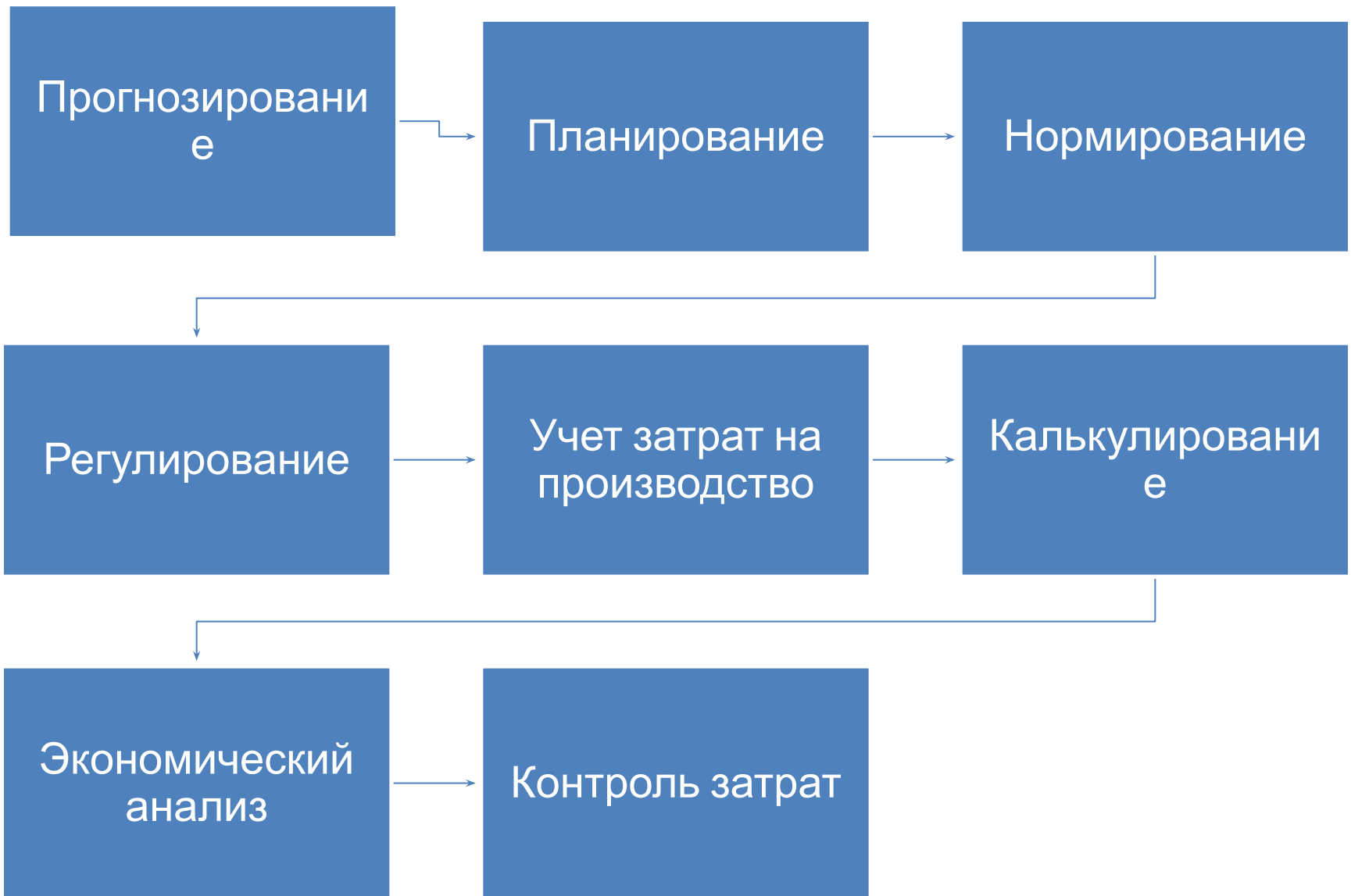


Учет производственных затрат

Ограничение ресурсов и достижение планируемой эффективности требует постоянного сопоставления расходов и полученных результатов.

Механизм хозяйствования предприятия определяется степенью управляемости затрат



- Для эффективного управления затратами необходимы учет затрат производственной деятельности и система контроля себестоимости продукции производственных подразделений на основе правильной системы классификации затрат. Управленческий учет производственной деятельности не ограничен учетом затрат на производство, его содержанием может быть:
 - - классификация затрат в соответствии с целями управление ими: для определения себестоимости продукции, принятия решений и планирования, осуществления контроля и регулирования;
 - - системное использование элементов метода (планирование, нормирование, измерение, оценка, группировки, анализ, контроль) для отражения производства;
 - - формирование внутренней отчетности по уровням управления.

