в продажу должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начал месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости продажи продукции (работ, ус луг) учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Оценка материально-производственных запасов может производиться организацией по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ЛИФО). Оценка запасов методом ЛИФО основана на допущении, что ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быт оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого метода оценка материальных ресурсов находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости продажи продукции (работ, услуг) учитывается себе стоимость поздних по времени приобретения.

Фактическая себестоимость материалов может иметь различный значения в зависимости от выбранного предприятием метода оценке

Пример.

В течение квартала, закончившегося 31.03. предприятие закупило 200 л жидкости.

1.02 - 100 л по 1000 р. за литр; 1.03-100 л по 2000 р. за литр.30.03 отпущено на выполнение заказа 100 л по 4000 р. за литр.

Таблица.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|   | Выручка  | Средняя стоимость  | Конечный запас  | Прибыль  |
| ФИФО  | 400  | 100  | 200  | 300  |
| ЛИФО  | 400  | 200  | 100  | 200  |
| Средняя себестоимость  | 400  | 150  | 150  | 250  |

Из примера видно, что метод ФИФО ведет к расчету более низкой себестоимости реализованной продукции, следовательно - к более высокой прибыли.

Оценка конечного запаса сырья будет рассчитана по самым высоким ценам.

При использовании метода ЛИФО в затраты включаются более высокие цены, это приводит к более высокой себестоимости реализованной продукции и к более низкой прибыли.

При использовании метода средней цены себестоимость реализованной продукции и оценка конечного запаса будет между значениями, полученными по ЛИФО и ФИФО.

Рассмотрим наиболее подходящий метод оценки запаса для принятия управленческих решений. Нас будут больше интересовать будущие расходы на сырье. Использование материалов приводит к тому, что их необходимо возмещать. Расходы на материалы будущего периода будем называть затратами замещения. Исчисление прибыли будет точнее если затраты будут учитываться по цене замещения.

Пример.

Частное лицо открывая дело имеет наличными 1 000 000 р. Он использует эти деньги на закупку 1000 ед. материалов по Цене 1000 р. за 1 ед. Через полгода он продает 1000 ед. за 1 200 000 р. Цена единицы запаса на эту дату составляет 1500 р.

Из примера можно сделать вывод, предприниматель имеет прибыль в 200 000 рублей, но его капитал не увеличился, по существу он уменьшился, так как в начале его капитал составлял

1000 ед. материалов, а в середине года - 800 ед. материалов. Поэтому для руководства предприятия нужны промежуточные отчеты прибылях и убытках, в которых себестоимость реализованной продукции рассчитывается на основе оценки отпускаемых материалов по стоимости их замещения.

А теперь рассмотрим, какой метод оценки материалов наиболее приемлем для принятия управленческих решений.

Пример.

Предприниматель открыл дело, имея 1 500 000 р., в тот же день он закупил 500 ед. запаса по 1000 р. каждая, и еще 500 ед.1.07. по 2000 р. каждая.31.12. он продает 500 ед. по 2400 р. Стоимость запаса замещения на эту дату - 2400 р.

Рассчитаем величину прибыли согласно каждому методу:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Средняя цена  | 1500000  | 450  |
| ЛИФО  | 1500000  | 200  |
| ФИФО  | 1500000  | 700  |

Из примера видно, что метод ЛИФО обеспечивает наибольшее приближение к затратам замещения. Разница между затратами замещения и затратами, исчисленными согласно каждому методу оценки материалов, зависит от скорости оборачиваемости материалов. Чем больше эта скорость, тем короче этот период от приобретения сырья до сбыта и, следовательно, тем ближе затраты. прошлого периода к затратам замещения. Когда скорость оборачиваемости запасов высока, цены остаются достаточно стабильными. Метод ФИФО обеспечивает удовлетворительное приближение. Если скорость оборачиваемости невысока и цены не стабильны, то нужно отдать предпочтение методу ЛИФО.

Организация может применять в течение отчетного года как элемент учетной политики один метод оценки по каждому отдельному виду (группе) материально-производственных запасов.

Кроме этих методов в международной практике используются и другие, например:

- метод ХИФО (HIFO - higest in, first out): вошедший по наивысшей стоимости выходит первым;

- метод ЛОФО (LOFO - lowest in, first out): вошедший по наименьшей стоимости выходит первым;

- метод КИФО (KIFO - kousern in, first out): при составлении баланса концерна в первую очередь учитываются внутриконцерновые поставки.

В зависимости от применяемых методов себестоимость материалов, отпущенных в производство, и себестоимость остатка запасов на конец месяца в бухгалтерском учете будут различными, отличаясь от общих фактических затрат на приобретение материалов. Это повлияет на уровень рентабельности реализуемой готовой продукции и, в конечном счете, на рентабельность предприятия, а также величину прибыли, облагаемой налогом.

## 2.1.3 Определение оптимального размера заказываемой партии

Создание запасов всегда сопряжено с расходами. Вложения в запасы - это крупные средства предприятий и ими необходимо эффективно управлять, чтобы они не были неоправданно большими. К издержкам на приобретение и содержание материальных ресурсов относятся затраты на хранение и затраты на приобретение запасов. К затратам на хранение относятся: вложенные финансовые средства; расходы на складское хранение материалов, которые, в свою очередь, включают в себя: расходы на содержание складских помещений и эксплуатацию складского оборудования, расходы на оплату труда складского персонала; расходы, связанные с потерей качественных характеристик материалов; расходы на подработку, подсортировку материалов.

Средства, вложенные в запасы, являются вмененными издержкам.

От них зависит величина прибыли, которая могла бы быть получена, если бы средства1 не были вложены в запасы. Вмененными издержками являются только те, которые меняются в зависимости от размера закупленной партии.

К затратам на приобретение материалов относят:

- расходы на подготовку и оформление заказа;

- расходы на доставку;

- оплату труда персонала, занимающегося закупкой;

- канцелярские расходы.

Наличие запасов - это расходы. Однако отсутствие запасов - это тоже расходы, только выраженные в форме разнообразных потерь. К основным видам потерь, связанных с отсутствием запасов, относят:

- потери от простоя производства;

- потери от отсутствия товара на складе в момент предъявления спроса;

- потери от закупки мелких партий товаров по более высоким ценам и др.

Несмотря на то, что содержание запасов сопряжено с определенными затратами, предприятия вынуждены их создавать, так как отсутствие запасов может привести к еще большей потери прибыли.

Рациональное управление запасами позволяет обеспечить бесперебойность производственного процесса при минимальных расходах на содержание запасов.

Перечислим основные мотивы, которыми руководствуются предприятия, создавая материальные запасы:

- возможность колебания спроса. Спрос на товар подвержен Колебаниям, которые не всегда можно точно предугадать. Поэтому, если не иметь достаточного страхового запаса, не исключена ситуация, когда платежеспособный спрос не будет удовлетворен;

- сезонные колебания спроса некоторых видов товаров;

- скидки за покупку крупной партии товаров также могут стать причиной создания запасов;

Процесс оформления и доставки каждого нового заказа сопровождается рядом издержек:

- издержки административного характера, связанные с поиском поставщика, проведение переговоров с ним, командировками, междугородними переговорами и тому подобное;

- издержки на транспортировку заказа.

Снизить эти затраты можно, сократив количество заказов, что равносильно увеличению объема заказываемой партии, и, соответственно, повышению размера запаса. Создавая запасы, предприятие сталкивается с двумя основными проблемами:

- оно должно обеспечить наличие запасов, достаточных для производства продукции;

- оно должно избегать излишних запасов. Если предприятие закупает большое количество материальных запасов, то уменьшается стоимость выполнения заказа. Однако в этом случае предприятие должно нести значительные расходы на хранение. При приобретении небольших количеств материальных запасов уменьшаются инвестиции в запасы, но при этом увеличивается частота закупок, что ведет к увеличению расходов на выполнение заказа. При определении оптимального уровня заказа необходимо решить две проблемы: снижение стоимости хранения больших партий материалов и снизить стоимость выполнения заказа.

Пример.

Предприятие покупает материалы по цене 90 рублей за единицу. Общая годовая потребность в этом сырье 40 000 единиц. Другие расходы на хранение 1 единицы материалов - 1 р. Издержки по хранению 10% т.е. составляют 9 р. Следовательно, стоимость хранения одной единицы материалов - 10 р. Расходы на транспортировку 20 р.

Определим оптимальный размер заказа

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Размер заказа (ед)  | 100  | 200  | 300  | 400  | 500  | 600  | 800  | 10000  |
| Средний запас (ед)  | 50  | 100  | 150  | 200  | 250  | 300  | 400  | 5000  |
| Количество заказов на поставку  | 400  | 200  | 133  | 100  | 80  | 67  | 50  | 4  |
| Годовая стоимость хранения (руб)  | 500  | 1000  | 1500  | 2000  | 2500  | 3000  | 4000  | 50000  |
| Годовая стоимость выполнения заказа  | 8000  | 4000  | 2660  | 2000  | 1600  | 1340  | 1000  | 80  |
| Совокупные расходы  | 8500  | 5000  | 4160  | 4000  | 4100  | 4340  | 5000  | 50080  |

Если во время получения заказа нет запасов и полученные единицы товарно-материальных ценностей используются равномерно, то средним запасом будет половина заказанного количества.

Количество заказов на поставку определяют делением необходимого годового количества в 40000 ед. на размер заказа.

Годовую стоимость хранения находят как произведение среднего запаса на стоимость хранения одной единицы материала.

Из таблицы видно, наиболее выгоден заказ на 400 единиц. При таком количестве материалов совокупные ежегодные затраты минимальны.

Графический метод.

Расходы на хранение и транспортировку

Рис.3.1 Зависимость суммы расходов на транспортировку и расходов на хранение от размера заказа

По графику видно, что если размер заказа растет, стоимость хранения тоже увеличивается. Стоимость выполнения заказа уменьшается по мере роста размеров закупаемых партий. Линия совокупных затрат находится в минимуме для заказа в 400 единиц и проходит через точку пересечения кривых стоимости выполнения заказа и стоимости хранения запасов. Следовательно, наиболее экономичен размер заказа в точке, где стоимость хранения равна стоимости выполнения заказа.

Расчет по формуле.

Размер одной заказываемой и доставляемой партии S. Допустим, что стоимость хранения одной единицы запаса постоянна.

Тогда средняя величина запаса составит S/2. Общая стоимость

хранения за период будет равна среднему запасу, умноженному

на стоимость хранения единицы запаса (М):

Размер транспортно-заготовительных расходов за период Т оп-ределится умножением количества заказов за этот период на величину расходов, связанных с размещением доставки одного заказа.

Q

C трасп. = K \* - ,

S

Где K – расходы на транспортировку одного заказа; Q\S – количество завозов за период времени.

Выполнив ряд преобразований, найдем по формуле оптимальный размер единовременно доставляемой партии (Sопт), при котором величина суммарных затрат на хранение и завоз будет минимальной:

SQ

Cобщ = M \* - - - + K \* - ---

2 S

Минимум Cобщ имеет в точке, в которой ее первая производная S равна нулю, а вторая производная – больше нуля. Найдем первую производную:

M Q

Cобщ = - - - K \* - ---

2 S2

Найдем значение S, обращающее производную целевой функции в ноль:

M Q

- - - K \* - - - = 0

2 S2опт

Откуда

2 \* К \* Q

Sопт = √ - ------------

M

По данным нашего примера получим:

Sопт = √ 2\* 40 000\*2 = 400 (ед).

## 2.2 Учет накладных расходов

Накладные расходы включают в себя затраты труда вспомогательных рабочих, дополнительных материалов и другие косвенные расходы. Накладными являются те расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены к прямым затратам. Накладные расходы относятся на себестоимость продукции пропорционально определенному фактору затрат.д.ля этого определяют коэффициент накладных расходов путем деления суммы накладных расходов за отчетный период на фактор затрат. В отечественной практике учета таким факторам чаще всего служит заработная плата основных производственных рабочих, что в условиях автоматизации производственного процесса является неверным т.к доля прямых затрат на труд невелика.

Рассчитанный таким образом единый или общезаводской коэффициент распределения накладных расходов – не лучший метод распределения и в каждом из них затраты времени на изготовление продукции различны.

Следовательно, можно сделать вывод, что единый коэффициент (ставку) распределения накладных расходов можно использовать только тогда, когда на все работы во всех подразделениях расходуется примерно одинаковое время. Если на изготовление продукции в разных подразделениях затрачивается разное время, то необходимо установить ставки распределения расходов по каждому подразделению, т.е. цеховые коэффициенты накладных расходов.

На первом этапе накладные расходы распределяют по цехам пропорционально определенному базису. Например, расходы на отопление и освещение могут быть распределены между цехами пропорционально площади каждого подразделения. На этом этапе накладные расходы распределяются всеми цехами: производственными и непроизводственными. На втором этапе расходы обслуживающих подразделений перераспределяются на производственные пропорционально объему услуг, которые они оказывают производственным цехам. Например, при распределении накладных расходов, приходящихся на склад, базой распределения может быть стоимость отпущенных каждому цеху материалов. На третьем этапе рассчитываются коэффициенты (ставки) распределения накладных расходов. При расчете коэффициентов используют различные факторы затрат. При этом использование данных о времени работы основных производственных рабочих наиболее целесообразно, когда речь идет о подразделениях, не оснащенных станками, и использование времени работы станков предпочтительнее, когда речь идет о подразделениях, оснащенных станками.

Пример.

Общезаводские расходы за период на предприятии, где имеются три производственных подразделения(цех А, цех Б, сборочный цех) и два обслуживающих подразделения (склад и отдел технического обслуживания), составляют:

Заработная плата вспомогательных рабочих:

Цех100 000 р.

Цех 99 500 р.

Сборочный цех 92 500 р.

Склад 10 000 р.

ОТО 60 000 р.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Итого: 362 000 р.

2. Затраты на вспомогательные материалы:

|  |  |
| --- | --- |
|  Цех А  | 100 000 р.  |
|  Цех Б  | 100 000 р.  |
|  Сборочный цех  |  40 000 р.  |
|  Склад  |  4 000 р.  |
|  ОТО  |  9 000 р.  |
| Итого:  | 253 000 р.  |

3. Освещение и отопление 50 000 р.

4. Арендная плата 100 000 р.

5. Страховка оборудования 15 000 р.

6. Амортизация 150 000 р.

7. Страховка зданий 25 000 р.

8.3/п управленческого персонала 80 000 р.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Итого: 420 000 р.

Всего накладных расходов: 1 035 000 р.

Имеется также следующая информация:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Подразделение  | Стоимость оборудова-ния, р.  | Площадь, м2  | Численность занятых человек  | Часы труда производст, рабочих, ч | Часы работы станков, ч  |
|  Цех АЦех БСборочный цехСклад ОТО  | 800 000500 000100 00050 00050 000 | 10 0005 00015 00015 0005 000 | 3020301010 | 200 000150 000200 000 | 100 00050 000 |
|  Итого  | 1 500 000 |  50 000 |  100 |   |   |

Из учетных записей ОТО следует, что время, затраченное на работы по техническому обслуживанию составляет:

Цех А 12 000 ч

Цех Б 8 000 ч

Сборочный цех 5 000 ч

Стоимость материалов, выданных производственным цехам:

Цех А 400 000 р.

Цех Б 300 000 р.

Сборочный цех 100 000 р.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Итого: 800 000 р.

Для распределения статей накладных расходов составим ведомость анализа накладных расходов.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  Статьи расходов  | База распред.  | Всего  | Производственные отделы  | Служебные отделы  |
| А | Б | Сборочный | Склад | ОТО |
| 3/п вспомогат. раб.  | Фактически  | 362 000  | 100 000  | 99 500 | 92 500 | 10 000 | 60 000 |
| Вспомогат. материалы  | Фактически  | 253 000  | 100 000  | 100 000 | 40 000 |  4 000 |  9 000 |
| Освещение и отопление  | Площадь  |  50 000  |  10 000  |  5 000 | 15 000 | 15 000 |  5 000 |
| Арендная плата  | Площадь  | 100 000  |  20 000  | 10 000 | 30 000 | 30 000 | 10 000 |
| Страхованиеоборудован.  | Стоим, оборуд.  |  15 000  |  8 000  |  5 000 |  1 000 |  500 |  500 |
| Амортизация  | Стоим, оборуд.  | 150 000  |  80 000  | 50 000 |  10 000 |  5 000 |  5 000 |
| Страховка зданий  | Площадь  |  25 000  |  5 000  |  2 500 | 7 500 |  7 500 |  2 500 |
| 3/п управленчес. перс.  | Численность  |  80 000  |  24 000  |  16 000 | 24 000 |  8 000 |  8 000 |
| ИТОГО:  |   | 1 035 000  | 347 000  | 288 000  | 220 000  |  80 000  | 100 000  |

Перераспределение накладных расходов обслуживающих подразделений на производственные.

Завершен первый этап, накладные расходы распределены между производственными и обслуживающими подразделениями. Теперь необходимо перераспределить расходы обслуживающих подразделений на производственные.

При распределении накладных расходов, приходящихся на склад, критерием (базой) распределения является стоимость отпущенных цехам материалов.

Если из материалов, отпущенных всем цехам на сумм 800 000 р., цеху А отпущено материалов на сумму 400 000 р., т это составляет 50% всех материалов, и эти 50% (от 80000 р) приходятся на цех А (т.е.40000 р).

В ОТО регистрируется время, затраченное персоналом н проведение работ по техническому обслуживанию. Если из 25 000 ч, отработанных ОТО, 12 000 ч затрачены на работы цехе А, то 48% этих расходов (48% =12 000 ч /25000 ч \* 100%) приходятся на этот цех.

Перераспределение расходов обслуживающих подразделений

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  Статьи расходов  |  База распределения  |  Всего  | Производственные отделы  |
| А  | Б  | Сборочный цех  |
| Склад ОТО  | Стоимость материалов Время  |  80 000 100 000  | 40 000 48000 | 30 000 32000 | 1000020000 |
| ИТОГО  |   |   | 435 000 | 350 000 | 250 000 |

Расчет ставок распределения накладных расходов

Итак, мы перераспределили накладные расходы. Следующий этапом является установление ставок накладных расходов для каждого подразделения для отнесения их на заказы.

Допустим, предприятие использует данные о времени работы станков в качестве базы распределения для станочных цехов данные о времени работы основных производственных рабочих - для сборочного цеха. Тогда ставка равна:

Расчет ставок распределения накладных расходов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Статьи расходов | База распределения | Всего | Производственные отделы |
| А | Б | Сборочный цех |
| Часы работы станков и часы труда рабочих  |   |   | 100000  | 50000  | 200000 |
| Ставка на 1 час работы станков  |   |   | 4,35  | 7  |  |
| Ставка на 1 час труда рабочих  |   |   |   |  | 1,25 |

Распределение накладных расходов по изделиям

Заключительным этапом является распределение накладных расходов по изделиям.

Предположим, что изделие требует следующих затрат: 3 часа цехе А, 2 часа в цехе Б и 1 час в сборочном цехе. Накладные расходы составят (на изделие):

Цех А 3 ч х 4,35 р. = 13,05 р.

Цех Б 2 ч х 7 р. = 14 р.

Сборочный 1 ч х1,25 р. = 1,25 р.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Итого: 28,30 р.

## Глава 3. Методы калькулирования затрат в управленческом учете

## 3.1 Классификация затрат

При формировании системы управленческого учета, способной удовлетворять потребности менеджеров всех уровней управления организацией, необходимо, прежде всего, чтобы данная система собирала и классифицировала все основные затраты, производимые в процессе осуществления хозяйственной деятельности.

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

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

К основным задачам учета затрат на производство относятся:

обеспечение администрации организации информацией для принятия управленческих решений;

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

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

выявление и оценка экономических результатов производственной деятельности структурных подразделений.

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

С направлениями учета затрат тесно связана их классификация.

В целом, в зависимости от направлений учета затрат, можно выделить три большие классификации:

классификация затрат, связанных с производством продукции и определением себестоимости;

классификация затрат для принятия решений и планирования;

классификация затрат в целях контроля и регулирования.

Согласно классификации затрат, связанных с производством продукции и определением себестоимости, выделяют следующие основные группировки затрат на производство:

по видам;

по способу включения в себестоимость продукции;

по экономической роли в процессе производства.

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

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

материальные затраты;

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация;

прочие расходы.

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

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

На сегодняшний день типовая номенклатура калькуляционных статей затрат производства состоит из двенадцати пунктов.

Сырье и материалы.

Возвратные отходы.

Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций.

Топливо и энергия на технологические цели.

Заработная плата производственных рабочих.

Отчисления на социальные нужды.

Расходы на подготовку и освоение производства.

Общепроизводственные расходы.

Общехозяйственные расходы.

Потери от брака.

Прочие производственные расходы.

Расходы на продажу.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Помимо перечисленных существуют также следующие виды классификаций затрат на производство:

входящие и истекшие затраты;

затраты на продукт и расходы отчетного периода.

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

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

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

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

В производственных организациях затратами на продукт будут являться все производственные затраты, а расходами отчетного периода - все непроизводственные расходы (административно-управленческие и расходы на продажу).

В торговых организациях затратами на продукт являются транспортно-заготовительные расходы на приобретение товаров, а расходами отчетного периода - все остальные расходы.

Затраты на продукт до реализации продукции являются входящими затратами, а расходы отчетного периода - истекшими затратами (поэтому они не включаются в стоимость производственных запасов).

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

по отношению к объему производства;

принимаемые и не принимаемые в расчет затраты;

устранимые и неустранимые затраты;

инкрементные и маржинальные затраты.

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

а) планирование объема производства продукции на предстоящий год;

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

в) увеличение производственных мощностей организации за счет капиталовложений.

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

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

Постоянные - затраты, не зависящие от изменения объема производства (относительно постоянные), но меняющиеся в расчете на единицу продукции. Это затраты, связанные с техническим обслуживанием оборудования и помещений, предназначенных для сбыта и обмена товаров или услуг. В противоположность переменным затратам они включают в себя расходы, необходимые для обеспечения производственных или обслуживающих мощностей и оборудования для сбыта товаров и услуг.

Различают постоянные затраты двух уровней. Часть постоянных затрат приходится нести в начале производственной деятельности. Они называются постоянными производственными затратами при полностью загруженной мощности производства. Вторая часть постоянных затрат изменяется год от года - ступенчато. Это дискреционные постоянные затраты (полупостоянные).

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

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

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

Иногда используются термины "устранимые и неустранимые" затраты.

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

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

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

В целях принятия решений об увеличении выпуска продукции используются также перечисленные ниже термины.

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

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

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

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

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

по центрам ответственности;

регулируемые и нерегулируемые.

Учет затрат по центрам ответственности основан на установлении взаимосвязи затрат и доходов с действиями конкретных лиц, ответственных за расходование соответствующих средств и получение определенных доходов. С помощью учета по центрам ответственности затраты распределяются между отдельными участками производственного процесса.

Все затраты и доходы, регистрируемые по центрам ответственности, должны классифицироваться как регулируемые и нерегулируемые со стороны менеджера центра ответственности. Это необходимо для оценки управленческой деятельности менеджера.

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

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

Тесты

1. Классификация затрат по статьям калькуляции необходима для:

а) принятия управленческих решений в кризисных ситуациях;

б) планирования затрат на производство отдельных видов продукции;

в) для исчисления себестоимости отдельных видов продукции и группировки затрат по местам возникновения.

2. Классификация затрат по экономической роли в процессе производства предполагает деление затрат на:

а) прямые и косвенные;

б) основные и накладные;

в) переменные и постоянные.

3. К прямым расходам относятся:

а) расходы по управлению и организации производства;

б) заработная плата основных рабочих;

в) расходы на подготовку и освоение производства.

4. К расходам периода относятся:

а) административно-управленческие расходы;

б) расходы на продажу продукции;

в) общепроизводственные расходы.

5. Расходы на упаковку готовой продукции являются:

а) производственными переменными расходами;

б) непроизводственными переменными расходами;

в) непроизводственными постоянными расходами.

Пример 1

Задание.

1. Определите, к какой из указанных категорий относятся перечисленные ниже затраты (постоянные, переменные, условно-переменные):

а) оплата труда производственных рабочих;

б) амортизация машин и оборудования;

в) плата за аренду помещения;

г) расход вспомогательных материалов;

д) расходы на рекламу;

е) расходы на обслуживание машин и оборудования;

ж) оплата труда аппарата управления;

з) лицензионные платежи (роялти).

2. Какие из перечисленных ниже затрат должны подлежать регулированию со стороны начальника производственного отдела:

а) плата за материалы;

б) плата за производственные площади;

в) расход сырья и материалов;

г) плата за электроэнергию, потребляемую машинами;

д) амортизация машин, оплата труда производственных рабочих;

е) расходы на обслуживание машин и оборудования - усовно-переменные затраты;

ж) плата за страхование машин и механизмов.

Решение.

1. В соответствии с классификацией затраты могут быть отнесены к следующим категориям:

а) оплата труда производственных рабочих - переменные затраты;

б) амортизация машин и оборудования - постоянные затраты;

в) плата за аренду помещения - постоянные затраты;

г) расход вспомогательных материалов - условно-переменные затраты;

д) расходы на рекламу - постоянные затраты;

е) расходы на обслуживание машин и оборудования - условно-переменные затраты;

ж) оплата труда аппарата управления - постоянные затраты;

з) лицензионные платежи (роялти) - постоянные затраты.

2. Должны подлежать регулированию со стороны начальника производственного отдела следующие затраты:

в) расход сырья и материалов;

г) плата за электроэнергию, потребляемую машинами;

д) амортизация машин, оплата труда производственных рабочих в случае, если начисление производится исходя из объема выпускаемой продукции или степени использования основных средств.

Пример 2

В производственной компании в предстоящем году ожидаемая сумма постоянных расходов равна 40 000 руб. При этом переменные затраты на единицу продукции составляют 60 руб.

Задание. Необходимо найти объем выпуска продукции, при котором ее полная себестоимость равна 100 руб.

Решение. Полная себестоимость продукции складывается из переменных затрат и части постоянных расходов, приходящихся на единицу изделия.

Таким образом:

100 = 60+ 40 000/X,

где X - объем производства.

Х= 40 000 / 100 - 60 = 1000 (изделий).

## 3.2 Позаказный метод учета затрат

Позаказный метод калькулирования обычно используется при изготовлении единичных изделий либо в мелкосерийных производствах. Он также характерен для организаций, занимающихся оказанием услуг или выполнением различных работ. В производственных организациях позаказное калькулирование может иметь место, если удается выделить и индивидуализировать производство отдельного изделия или небольшой партии изделий и получить информацию не о средней, а об индивидуальной себестоимости. В отдельных случаях заказы могут состоять из большого количества изделий. Но основным условием позаказного калькулирования является заранее определенное количество продукции заданного вида.

Данный метод учета помимо производственных отраслей широко применяется в сфере оказания различных услуг, а также в строительной отрасли.

В качестве объекта калькулирования при позаказном методе выступает производственный заказ. Производственные заказы открываются соответствующими службами организации (например планово-производственным отделом), т.е. ими заполняются бланки заказа (карточки или ведомости калькуляции затрат по заказу), документы аналитического учета затрат производства по данному заказу. Таким образом, в условиях рассматриваемого метода бланк заказа является основным учетным регистром, закрываемым по окончании производства конкретного заказа. По нему определяется индивидуальная фактическая себестоимость единицы продукции, вида работ или услуги. Другими словами, отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа (время ее составления, как правило, не совпадает со временем составления периодической бухгалтерской отчетности). До окончания выполнения заказа все относящиеся к нему производственные затраты будут считаться незавершенным производством.

Форма бланка заказа разрабатывается организациями самостоятельно. Он может быть как бумажным документом, так и представлять собой компьютерный файл, как правило заполняемый менеджером подразделения, в котором выполняется заказ, либо в бухгалтерии организации. При этом каждому заказу присваивается регистрационный номер, который указывается не только в бланке заказа, но и во всех первичных документах, связанных с заказом. Таким образом, производственный заказ выступает в роли основной планово-учетной единицы.

Могут иметь место случаи, когда при изготовлении сложных или дорогостоящих изделий организуется раздельный учет затрат по изготовлению отдельных частей или блоков изделия, если они представляют собой законченные конструкции: на них открываются отдельные заказы с самостоятельной нумерацией. В то же время, если один заказ включает большое количество различных наименований изделий, к заказу открывается ведомость (перечень) этих предметов.

В организации могут открываться следующие виды заказов:

а) индивидуальные (отдельный заказ на каждую единицу изделия) - по наиболее крупным и дорогостоящим изделиям;

б) годовые (один заказ на все изделия данного наименования на год) - по основным изделиям;

в) групповые (один заказ на группу однородных изделий);

г) разовые - на выпуск заранее определенного количества изделий и выполнение отдельных, определенных работ.

При использовании позаказного метода все прямые затраты учитываются в разрезе статей калькуляции по отдельным производственным заказам. При этом накопление информации о затратах, относящихся к заказу, осуществляется в определенной последовательности.

В первую очередь фиксируются прямые расходы на материалы и оплату труда производственных рабочих, непосредственно занятых выполнением заказа.

Для отпуска материалов на выполнение заказа планово-производственный отдел одновременно с открытием заказа оформляет требование на необходимые материалы и передает его кладовщику. Копии требований передаются в бухгалтерию для списания соответствующих сумм со счета "Материалы" на счет "Основное производство". Бухгалтерия проставляет цену и сумму по каждому виду материалов, перечисленному в требовании. Одновременно стоимость отпущенных материалов заносится в бланк или карточку заказа на основании номера заказа, проставленного в требовании на отпуск материалов со склада.

Стоимость вспомогательных материалов учитывается в составе накладных расходов.

Трудовые затраты на выполнение заказа определяются на основании карточек учета затрат времени (нарядов), либо табелей учета рабочего времени, где отражается количество часов, в течение которых рабочие занимались выполнением определенного заказа. Отработанные чел. -ч умножаются на тарифную ставку рабочих; полученная сумма относится на себестоимость заказа (счет "Основное производство") либо включается в накладные расходы (счет "Общепроизводственные расходы"), если речь идет о труде вспомогательного персонала.

При производстве заказов, помимо прямых затрат на материалы и труд, в организации также формируются накладные расходы - своеобразный накопитель косвенных затрат. Несмотря на то что эти затраты не имеют прямого отношения к отдельным заказам, они должны быть включены в затраты на производство, т.е. отнесены к заказам. С развитием производственно-технологических процессов доля накладных расходов в общих суммарных затратах организации увеличивается. При этом существуют как накладные расходы, образующиеся в отдельных производственных подразделениях, так и накладные расходы, относящиеся ко всей организации в целом: амортизация производственных зданий, коммунальные платежи, арендная плата, расходы на содержание аппарата управления и другие. Накладные расходы подразделяют на две основные группы - производственные и непроизводственные.

Для оценки производственных запасов, определения финансового результата по реализованной продукции, а также для принятия управленческих решений, основанных на информации о себестоимости продукции, необходимо грамотное распределение накладных расходов. Процесс распределения накладных расходов называют поглощением, или включением, накладных расходов.

Необходимо правильно выбрать базу распределения накладных расходов, т.е. фактор затрат, при изменении которого происходило бы соответствующее, пропорциональное ему, изменение накладных расходов. То есть изделия, которые косвенно вызывают большие затраты накладных расходов, также требуют больше сумм и по фактору затрат.

Чаще всего на практике в качестве базы распределения выбирается какой-либо количественный показатель, размер которого напрямую зависит от объема производства, например: чел. -ч работы персонала - при трудоемком производстве, маш. -ч работы оборудования - при фондоемком производстве и др.

Базовый показатель (фактор затрат), относительно которого будут распределяться накладные расходы, закрепляется в учетной политике.

В случаях, когда связь между накладными расходами и технологией изготовления изделий различна в разных подразделениях, распределение накладных расходов целесообразно осуществлять, используя двухступенчатую процедуру.

Первая ступень предусматривает распределение накладных расходов между центрами затрат (производственными подразделениями). На второй ступени накладные расходы распределяются между заказами (видами продукции), проходящими через цех. В этом случае в организации применяются как общезаводской, коэффициент накладных расходов, так и цеховые коэффициенты. При этом каждый цех может иметь собственную базу распределения.

Важным также является момент распределения накладных расходов. Накладные расходы могут распределяться как по окончании выполнения заказа - по факту, так и предварительно - до начала его выполнения. Более эффективным, с точки зрения управления, является второй способ, когда накладные расходы учитываются в стоимости заказа заранее: с одной стороны, появляется возможность планирования затрат, с другой - нивелируется воздействие на стоимость заказа таких факторов, как сезонность работ или плавающие ставки накладных расходов.

Согласно К. Друри: "Средняя годовая ставка, базирующаяся на соотношении всех накладных расходов за год, годового объема производственной деятельности, более полно отражает обычное соотношение совокупных затрат и объема продукции". [[1]](#footnote-1)

Предварительное распределение накладных расходов производится на основе рассчитанного нормативного (планового) коэффициента:

То есть сумма накладных расходов, включаемых в затраты, определяется умножением величины фактора затрат, требуемой для отдельного заказа, на предварительно рассчитанный коэффициент накладных расходов.

Данный коэффициент рассчитывается на основе заранее спрогнозированной исходя из динамики затрат в прошлые годы суммы накладных расходов на предстоящий год. Оценка может производиться в форме гибкого бюджета (сметы) накладных расходов. Показатели гибкого бюджета (сметы) накладных расходов показывают, какие суммы косвенных расходов ожидаются при различных объемах производства. Информация о плановых суммах накладных расходов собирается со всех подразделений организации, вовлеченных в производственный процесс, а также административно-управленческих, затем ожидаемые значения затрат по каждому подразделению суммируются и находится общая сумма накладных расходов по организации.

Как правило, общая величина накладных расходов, спланированная вперед, несколько отличается от их фактической величины. Отклонения могут быть как положительными, так и отрицательными. Суммы, на которые фактические накладные расходы больше или меньше заложенных заранее, называются недораспределенными или перераспределенными накладными расходами. Несовпадение спланированных и фактических сумм накладных расходов может объясняться не только ошибками, допускаемыми при расчете накладных расходов по предварительно рассчитанному коэффициенту, но и влиянием на общий уровень затрат различных объективных и субъективных факторов. В любом случае в конце отчетного периода возникает необходимость списания излишка или недостатка накладных расходов.

Если сумма отклонения не представляет собой большую величину, то целесообразно рассматривать ее как затраты (доходы) периода и отнести на уменьшение или увеличение финансового результата.

В случае, когда сумма отклонения значительна и при этом большее число изготовленных в течение года изделий не продано к концу отчетного периода, накладные расходы перераспределяются на стоимость заказов с помощью фактического коэффициента распределения:

Тесты

1. При позаказном калькулировании основным учетным документом для определения себестоимости продукции является:

а) отчет производственного подразделения;

б) карточка заказа;

в) отчет о расходе сырья и материалов.

2. За базу распределения косвенных расходов при позаказном калькулировании принимают:

а) объем выпущенной продукции в натуральном выражении;

б) объем выпущенной продукции в денежном выражении;

в) вид затрат, размер которого напрямую зависит от объема производства.

3. При позаказном калькулировании данные о затратах собираются:

а) по отчетным периодам;

б) по производственным подразделениям;

в) по выполненным заказам.

4. При распределении производственных накладных расходов:

а) кредитуется счет 26;

б) дебетуется счет 25;

в) кредитуется счет 25.

5. Позаказное калькулирование может использоваться:

а) только в производственных организациях;

б) везде, где существует возможность соотнести затраты с конкретным видом продукции, работы или услуги;

в) в организациях, работающих по договорам.

Пример

Производственная компания за отчетный период выполнила два заказа: по изготовлению изделия А в количестве 180 ед. и изделия Б в количестве 240 ед. При этом были произведены следующие расходы:

отпущены основные материалы на заказ: А - 84 000 руб.; па заказ Б - 120 000 руб.;

начислена заработная плата (с отчислениями) основным рабочим, занятым производством:

заказа А - 45 000 руб.;

заказа Б - 56 000 руб.

Общая сумма общепроизводственных расходов составила - 60 000 руб.

Было реализовано покупателям 120 ед. заказа А и 200 ед. заказа Б.

Задание. Определить себестоимость изделий заказов А и Б и остаток на счете "Готовая продукция". Базой распределения производственных накладных расходов является использование основных материалов.

Решение. В первую очередь подсчитаем прямые расходы, связанные с производством заказов:

по заказу А - 84 000 + 45 000 = 129 000 руб.;

по заказу Б - 120 000 + 56 000 = 176 000 руб.

Определим коэффициент распределения производственных накладных расходов:

Краспр. н. р. = 60 000 / (84 000 + 120 000) = 0,294

В соответствии с коэффициентом произведем распределение производственных накладных расходов:

на заказ А относится - 84 000 х 0,294 = 24 696 руб.;

на заказ Б - 120 000 х 0,294 = 35 280 руб.