Принципы калькулирования, его объекты и методы

Калькулирование себестоимости продукции является завершающим этапом учета производства. Оно охватывает исчисление себестоимости всей товарной продукции и отдельных ее видов.

Научно обоснованное калькулирование себестоимости необходимо для правильного установления цен на продукцию, оптимизации ассортимента продукции, определения рентабельности и эффективности производства.

Калькуляция используется в целях анализа себестоимости продукции, выявления резервов снижения себестоимости, планирования затрат на производство и оценки деятельности центров ответственности.

Система учета производственных затрат и калькулирования устанавливается на каждом предприятии в зависимости от технологических и организационных особенностей, целей управления предприятием.

При калькулировании себестоимости продукции выделяют следующие ее виды:

- цеховая (прямые затраты плюс общепроизводственные расходы);
- производственная (цеховая себестоимость плюс общехозяйственные расходы);
- полная (производственная себестоимость плюс сумма расходов на продажу).

Калькулирование на любом предприятии организуется в соответствии с определенными принципами, соблюдение которых необходимо в финансовом учете. Однако и в управленческом учете они используются.

Принципы калькулирования.

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство.
2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования совпадают.

Объект учета затрат - это признак, согласно которому производят группировку производственных расходов для целей управления себестоимостью.

Объектами учета затрат могут быть:

- места возникновения затрат (предприятие, производство, вид деятельности, цех, участок, бригада и т.п.);
- центры ответственности - подразделения, по которым имеется возможность учесть выполнение менеджерами своих обязанностей;
- статьи затрат, которые имеют разную классификацию в зависимости от технических и организационных особенностей предприятия;
- виды и группы однородной продукции.

На выбор объектов учета затрат оказывают влияние особенности технологии, тип организации производства, структура управления, технические параметры продукции и др. Поэтому номенклатуру объектов учета затрат предприятия разрабатывают самостоятельно.

- Под **объектами калькулирования** (носителями затрат) понимают виды продукции (работ, услуг), предназначенные для продажи на рынке.
- В добывающих отраслях промышленности при отсутствии незавершенного производства (энергетика, газовая, нефтяная) объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования. То же наблюдается на предприятиях с индивидуальным характером производства (тяжелое машиностроение) или работающих по системе заказов (бытовое обслуживание, ремонтные мастерские). В тех производствах, где технологический процесс делится на ряд стадий, такое соответствие не наблюдается. Например, в текстильной отрасли объектами затрат являются отдельные переделы (прядение, ткачество, отделка), а объектом калькулирования - готовая продукция (ткань).

- **Метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции** - совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости, а также отнесения затрат на единицу продукции.
- Общепринятой классификации методов пока не существует. Тем не менее их можно сгруппировать по следующим **признакам**:
 - - по объектам учета затрат выделяют попроцессный, попередельный и позаказный методы;
 - - в зависимости от оперативности учета и контроля затрат - методы учета фактических и нормативных затрат.
- Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно в зависимости от отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции и др. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях. Главное, чтобы выбранный метод обеспечивал возможность группировки затрат по объектам учета, контроля затрат и управления себестоимостью по отклонениям.
-

Учет производственной себестоимости

- Традиционным для отечественного учета является калькулирование полной себестоимости, включающей все затраты предприятия, связанные с производством и продажей продукции.
- Эти затраты условно делятся на прямые и косвенные. К прямым затратам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. К косвенным затратам относят общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Попроцессный метод

- Попроцессный метод калькулирования применяется в добывающих отраслях промышленности (угольная, горнорудная, газовая, нефтяная, лесозаготовительная и др.) и в энергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом (производство цемента, асфальта и др.) и в простых вспомогательных производствах.
- Все вышеперечисленное характеризуется массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой продукции, отсутствием или незначительным объемом незавершенного производства. В итоге выпускаемая продукция является одновременно и объектом учета затрат, и объектом калькулирования.

Попередельный метод

- Попередельный метод применяется в производствах, где готовая продукция получается в результате последовательной обработки исходного материала на отдельных технологически прерывных стадиях, или переделах (химическая, нефтеперерабатывающая, металлургическая, текстильная промышленность, промышленность стройматериалов и др.).
- В этом случае объектом калькулирования становится продукт законченного передела. Прямые затраты учитываются по переделам, а внутри - по видам продукции. Общепроизводственные расходы учитываются по отдельным цехам, а затем распределяются вместе с общехозяйственными между переделами и видами продукции. Следовательно, объектом учета затрат является передел.
- В ряде отраслей расходы на управление по переделам не распределяют, а полностью относят на готовую продукцию.
- Таким образом, себестоимость готовой продукции получается путем постепенного "наслоения" на себестоимость основных материалов себестоимости их обработки по переделам.