Определим себестоимость изделий:

заказа А - (129 000 + 24 696) / 180 = 853,87 руб.;

заказа Б - (176 000 + 35 280) / 240 = 880,33 руб.

Покупателям было отпущено:

из заказа А-853,87 х 120= 102 464;

из заказа Б-880,33x200= 176 066.

Остаток по счету "Готовая продукция" составит:

129 000 + 176 000 + 60 000 - (102 464 + 176 066) = 86 470 руб.

## 3.3 Попроцессный метод учета затрат

Попроцессный метод калькулирования себестоимости используется в организациях серийного или массового производства, как правило - с непрерывным производственным циклом. При этом изделия одного вида проходят в заданной последовательности определенные этапы производства - процессы, пока не будут полностью завершены. Таким образом, производство разбито на отдельные технологические стадии и повторяющиеся операции. На практике применяются три вида организации движения продукции при попроцессном калькулировании:

последовательное перемещение;

параллельное перемещение;

избирательное перемещение.

В организациях, использующих последовательное перемещение, каждое изделие или продукт последовательно подвергаются одинаковой серии операций.

Движение продукции параллельным методом означает, что исходные сырье и материалы проходят отдельные стадии технологического цикла одновременно, но в различных подразделениях, затем в определенном процессе они сходятся в единую цепочку.

Избирательное перемещение означает, что каждый из видов продукции, выпускаемых организацией, проходит через стадии производственного процесса в той последовательности и в соответствии с теми требованиями, которые предусмотрены конкретно для каждого из них. Причем количество технологических этапов для разных видов продукции может быть различно.

Попроцессный метод учета затрат характерен для таких отраслей промышленности, как текстильная, нефтеперерабатывающая, бумажная, химическая, машиностроительная, лакокрасочная и Других. В отличие от позаказного метода в непроизводственной сфере попроцессное калькулирование обычно не применяется. Надо также отметить, что в одной организации могут одновременно применяться как позаказный, так и попроцессный методы калькулирования.

Основной особенностью попроцессного калькулирования является то, что все прямые и косвенные затраты на производство учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции, а не на индивидуальные изделия. Исходя из этого, себестоимость единицы изделия рассчитывается делением общей суммы произведенных затрат за определенный период на количество единиц продукции, выпущенной за тот же период. То есть затраты списываются на отчетный период, а не на время, необходимое для изготовления изделий: время составления отчетной калькуляции совпадает со временем составления периодической бухгалтерской отчетности. Это приводит к тому, что часть изделий постоянно находится в незавершенном производстве (за исключением организаций, не имеющих незавершенное производство).

При применении попроцессного метода учета затрат предполагается, что необходимое количество основных материалов, необходимых для производства продукции, списывается в начале производственного цикла. Далее, по мере последовательного прохождения отдельных этапов производства, к стоимости основных материалов добавляется стоимость трудовых затрат и накладных расходов, которые в совокупности составляют так называемые конверсионные расходы или добавленные затраты (сумма прямых затрат на труд и производственных накладных расходов). Таким образом, процесс накопления затрат идет параллельно процессу производства: себестоимость готового изделия определяется путем сложения затрат на каждую стадию производственного процесса; после прибавления к общей сумме затрат стоимости последней стадии получают итоговую себестоимость продукции. Все затраты, связанные с производством, подразделяются между отдельными этапами, а поступление готовой продукции на склад происходит по средней себестоимости единицы.

Джей К. Шим и Джоэл Г. Сигел[[2]](#footnote-2) выделяют следующие особенности организаций, использующих попроцессную систему калькуляции:

качество продукции однородно;

отдельный заказ не оказывает влияния на производственный процесс в целом;

выполнение заказов покупателя обеспечивается на основе запасов изготовителя;

производство является непрерывным массовым и осуществляется поточным методом;

применяется стандартизация технологических процессов и продукции производства;

контроль затрат по производственным подразделениям является более целесообразным, чем контроль на основе учета требований покупателя или характеристик продукта;

спрос на выпускаемую продукцию постоянен;

стандарты по качеству проверяются на уровне производственных подразделений, например технический контроль проводится непосредственно на линии в ходе производственного процесса.

Если рассматривать простое попроцессное калькулирование, характерное для отраслей с кратким производственным циклом и отсутствием незавершенного производства (например добывающая промышленность), то проблем с исчислением себестоимости готовой продукции не возникает. С другой стороны, при наличии в организации запасов незавершенного производства на начало и конец отчетного периода, себестоимость готовой продукции нельзя найти простым делением общей себестоимости на число единиц продукции, находившихся в производстве в течение этого периода. То есть Для вычисления себестоимости готовой продукции необходимо перевести единицы, находящиеся в процессе обработки, в эквивалентное число готовых изделий. Количество эквивалентных изделий в незавершенном производстве на конец периода определяется путем расчета процента завершенности производимых работ и умножения его на общее число единиц продукции, находящихся в процессе обработки на конец периода. Так, например, если известно, что на конец периода из производства вышло 30 000 готовых изделий, а остаток незавершенного производства составляет 10 000 изделий, законченных обработкой на 50%, то общее количество эквивалентных изделий будет равно 35 000 изделий: к 30 000 действительно готовых изделий прибавляем 5000 условно готовых (10 000 х 50%). После определения числа эквивалентных (условно готовых) изделий себестоимость единицы продукции находится обычным путем: делением общей суммы затрат на количество эквивалентных изделий. При этом трудности может вызвать оценка степени завершенности продукции. Для правильного определения процента готовности по незавершенному производству необходимо, чтобы производственные инженеры с максимальной долей точности определили, какая часть общих затрат необходима для прохождения каждой стадии производственного цикла.

Нужно учесть тот факт, что так как основные материалы отпускаются на производство в самом начале производственного цикла, любые частично законченные обработкой единицы продукции считаются полностью законченными с точки зрения использования материалов, а процент завершенности определяется по отношению к прямым затратам на труд и производственным накладным расходам, другими словами, к добавленным затратам или стоимости обработки.

Можно сказать, что все производственные затраты в попроцесс-ном калькулировании аккумулируются по двум основным статьям - прямым затратам на материалы и конверсионным расходам. В качестве центров затрат выступают производственные подразделения организации либо отдельные производственные процессы, соответствующие этапам производства.

Для попроцессной калькуляции затрат используется отчет производственного подразделения, в котором отражается информация о количестве изделий, проходящих обработку в данном подразделении, сумме затрат за период, а также об изделиях, законченных обработкой и оставшихся в незавершенном производстве. На основе отчетов подразделений составляется так называемая сводная ведомость затрат на производство, где обобщаются все затраты по производству, отнесенные на то или иное подразделение, и содержится распределение полных затрат между запасами незавершенного производства и выпущенной за период готовой продукцией.

Можно выделить следующие этапы составления попроцессной калькуляции:

расчет условного объема производства;

расчет количества эквивалентных изделий на конец периода;

суммирование всех затрат, приходящихся на данный объем производства, и исчисление себестоимости единицы продукции;

распределение затрат между себестоимостью выпущенной готовой продукции и стоимостью незавершенного производства на конец периода.

В организациях, имеющих незавершенное производство на начало и конец периода, себестоимость продукции, выпущенной за отчетный период, складывается из стоимости изделий в незавершенном производстве на начало периода и затрат на завершение их обработки плюс себестоимость единиц продукции, начатой и законченной в данном отчетном периоде. Исходя из того, что затраты, как правило, могут изменяться от периода к периоду, то себестоимость изделий, производство которых начато в прошлом периоде, будет отличаться от себестоимости изделий, полностью произведенных в отчетном году.

Калькулирование затрат и составление отчетов подразделений может осуществляться двумя методами: методом средней взвешенной и методом ФИФО.

Различие между этими двумя методами заключается в том, что при методе средней взвешенной количество эквивалентных изделий рассматривается независимо от того, произведены ли затраты в предыдущем (в незавершенном производстве) или текущем отчетном периоде, т.е. затраты за два периода усредняются; при методе ФИФО расчет производится исходя из принципа, согласно которому единицы продукции в незавершенном производстве на начало периода будут завершены до того, как новые изделия поступят в обработку, т.е. первая попавшая в цикл обработки единица продукции будет первой завершенной единицей продукции в данный период.

Этапы составления попроцессной калькуляции (за исключением первого) при использовании этих методов будут несколько отличаться. Так, для расчета количества эквивалентных изделий на конец периода при использовании метода средней взвешенной общее количество эквивалентных изделий рассматривается как количество эквивалентных изделий, законченных и оформленных как готовые, плюс количество эквивалентных изделий в незавершенном производстве на конец периода. При использовании метода ФИФО эквивалентные изделия, представленные в незавершенном производстве на начало периода, вычитаются из общей суммы эквивалентных изделий за период, т.е. определяется количество эквивалентных изделий, произведенных только в отчетном периоде.

Расчет затрат на одно эквивалентное изделие (себестоимости единицы продукции) при использовании метода средней взвешенной производится делением общей суммы затрат по прямым расходам на материалы и конверсионным расходам, включая затраты на начало и конец периода, на общее количество эквивалентных изделий. Таким образом, затраты на эквивалентное изделие рассматриваются как среднее взвешенное затрат, произведенных в отчетном периоде и затрат в незавершенном производстве на начало периода.

При использовании метода ФИФО затраты разных периодов не смешиваются, а учитываются раздельно. Затраты на эквивалентное изделие определяются делением затрат отчетного периода на количество изделий, произведенных в отчетном периоде, т.е. при расчете затрат на эквивалентное изделие затраты, произведенные в предыдущем периоде и отраженные в незавершенном производстве на начало периода, не добавляются к затратам, произведенным в отчетном периоде, а учитываются отдельно.

На практике метод ФИФО применяется редко из-за большей трудоемкости расчетов. С другой стороны, он дает более точные результаты, особенно в периоды резких колебаний стоимости ресурсов.

Тесты

1. В организации, оказывающей услуги, может использоваться:

а) попроцессный метод учета затрат;

б) попередельный метод учета затрат;

в) позаказный метод учета затрат.

2. Эквивалентная калькуляция наиболее применима в:

а) швейном производстве;

б) машиностроении;

в) химической промышленности.

3. При попроцессном калькулировании основным учетным документом для определения себестоимости продукции является:

а) карточка заказа;

б) отчет производственного подразделения;

в) накладная на отпуск материалов.

4. Попроцессное калькулирование:

а) предполагает наличие массового производства;

б) применимо в любой производственной организации;

в) характерно только для индивидуального производства.

5. Понятие эквивалентного изделия используется для:

а) расчета себестоимости единицы продукции;

б) распределения затрат между готовой продукцией и незавершенным производством;

в) определения финансового результата деятельности организации за отчетный период.

Пример

В производственной компании, использующей попроцессный метод учета затрат, на начало отчетного периода в производстве находилось 50 000 изделий, на 100% готовых по отношению к затратам основных материалов и на 20% готовых по отношению к конверсионным расходам. При этом затраты в незавершенном производстве составляли:

по основным материалам - 25 000 руб.;

конверсионные расходы - 16 000 руб.

В отчетном месяце в производство было запущено еще 160 000 изделий. Затраты в течение месяца составили:

основные материалы - 75 000 руб.;

конверсионные расходы - 320 000 руб.

В течение месяца из производства вышло 180 000 готовых изделий. Оставшиеся в производстве изделия на 100% готовы по отношению к затратам основных материалов и на 40% по отношению к конверсионным расходам.

Задание. Определить себестоимость продукции методом ФИФО. Рассчитать остатки по счетам "Готовая продукция" и "Незавершенное производство".

Решение. Определим количество изделий, оставшихся в незавершенном производстве на конец месяца:

50 000 + 160 000 - 180 000 = 30 000 изд.

Таким образом, в отчетном месяце было закончено производство 50 000 изделий, начато и закончено - 130 000 изделий; начато, но не закончено - 30 000 изделий.

Определим количество условно готовых изделий на начало месяца:

по отношению к затратам основных материалов:

50 000 x 100% = 50 000 изд.;

по отношению к конверсионным расходам:

50 000 x 20% =10 000 изд.

Рассчитаем затраты на единицу изделия в незавершенном производстве:

по основным материалам: 25 000 / 50 000 = 0,500 руб.

по конверсионным расходам: 16 000 /10 000 = 1,600 руб.

То есть, себестоимость единицы продукции в предыдущем месяце равна:

0,500+ 1,600 = 2,100 руб.

Определим количество условно готовых изделий на конец месяца:

по отношению к затратам основных материалов:

30 000 х 100% = 30 000 изд.;

по отношению к конверсионным расходам:

30 000x40%= 12 000 изд.

Произведем расчет количества эквивалентных изделий, полностью произведенных в отчетном периоде:

по отношению к основным материалам:

180 000 - 50 000 х 100% - 30 000 х 100% = 100 000 изд.;

по отношению к конверсионным расходам:

180 000 - 50 000 х 20% + 30 000 х 40% - 182 000 изд.

Произведем расчет затрат на единицу продукции:

по материалам: 75 000 / 160 000 = 0,469 руб. /ед.;

по конверсионным расходам: 320 000 /182 000 = 1,758 руб. /ед.

То есть себестоимость единицы продукции в отчетном месяце равна:

0,47+ 1,76 = 2,227 руб.

Определим себестоимость изделий, начатых в предыдущем и законченных в отчетном месяце:

(25 000 + 16 000 + 1,76 (50 000 х 80%)) / 50 000 = 2, 228 руб.

Произведем распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством:

Готовая продукция: 50 000 х 2,228 + 130 000 х 2,227 = 400 910 руб.

Незавершенное производство: 30 000 х 0,469 + (30 000 х 40% х 1,758) = 35 166 руб.

Произведем проверку, суммируя все затраты:

по условию: 25 000 + 16 000 + 75 000 + 320 000 = 436 000 руб.;

по итогам решения: 400 910 + 35 166 = 436 075 руб.

Погрешность в 75 руб. связана с округлением чисел до тысячных долей.

## 3.4 Учет затрат комплексного производства

В некоторых отраслях хозяйствования производство одного продукта одновременно вызывает производство других продуктов, т.е. имеет место так называемое совместное производство: по окончании одного производственного цикла выходят два или более продукта. Таким образом, затраты на производство будут иметь отношение сразу к нескольким продуктам и, следовательно, вызывать необходимость распределения между ними (относительно какой-либо базы).

Совместное производство нескольких продуктов характерно для таких отраслей, как нефтепереработка, деревообработка, молочная промышленность и других.

Необходимо отличать совместно производимую продукцию от побочной продукции. Каждый отдельно взятый совместно производимый продукт является значимо важным для организации с точки зрения получения дохода, тогда как побочный продукт хоть и производится за счет того же источника, что и основной, но не является значимо важным и, как правило, имеет относительно низкую рыночную стоимость.

К. Друри характеризует совместно производимые продукты как продукты одновременного производства "когда каждый из них имеет самостоятельную цену реализации", а побочные продукты как продукты, производимые одновременно с другими, но имеющие "специфику в определении цены реализации"[[3]](#footnote-3).

Производство побочной продукции обычно носит случайный характер, в отличие от производства совместных продуктов. В то же время, при изменении технологии производственного процесса или рыночной конъюнктуры, побочный продукт может перейти в категорию совместно производимого.

Как совместно производимые, так и побочные продукты нельзя идентифицировать как различные продукты до определенной стадии производства, называемой точкой разделения. Следовательно, до достижения этой стадии производства все затраты не поддаются распределению, а будут относиться ко всей массе производимой продукции. После же идентификации отдельных продуктов и распределения затрат между ними возможны два пути:

реализация данных продуктов;

дальнейшая обработка продуктов и калькулирование производимых затрат отдельно по каждому из продуктов.

Большое значение придается распределению затрат между продуктами комплексного производства.

Распределение производственных затрат между совместно производимыми продуктами необходимо для:

оценки стоимости товарно-материальных запасов;

определения себестоимости реализованной продукции;

установления отпускных цен на продукцию;

предоставления аналитической информации управленческому аппарату организации в целях оценки целесообразности производства данного продукта, рентабельности и планирования товарного ассортимента.

На практике применяются различные методы распределения затрат между совместно производимыми продуктами. Причем любой из них несет в себе определенную долю субъективности. Тем не менее использовать их, как было указано, необходимо.

Распределение затрат между совместно производимыми продуктами на основе объема производства в натуральных показателях является наиболее простым и также наименее оправданным методом распределения. Как правило, метод распределения, основанный на натуральных показателях, используется при производстве однородных продуктов с одинаковым спросом на них на рынке. При использовании данного метода предполагается, что каждый из произведенных продуктов вызывает у организации одинаковые затраты живого и овеществленного труда и одинаковые доходы. В соответствии с этим на производство каждого вида продукции относится доля затрат, определенная исходя из его Удельного веса в натуральном измерении и в общем объеме производства.

Если окажется, что на какой-то из произведенных продуктов спрос и цена реализации будут выше, чем на другие, то использование этого метода может привести к искажению в определении финансового результата деятельности, т.е. по отдельным продуктам выявится неоправданно высокая прибыль, а по другим - убыток. Кроме того, применение данного метода несет в себе трудности, связанные с тем, что количество совместно произведенных продуктов должно измеряться в одних и тех же натуральных единицах. В действительности же часто оказывается, что на выходе мы получаем продукты, имеющие различное физическое состояние (твердые вещества, жидкости или газы) и, соответственно, выражающиеся в различных показателях.

Метод распределения затрат на основе натуральных показателей часто используют при производстве новых продуктов, цены на которые на рынке еще не сложились.

Метод распределения затрат на основе стоимости реализации готовых продуктов в точке разделения производственных затрат используется в случае, когда произведенные продукты имеют рыночную стоимость уже в точке разделения затрат. В его основе лежит предположение, что продукты, продаваемые по более высоким ценам, вызывают, соответственно, и более высокие затраты на производство, хотя на практике это возможно и не так. Таким образом, все совокупные затраты на производство распределяются между совместно производимыми продуктами пропорционально их доходности - доли стоимости реализации каждого в совокупном доходе организации. При этом показатель прибыли от производства и реализации в процентном измерении будет одинаков для всех продуктов.К. Друри называет этот метод "средством распределения прибыли или убытков в соответствии со стоимостью реализации"[[4]](#footnote-4). Основным недостатком данного метода является неразрывная сопоставимость доходности и объема затрат продуктов, как правило не совпадающая на практике или сопоставимая, но не абсолютно равная.