- **Передел** - это часть технологического процесса, заканчивающаяся получением готового полуфабриката. Например, в черной металлургии переделы - это выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), производство проката (прокатный цех).
- Необходимой предпосылкой калькулирования является **сводный учет производственных затрат**. В промышленности применяются два варианта сводного учета затрат - полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.
- **Полуфабрикатный вариант** предусматривает выявление себестоимости полуфабрикатов собственного производства и учет их движения по переделам в стоимостном выражении. Затраты цехов складываются из стоимости полуфабрикатов, полученных из других цехов, и вновь произведенных расходов данного цеха. Себестоимость готовой продукции будет равна затратам выпускающего цеха. При этом варианте одни и те же затраты повторяются в себестоимости полуфабрикатов. Такое "наслоение" затрат называется **внутризаводским оборотом**, который подлежит исключению при суммировании затрат по организации в целом.

- Организация может вести учет полуфабрикатов с использованием и без использования счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства". На стоимость полуфабрикатов, выпущенных из основного производства, составляется бухгалтерская запись:
- Дт 21 Кт 20.
- На стоимость полуфабрикатов, отпущенных в основное производство:
- Дт 20 Кт 21.
- На стоимость полуфабрикатов, проданных на сторону:
- Дт 43 Кт 21.
- Если полуфабрикаты передаются из цеха в цех без оприходования на склад, то счет 21 не применяют, а затраты одного передела передаются следующему по дебету счета 20.
- Дт 20/2 Кт 20/1;
- Дт 20/3 Кт 20/2
- ...
- Д 43 К 20/9.

- **Бесполуфабрикатный вариант** не предусматривает исчисление себестоимости полуфабрикатов. Затраты, собранные в каждом цехе, списываются на счет 43 "Готовая продукция".
- Движение полуфабрикатов отражается в количественном выражении в системе оперативного учета. Стоимость сырья включается в себестоимость продукции первого передела, а в затраты следующих переделов включаются вновь возникшие затраты. Для расчета фактической себестоимости готовой продукции затраты всех переделов суммируются по статьям на счете 43.
- При определенных отраслевых различиях применение попередельного метода имеет ряд **особенностей**.
 1. Производства материалоемки, поэтому учет организуется таким образом, чтобы обеспечить контроль использования материалов в производстве (балансы исходного сырья, расчет выхода продукции, брака, отходов и др.).
 2. Полуфабрикаты одного передела служат исходным материалом для последующих переделов, в связи с этим возникает необходимость их оценки (по фактической себестоимости или договорной цене).
 3. Остатки незавершенного производства в конце месяца определяются на основе инвентаризации по плановой себестоимости.
 4. Организация учета затрат по технологическим переделам позволяет определить себестоимость полуфабрикатов и организовать учет по центрам ответственности.

Позаказный метод

- Позаказный метод учета применяется в индивидуальном и мелкосерийном производствах. Объектом учета затрат является производственный заказ на изготовление небольших партий изделий, на выполнение ремонтных, экспериментальных и других индивидуальных работ. При выработке крупных изделий производственные заказы выдают на отдельные агрегаты и узлы, представляющие законченную конструкцию.
- Наиболее широко позаказный метод применяется в машиностроении (инструментальном, строительном, электротехническом, приборостроительном, авиационном, судостроительном и др.), строительстве и др.
- Для организации аналитического учета производственных затрат в разрезе заказов каждому заказу присваивается условный шифр, при этом прямые затраты группируются по заказам, а косвенные распределяются между заказами. По окончании работы подсчитывается фактическая себестоимость заказа.
- В бухгалтерии открывается калькуляционная карта (карта учета затрат и выпуска). Записи в эти карты вносятся ежемесячно на основании ведомостей распределения затрат (первичные документы хранятся в картотеке или в конвертах по каждому заказу отдельно).
- В случае частичного выпуска продукции в счет заказа она оценивается по плановой себестоимости или по фактической себестоимости ранее выпущенного изделия.