Наиболее популярным в практическом применении является метод распределения затрат на основе чистой стоимости реализации. Он используется в случае невозможности продажи совместно произведенных продуктов сразу после достижения точки распределения затрат, т.е. совместно произведенные продукты еще не имеют рыночной стоимости. Она появляется позже, когда осуществляется их дальнейшая обработка с самостоятельным калькулированием затрат по каждому продукту. В этом случае для оценки стоимости реализации в точке разделения необходимо сначала определить стоимость реализации в точке продажи, а затем уже идти к точке разделения. Другими словами, чистую стоимость реализации находят как разницу между окончательными продажными ценами на произведенные продукты и суммами затрат, связанными со стоимостью их дальнейшей обработки. Так, например, если рыночная цена одного из полученных в результате совместного производства продуктов после дополнительной обработки стоимостью 5000 руб. составила 20 000 руб., то для распределения затрат будет взята чистая стоимость реализации, равная 15 000 руб. (20 000 руб. - 5000 руб). При этом необходимо учитывать тот факт, что при использовании данного метода между затратами и продажными ценами должно быть строгое соответствие.

Существует также метод распределения затрат по постоянной доле валовой прибыли в объеме реализации. Данный метод исходит из принципа, согласно которому продукты, полученные в результате совместного производства, должны приносить одинаковую валовую прибыль. Валовая прибыль определяется как разница между совокупной стоимостью продажи за минусом всех затрат на производство продуктов (как до точки разделения, так и после). При этом исчисляется удельный вес (в процентах) валовой прибыли в стоимости реализации, который и переносится на произведенные продукты. Соответственно, затраты распределяются таким образом, чтобы процент валовой прибыли сохранялся неизменным для всех совместно произведенных продуктов. Данный метод, как и другие, носит определенную долю условности, так как известно, что зависимость себестоимости и стоимости реализации продукции далеко не всегда носит прямо пропорциональный характер.

В целом выбор метода распределения затрат зависит от того, с какой целью производится распределение.

Если при комплексном производстве имеет место также выпуск побочных продуктов, т.е. имеющих более низкую, по сравнению с основными, потребительскую стоимость, то доход от их производства учитывается отдельно. До точки разделения все затраты, связанные с комплексным производством, как правило относят на себестоимость основных продуктов. Дополнительные же затраты по доработке побочных продуктов, осуществляемые после точки разделения, включаются в себестоимость побочных продуктов как необходимые только для их производства.

При этом важным моментом является то, что для определения финансового результата деятельности организации, доходы, полученные от реализации побочного продукта, должны вычитаться из комплексных затрат на производство основных продуктов, выпуск которых позволил получить побочный продукт.

Выделяют два основных метода учета побочных продуктов:

метод распределения чистого дохода от реализации в зависимости от фактических продаж побочного продукта;

метод распределения чистого дохода в зависимости от фактического производства побочного продукта.

Выбор одного из этих методов зависит от того, какова вероятность продажи побочного продукта в полном объеме. Если она велика, а изменение рыночных цен не ожидается, то используется второй метод, т.е. признания дохода от побочного продукта на стадии его выхода из производства. Если же продажа побочного продукта в будущем носит маловероятный характер, то доход от него признается только после фактической реализации.

Тесты

1. Распределение затрат между совместно производимыми продуктами необходимо для:

а) определения себестоимости реализованной продукции

б) установления отпускных цен;

в) определения финансового результата.

2. Наименее оправданным методом распределения затрат между видами готовой продукции является:

а) метод распределения на основе рыночной стоимости продукции в точке разделения производственных затрат;

б) окончательной цены продажи;

в) на основе производства в натуральных показателях.

3. Побочный продукт в отличие от совместно производимого:

а) имеет более низкую рыночную стоимость;

б) несет в себе меньшую долю производственных затрат;

в) относится к технологическим отходам.

4. Под точкой разделения производственных затрат понимается стадия производства:

а) до которой совместно производимые продукты не имели рыночной стоимости;

б) до достижения которой производственные затраты от носились ко всей массе производимой продукции;

в) совместно производимые или побочные продукты нельзя было идентифицировать как различные.

5. Метод распределения затрат на основе чистой стоимости реализации целесообразно применять:

а) в организациях, где продукция после достижения точки разделения затрат не имеет рыночной стоимости;

б) в случае, если цена одного продукта значительно превышает стоимость другого;

в) в организациях с высокой трудоемкостью производства.

Пример 1

После завершения процесса совместной обработки было получено два продукта: А - в количестве 200 л и Б - в количестве 600 л. Затраты на совместное производство составили 42 000 руб. В точке разделения продукт А имеет цену 60 руб. за литр, а продукт Б 80 руб. за литр.

Задание. Определить себестоимость единицы продукции на основе рыночной цены в точке разделения затрат.

Решение. Рассчитаем возможную выручку от реализации полученных продуктов:

от продукта А-200x60 = 12 000 руб.;

от продукта Б - 600 х 80 = 48 000 руб.

Общая сумма выручки составит:

10 000+ 48 000 = 60 000 руб.

Определим долю продуктов в общей сумме выручки:

продукта А - 12 000 / 60 000 х 100% = 20%;

продукта Б - 48 000 / 60 000 х 100% - 80%.

Произведем распределение затрат относительно доли продуктов в сумме выручки:

на продукт А приходится - 42 000 х 20% = 8400 руб.;

на продукт Б приходится - 42 000 х 80% = 33 600 руб.

Определим себестоимость единицы продукции:

для продукта А - 8400 / 200 = 42 руб.;

для продукта Б - 33 600 / 600 = 56 руб.

Пример 2

Затраты на комплексное производство трех продуктов - А, Б и В - до точки их разделения составили 180 000 руб. Дальнейшая обработка обошлась компании:

по продукту А - 14 000 руб.;

по продукту Б - 16 000 руб.;

по продукту В - 18 000 руб.

В результате стоимость реализации составила:

продукта А - 200 000 руб.;

продукта Б - 120 000 руб.;

продукта В - 160 000 руб.

Задание. Распределить комплексные затраты между продуктами и определить себестоимость производства каждого из них. Распределение затрат производить методом постоянной доли валовой прибыли.

Решение. Определим валовую прибыль для всех трех продуктов. Для этого из совокупной стоимости реализации вычтем совокупные затраты на производство:

(200 000 + 120 000 + 160 000) - (180 000 + 14 000 + 16 000 + + 18 000) - 480 000 - 228 000 = =252 000 руб.

В процентах это составит:

(252 000 / 480 000) х 100% - 52,5%.

Произведем расчет валовой прибыли для трех продуктов:

ВПА-200 000x52,5%= 105 000 руб.;

ВПБ - 120 000x52,5% = 63 000 руб.;

ВПВ-160 000x52,5% = 84 000 руб.

Таким образом, себестоимость продукции составит:

продукта А - 200 000 - 105 000 - 95 000 руб.;

продукта Б - 120 000 - 63 000 = 57 000 руб.;

продукта В - 160 000 - 84 000 - 76 000 руб.

Определим комплексные затраты, приходящиеся на каждый продукт:

для продукта А - 95 000 - 14 000 = 81 000 руб.;

для продукта Б - 57 000 - 16 000 = 41 000 руб.;

для продукта В - 76 000 - 18 000 = 58 000 руб.

## 3.5 Планирование и бюджетирование затрат

Как известно, управленческий учет ориентирован, в первую очередь, на перспективу. В связи с этим одной из важнейших функций управленческого учета является планирование будущей деятельности организации.

Планирование можно охарактеризовать как особый тип процесса принятия решений, в рамках которого анализируется информация о прошлой финансовой и производственной Деятельности хозяйствующего субъекта, оцениваются потенциальные ресурсы и разрабатываются цели организации на перспективу, а также приоритетность решения задач для их достижения.

Планирование охватывает целостно всю деятельность организации. В зависимости от сроков оно может быть долгосрочным (перспективным), среднесрочным (статическим) и оперативным (текущим).

Долгосрочное планирование реализуется в форме стратегических планов организации или планов генерального развития бизнеса. В долгосрочных планах разрабатываются общие перспективные цели и задачи организации на срок более 3 лет.

Среднесрочное планирование выражается в составлении планов деятельности организации сроком от 1 до 3 лет. Чаще всего оно реализуется в виде административных планов, в которых обеспечивается построение эффективной системы организации деятельности предприятия, направленной на достижение целей и задач перспективного планирования.

Краткосрочное планирование осуществляется в виде оператив ных планов, в которых задачи, стоящие перед организациями, разбиваются по всей структуре управления, за каждым менеджером закрепляются конкретные участки деятельности и ответственность за заданные показатели. Оперативные планы составляются сроком до одного года, с разбивкой, в зависимости от необходимости, на кварталы, месяцы, дни, смены, часы.

Краткосрочное планирование предполагает закрепление целей и задач организации в системе бюджетов и смет, составленных для структурных подразделений и отдельных направлений деятельности. Другими словами, оперативное планирование неразрывно связано с бюджетированием - процессом разработки и составления бюджетов в соответствии с целями хозяйственной и финансовой деятельности организации.

Бюджет - это количественное выражение взаимосвязанных планов деятельности организации в натуральных и денежных измерителях. Бюджеты составляются до того, как предполагаемые действия будут выполняться и носят директивный характер: менеджеры несут персональную ответственность за их исполнение.

Разработка, анализ и контроль бюджетов являются важнейшей составной частью системы управленческого учета в организации. В бюджетах находят отражение оперативные планы деятельности организации, на основе выявления и анализа; отклонений от бюджетных показателей определяются проблемные участки работы. С помощью бюджетирования руководство имеет возможность заранее найти оптимальное соотношение в распределении производственных и финансовых ресурсов между отдельными подразделениями, а также видами деятельности. То есть бюджеты охватывают все сферы деятельности организации, включая снабжение, производство, реализацию продукции, управление финансовыми потоками и т.д. Другими словами, система бюджетов дает руководству возможность построить целостную картину будущей работы организации. Бюджетирование является как инструментом планирования, так и контроля.

В начале отчетного периода, на который разработан бюджет, он является планом или эталоном, в конце же периода бюджет превращается в средство контроля и оценки достигнутых результатов, выявления "узких" мест в целях повышения эффективности управления в будущем.

Бюджеты обычно составляются на календарный год с делением по кварталам, месяцам, а иногда и неделям. При этом бюджеты могут составляться в жестких цифрах на весь год, но могут и пересматриваться в течение периода с появлением новой информации. В этом случае говорят о скользящем составлении бюджетов: бюджетирование превращается в непрерывный процесс.

Укрупнено все бюджеты, формируемые в системе управленческого учета организации, можно подразделить на две группы:

текущие операционные бюджеты;

финансовые планы.

Для достижения эффективного бюджетного планирования в организации должна быть, во-первых, установлена процедура разработки и принятия бюджетов, во-вторых, выбрана правильная последовательность составления бюджетов.

Процесс бюджетирования включает несколько стадий:

разработка планов деятельности по организации в целом, а также с выделением структурных подразделений - при участии руководителей всех центров ответственности;

обсуждение возможных изменений в планах, связанных с новой ситуацией;

определение показателей, которые будут использоваться при оценке деятельности;

внесение корректировок в планы на основе предложенных поправок.

В процессе принятия бюджетов руководители подразделений, ответственные за их разработку, представляют свои бюджеты на утверждение планово-финансовой комиссии, специально созданной для этих целей. При несоответствии бюджетов обоснованным уровням деловой активности организации, они будут отправлены на доработку. Таким образом, обеспечивается реалистичность бюджетов.

Роль бухгалтера-менеджера в бюджетировании сводится к координации действий руководителей отдельных подразделений по составлению бюджетов, а также к разработке обобщенных бюджетов и генерального бюджета в целом по организации. Бухгалтер должен не оказывать влияние на содержание бюджетов, но обеспечивать менеджеров помощью в подготовке бюджетов, оказывая консультационные и технические услуги.

Бюджеты как финансовые документы могут иметь бесконечное количество видов и форм. Определяющими здесь будут следующие факторы: предмет составления бюджета, структура аппарата управления, размер и особенности деятельности организации, квалификация и опыт разработчиков и другие. При этом в качестве основных требований к любому бюджету будут выступать простота и ясность понимания, так как избыток информации снижает значение и точность данных, недостаточность информации может привести к непониманию сущности документа.

Конкретную форму составления бюджета выбирает непосредственно его разработчик, исходя из правила: информация, содержащаяся в бюджете, должна быть настолько точной, определенной и значащей для ее получателя, насколько это возможно. В процессе разработки бюджетов отдельные виды деятельности координируются таким образом, чтобы все подразделения организации работали согласованно, стремясь достичь общих целей, стоящих перед организацией.

В целом, функции бюджета состоят в следующем:

планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации;

координирование различных видов деятельности в различных подразделениях организации;

стимулирование руководителей всех рангов к достижению целей своих центров ответственности;

контроль текущей деятельности и обеспечение плановой дисциплины;

основа для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителями;

средство обучения менеджеров.

На момент его составления бюджет представляет собой своеобразный отчет о желаемых результатах. С течением времени с ним сравнивают полученные результаты.

Разработка текущих операционных бюджетов начинается с построения бюджета реализации (продаж). Он является основой составления всех остальных операционных бюджетов. Бюджет реализации отражает план сбыта (продажи) по видам всей выпускаемой организацией продукции, как в натуральном выражении, так и в стоимостном - на основе планируемых цен. Кроме того, в нем возможна группировка по товарным группам, видам Деятельности и секторам рынка. Бюджет реализации разрабатывается в отделе сбыта (маркетинга).

На втором этапе на основе бюджета реализации разрабатывается бюджет производства продукции. При его разработке определяется, какой объем производства продукции должен быть Достигнут для того, чтобы обеспечить необходимый (запланированный) объем продаж, исходя из уже существующих запасов готовой продукции. Бюджет производства также составляется по всем видам выпускаемой продукции. Он разрабатывается и плановом отделе.

На следующем этапе составляется бюджет потребности в мате риалах. В нем отражается количество материалов, необходимых для производства запланированного в бюджете объема продукции. Исходя из существующих складских запасов материалов определяется необходимый объем закупки по видам материалов и ценам.

Одновременно с составлением бюджета потребностей в материалах составляется бюджет прямых затрат на оплату труда. Основой для его разработки также является бюджет производства продукции. При этом для определения планируемых затрат на оплату тру да планируемый объем производства каждого вида продукции умножается на трудоемкость единицы продукции и на среднечасовую тарифную ставку. Ответственность за составление бюджета потребности в материалах и бюджета прямых затрат на оплату труда лежит на руководителях производственных цехов.

По широте охвата выделяют также частные бюджеты и генеральный бюджет организации. Рассмотренные выше бюджеты, составленные для различных подразделений организации, являются частными бюджетами.

Генеральный (главный) бюджет охватывает всю хозяйственно-финансовую деятельность организации. Он составляется на основе частных бюджетов подразделений, объединяя и суммируя их показатели. На основе составления генерального бюджета создаются прогнозный баланс, плановый отчет о прибылях и убытках, прогноз движения денежных средств.

Генеральный бюджет организации состоит из двух основных бюджетов: оперативного и финансового.

Оперативный бюджет - часть генерального бюджета, детализирующаяся через вспомогательные (частные) сметы, отражающие отдельные статьи доходов и расходов организации для каждого из действующих подразделений. Он включает в себя бюджетный (плановый) отчет о прибылях и убытках, формирующийся на основе бюджета продаж, производственного бюджета, бюджета товарно-материальных запасов и других.

Финансовый бюджет - часть генерального бюджета, в которой отражаются предполагаемые источники финансирования и направления их использования. Он включает в себя бюджеты капитальных затрат и денежных средств и подготовленные на их основе совместно с прогнозным отчетом о прибылях и убытках прогнозные бухгалтерский баланс и отчет о финансовом положении.

В зависимости от механизма использования бюджеты классифицируют на: статические, гибкие и специальные.

Статический бюджет - бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации, когда доходы и расходы прогнозируются исходя из определенного планируемого объема реализации. С помощью сопоставления статического бюджета с фактическими результатами учитывается реальный уровень деятельности, достигнутый организацией.

Гибкий бюджет - это бюджет, составляемый не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона (области релевантности). Он составляется таким образом, чтобы учитывать возможные изменения затрат в зависимости от изменения уровня реализации, т.е. представляет собой динамическую базу для сравнения достоверных результатов с запланированными показателями.

В целях составления гибкого бюджета все затраты организации делятся на переменные и постоянные. Затем для переменных затрат определяются нормы на единицу продукции, в то время как постоянные затраты планируются в твердой сумме. Таким образом, сумма постоянных затрат будет неизменной как для статического, так и для гибкого бюджетов.

Специальные бюджеты составляются по мере необходимости, в зависимости от конкретных задач, стоящих перед управленческим аппаратом организации. К ним относятся:

приростный бюджет - бюджет, составленный на основе предыдущего с помощью простой индексации;

дополнительный бюджет - составляется для расчета необходимых средств в целях финансирования мероприятий и операций, не включенных в обычный бюджет;

модифицированный бюджет - бюджет, составляемый при планировании объема продаж на необычно высоком уровне;

стратегический бюджет - разрабатывается на длительный период времени, совмещая в себе элементы стратегического планирования и традиционного бюджетирования;

другие.

Процесс бюджетирования тесно связан с процессом контроля и анализа.

По истечении периода, на который были составлены бюджеты, производятся сопоставление фактических результатов деятельности организации с бюджетными показателями и анализ отклонений.

Анализ отклонений между реальными результатами и данными бюджета позволяет:

идентифицировать проблемную область, которая требует первоочередного внимания;

выявить новые возможности, не предусмотренные в процессе разработки бюджета.

Сравнение фактических и бюджетных данных за год, как правило, является главным фактором оценки работы каждого центра ответственности и его руководителя в конце года.

Существует методика анализа отклонений фактических затрат от бюджетных, включающая в себя четыре уровня:

сравниваются показатели фактических результатов деятельности с заложенными в бюджет, выявляются положительные и отрицательные отклонения;

выявляются причины произошедших отклонений фактических значений от запланированных в бюджете;

производится анализ бюджетных отклонений за счет изменений в стоимости ресурсов;

анализируется и оценивается степень эффективности использования ресурсов организации.

Тесты

1. Бюджетирование и контроль затрат необходимы и возможны:

а) только в коммерческих организациях;

б) только в бюджетных учреждениях и организациях;

в) как в коммерческих, так и в бюджетных организациях.

2. Прирост денежных средств у организации к концу отчетного периода:

а) возможен, только если организация прибыльна;

б) может быть и у убыточной организации;

в) никак не связан с результатами финансовой деятельности организации.

3. Бюджет организации - это:

а) план его финансовой деятельности;

б) план производства и продаж;

в) финансовый план на конкретный период, согласованный с производственно-сбытовой деятельностью.