- На практике позаказный учет иногда применяют в условиях серийного производства. Заказ в этом случае разбивается на отдельные партии на месяц. Такой метод называется **позаказно-партионным**.
- Другим вариантом позаказного метода учета производственных затрат является **подетальный** метод. В индивидуальном и мелкосерийном производстве учет затрат на изготовление деталей и узлов необходимо вести с подразделением:
 - 1) на оригинальные детали и узлы для отдельного изделия;
 - 2) на нормализованные детали и узлы, общие для нескольких изделий на основе системы нормативного учета.
- При такой организации учета себестоимость изделия складывается из затрат, учтенных по заказу, и себестоимости общих деталей и узлов и затрат на их сборку.
- Разновидностью позаказного метода является **поиздельный** метод, который применяется в массовых и серийных производствах. В массовом производстве затраты собираются в течение отчетного периода, себестоимость единичной продукции определяется как средняя величина затрат в течение этого периода.

Нормативный метод

- Нормативная система управления затратами представляет собой совокупность процедур по планированию, нормированию, составлению внутренней отчетности, калькулированию себестоимости продукции, осуществлению экономического анализа и контроля на основе нормативных затрат. Ее целью является полное использование производственных факторов и экономное ведение хозяйства.
- Сущность заключается в следующем:
 - 1) планирование затрат на основе норм;
 - 2) документирование затрат путем разрешения использования различных ресурсов для производственных целей на основе норм и нормативов;
 - 3) отражение затрат на счетах бухгалтерского учета по нормам;
 - 4) калькулирование себестоимости на основе норм и отклонений от норм;
 - 5) выявление отклонений в целях контроля формирования себестоимости.

- Основными **элементами** системы нормативного планирования и учета затрат являются:
- 1) нормирование сроков производства продукции, ее состава, качества;
- 2) нормативное обоснование потребности, расходования и использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- 3) планирование, учет и оценка экономической эффективности на основе норм и нормативов.
- Первый элемент связан с планированием производства по предприятию и по структурным подразделениям.
- Второй элемент предполагает наличие нормативной базы для расчетов себестоимости материальных и трудовых ресурсов подразделений, исчисление норм расходования и использования материалов и нормативов оплаты труда.
- Оба элемента охватывают конструкторскую, технологическую, организационную и экономическую стадии подготовки производства. Они ограничены номенклатурой продукции.

- Основными **элементами** системы нормативного планирования и учета затрат являются:
- 1) нормирование сроков производства продукции, ее состава, качества;
- 2) нормативное обоснование потребности, расходования и использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- 3) планирование, учет и оценка экономической эффективности на основе норм и нормативов.
- Первый элемент связан с планированием производства по предприятию и по структурным подразделениям.
- Второй элемент предполагает наличие нормативной базы для расчетов себестоимости материальных и трудовых ресурсов подразделений, исчисление норм расходования и использования материалов и нормативов оплаты труда.
- Оба элемента охватывают конструкторскую, технологическую, организационную и экономическую стадии подготовки производства. Они ограничены номенклатурой продукции.

- **Норма** - это обоснованная величина, полученная в результате анализа и расчета необходимых материалов, технологий, затрат времени, цен на продукцию при нормальных условиях. Нормы подразделяются на основные, идеальные, текущие.
- **Основные нормы** - постоянные, неизменные нормы в течение длительного периода. Эти нормы имеют ограниченное применение, так как в условиях изменения объема производства, технологии, цен они не отражают запланированных затрат.
- **Идеальные нормы** - минимальные затраты в идеальных условиях производства. На практике применяются редко, так как трудно достижимы, но используются менеджерами для стимулирования, мотивации.
- **Текущие нормы** - достижимые затраты, которые могут быть реально осуществлены. Они служат базой для измерения отклонений фактических затрат от нормативных.
- Система текущих норм, нормативов и смет расхода материалов, затрат труда, расходов на обслуживание производства и управление называется **нормативным хозяйством**. Организация нормативного хозяйства предполагает проверку наличия и обоснованности норм затрат, разработку новых, пересмотр действующих. Нормативные затраты остаются неизменными до тех пор, пока отклонения не будут значительными. Срок действия нормативов индивидуален.

- Основой расчета нормативных материальных затрат выступает норма материальных затрат в натуральном выражении. Норма материальных затрат делится на пять групп: пооперационные, подетальные, поузловые, поиздельные, функциональные.
- Пооперационная норма регламентирует расход материала на отдельную операцию. Эти нормы используются для разработки нормативно-технологических карт, смет материальных затрат и норм калькуляций. Систематизируя их, можно получить смету материальных затрат по подразделению.
- Подетальная норма - величина, которую получают в результате разделения пооперационных норм на отдельные детали. Они делятся на два вида: нормы черновой массы (чистовая масса плюс отходы) и нормы чистовой массы (полезные расходы). Такое деление позволяет планировать технологические потери и отходы.
- Поузловая норма регламентирует расход материала на отдельный узел.
- Поиздельные нормы рассчитывают на основе подетальных и поузловых норм расхода.
- Функциональная норма - величина материальных затрат, рассчитанных при совершенствовании технологии производства, организации, увеличении серийности.
- Основными источниками формирования нормативной базы прямых материальных затрат является конструкторская и технологическая документация, которая разрабатывается в отделах главного конструктора, технолога, механика, энергетика.

- Разработка нормативов затрат по рабочей силе включает расчет норм времени, норм выработки продукции, времени обслуживания и численности работников, сдельных и часовых ставок.
- Прямые нормативные трудозатраты на единицу готовой продукции определяются умножением нормативного количества трудового времени на изготовление единицы готовой продукции на нормативную ставку на единицу времени. При сдельной оплате труда нормативные трудозатраты - размер сдельной ставки на единицу изделия.
- Общие нормативные затраты отчетного периода рассчитываются умножением нормативных трудозатрат на единицу на количество продукции.
- До разработки нормативов по рабочей силе рассчитывают нормы затрат времени на каждую операцию. **Норма времени** - это время, необходимое для производства единицы продукции или выполнения определенного вида работ. **Норма выработки** - это количество продукции, объем выполненных работ на единицу времени при определенных условиях производства. Различают три вида норм времени: подетально-пооперационная, поузловая и поиздельная. Первый вид регламентирует время для выполнения каждой операции. Второй и третий виды обобщают нормы на узел или изделие.

- Отраслевые особенности и специфика выпуска продукции отдельных производств влияют на выбор модели нормативного учета для каждого предприятия. Но можно выделить два варианта организации нормативного учета затрат.
- 1. Учет ведется по нормативным затратам. На счетах бухгалтерского учета движение материальных ценностей оценивается по нормативам (основные материалы, незавершенное производство, готовая продукция). Все выявленные отклонения и изменения накапливаются и в конце отчетного периода присоединяются к нормативным затратам.
- Фактическая себестоимость равна нормативная себестоимость плюс или минус отклонения от норм.
- 2. Ведется параллельный учет фактических и нормативных затрат.
- Учет ведется по фактическим затратам и нормативной величине затрат готовой продукции. Используется следующая формула для расчета отклонений:
 -
 - Фактические затраты - нормативные затраты = +/- отклонения от норм.
 -
- Суммы отклонений от нормативных затрат определяются сопоставлением фактических затрат с нормативной себестоимостью. Незавершенное производство оценивается по нормативной себестоимости исходя из балансов движения полуфабрикатов и описей незавершенного производства подразделений.

- Выявление, учет и анализ отклонений составляют сущность нормативного учета. Под отклонениями от норм понимают отступления от действующих текущих норм расхода материалов, заработной платы и других прямых расходов по изготовлению продукции и относительную величину расхождений фактических и сметных накладных расходов.
- Отклонения бывают положительные (экономия) и отрицательные (перерасход), учтенные и неучтенные, материальные и стоимостные.
- Отрицательные отклонения прямых затрат анализируются с позиции соблюдения технологических процессов, стандартов организации и управления производством.
- Положительные отклонения прямых затрат рассматриваются с позиций обоснованности норм и нормативов на единицу продукции. Отклонения по постоянным расходам анализируются по изменению объема производства и соблюдению смет.
- Учтенные отклонения регистрируются с помощью первичных документов (сигнальная документация).
- Неучтенные отклонения определяются методами инвентаризации незавершенного производства, готовой продукции и других материальных ценностей. Причинами их образования могут быть неточности при отпуске, приписки, порча, потери. Они определяются по окончании отчетного периода и свидетельствуют о недостаточном уровне организации производства и управленческого учета.

- Материальные отклонения распределяются между остатками материалов, незавершенного производства, готовой и проданной продукции.
- Стоимостные отклонения относят на себестоимость проданной продукции.
- Процесс анализа отклонений от норм состоит из анализа отклонений от норм по материалам, трудозатратам основных производственных рабочих, переменным и постоянным накладным расходам.
- Два основных фактора влияют на отклонения по затратам материалов: цена материалов и их количество.
- Отклонения по ценам (ОЦ) определяются умножением количества закупаемого материала (КЗ) на разницу между нормативной (НЦ) и фактической ценой (ФЦ) на единицу материалов:
 -
 - $$ОЦ = (НЦ - ФЦ) \times КЗ.$$
 -
- Причинами отклонений могут быть: изменения цен на рынке, просчеты снабженческих служб, плохое качество, увеличение отходов, плохое управление запасами и др.