4. Бюджетирование является:

а) частью общего процесса управления экономикой организации;

б) технической стороной учета затрат и результатов;

в) работой, позволяющей организации "свести концы с концами", т.е. затраты и их источники.

5. Составление операционных бюджетов начинается с:

а) формирования бюджета производства;

б) формирования бюджета продаж;

в) формирования бюджета снабжения (закупки).

3.6. Нормативный учет затрат

Нормативный учет затрат и калькулирование себестоимости продукции представляют собой систему: разработки норм и нормативов на используемые в производстве ресурсы, составления на их основе плановых нормативных калькуляций, отражения фактических затрат с подразделением их на затраты по нормам и отклонениям от них, оперативного и последующего анализа отклонений с выделением не только размеров отклонений, но и мест их возникновения, причин и виновников. Данные нормативных калькуляций служат для составления бюджетов организации, и, соответственно, для оценки деятельности отдельных работников и организации в целом.

Метод нормативного учета затрат возник в 10-20-х гг. XX в. в США. Впервые о системе "стандарт-кост" упоминается в начале XX в. в книге Г. Эмерсона "Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы".

В нашей стране толчком к внедрению нормативного учета в практику работы организаций стало опубликование в 1933 г. книги Д.Ч. Гаррисона "Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости". Так система "стандарт-кост" стала прообразом отечественной системы нормативного учета затрат.

"Стандарты" в западном учете заменяют понятие нормативов.

"Стандарт" - это количество необходимых для производства единицы продукции материальных и трудовых затрат или заранее исчисленные материальные и трудовые затраты на производство продукции, работ, услуг.

"Кост" - это денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции.

В основе нормативного калькулирования заложены следующие принципы:

разработка норм и нормативов затрат и составление плановых нормативных калькуляций себестоимости на выпускаемые изделия;

корректировка норм в течение отчетного периода под воздействием изменившихся условий производства либо ценна ресурсы;

учет фактических производственных затрат с подразделением их на расходы по нормам и отклонениям от них;

текущий и итоговый анализ причин и факторов, вызвавших отклонения фактических затрат от нормативных;

определение фактической себестоимости продукции через суммирование нормативных затрат, отклонений и изменений норм.

Использование нормативного учета затрат дает организациям ряд преимуществ:

разработанные нормы служат основой для планирования деятельности организации на краткосрочную и среднесрочную перспективы;

с помощью нормирования затрат устанавливается контроль за затратами и минимизируются возможные потери за счет неэффективного использования ресурсов;

величина нормативных затрат на единицу служит ориентиром при установлении цен на продукт;

анализ отклонений фактических затрат от нормативных позволяет выявлять "узкие" места в деятельности организации и принимать обоснованные управленческие решения;

сокращение числа учетных записей снижает трудоемкость и упрощает учет.

Нормативное калькулирование, как правило, используется в организациях с массовым или крупносерийным производством с большим числом часто повторяющихся во времени операций. С другой стороны, нормативный метод учета затрат возможно также применять в организациях с единичным и индивидуальным производством продукции, в случае, если при изготовлении разных продуктов имеют место общие операции и таким образом нормативные затраты на производство продукции будут определяться путем суммирования затрат на отдельные операции, комбинации которых и составляют производственный цикл.

Нормы и нормативы затрат всех видов ресурсов определяются заранее, т.е. носят плановый характер. При этом для разработки норм могут применяться два основных пути:

по фактическим данным предшествующих периодов;

по данным технического анализа.

В первом случае в качестве нормативных показателей затрат используется средний уровень потребления различных ресурсов за предыдущие годы. Применение таких норм порождает опасность перенесения в сегодняшние нормативы прошлых ошибок. С другой стороны, данный метод неприемлем для вновь созданных организаций и организаций с существенно изменившимися параметрами деятельности.

При втором варианте нормы определяются путем тщательного и подробного изучения операций, вызывающих затраты тех или иных ресурсов, с учетом всех факторов, которые могут оказать влияние на увеличение или уменьшение затрат.

С точки зрения эффективности использования второй метод является более предпочтительным, так как предоставляет возможность, по словам К. Друри, "сосредоточить внимание на изыскании наиболее рационального сочетания ресурсов, производственных технологий и качества продукта".

В зависимости от предъявляемых требований все нормы подразделяют на три группы:

основные;

идеальные;

текущие.

Основные нормы используются организациями в течение продолжительных периодов времени и являются базой для сравнения фактических затрат при определенных условиях и объеме производства.

Идеальные нормы являются, как правило, недостижимым эталоном затрат. Другими словами, это минимальные затраты ресурсов, возможные только при абсолютно рациональном производстве, исключающем любые сбои и остановки в производственном цикле. На практике идеальные нормы обычно не выполняются и скорее служат ориентиром, чем реально достижимым результатом.

Текущие нормы определяют затраты, которые должны возникнуть при эффективном производстве. Они разрабатываются с учетом возможных незначительных отклонений от нормальных условий производства и, в то же время, не предусматривают нерациональное использование ресурсов. Текущие нормы могут различаться в зависимости от их реальной достижимости: легко достижимые, трудно достижимые, либо очень жесткие.

На практике чаще всего используются текущие нормы затрат со средним процентом достижения: с одной стороны, они являются реальными, а следовательно, приближают показатели нормативной калькуляции к фактическим; с другой - служат стимулирующим фактором для работников, занятых в производственном процессе.

Нормативные затраты на производство продукции включают в себя шесть основных элементов:

нормативное количество основных материалов.

нормативная цена основных материалов.

нормативное рабочее время.

нормативная ставка оплаты труда.

нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов.

нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов.

Нормативное количество или нормы расходов основных материалов устанавливаются исходя из специфики конкретного продукта и показывают, какое количество материалов необходимо для изготовления единицы продукции при заданной производственной технологии. Рассчитывается количество материалов, необходимых для выполнения каждой отдельной операции. Разработкой данных норм занимается производственно-технологический или планово-производственный отдел.

Нормативные цены на материалы устанавливаются отделом закупок на основе изучения ситуации на рынке, с учетом возможных изменений в уровне цен. При этом должны быть Учтены такие факторы, как территориальная удаленность поставщика, условия доставки, предоставляемые скидки, гарантии качества и другие.

Нормативное рабочее время в расчете на единицу продукции показывает, какое количество чел. -ч необходимо для изготовления данного продукта при соблюдении определенной технологии. Оно рассчитывается путем детального анализа всех производственных операций и установления наиболее эффективных методов производства, использования оборудования и условий работы. При этом в нормативные трудозатраты включаются также неизбежные простои по объективным причинам. За расчет данных нормативов отвечает производственно-технологический отдел.

Нормативная ставка оплаты труда обычно соответствует часовым тарифным ставкам, присваиваемым в соответствии с квалификацией и опытом рабочих. Тарифные ставки, в целом, определяются политикой организации и указываются в контрактах или трудовых договорах, заключаемых с работниками.

Нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов определяется отношением общей планируемой суммы переменных общепроизводственных расходов к нормативной величине показателя, принятого за базу их распределения. Наиболее часто при нормативном методе учета затрат за базу распределения берутся нормочасы трудозатрат, необходимые для изготовления единицы продукции.

Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов определяется отношением общей планируемой суммы постоянных общепроизводственных расходов к плановой производительности, выраженной в нормочасах трудозатрат либо маш. -ч работы оборудования.

Действующие в организации нормы могут пересматриваться с течением времени под влиянием внешних и внутренних факторов: если происходят изменения в уровне цен на рынке ресурсов, в технологии производства продукции, в ассортименте выпускаемой продукции и т.д.

Все используемые при учете себестоимости нормы объединяются в специальные карты-спецификации.

Нормативное калькулирование способствует реализации двух основных управленческих функций: планирования и контроля.

На основе заранее рассчитанных норм и нормативов затрат в системе управленческого учета в организации разрабатываются бюджеты и сметы для различных центров ответственности на предстоящий отчетный период. При этом бюджеты и сметы, составляемые для отдельных центров ответственности, объединяются для расчета совокупных плановых затрат организации, а также предполагаемой прибыли. Бюджеты и сметы на основе нормативных значений затрат могут составляться как в жестких значениях, так и предусматривать различные уровни деловой активности организации, т.е. в адаптированных к реальному объему производства суммах. Бюджет, включающий прогнозные данные для разных уровней выпуска продукции в диапазоне релевантности, называется гибким.

Важнейшим элементом нормативного учета является учет по отклонениям.

В соответствии с фактически полученными результатами, за отклонение от заданных показателей по различным статьям затрат ответственность будут нести конкретные лица (линейные менеджеры). Выявление и учет отклонений, отражаемых в отчетах центров ответственности, обеспечивают постоянный контроль за уровнем затрат и эффективностью использования всех видов ресурсов.

Как правило, в организациях производят факторный анализ отклонений с обязательным выявлением причин и виновников, а также возможных последствий возникших отклонений. На основе проведенного анализа вырабатываются меры корректирующего воздействия, направленные на уменьшение или исключение отклонений в будущем.

Все отклонения по содержанию можно подразделить на три группы: отрицательные, положительные и условные.

Отрицательные отклонения могут быть вызваны перерасходом сырья и материалов, простоями и непроизводительными трудозатратами, внеплановым ремонтом оборудования и т.д.

Положительные отклонения на практике встречаются реже и свидетельствуют о достижении экономии в использовании различных видов ресурсов, повышении производительности труда, более эффективном использовании оборудования, а иногда и о том, что заданные нормативы затрат были завышены.

Условные отклонения могут носить как положительный, так и отрицательный характер, и могут возникнуть в результате различий в методике составления сметной и нормативной калькуляций.

Тесты

1. Нормативный учет - это метод определения:

а) фактических затрат;

б) ожидаемых расходов;

в) ожидаемых затрат и фактических расходов.

2. Отклонения от норм и нормативов затрат в нормативном учете себестоимости продукции:

а) могут быть только в сторону удорожания;

б) могут учитываться только как экономия;

в) могут быть положительными или отрицательными.

3. "Стандарт-кост" в первую очередь предназначен для:

а) управления затратами;

б) установления цен и ценовой политики;

в) подготовки и составления финансовой отчетности.

4. Чтобы сравнить фактическую величину накладных расходов с предусмотренными по нормативу, в "стандарт-косте" необходимо:

а) наличие гибкой сметы этих расходов;

б) наличие жестких нормативов величины этих расходов за отчетный период;

в) вид сметы или нормативов не играет решающей роли.

5. Нормативы затрат в "стандарт-косте" могут быть установлены:

а) по результатам выполнения подобной работы в прошлом;

б) на основе детального инженерного изучения каждой операции;

в) с применением всех вышеуказанных методов.

Пример

У компании, выпускающей один вид изделия, нормативные затраты на единицу продукции составляют:

Основные материалы:

I - 5 кг по цене 20 руб. за 1 кг - 100 руб.;

II - 2 кг по цене 15 руб. за 1 кг - 30 руб.

Труд основных производственных рабочих: 3 чел. -ч при тарифной ставке 50 руб. за 1 час - 150 руб.

Переменные общепроизводственные расходы: 30 руб. на 1 чел. -ч - 90 руб.

Совокупные нормативные переменные затраты на единицу продукции - 370 руб.

Нормативная маржинальная прибыль - 230 руб.

Нормативная цена реализации - 600 руб.

Согласно планируемому объему производства составлена месячная смета для производства 2000 изделий:

Основные материалы:

I - 10 000 кг по цене 20 руб. за 1 кг - 200 000 руб.;

II - 4 000 кг по цене 15 руб. за 1 кг - 60 000 руб.

Труд основных производственных рабочих: 6000 чел. -ч при тарифной ставке 50 руб. за 1 час - 300 000 руб.

Переменные общепроизводственные расходы: 30 руб. на 1 чел. -ч - 180 000 руб.

Постоянные накладные расходы: 50 000 руб.

Выручка от реализации: 600 руб. за единицу - 1 200 000 руб.

Сметная маржинальная прибыль: 460 000 руб.

Сметная прибыль: 410 000 руб.

Фактические результаты за месяц составили:

Основные материалы:

I - 9 000 кг по цене 21 руб. за 1 кг - 189 000 руб.;

II - 3 500 кг по цене 14 руб. за 1 кг - 49 000 руб.

Труд основных производственных рабочих: 5500 чел. -ч при тарифной ставке 60 руб. за 1 час - 330 000 руб.

Переменные общепроизводственные расходы: 160 000 руб.

Постоянные накладные расходы: 52 000 руб.

Выпущено и реализовано: 1700 изделий по цене 660 руб. за единицу - 1 122 000 руб.

Фактическая маржинальная прибыль: 394 000 руб.

Фактическая прибыль: 410 000 руб.

Задание. Рассчитать отклонения:

по стоимости и количеству использованных основных материалов;

по прямым расходам на заработную плату;

по переменным общепроизводственным расходам;

по постоянным накладным расходам.

Отметить благоприятные и неблагоприятные отклонения.

Решение. Рассчитаем отклонение по цене на материалы как разницу между нормативной и фактической ценой единицы материала, умноженную на количество закупленного материала. В данном примере количество закупленного материала условно равно количеству использованного. Исходя из этого отклонение по цене равно:

для I материала - (20 - 21) х 9000 = - 9000 руб.;

для II материала - (15 - 14) х 3500 = 3500 руб.

То есть по I материалу отклонение неблагоприятное, по II материалу - благоприятное. Общая сумма отклонения по цене материалов будет равна:

-9000 + 3500 = - 5500 руб.

Рассчитаем отклонение по количеству использованных материалов как разницу между нормативным количеством материалов, необходимых для фактического выпуска продукции, и фактическим количеством, умноженным на нормативную цену материалов:

для I материала - (8500 - 9000) х 20 = - 10 000 руб.;

для II материала - (3400 - 3500) х 15 = - 1500 руб.

Как видно из расчета, отклонения по обоим видам материалов неблагоприятные. Общая сумма отклонения по количеству использованных материалов будет равна:

-10 000 + (-1500) = - 11 500 руб.

Определим совокупное отклонение по материалам, равное разнице между нормативными затратами на материалы, необходимые для фактического выпуска продукции, и их фактическими затратами:

для I материала - 1700 х 100 - 189 000 = - 19 000 руб., из них (-9000) - за счет отклонения в цене и (-10 000) - за счет отклонения в использовании;

для II материала - 1700 х 30 - 49 000 - 2000 руб., из них 3500 - за счет отклонения в цене и (-1500) - за счет отклонения в использовании.

Рассчитаем отклонение по ставке заработной платы как разницу между нормативной тарифной ставкой и фактической тарифной ставкой, умноженную на фактическое количество отработанных чел. /ч:

(50 - 60) х 5500 = - 55 000 руб. Отклонение неблагоприятное.

Рассчитаем отклонение по производительности труда как разность между нормативным временем, затраченным на фактический выпуск продукции, и фактически затраченным временем, умноженную на нормативную тарифную ставку заработной платы:

(1700 х 3 - 5500) х 50 = - 20 000 руб. Отклонение неблагоприятное.

Определим совокупное отклонение по труду, равное разнице между нормативными трудовыми затратами на фактический выпуск продукции и фактическими затратами на труд:

100 х 3 х 50 - 330 000 = - 75 000 руб., из них (-55 000) - за счет отклонения в тарифной ставке и (-20 000) - за счет отклонения в производительности.

Рассчитаем отклонение по переменным общепроизводственным расходам как разницу между нормативными переменными общепроизводственными расходами, скорректированными на фактическое количество фактора затрат, взятого за базу распределения, и фактическими переменными общепроизводственными расходами:

(30 х 3 х 1700) - 160 000 = - 7000 руб. Отклонение неблагоприятное.

Рассчитаем отклонение по постоянным накладным расходам как разницу между сметными и постоянными накладными расходами:

50 000 - 52 000 = - 2000 руб. Отклонение неблагоприятное.

## 3.7 Система "директ-костинг"

Системы управленческого учета, применяемые в западных организациях, характеризуются многими признаками, которые можно положить в основу их классификации. Один из таких признаков - полнота включения затрат в себестоимость готовой продукции (выполненных работ, указанных услуг). Согласно данному признаку выделяют систему полного включения затрат в себестоимость продукции - учет полной себестоимости и систему неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку, например, по признаку зависимости расходов от объема производства - систему "директ-костинг".

Система "директ-костинг" представляет собой систему управленческого учета, основанную на классификации затрат на постоянные (периодические) и переменные (приходящиеся на единицу готового продукта), включающую в себя учет и анализ затрат по их видам, местам возникновения и носителям, а также учет финансовых результатов деятельности и принятие оперативных управленческих решений.

Сущностью и основной характеристикой "директ-костинга" является подразделение затрат на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства, при этом на себестоимость единицы продукции относят только переменные затраты, постоянные расходы не относят. То есть идея состоит в том, что определение переменных затрат по производству и реализации готовой продукции более важно для принятия управленческих решений, чем определение данных о постоянных затратах, на величину которых руководитель не оказывает оперативного влияния. Одним из ключевых показателей системы "директ-костинг" является маржинальный доход или сумма покрытия, представляющий собой разницу между выручкой от реализации и переменными затратами. Величина маржинального дохода, определенная для конкретного вида продукции, показывает "вклад" данного товара в покрытие постоянных затрат и тем самым - в общую сумму прибыли организации.

Наименование "директ-костинг" ("Direct-Costing-System") было впервые введено в 1936 г. американским экономистом Д. Харрисом как учет прямых затрат. Это объясняется тем, что в начале применения данной системы в себестоимость включались только прямые переменные расходы, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты периода. Таким образом, сумма переменных затрат совпадала с суммой прямых затрат.

В настоящее время в результате постепенной трансформации "директ-костинг" предусматривает учет себестоимости не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат.

Главной особенностью системы "директ-костинг" является то, что себестоимость продукции (работ, услуг) учитывается и планируется только в части переменных затрат. При этом постоянные расходы собирают на отдельном счете (или счетах) и с заданной периодичностью (например, один раз в месяц) списывают непосредственно на счет финансовых результатов. Другими словами, постоянные расходы не включаются в себестоимость продукции, а как расходы периода относятся на уменьшение прибыли от реализации в том периоде, в котором они были произведены. В то же время, отдельный учет постоянных затрат дает возможность менеджерам осуществлять более оперативный их контроль и регулирование.