- Два **подхода** к расчетам по отклонениям:
- 1) в соответствии с количеством материала они распределяются между остатком материалов и проданной продукцией;
- 2) в соответствии с количеством использованных материалов списываются на себестоимость проданной продукции.
- Отклонения от норм по использованию материалов (ОМ) определяются сопоставлением фактического расхода материала с нормативным расходом на фактический выпуск. Методы выявления отклонений: документирование, партионного раскрытия, предварительный расчет по данным инвентаризации.
- Расчет производится по формуле:
 -
 - $ОМ = (НК - ФК) \times НЦ$,
 -
 - где НК - нормативный расход на фактический выпуск;
 - ФК - фактическое количество использования материала;
 - НЦ - нормативная цена материала.

- Возможные причины отклонений: замена материалов, нарушение качества материалов, изменение рецептуры сырья, перерасход, кража, порча, убыль материалов.
- Отходы классифицируют по следующим **признакам**:
- 1) допустимые отходы возникают в процессе их обработки, включаются в стоимость материалов;
- 2) отходы производства в результате окончательного брака;
- 3) отходы производства по вине администрации.
- Отклонения по материалам обобщают по центрам их возникновения, операциям, видам продукции и материалов, по причинам, виновникам и др.
- Отклонения по трудозатратам вызываются двумя причинами: ставкой оплаты труда и

- Отклонения по ставке заработной платы (ОЗ) определяются сравнением фактической и нормативной цены 1 часа труда по формуле:
 -
 - $ОЗ = (НС - ФС) \times ФЧ,$
 -
 - где НС - нормативная стоимость 1 часа;
 - ФС - фактическая часовая ставка;
 - ФЧ - фактическое число отработанных часов.
 - Возможные причины отклонений: повышение нормативной ставки, несоответствие работы и разряда рабочего, превышение уровня премий, доплат, недостатки организации производства и управления.
 - Отклонения по производительности - это отклонения по объему труда производственных рабочих (ОПр):
 -
 - $ОПр = (НЧ - ФЧ) \times НС,$
 -
 - где НЧ - нормативное время, необходимое для выпуска фактического объема продукции;
 - ФЧ - фактически затраченное время на этот объем;
 - НС - нормативная часовая ставка заработной платы.

- Причины отклонений: изменение ассортимента, низкое качество материала, плохое техническое состояние оборудования, изменение технологии и др.
- Отклонения по труду контролируются руководителями цехов, подразделений.
- Отклонения по накладным расходам анализируют относительно объема производства, использования мощности и др. При этом фактические накладные расходы подразделяют на постоянные и переменные.
- Анализ отклонений по постоянным накладным расходам требует сопоставления сумм фактических и нормативных расходов по каждой статье сметы по цехам, структурным подразделениям. Одним из направлений анализа является рассмотрение контролируемых накладных расходов.

- Отклонения по объему производства (ОП) - это разность между фактическим объемом производства (ФП) и сметным выпуском продукции (СП), умноженная на нормативную ставку распределения постоянных накладных расходов (НСР):
 -
 - $ОП = (ФП - СП) \times НСР.$
 -
- Возможные причины отклонений: колебания спроса на продукцию, изменение ассортимента продукции, недостатки в снабжении, планировании, управлении, организации производства, неэффективный труд и др.
- На величину отклонений по объему производства влияют отклонения по эффективности и по мощности.
- Отклонения объема производства по эффективности труда (ОТ) - разница между выходом продукции в нормо-часах (НЧ) и фактически затраченным временем труда в часах (ФЧ), умноженная на нормативную ставку распределения постоянных накладных расходов (НСР):
 -
 - $ОТ = (НЧ - ФЧ) \times НСР.$
 -

- Отклонения объема производства по мощности (ОМщ) - разница между фактическим затраченным временем труда (ФЧ) и сметным временем труда в часах (СЧ), умноженная на нормативную ставку распределения постоянных накладных расходов (НСР):

-

- $ОМщ = (ФЧ - СЧ) \times НСР.$

-

- Отклонения по переменным накладным расходам (ОН) определяется как разница между нормативной (НР) и фактической (ФР) величиной переменных накладных расходов:

-

- $ОН = НР - ФР.$

-

- Абсолютные отклонения определяются как разница между фактическими и сметными расходами. Анализ проводится по каждой статье сметы.
- Относительные отклонения (ОО) равны разнице между сметными переменными накладными расходами (СПНР) и фактическими переменными накладными расходами (ФР):
 -
 - $ОО = СПНР - ФР$.
 -
- Источником информации является отчет об исполнении сметы.
- Отклонения переменных накладных расходов по эффективности (ОЭ) - это разность между выпущенной продукцией в нормо-часах (НЧ) и фактически затраченным временем труда (ФЧ), умноженная на нормативную ставку распределения переменных накладных расходов:
 -
 - $ОЭ = (НЧ - ФЧ) \times НСПР$.
 -
- Основная причина отклонения - изменение производительности труда.

Сущность и особенности системы "директ-костинг"

- Сущность системы "директ-костинг" состоит в разделении затрат на постоянные и переменные в зависимости от объема производства, при этом постоянные затраты не относят при калькулировании на себестоимость единицы продукции, а списывают на финансовые результаты.
- Система учета переменных затрат получила широкое распространение после Великой депрессии. До этого периода готовая продукция оценивалась по полным затратам. Депрессия привела к затовариванию продукции и искажению суммы прибыли. Постоянные затраты, которые не зависят от объема производства, перераспределялись между отчетными периодами и влияли на величину прибыли. Дифференциация производственных затрат позволяла определять зависимость объема прибыли от объема проданной продукции и управлять себестоимостью.

- Все переменные затраты влияют на решения об объемах производства продукции, а постоянные затраты наоборот. Практика показывает, что деление затрат на постоянные и переменные условно.
- Затраты одного и того же вида могут вести себя по-разному. Существуют затраты, которые в определенной экономической ситуации меняют свое значение. Это зависит от следующих факторов: длительности периода для принятия решения, делимости производственных факторов. На длительный период времени все затраты становятся переменными. Многие затраты возрастают не постепенно, а ступенчато.

- В рамках бухгалтерского подхода в теории и практике управленческого учета применяют ряд методов разделения затрат на постоянные и переменные.
- **1. Метод абсолютного прироста (метод наивысшей и наименьшей точек).**
- В нем используются крайние значения (наименьшее и наибольшее) независимой и зависимой переменных в области релевантности. Расчет выполняется в четыре этапа:
- 1) выявляются разности между максимальными и минимальными значениями независимой и зависимой переменных (объем производства и расходы по созданию и эксплуатации оборудования);
- 2) рассчитывается коэффициент как частное от деления разности крайних точек зависимой переменной (расходы по созданию и эксплуатации оборудования) на разность точек независимой переменной (объем производства);
- 3) исчисляются переменные компоненты затрат, соответствующие крайним точкам: коэффициент умножается на минимальное и максимальное значение независимой переменной;
- 4) определяются постоянные затраты как разность между общими и переменными затратами.

- Далее составляется уравнение затрат: зависимая переменная равна сумме постоянных затрат и коэффициента умноженного на независимую переменную (объем производства). Подставляя в уравнение различные значения объема производства, можно установить общую величину исследуемого вида затрат.

2. Метод корреляции.

- При использовании этого статистического метода берут все данные за исследованный период. Все точки наносятся на график, заполняя корреляционное поле. Затем проводится линия совокупных затрат, которая, пересекаясь с осью ординат, показывает величину постоянных расходов в общей сумме

Организация учета затрат и результатов по системе "директ-костинг".

- Учет состоит из следующих **элементов**:
- 1) учет по видам затрат;
- 2) учет по местам возникновения затрат;
- 3) учет по носителям затрат (калькулирование себестоимости единицы продукции);
- 4) учет результатов по носителям затрат;
- 5) учет результатов за отчетный период (день, неделя, месяц и т.д.).
- На предприятии ведется систематический учет затрат по **видам**:
- - затраты на заработную плату;
- - материальные затраты;
- - затраты на энергию;
- - затраты на ремонты;
- - налоги, взносы, затраты на страхование;
- - затраты на амортизацию;
- - проценты, риски;
- - прочие.