В качестве постоянных расходов выступают часть общепроизводственных расходов и все общехозяйственные расходы, которые только содействуют изготовлению продукции, непосредственно не участвуя в ее производстве. Это затраты, связанные с процессом обслуживания и управления и зависящие в большей мере от длительности отчетного периода. В системе "директ-костинг" по переменным затратам оцениваются и остатки готовой продукции на складе, и незавершенное производство на конец периода. При этом ограничение себестоимости лишь переменными расходами позволяет упростить планирование, учет и контроль за счет резкого уменьшения числа калькуляционных статей затрат: себестоимость становится "более обозримой", а отдельные затраты - лучше контролируемыми.

Деление расходов на постоянные и переменные позволяет получить информацию о расходах, необходимую для принятия большого числа управленческих решений. В первую очередь, это касается решений в части оценки затрат при различной производительности.

Еще одно преимущество системы "директ-костинг" состоит в том, что ее применение позволяет использовать многоступенчатый принцип построения отчета о доходах. Отчет должен содержать такие показатели, как: выручка от реализации продукции (ВР), переменные затраты (ПЗ), маржинальный доход (МД = ВР - ПЗ), постоянные (фиксированные) затраты (ФЗ) и прибыль (П = МД - ФЗ). Таким образом, на первом этапе выявляется маржинальный доход, т.е. сумма продаж за вычетом переменных затрат, а затем уже чистая прибыль организации без постоянных расходов. Данный подход усиливает контроль за формированием затрат обращения по местам возникновения затрат и по центрам ответственности и, следовательно, позволяет менеджерам принимать более оперативные и эффективные управленческие решения.

При использовании "директ-костинга" размер прибыли определяется уровнем переменных производственных затрат, ценами продажи, структурой выпускаемой продукции и величиной постоянных затрат производства. В результате такая учетная информация позволяет в оперативном порядке находить наиболее выгодные комбинации продажных цен и объема производства, быстро переориентировать производство в соответствии с меняющейся конъюнктурой рынка.

С помощью "директ-костинга" обосновываются важные управленческие решения, в том числе по оптимизации производственной программы, о целесообразности принятия к исполнению определенного заказа, о приобретении или замене оборудования, производстве полуфабрикатов или заказе их на стороне, выпуске побочной продукции, по вопросам ценовой политики и другие.

Система "директ-костинг" позволяет:

определять формы зависимости затрат от объемов производства;

получать информацию о прибыльности или убыточности хозяйственной деятельности в зависимости от объема производства и продаж;

рассчитывать критическую точку объема продаж;

оптимизировать товарный ассортимент;

прогнозировать поведение затрат в зависимости от различных факторов;

принимать управленческие решения в условиях ограниченности какого-либо ресурса;

проводить эффективную ценовую политику;

решать тактические задачи управления организацией.

На основе анализа переменных и постоянных затрат разрабатываются гибкие программы-сметы (гибкие бюджеты). Они составляются таким образом, что хотя и ориентируются на исходную ожидаемую величину выручки, позволяют учесть возможные отклонения объема продаж и выручки от реализации и влияние этих отклонений на конечную величину прибыли. Они позволяют менеджеру рассчитать тот объем продаж, при котором достигается безубыточность организации, а затем оценить прибыльность при различных уровнях деловой активности.

В условиях рыночной экономики "директ-костинг" дает также информацию о возможности использования в конкурентной борьбе демпинга - продажи товаров по заведомо заниженным ценам, что связано с установлением нижнего краткосрочного предела Цены (на уровне переменных затрат на изготовление).

Одним из важнейших преимуществ использования в учете системы "директ-костинг" является возможность изучения взаимосвязей и взаимозависимостей между объемом производства, затратами и прибылью. Ее применение позволяет управленческому аппарату заострить внимание на изменении маржинального дохода как по организации в целом, так и по отдельным видам продукции, таким образом делая возможным оценку прибыльности производства и продаж различных продуктов вне зависимости от общего спада или подъема объемов реализации, связанных с сезонностью продаж или другими факторами. С другой стороны, выявляя продукцию с большей рентабельностью, организация оптимизирует свой ассортимент.

Благодаря использованию "директ-костинга" значительно расширяются аналитические и контрольные возможности учета: анализируя поведение переменных и постоянных затрат зависимости от изменения объемов продаж, можно гибко и оперативно принимать решения по управлению, особенно касающиеся выбора между альтернативными вариантами действий. Раздельное отражение в учете позволяет более четко отслеживать и контролировать как переменные, так и постоянные производственные затраты в разрезе подразделений организации, товарных групп и сегментов рынка. Кроме того, использование системы "директ-костинг" при составлении внутренней управленческой отчетности позволяет избежать излишней капитализации постоянных накладных расходов в периоды, когда спрос на производимую продукцию уменьшается и происходит накопление производственных запасов.

Вместе с тем, данная система имеет некоторые недостатки. Так, она не может быть использована для калькулирования фактической производственной себестоимости продукции за отчетный год. "Директ-костинг" не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость с точки зрения возмещения всех затрат. В связи с чем для определения полной себестоимости продукции требуется дополнительное распределение условно-постоянных расходов. Кроме того, информация о себестоимости продукции, ограниченной переменными затратами, не может быть использована для прогнозирования рентабельности на основную продукцию организации в долгосрочном периоде: постоянные расходы остаются таковыми только в определенном интервале релевантности - при резком увеличении объема производства их уровень также возрастет, состав же переменных расходов, как правило, изменяется под влиянием изменения технологии и организации производства.

Надо отметить также тот факт, что ведение учетных работ в рамках системы "директ-костинг" осложняется трудностью подразделения затрат производства на переменные и постоянные (большая часть расходов организации носит полупеременный или условно-постоянный характер), особенно если учесть, что такая классификация не может быть неизменной в организации, а должна уточняться исходя из постоянно меняющихся условий хозяйствования.

Тесты

1. Маржинальный доход у нормально функционирующей организации за один и тот же период времени:

а) обычно выше прибыли от реализации продукции;

б) как правило, ниже прибыли от продаж;

в) должен быть равен прибыли от реализации продукции, товаров и услуг.

2. Изменение уровня постоянных затрат организации в отчетном периоде на стоимость остатка нереализованных продуктов в системе "директ-костинга":

а) не влияет или уменьшает стоимость;

б) увеличивает или уменьшает стоимость;

в) влияет на величину маржинальной прибыли.

3. "Директ-костинг" в основном предназначен для:

а) оперативного управления организацией;

б) стратегического управления организацией;

в) составления финансовой отчетности.

4. Себестоимость, рассчитанная в системе "директ-костинг" включает:

а) все затраты, связанные с хозяйственной деятельностью организации;

б) только производственные затраты;

в) только переменные производственные затраты.

5. При увеличении объема производства себестоимость продукции уменьшится:

а) при учете полной себестоимости;

б) при учете себестоимости, ограниченной переменными затратами;

в) при учете себестоимости, ограниченной производственными затратами.

Пример 1

Общая величина постоянных затрат компании, связанная с содержанием ее производственных мощностей, равна 40 000 руб. При этом максимальная загрузка производственных мощностей может дать выпуск 2000 изделий. Фактический выпуск продукции составляет 1500 изделий.

Задание. Определить величину постоянных затрат, приходящуюся на незагруженные мощности.

Решение. При полной загрузке производственных мощностей на единицу продукции приходится:

40 000 / 2000 = 20 руб. постоянных затрат.

Таким образом, величина постоянных затрат, связанная с фактической загрузкой производственных мощностей, равна:

1500x20 = 30 000 руб.

Следовательно, на содержание незагруженных производственных мощностей приходится:

40 000-30 000 =10 000 руб.

При увеличении выпуска продукции данная величина является резервом снижения себестоимости, приходящейся на единицу изделия.

Пример 2

Производственная компания выпускает и продает три вида продукции. Имеются следующие данные.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Виды продукции | Объем производства, ед.  | Основные материалы, руб.  | Заработная плата основных рабочих,руб.  |
| I | 2000 | 80 000 | 60 000 |
| II | 1000 | 30 000 | 20 000 |
| III | 1400 | 35 000 | 21 000 |

Общая сумма переменных общепроизводственных расходов равна 58 000 руб. Базой распределения являются затраты основных материалов.

Задание. Найти нижний краткосрочный предел цен на выпускаемые изделия.

Решение. Рассчитаем долю переменных общепроизводственных расходов, приходящуюся на каждый вид продукции:

для I - 58 000 х 80 000 / (80 000 + 30 000 + 35 000) - 32 000 руб.;

для II-58 000x30 000/(80 000+ 30 000+ 35 000) = 12000руб.;

для III - 58 000 х 35 000/ (80 000 + 30 000 + 35 000) = 14 000 руб.

Определим нижний краткосрочный предел цен по видам продукции:

для I - (80 000 + 60 000 + 32 000) / 2000 - 86 руб.;

для II - (30 000 + 20 000 + 12 000) / 1000 = 62 руб.;

для III - (35 000 + 21 000 + 14 000) / 1400 = 50 руб.

Пример 3

Компания рассматривает проект покупки нового оборудования стоимостью 520 000 руб., максимальная производственная мощность которого составляет 4500 изделий в год при сроке полезного использования 5 лет. Прогнозируемая цена изделия равна 80 руб., а емкость рынка - 3000 изделий в год. Переменные затраты на единицу продукции составляют 55 руб.

Задание. Определить целесообразность проекта.

Решение. Постоянные расходы, связанные с использованием данного станка, выражаются через начисление амортизации в следующей сумме:

ФЗ = 520 000 х 20% - 104 000 руб.

Маржинальная прибыль на единицу выпускаемой продукции составит:

МПед=80-55 = 25руб.

Исходя из уравнения безубыточности:

ВР - П3едх Vnp + ФЗ + П.

Таким образом, объем продаж, необходимый для покрытия постоянных расходов, будет равен:

Vup= 104 000/25 = 4160 изд.

Следовательно, при емкости рынка, равной 3000 изделий в год, данный проект будет являться убыточным. Если же организация найдет дополнительных покупателей, то при полной загрузке оборудования, она получит прибыль:

П = 4500 х 80 - (4500 х 55 + 104 000) = 8500 руб.

С учетом того, что максимальная загрузка производственных мощностей на практике, как правило, не достигается, а поиск новых рынков сбыта не всегда возможен и может быть связан с дополнительными затратами, данную сделку заключать не следует.

## Глава 4. Управленческий учет в системе управления хозяйствующего субъекта

## 4.1 Учет затрат и доходов по центрам ответственности

В основе учета затрат и доходов по центрам ответственности лежит децентрализация управленческого процесса и делегирование прав и ответственности менеджерам отдельных подразделений.

Производственно-финансовая деятельность организации включает в себя большое количество различных хозяйственных операций. При этом конечный результат этой деятельности за отдельно взятый период также зависит от множества факторов. Для эффективного управления организациям необходимо иметь информацию об отдельных участках деятельности, знать, где именно поглощаются затраты и что обеспечивает предприятию наибольшую прибыль. Данная задача решается при установлении взаимосвязи затрат и доходов с действиями конкретных лиц, ответственных за самостоятельные участки деятельности организации. То есть для управления крупным предприятием необходимо делегирование управленческих полномочий и установление конкретной индивидуальной ответственности за определенные участки работы. Разделение полномочий и ответственности между управленческим персоналом разного уровня способствует расширению возможностей и повышению эффективности управления организацией. Управление м режиме ответственности означает контроль и направление работать как со стороны управляющих - над выделенными участками работы, так и контроль над управляющими - со стороны вышестоящих уровней управления.

Учет, основанный на данных взаимосвязях, называется учетом по центрам ответственности. Согласно К. Друри: "учет по центрам ответственности осуществляется по принципу признания зон индивидуальной ответственности"[[5]](#footnote-5). Так называемые "зоны" ответственности выделяются на основе функций, закрепленных за отдельными менеджерами, т.е. за базу берется организационная структура организации. Другими словами, центр ответственности - это подразделение организации, в котором контролируется возникновение затрат, получение доходов, использование инвестиционных ресурсов. Центры ответственности возникают в результате децентрализации управления и делегирования ответственности от высших звеньев управления к низшим.

Укрупнено все центры ответственности можно разделить на следующие типы:

Центры затрат - подразделения, менеджеры которых отвечают только за определенные виды расходов, связанных с конкретным участком деятельности. При этом каждый центр затрат должен объединять производство только однородных видов продукции, что обеспечит сопоставимость показателей и упростит распределение между ними косвенных расходов. Один центр ответственности может включать несколько центров затрат;

Центры прибыли - подразделения, в которых менеджеры, наряду с ответственностью за расходами, несут также ответственность и за соответствующие этим расходам доходы.

В центрах прибыли менеджеры, как правило, контролируют все компоненты деятельности своего подразделения, оказывающие влияние на финансовый результат;

Центры инвестиций - подразделения, явившиеся объектами капиталовложений. Менеджеры центров инвестиций отвечают за затраты, а также за результаты инвестиционных процессов и эффективность капиталовложений;

Центры продаж - подразделения, менеджеры которых отвечают за объемы реализации продуктов деятельности организации, обеспечение заданной структуры продаж и затраты, связанные с процессом продажи. Обычно в качестве центров продаж выступают отделы сбыта или маркетинга.

Целью учета по центрам ответственности является удовлетворение информационных потребностей внутреннего управления. Он позволяет оперативно контролировать затраты и результаты на разных уровнях управления организации и оценивать работу отдельных менеджеров и подразделений на основе согласованных планов деятельности и оперативности предоставления взаимосвязанной отчетной информации, а также первичного анализа. Как отмечает В. Палий: "Вся деятельность компании, все ее направления, как основные, так и вспомогательные, должны быть покрыты центрами ответственности, связанными между собой линиями ответственности и обеспечены необходимой информационной инфраструктурой".

Задачи учета по центрам ответственности реализуются через систему составления бюджетов или смет по отдельным центрам. При этом в основе построения бюджетов для центров ответственности заложено правило, согласно которому, каждый менеджер несет ответственность только за те затраты и доходы, на которые он может оказать существенное влияние и которые сможет контролировать. Так, например, менеджеры центров затрат должны отвечать в первую очередь за прямые затраты, непосредственно связанные с деятельностью этих центров.

Результаты работы центров ответственности отражаются в отчетах об исполнении бюджетов и смет, составляемых с заданной периодичностью. Несмотря на то, что данные отчеты являются основным поставщиком информации о работе менеджеров, они не должны служить источником обвинения тех или иных управляющих; их основная цель - выявить "узкие" места в деятельности организации, указать на ситуации и проблемы, которые в будущем должны быть приняты во внимание.

Учет затрат и доходов по центрам ответственности должен носить системный характер. Можно выделить три основных принципа, заложенных в систему учета по центрам ответственности:

Выделение зон ответственности и персонализация учетных документов.

Определение контролируемых статей, относящихся к отдельным центрам ответственности.

Составление руководителями центров ответственности смет и бюджетов и предоставление ими отчетности по фактическим результатам работы. Причем по каждому экономически обособленному центру ответственности должны быть разработаны необходимые и присущие только ему показатели и формы отчетности.

При передаче продукции или полуфабрикатов из одного центра ответственности в другой контроль за показателями затрат и их влиянием на конечные результаты деятельности организации осуществляется по отклонениям.

В зависимости от особенностей организации, ее виды деятельности и подразделения могут группироваться очень широко либо очень узко, но настолько, насколько это необходимо с точки зрения соответствия следующим основным критериям:

группировка видов деятельности в центре ответственности не должна приводить к дублированию ответственности за отдельные показатели;

степень детализации информации по центрам ответственности не должна быть избыточной: выделяемые места возникновения затрат и доходов должны упрощать сбор информации и принятие управленческих решений, а не усложнять их;

разделение видов деятельности на центры ответственности недолжно противоречить принципу целесообразности - возможные выгоды от контроля затрат не должны превосходить расходы на содержание системы контроля.

Таким образом, учет затрат и доходов по центрам ответственности представляет собой систему контроля и регулирования деятельности организации, предполагающую прямую и обратную связь.

Прямая связь реализуется через составление планов деятельности, выраженных в бюджетах и сметах, составленных для центров ответственности, которые являются главным ориентиром для оперативного управления организацией.

Обратная связь осуществляется путем сопоставления фактически достигнутых результатов с запланированными, их анализом и принятием управленческих решений в целях корректирующего воздействия и обеспечения желаемых результатов в будущем. Своевременность и оперативность обратной связи обеспечивается тщательной разработкой системы документов и документооборота, а также широким использованием автоматизированных систем учета.

Учет по центрам ответственности способствует формированию четко налаженного механизма управления деятельностью подразделений организации, совершенствованию системы внутренней отчетности, повышению уровня мотивации персонала в достижении высоких результатов работы.

Тесты

1. Центры ответственности выделяются:

а) в результате децентрализации управления и делегирования ответственности от высших звеньев к низшим;

б) как следствие организационной структуры организации;

в) как необходимые структурные звенья управления затратами.

2. Территориальная обособленность центра ответственности:

а) обязательна;

б) желательна;

в) не играет никакой роли.

3. Расходы места затрат и центра ответственности у одного и того же подразделения организации:

а) всегда совпадают по сумме затрат;

б) никогда не совпадают друг с другом;

в) могут совпадать, но могут быть и различными.

4. Руководитель центра ответственности отвечает:

а) за все затраты, связанные с его подразделением;

б) только за доходы;

в) за те показатели, на которые он может оказывать свое управленческое воздействие.

5. В качестве центра прибыли может выступать:

а) любое подразделение организации;

б) подразделение организации, занимающееся сбытом продукции;

в) подразделение организации, в котором можно соотнести затраты с результатами деятельности.

## 4.2 Анализ "затраты объем прибыль"

Анализ "затраты-объем-прибыль" является одним из самых популярных инструментов управленческого учета. Он дает возможность проследить взаимосвязь между такими характеристиками, как затраты, объем и прибыль, т.е. определить влияние, которое оказывают изменения в затратах, цене товара, объеме его производства и номенклатуре выпускаемых товаров на величину получаемой от реализации продуктов прибыли, а также для оценки изменения одного из этих факторов или нескольких факторов вместе.

Указанные взаимосвязи формируют основную модель финансовой деятельности, которая выражается формулой:

ВР (выручка от реализации) = ПЗ (переменные затраты) +

+ФЗ (постоянные затраты) + П (прибыль)

Результаты данного анализа широко используются при принятии управленческих решений на краткосрочную перспективу.

Можно выделить следующие основные вопросы, для решения которых предоставляет информацию анализ "затраты-объем-прибыль":

оценка целесообразности производства того или иного вида продукции;

обоснование целесообразности производства или покупки комплектующих изделий и полуфабрикатов;

определение ценовой стратегии организации;

оценка целесообразности покупки оборудования;

оценка целесообразности изменений технологии и организации производства.

Благодаря такому широкому спектру применения анализ "затраты-объем-прибыль" является эффективным средством управления для достижения максимально возможной в данных условиях прибыли организации.

В основе проведения данного анализа лежит понимание поведения затрат организации. Так, планируя основные направления деятельности, менеджер должен учитывать поведение затрат при изменении объема производства. С другой стороны, поведение затрат должно быть проанализировано применительно к единице продукции. При этом ключевым моментом анализа "затраты-объем-прибыль" является деление всех затрат организации на переменные и постоянные. Учитывая различия в поведении переменных и постоянных затрат, от увеличения или уменьшения которых неодинаково зависят объем выпуска продукции и прибыль организации, можно ответить на следующие вопросы:

Какой объем продаж обеспечит покрытие всех затрат организации?

Какой объем продаж позволит организации достичь запланированного уровня прибыли?

Какую прибыль может ожидать организация при том или ином объеме продаж?

Как изменения в структуре продаж могут повлиять на финансовые результаты деятельности?

Какое влияние на уровень прибыли оказывают изменения в переменных и постоянных затратах, а также в продажных ценах на продукцию?

Как известно, переменные затраты изменяются пропорционально изменению объема производства. С другой стороны, они могут быть дискретными, т.е. изменяться ступенчато.

Постоянные же затраты в общей сумме остаются прежними при изменении объема производства, но при этом меняются в расчете на единицу продукции.

Функцию затрат в коротком периоде можно описать следующей формулой:

TC = FC+ VC,

где ТС - общие затраты на производство продукции; FC - постоянные затраты на производство; VC - переменные затраты на производство.

В то же время надо иметь ввиду, что классифицировать затраты на переменные и постоянные можно лишь в определенных пределах, в так называемой области релевантности. Каждая работающая организация рассчитана на определенный объем производства, превышение которого неминуемо повлечет ускоренный рост затрат по сравнению с ростом объема производства. Оптимальный уровень деловой активности организации характеризуется ее производственной мощностью. Это определяется как абсолютной величиной постоянных затрат, так и такими качественными характеристиками, как используемая техника, технология и организация производства. Для каждого диапазона объемов производства эти параметры различны. Интервал, в котором функция затрат носит линейный характер, называется релевантным.

Функция затрат в данном интервале описывается следующей формулой:

TC = FC + Q x AVC,

где ТС - общие затраты на производство продукции; FC - постоянные затраты на производство; Q - фактический объем продаж; AVC - переменные затраты на единицу продукции.

Таким образом, постоянные затраты постоянны только относительно определенной области релевантности и определенного времени.

На практике процесс производства, как правило, характеризуется смешанными затратами, т.е. имеет и постоянную, и переменную составляющие.

Анализ "затраты-объем-прибыль" часто называют анализом критической точки. Он позволяет найти наиболее выгодное соотношение между переменными затратами, постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. При этом главная роль в выборе стратегии поведения организации принадлежит маржинальной прибыли. Добиться увеличения прибыли можно, повысив величину маржинальной прибыли. Под маржинальной прибылью понимают разность между выручкой от реализации продукции и переменными расходами на изготовление данного объема продукции, или разность между продажной ценой единицы продукции и переменными расходами, приходящимися на единицу продукции. Другими словами, это сумма, достаточная для покрытия постоянных затрат и получения прибыли. В первую очередь маржинальная прибыль необходима для покрытия постоянных затрат, а затем уже для получения прибыли. Если маржинальной прибыли недостаточно для покрытия постоянных затрат, организация несет убыток от своей деятельности. Так как маржинальная прибыль равна выручке от реализации за минусом переменных затрат, то маржинальная прибыль на единицу продукции равна ее цене минус переменные расходы на единицу продукции. Таким образом, маржинальная прибыль, приходящаяся на единицу продукции, показывает вклад каждой реализованной единицы продукции в покрытие постоянных затрат и общую прибыль организации. Это есть концепция маржинальной прибыли.

Согласно данной концепции на величину прибыли организации воздействуют изменения следующих факторов:

а) продажная цена товара;

б) количество проданных единиц;

в) величина постоянных затрат;

г) величина переменных затрат.

Концепция маржинальной прибыли, или маржинальный подход, позволяет менеджерам подготовить информацию, необходимую для определения будущей цены единицы продукции, выбора поставщика сырья и материалов, анализа процесса производства, а также решения задачи "производить или покупать". Учет, основанный на концепции маржинальной прибыли, называется учетом по усеченной себестоимости (себестоимости на уровне переменных производственных затрат).

Показатель, характеризующий отношение маржинальной прибыли к сумме выручки от реализации, называется нормой маржинальной прибыли.

Норма маржинальной прибыли показывает, какое влияние на маржинальную прибыль оказывает изменение суммы выручки от реализации. Зная норму маржинальной прибыли, можно определить ожидаемую прибыль организации при увеличении объема производства или продаж. При прочих равных условиях выгоднее увеличивать объем производства той продукции, для которой норма маржинальной прибыли наибольшая.

Объем продаж (реализации продукции), при котором организация покроет свои постоянные затраты за счет маржинальной прибыли, т.е. момент, когда организация не будет иметь ни прибыли, ни убытков, а каждая дополнительно проданная единица продукции будет приносить прибыль, называется точкой безубыточности (критической точкой, мертвой точкой, точкой равновесия).

Таким образом, критическая точка показывает, до какого предела может упасть объем реализации так, чтобы организация не понесла убытка.

Для вычисления критической точки используются:

метод уравнений;

графический метод.

Метод уравнений основывается на уравнении:

Выручка от реализации - Переменные затраты –

- Постоянные затраты = Прибыль.

В расчете на единицу продукции уравнение принимает следующий вид:

Цена единицы х Количество единиц -

- Переменные затраты на единицу х Количество единиц -

- Постоянные затраты = Прибыль.

Так как в точке безубыточности прибыль равна нулю, эта точка будет найдена при условии равенства выручки и суммы переменных и постоянных затрат, т.е. необходимо найти такие параметры, которые удовлетворяли бы этому уравнению. Для того чтобы определить объем реализации, необходимый для получения заданной величины прибыли, нужно подставить в уравнение сумму прибыли. Если известна норма маржинальной прибыли, то точку безубыточности можно рассчитать по формуле:

или:

Графический метод основан на построении комплексного графика "затраты-объем-прибыль". График строится в следующей последовательности:

Наносится линия постоянных затрат - прямая, параллельная оси абсцисс.

Выбирается точка на оси абсцисс, показывающая определенную величину объема. Для этой точки рассчитывается величина общих затрат (постоянных и переменных) по формуле: Y= a+ +bХ. Исходя из полученного значения, строится прямая на графике.

Вновь выбирается точка на оси абсцисс и находится для нее сумма выручки от реализации. Строится прямая и для этого значения.

На полученном графике точкой безубыточности будет точка пересечения прямых, построенных по значениям затрат и выручки.

Для того чтобы узнать количество единиц для достижения критической точки, необходимо решить уравнение исходя из следующей формулы:

Для того чтобы построить график зависимости "затраты-объем-прибыль", определив таким образом составляющую постоянных и переменных затрат на единицу продукции, можно воспользоваться одним из следующих методов.

1. Метод, основанный на записях в бухгалтерских регистрах.

При использовании данного метода анализируются бухгалтерские проводки по основным учетным регистрам (например, по Главной книге) в разрезе счетов затрат: 20, 23, 25, 26, 44. В результате такого анализа все затраты делятся на переменные и постоянные. Затем на основании дополнительных документов определяется полная сумма этих затрат.

Надо отметить, что данный метод на практике не часто используется из-за своей трудоемкости.

2. Визуальный метод.

При использовании визуального метода график строится на основе наблюдений приблизительно.

3. Метод высшей и низшей точек (метод "мини-макси").

Метод основывается на наблюдении величины затрат при максимальном и минимальном объемах производства. При этом переменные затраты на единицу продукции определяются как частное отделения разности затрат в высшей и низшей точках на разность в объемах производства в тех же точках. Данная формула вычисления затрат справедлива только в области релевантности, но не дает нужных результатов вне этой области.

Недостатком метода "мини-макси" является то, что для определения затрат используются только две точки, что явно недостаточно для определения точной зависимости "затраты-объем".

4. Метод наименьших квадратов относится к методам математической статистики. Для установления зависимости между затратами и объемом производства и определения суммы затрат используют уравнение регрессии:

Y= a + bХ.

В данном уравнении: Y - зависимая переменная, представляющая собою общую сумму затрат или смешанные затраты, а - общая сумма постоянных затрат, b - переменные затраты на единицу продукции, X - независимая переменная, отражающая объем производства.

Прямая затрат должна строиться таким образом, чтобы сумма квадратов отклонений фактических значений функции Y от значений, найденных по уравнению регрессии (отклонений расстояний от точек фактических значений до теоретической линии регрессии), была бы наименьшей:

где Yi - фактические значения, Yj - расчетные значения.

Важно отметить, что анализ взаимосвязи "затраты-объем-при-быль" и величин в критической точке может дать точную и полезную информацию для управления, если выполняются следующие допущения.

Поведение постоянных и переменных затрат можно измерить точно.

Затраты и выручка от реализации имеют линейную зависимость от уровня производства.

Производительность внутри уровня релевантности не уменьшается.

Переменные затраты и цена не изменяются в течение планируемого периода.

Структура продукции не изменяется в течение планируемого периода.

Объем продаж и объем производства приблизительно равны.

Если одно (или более) из данных допущений не выполняются, применение анализа "затраты-объем-прибыль" может привести к ошибкам.

Для принятия управленческих решений важно также использование такого показателя, как уровень операционного рычага. Операционный рычаг показывает долю постоянных затрат в структуре общих затрат данной организации. Операционный рычаг значителен в тех организациях, где высока доля постоянных затрат по отношению к переменным; самый низкий уровень операционного рычага наблюдается на предприятиях, где больший удельный вес в составе затрат занимают переменные затраты.

Уровень операционного рычага определяется по формуле:

Таким образом, он показывает, как при заданном объеме продаж изменение этого показателя (в процентах) повлияет на изменение прибыли.

Если у организации высокий уровень операционного рычага, ее прибыль очень чувствительна к изменениям в объеме продаж и незначительное изменение в нем приводит к значительному изменению прибыли.

Анализ "затраты-объем-прибыль" особенно актуален в следующих случаях:

а) при введении в производство нового продукта;

б) при модернизации производственных мощностей;

в) при создании новой организации;

г) при изменении производственной или административной деятельности организации.

В целом основными преимуществами данного анализа являются:

простота использования;

наглядность при планировании прибыли;

иллюстративность демонстрации;

влияние операционных изменений на прибыльность организации;

помощь в определении оптимального соотношения постоянных и переменных затрат.

Тесты

1. Маржинальная прибыль - это:

а) сумма постоянных расходов и прибыли организации;

б) разница между выручкой от реализации продукции и переменными затратами на ее производство;

в) разница между выручкой от реализации продукции и периодическими расходами.

2. При уровне продаж меньше, чем объем производства себестоимость единицы реализованной продукции:

а) будет ниже, чем обычно;

б) будет выше;

в) останется такой же.

3. Если объем продаж возрос, то при прочих равных условиях:

а) себестоимость единицы продукции увеличится;

б) себестоимость единицы продукции уменьшится;

в) себестоимость единицы продукции останется без изменений.

4. Показатель маржинальной прибыли может использоваться для:

а) планирования ценовой политики;

б) планирования структуры ассортимента продукции;

в) составления отчета о прибылях и убытках.

5. Критерии принятия решений о нижней границе цены зависят:

а) от вида сделки - традиционный ассортимент или дополнительный контракт на поставку;

б) от уровня загрузки производственных мощностей;

в) от обоих вышеназванных факторов.

Пример 1

Компания, постоянные расходы которой составляют 12 200 руб., производит несколько видов продукции при заданной структуре продаж:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Виды продукции | Цена, руб.  | Переменные затраты на единицу, руб.  | Удельный вес продукции,% |
| I | 20 | 12 | 20 |
| II | 40 | 28 | 50 |
| III | 32 | 24 | 30 |

Задание. Определить критическую точку деятельности организации в стоимостном и натуральном выражении.

Решение. Определим маржинальную прибыль на единицу изделия по видам продукции:

МП1 = 20 - 12 = 8 руб.;

МП2 = 40-28=12ру6.;

МП3 = 30-22 = 8руб.

II II

Соответственно, норма маржинальной прибыли на единицу изделия составит:

НМП1 = 8 / 20 = 0,40;

НМП2 = 12 / 40 = 0,30;

НМП3 = 8 / 32 = 0,25.

Таким образом, критическая точка в рублях составит:

КТ - 12 200 / 0,4 х 0,2 + 0,3 х 0,5 + 0,25 х 0,3 - 40 000 руб.

Отсюда:

объем I вида продукции в критической точке = 40 000 х 20% = 8000 руб.;

II вида продукции - 40 000 х 50% = 20 000 руб.;

III вида продукции - 40 000 х 30% = 12 000 руб.

В натуральных единицах:

I вид продукции = 8000 / 20 = 400 изд.;

II вид продукции - 20 000 / 40 = 500 изд.;

III вид продукции =12 000 / 32 = 375 изд.

Пример 2

За отчетный год компания имела следующие объемы производства и валовые расходы.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Месяц | Объем производства | Валовые расходы (переменные + постоянные)  |
| Январь | 1000 | 420 000 |
| Февраль | 1500 | 500 000 |
| Март | 1200 | 450 000 |
| Апрель | 1600 | 530 000 |
| Май | 800 | 400 000 |
| Июнь | 1800 | 560 000 |
| Июль | 1300 | 480 000 |
| Август | 1200 | 450 000 |
| Сентябрь | 1100 | 430 000 |
| Октябрь | 1400 | 490 000 |
| Ноябрь | 1500 | 500 000 |
| Декабрь | 1700 | 540 000 |
| Итого | 16 100 | 5 750 000 |

Задание. Найти переменные расходы на единицу продукции, величину постоянных расходов и составить уравнение совокупных затрат, используя метод "мини-макси".

Решение. Рассчитаем переменные расходы на единицу продукции как результат от деления разницы между максимальными и минимальными валовыми расходами, деленными на разность между максимальным и минимальным объемами производства:

560 000 - 400 000/ 1800 - 800 = 160 руб.

Постоянные расходы организации определяются как разница между валовыми и переменными расходами:

400 000 - 160 х 800 = 272 000

или

560 000 - 160 х 1800 = 272 000.

Следовательно, уравнение совокупных затрат будет иметь вид:

Rвал =272 000+ 160Х,

где Rвал - совокупные затраты или валовые расходы.

## 4.3 Формирование внутренней управленческой отчетности

Управленческая отчетность - это комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование организации как субъекта хозяйственной деятельности и сгруппированных в целом по предприятию и в разрезе структурных подразделений. Отчетность является важнейшим источником информации для анализа и принятия решений.

Управленческая отчетность ориентирована на внутренних пользователей, ее содержание определяется целями и задачами управления.

Создание системы внутренней управленческой отчетности требует определения перечня информации, которая необходима менеджерам различных структурных подразделений организации, а также частоты ее представления.

Разработка форм управленческой отчетности должна осуществляться в соответствии со следующими принципами:

все отчеты должны быть адресными и конкретными;

текущие отчеты должны содержать оперативную информацию, полезную для принятия управленческих решений;

формы отчетов должны учитывать психологические особенности и уровень подготовленности конкретного менеджера, для которого предназначен отчет;

отчеты не должны быть перегружены излишними данными, в то же время вся представленная в них информация должна быть систематизирована;

затраты на подготовку внутренней управленческой отчетности не должны превышать экономического эффекта от ее использования.

Кроме самих форм отчетности должен быть проработай регламент их представления, передачи и обработки. В целом, отчеты должны быть простыми для восприятия, содержащаяся в них информация точной и лаконичной, названия самих документов и их разделов - адекватными и понятными. Все данные, представленные в отчетах, не должны допускать неоднозначного толкования.

Требования о содержании отчетности должны сформулировать руководители центров ответственности и другие лица, относящиеся к управленческому персоналу и заинтересованные во внутренней управленческой информации. При этом управляющие должны разъяснить исполнителям, составляющим внутреннюю отчетность, какая информация, в каком виде и объеме и в какие сроки необходима.

Выделяют такие специальные требования к внутренней управленческой информации, как:

гибкая, но единообразная структура;

понятность и обозримость информации;

оптимальная частота представления;

пригодность для анализа и оперативного контроля.

Нужно отметить, что специфика деятельности каждой организации предъявляет свои требования и к содержанию управленческой отчетности.

В целом, всю информацию, отражаемую в управленческой отчетности, можно представить в виде следующих блоков:

проекты решений по инвестициям и кредитам;

прогнозы поступлений наличных средств;

анализ источников финансирования, потребности в новых источниках и изменения в них;

соотношение заемных и собственных средств;

результаты хозяйственной деятельности и прибыль;

платежеспособность в краткосрочной и долгосрочной перспективе и движение денежных средств;

возможные управленческие воздействия;

интерпретация данных и пояснения для руководства.

Правильно составленная и своевременно представленная отчетность позволяет обеспечить решение следующих задач:

выявление существующих проблем и недостатков;

выделение моментов, указывающих на потенциальные проблемы в будущем;

всеохватывающий и оперативный обзор деятельности;

расчеты и информирование о фактической эффективности и рентабельности деятельности;

группировка и анализ информации для выбора оптимальных вариантов решения проблем, возникающих в ходе деятельности;

представление информации для принятия стратегических решений.

Для каждого из направлений хозяйственной деятельности, осуществляемых организацией, целесообразно формировать отдельные формы управленческой отчетности, т.е. система отчетов должна быть реструктурирована. При этом минимальный объем отчетных форм должен включать в себя:

накопительные ведомости по структурным подразделениям, центрам ответственности, видам или группам продукции, статьям бюджета;

сводки - краткие сведения о деятельности подразделения на конкретную дату;

итоговые отчеты - отчеты, представляющие результаты деятельности организации в целом и ее структурных подразделений за определенный период.

По формату представления выделяют управленческую отчетность:

в табличном формате - наиболее распространенная и удобная форма отчетности, обеспечивает быстрое восприятие информации при наличии у пользователя определенного уровня экономических знаний. Таблицы как правило содержат отдельные комментарии и справочные данные о ключевых показателях;

в графическом формате - в виде построенных (сформированных) графиков и диаграмм; отличительной чертой является наглядность представления данных при одно временной ограниченности количества показателей;

в текстовом формате - в виде письменной пояснительной информации любой текстовой формы.

Система управленческой отчетности накладывается в организационную структуру организации исходя как из уровней организации, так и из видов протекающих производственных процессов.

В первом случае отчетность делится на: отчетность, представляемую для высшего руководства; отчетность для руководства структурных подразделений и отчетность для менеджеров низшего уровня управления. При этом различают оперативные, текущие и сводные отчеты. Оперативные представляются ежемесячно, еженедельно (или ежедневно) на нижнем уровне управления в центрах ответственности, содержат подробную информацию для принятия текущих решений. Текущие отчеты содержат обработанную и синтезированную информацию для среднего уровня управления в центрах прибыли, центрах инвестиций, составляются с периодичностью от ежемесячного до ежеквартального. Сводные отчеты представляются с периодичностью от ежемесячного до ежегодного для высшего управленческого звена; на их основе принимаются стратегические решения и осуществляется общий контроль деятельности и контроль управленческого персонала на среднем и нижнем уровне.

Во втором все отчеты выделяют в зависимости от охваченных ими процессов:

закупки и заготовления;

производства;

продажи.

По содержанию все отчеты, составляемые в рамках управленческой отчетности, делятся на: комплексные, отчеты по ключевым позициям (тематические) и аналитические отчеты.

Комплексные отчеты характеризуют деятельность организации в целом и ее отдельных сегментов. Они составляются с заданной периодичностью по итогам работы за месяц или иной отчетный период (квартал, полугодие, год) и содержат информацию о выполнении планов, о структуре доходов и расходов организации, величине задолженности, движении денежных средств и т.д.

Отчеты по ключевым позициям (тематические) представляются по мере необходимости и содержат информацию о наиболее важных для успешного функционирования организации показателях: объеме продаж, потерях от брака, срывах поставок и т.д.

Аналитические отчеты готовятся только по запросам управляющих и содержат информацию, раскрывающую причины и следствия результатов работы организации по отдельным аспектам деятельности.

В заключение, надо отметить, что внутренняя отчетность каждой организации индивидуальна и не может быть стандартного набора внутренней отчетности с едиными формами и информационной структурой.

Можно выделить наиболее распространенные недостатки внутренней управленческой отчетности, которых нужно избегать:

информация обобщается в основном для контроля объема продаж или определения затрат и не связана с потребностями отдельных управляющих, деятельность которых при носит доход или требует затрат;

информация, обобщенная в отчетности, адресуется не тем лицам, часто даже не для управляющего, находящегося на передовой линии хозяйственной деятельности, а для его начальника или руководителя;

в отчетности представляется конкретная информация по общим вопросам, что затрудняет принятие решений на конкретных направлениях;

в отчетности преобладает избыточная ненужная информация. В результате на управляющего возлагается работа по сортировке информации в поисках той, что ему действительно необходима для управления.

Тесты

1. Формы внутренней управленческой отчетности:

а) устанавливаются законодательно;

б) разрабатываются вышестоящими организациями;

в) выбираются организациям самостоятельно.

2. Основная цель составления бухгалтерской управленческой отчетности:

а) координация действий руководителей отдельных подразделений;

б) предоставление полной и своевременной информации для принятия управленческих решений;

в) формирование отчетных показателей деятельности организации.

3. Основными требованиями к составлению управленческой отчетности являются:

а) точность данных;

б) оперативность предоставления;

в) значимость.

4. В разработке форм внутренней управленческой отчетности принимают участие:

а) только непосредственные руководители подразделений организации;

б) руководители структурных подразделений совместно с линейными управляющими;

в) производственный персонал организации.

5. Прогнозный баланс организации составляется:

а) на основе частных бюджетов;

б) на основе генерального бюджета организации;

в) на основе бюджета продаж.

## Глава 5. Принятие управленческих решений

## 5.1. Анализ соотношения прибыли, затрат и объема продаж

Критическая точка - это точка объема продаж, в которой за траты равны выручке от реализации, т.е. где нет ни прибыли, ни убытков.

Для ее вычисления применяют три метода:

- метод уравнения;

- метод маржинального дохода;

- графическое изображение. Пример.

Частный предприниматель планирует продавать товар на рынке, он может купить его по 50 к., а продавать по 90 к. Единовременный платеж за место равен 200 р. Сколько товара нужно продать, чтобы достигнуть критической точки.

1. Метод уравнения

Любой отчет о финансовых результатах может быть представлен следующим образом: выручка - переменные затраты - постоянные затраты = прибыль или цена х на количество единиц - переменные расходы за единицу X на количество единиц - постоянные расходы = прибыль.

Пусть х - количество единиц, которое надо продать, тогда можно составить следующее уравнение:

0,9\* - 0,5\* - 200 = 0.

2. Метод маржинального дохода - это модификация предыдущего.

Маржинальный доход = выручка - постоянные расходы.

Маржинальный доход на единицу = цена - удельные переменные расходы.

0,9 - 0,5 = 0,4 маржинальный доход на единицу.

Критическая точка (КТ) = постоянные расходы: на маржинальный доход на единицу = 200/0,4 = 500.

Отчет о финансовых результатах в КТ можно представить следующем виде:

- выручка 0,9 х 500 - 450;

- переменные расходы 0,5 х 500 - 250;

- маржинальный доход 200; - постоянные расходы 200;

- прибыль 0; 3. Графический метод

Чтобы нанести на график линию переменных расходов, выберем объем - 1000 ед. Найдем точку расходов, соответствующую этому объему - 1000 х 0,5 = 500.

Чтобы нанести на график линию постоянных расходов, отметим на вертикальной оси точку, соответствующую 200 р. начертим линию постоянных расходов параллельно линии переменных расходов.

Чтобы нанести на график линию выручки, возьмем тот же объем продаж и поставим точку, полученную от умножения цены на объем - 0,9 х 1000 = 900.

Заданная прибыль:

Теперь ответим на вопрос: "Сколько единиц нужно продать, чтобы получить прибыль в размере 20% от выручки? "

Пусть х-количество единиц, которое необходимо продать. Составляем уравнение:

0,9х - 0,5х - 200 - 0,2 х 0,9х

х=909 ед.

Финансовый отчет примет вид: - выручка 0,9 х 909 - 818

- переменные расходы 0,5 х 909 = 454,5

- маржинальный доход 363,5

- постоянные расходы 200

- прибыль 163,5-20%

Метод маржинального дохода:

х = (постоянные расходы + заданная прибыль): на маржинальный доход на единицу = (200 + 0,2г X 0,9) /0,4.

График показывает, что при 909 ед. получена прибыль, ее размер определяется, как разница по вертикали между линиями выручки и постоянных расходов.

Маржа безопасности это та величина выручки, которая находится за критической точкой, ее сумма показывает, до какого предела может упасть выручка, чтобы не было убытка. На удельный маржинальный доход и на точку перелома влияет изменение переменных расходов. Допустим, мы приобретаем товар не за 50, а за 70 к. Тогда маржинальный доход упадет с 0,4 до 0,2 к., а точка перелома переместится с 500 до 1000 ед.

Степень контроля за величиной переменных расходов различна в зависимости от объема продаж, что объясняют психологией менеджеров.

Когда возрастает объем продаж, управляющие склонны наращивать объем производства, а при спаде они начинают следить за затратами. При снижении объема продаж обычно снижают отпускные цены, в то же время делается попытка увеличения производительности труда или закупки материалов по более низким ценам. Постоянные расходы могут быть намерено увеличены для обеспечения более прибыльной комбинации производства и распределения. Например, можно увеличить расходы на продажи, заменив реализацию через оптовиков на прямую, непосредственно на рынке. Это даст возможность повысить отпускную цену.

Влияние налога на прибыль.

Теперь нужно узнать, сколько товаров нужно продать, чтобы получить 163 р. прибыли после налогообложения. Введем налог на прибыль.

Пусть У - заданная прибыль перед налогообложением, Т - налоговая ставка, равна 24%, R - заданная прибыль после налогообложения:

R=Y-TY,

## 5.2. Принятие управленческих решений в вопросах о ценообразовании и ассортименте выпускаемой продукции

Релевантные затраты - проектные затраты, фактические затраты нужны только как база для прогнозирования затрат, принятие правильного решения зависит от информации представляемой учетной системой. Более удобная система не по переменным издержкам, а по полной себестоимости. Например, предприятие сбывает продукцию через торговых представителей, по утрам они загружают продукцию в машины, днем собирают заказы от покупателей. Чувствуя, что некоторая продукция более прибыльна, чем другая, руководитель просит проанализировать затраты и выручку. Бухгалтер, которому было дано задание, отнес все производственные и коммерческие расходы на продукцию, чтобы подсчитать прибыль на каждую единицу. Результаты расчетов показали, что некоторые изделия были проданы в убыток и руководитель снимает их с производства. Однако после этого прибыль предприятия снизилась, так как уменьшение выручки не повлекло за собой изменение затрат. Часть накладных и коммерческих расходов осталась прежней.

Руководство иногда сталкивается с проблемой: стоит ли брать специальный заказ по ценам ниже рыночных?

Например, предприятие производит обувь. Новый покупатель предложил купить оптом 20000 пар по 7,5 р. за единицу, всего на 150 000 р., он берет на себя транспортные расходы. Руководитель настроен против спецзаказа, так как цена 7,5 р. ниже полной себестоимости (8,125 р). Следует ли принять заказ? Реализация за год - 80 000 пар, цена реализации - 10 р., переменные расходы на единицу - 5 р., постоянные - 250 000 р., коммерческие - 120 000 р.

Таблица 5.1

Плановый расчет прибыли на год (по методу полной себестоимости)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| показатели  | На объем  | На единицу  |
| Выручка: 80 000 пар за год х 10 р. за пару  | 800000(1000000)  | 10 |
| Производственная себестоимость (включая 250 000 р. постоянных и 5 р. на пару переменных расходов)  | 650 000 (750 000)  | 8,125 |
| Валовая прибыль  | 150 000 (250 000)  | 1,875 |
| Коммерческие расходы  | 120 000  |  1,5 |
| Прибыль  | 30000(130000)  | 0,375 |

Релевантными при принятии спецзаказа являются только переменные затраты. Постоянные производственные и все коммерческие расходы никаким образом не повлияют на прибыль - эти расходы нерелевантные.

Таблица 5.2. Плановый расчет прибыли на год по двум вариантам (по методу директ-костинг)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели  | Без спецзаказа 80 000 ед.  | Со спецзаказом 100 000 ел.  |
|  | На единицу  | Всего  | Всего  |  Разница |
| Выручка  | 10 | 800 000 | 950 000 | 150000 |
| Переменные расходы производственные | 5,0 | 400 000 | 500 000 | 100000 |
| Маржинальный доход Постоянные расходы  | 5,03,125 | 400 000250 000 | 450 000250 000 | 50000 |
| Коммерческие расходы  | 1,5 | 120 000 | 120 000 | - |
| Всего постоянных расходов  | 4,725 | 370 000 | 370 000 | - |
| Прибыль  | 0,375 | 30000 | 80000 | 50 000 |

В ценообразовании под полной понимают себестоимость, включающую не только производственные, но административные и коммерческие расходы. Наибольшее влияние на ценообразование оказывают покупатели, конкуренты и затраты. Менеджер должен посмотреть на товар глазами покупателя. Покупатель может отвергнуть вашу продукцию и предпочесть товар конкурента, выбрав аналогичный более дешевый или имеющий лучшие характеристики.

Если вы знаете технологию конкурирующей фирмы, размер производственных площадей, затраты и оперативную политику то вам легче установить цену на свою продукцию. Иногда важнее захватить рынок сбыта или установить долговременные связи, а не замыкаться на ценах. Но наиболее практично установив ту минимальную цену, которая в краткосрочном периоде все же обеспечит прибыль.

В ценообразовании наиболее рационально использовать маржинальный подход. Во-первых, он представляет более детальную информацию, выделяя переменные и постоянные расходы. При нем легко сопоставлять поведение прибыли, затрат и объема, и, следовательно, установить разумную цену.

При методе полной себестоимости постоянные расходы наравне с переменными усредняются, и если меняется объем, то доля| постоянных расходов, приходящихся на единицу, изменяется.

Предприятия, которые опираются при ценообразовании на затраты, чаще используют метод полной себестоимости, а не директ-костинг, объясняя это следующим:

- в условиях долгосрочного периода все затраты должны быть покрыты;

- считается дорогостоящим производить анализ соотношений объема и затрат для наименований продукции;

- полная себестоимость обеспечивает большую стабильность. При сопоставлении достоинств переменных и полных затрат нельзя искать только белые или черные стороны. В одних случаях лучше использовать директ-костинг, а в других - полную себестоимость.

Переменные затраты приоритетны в следующих случаях:

- сравнение с конкурентами;

- установление цен на новую продукцию;

- принятие решений о спецзаказе.

## 5.3. Маржинальный подход с учетом лимитирующего фактора

Когда формируется производственный план в условиях ограниченных мощностей, часто приходится отдавать предпочтение одному из заказов. Выбрать продукцию, приносящую прибыль, помогает маржинальный подход. Это не означает, что в производство нужно пускать изделия с наибольшим маржинальным доходом.

Допустим, предприятие выпускает продукцию А и Б.

Таблица 5.3

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели  | Продукция А  | Продукция Б  |
| Цена за единицу, р. Переменные расходы на ед., р. Удельный маржинальный доход Уровень маржинального дохода,%  | 107330% | 159640% |

На первый взгляд, более выгодно производить продукцию Б, но при условии, что мощности ограничены 1000 часами и за 1 час можно произвести три единицы продукции А или одну единицу Б, нужно выбрать - А. Продукция А имеет больший маржинальный доход на час при лимитируемом факторе.

Таблица 5.4

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Продукция А | Продукция Б |
| Количество единиц, производимых за час, шт.  | 3 | 1 |
| Маржинальный доход на единицу, д. е.  | 3 | 6 |
| Маржинальный доход за 1 час, д. е.  | 9 | 6000 |

Производственники часто сталкиваются с вопросом: производить комплектующие изделия или покупать?

Допустим, что производство запчасти несет следующие расходы

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | На 1000 единиц | Удельные затраты |
| 1. Основные материалы  | 1000 | 1 |
| 2. Заработная плата производственных рабочих  | 8000 | 8 |
| 3. Переменные накладные расходы  | 4000 | 4 |
| 4. Постоянные накладные расходы  | 5000 | 5 |
| Всего затрат  | 18000 | 18 |

Поступило предложение покупать эту запчасти за 16 р. Первоначальное сравнение себестоимости и цены говорит в пользу последней, но это решение преждевременное. Нужно выбрать релевантные затраты. Рассмотрим постоянные накладные расходы (5000 р). Возможно, что 3000 р. представляют расходы, от которых нельзя избавиться при снятии с производства запчасти, - это амортизация, заработная плата администрации, и т.д. То есть) 3000 р. - расходы нерелевантные. Релевантны только переменные расходы. Если запчасти будет покупаться, то 3000 р. постоянных расходов будет сохранено.

Таблица 5.5. Релевантные показатели

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Произвести | Купить |
| Затраты на покупку основных материалов  | 1 | 16 |
| Заработная плата производственных рабочих  | 8 |  |
| Переменные накладные расходы  | 4 |  |
| Постоянные накладные расходы, без которых можно обойтись (5 р. - 3 р)  | 2 |  |
| Всего релевантных затрат  | 15 | 16 |

## 5.4 Эффект структурных сдвигов

Реализационная корзина - это набор относительных долей продукции, которые в общей сумме дают выручку.

Если структура меняется, то заданная выручка может быть достигнута. Влияние на прибыль этих сдвигов будет зависеть от того, в сторону высоко - или низкорентабельной продукции пpoизошло изменение первоначальной структуры.

Предположим, организация, выпускающая два вида продукции: А и Б, имеет следующий бюджет:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | А | Б | Всего |
| 1. Объем реализации, шт.  | 120 000 | 40 000 | 160 000 |
| 2. Выручка (цена 5 и 10 р)  | 600 000 | 400 000 | 1 000 000 |
| 3. Переменные расходы (4 и 3 р)  | 480 000 | 120 000 | 600 000 |
| 4. Маржинальный доход (1 и 7 р)  | 120 000 | 280 000 | 400 000 |
| 5. Постоянные расходы  |   |  | 300 000 |
| 6. Прибыль  |   |   | 100 000 |

Предположим, что на три единицы продукции Б приходится реализация одной единицы продукции А (А = ЗБ).

Пусть Б - количество единиц продукции Б до критической точки, тогда ЗБ - количество единиц продукции А до критической точки. (Выручка - переменные расходы - постоянные расходы = 0).

5 х ЗБ + 10Б - 4 х ЗБ - ЗБ - 300 000 = 0, 25Б - 15Б = 300 000,

Б = 30 000 (шт), А = 3x30 000 = 90 000 (шт).

Объем реализации в критической точке равен 120000 р. Допустим теперь, что произошли структурные сдвиги: выпущена только продукция А с маржинальным доходом 1 р.

Критическая точка = 300 000 /1 = 300 000 единиц продукции А.

Если произведена только продукция Б:

Критическая точка = 300 000 / 7 = 42 856 единиц продукции Б.

Можно сделать вывод, что при любом заданном объеме, прибыль будет тогда выше, когда выше удельный вес продукции с большим маржинальным доходом.

Предположим, что общий объем реализации не изменялся (160000 единиц). Но продано было 100000 единиц продукции А и 60 000 единиц продукции Б.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | А | Б | Всего |
| 1. Объем реализации, шт.  | 100 000 | 60 000 | 160 000 |
| 2. Выручка (цена 5 и 10 р)  | 500 000 | 600 000 | 1100000 |
| 3. Переменные расходы (4 и 3 р)  | 400 000 | 180 000 | 580 000 |
| 4. Маржинальный доход (1 и 7 р)  | 100 000 | 420 000 | 520 000 |
| 5. Постоянные расходы  |   |  | 300 000 |
| 6. Прибыль  |   |   | 220 000 |

Прибыль при этом поднялась на 120000 р.

Анализ структурных сдвигов часто вносит ясность в отклонения фактической прибыли от запланированной, даже если менеджеры строго контролируют общий объем продаж.

1. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учёт. – М.: 1998, с.115. [↑](#footnote-ref-1)
2. *Шим Д.К., Сигел Д.Г.* Методы управления стоимостью и анализа затрат. – М.: 1996, с.45. [↑](#footnote-ref-2)
3. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учёт. – М.: 1998, с.231. [↑](#footnote-ref-3)
4. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учёт. – М.: 1998, с.231. [↑](#footnote-ref-4)
5. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учёт. – М.: 1998, с.48. [↑](#footnote-ref-5)