- Этот перечень может изменяться в зависимости от национальных особенностей учета.
- Учет затрат ведется по аналогии с учетом полной себестоимости. Затраты из перечня могут иметь и постоянный, и переменный характер, но их отдельный учет может быть организован по местам возникновения затрат.
- С целью организации учета **по местам возникновения** предприятие подразделяется на производственные элементы, где осуществляется планирование, учет и контроль косвенных расходов. Затраты, учитываемые и планируемые в данном месте возникновения, являются для него прямыми. Организация такого учета дает возможность контролировать формирование затрат и их целесообразность и обоснованно распределять косвенные затраты по носителям (постоянные затраты не распределяются между носителями, себестоимость калькулируется по переменным затратам). Для решения проблемы скачкообразности затрат выделяют три группы затрат:

- 1) абсолютно переменные затраты, изменяющиеся пропорционально объему производства;
- 2) относительно переменные или относительно постоянные затраты для отражения скачкообразных затрат;
- 3) абсолютно постоянные затраты, не зависящие от объема производства.
- При принятии решений вторая группа затрат присоединяется либо к первой, либо к третьей, в зависимости от цели.
- Учет затрат по системе "директ-костинг" может быть организован либо как учет фактических затрат, либо как учет плановых (нормативных) затрат (можно говорить об интеграции "стандарт-кост" и "директ-костинг").
- По каждому месту возникновения затрат ведутся 2 вида учетных регистров в целях планирования и учета: листок планирования затрат (бюджетный лист) и листок учета затрат, где по видам затрат определяются "совокупные затраты", "постоянные затраты" и "переменные затраты".

- Достоинством такой организации учета является возможность расчета различного рода отклонений, что повышает оперативность управления затратами в процессе производства.
- Учет затрат по местам их возникновения может быть организован в системе счетов бухгалтерского учета (для каждого места возникновения затрат открывается свой синтетический счет или субсчет). По каждому месту возникновения затрат могут открываться два собирательно-распределительных счета для учета накладных расходов: "Переменные накладные расходы" и "Постоянные накладные расходы". В конце периода оба счета закрываются следующими записями:
 - Дт "Производство"
 - Кт "Переменные накладные расходы";
 - Дт "Результаты производства"
 - Кт "Постоянные накладные расходы".
- Под учетом **по носителям затрат** понимают отнесение затрат на продукцию, работы, услуги.
- При калькулировании себестоимости продукции по системе "директ-костинг" постоянные затраты не распределяются между носителями. В себестоимость включаются только переменные затраты. Такой вариант предоставляет информацию о тенденциях поведения затрат в условиях изменения объема производства.

Нормативный учет ("стандарт-кост")

- Создателем системы "стандарт-кост" является американский экономист И. Гаррисон, разработавший ее положения в начале 1930-х гг. для планирования, контроля прямых затрат. В основе этой системы лежит предварительное нормирование затрат. Стандартные нормы устанавливаются для того, чтобы привести фактические затраты к стандартным нормам путем умелого руководства. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют за исключением изменения экономических условий (стоимости материалов, рабочей силы). Отклонения накапливаются в течение года и списываются на убытки. Калькуляция рассчитывается на основе стандартных норм, является методом оперативного управления производством. Выявленные отклонения подвергаются анализу с целью выяснения причин их возникновения.
- Система используется для оценки деятельности отдельных работников и управления в целом, для подготовки бюджетов и принятия управленческих решений.

- **Стандартные затраты** - запланированные затраты на единицу продукции. Они состоят из трех элементов производственных затрат - прямые материальные и трудовые затраты и общепроизводственные расходы.
- Всю совокупность стандартов делят на следующие **группы**.
- 1. В зависимости от принимаемого в расчет уровня цен.
- Идеальные - предполагают благоприятные цены на материалы, ставку оплаты труда и накладные расходы.
- Нормальный стандарт рассчитывается по средним в течение экономического цикла ценам.
- Текущие стандарты - расчет на основе цен определенного учетного периода.
- Базисные стандарты - стандарты, установленные на год, и они неизменны.
- 2. От уровня использования мощности.

- Теоретические - достижимые при идеальном исполнении (цель предприятия - полное использование мощности и др.).
- Стандарты прошлого среднего исполнения рассчитывают по статистическим данным и включают недостатки предыдущего периода: брак, простои.
- 3. От объема валового продукта (он имеет первостепенное значение при разработке стандартов).
- Теоретические стандарты predeterminedены теоретической мощностью предприятия.
- Практические стандарты достигаются при хорошем исполнении.
- Нормальные стандарты рассчитывают исходя из средней величины высшего и низшего объемов производства.
- Ожидаемые стандарты рассчитывают на основе конкретных условий производства при ожидаемом объеме выпуска продукции.

- Данная характеристика стандартов показывает, что существуют разные подходы к установлению стандартов по статьям затрат. Принятые стандарты обобщаются в бухгалтерии в карты стандартной себестоимости до начала процесса производства. Карты составляются по изделию, заказу в разрезе подразделений.
- Большинство компаний пересматривают стандарты в конце отчетного года, одновременно вносятся изменения в стандарты следующего года. Отклонения списываются на себестоимость выпущенной продукции в течение года.
- Одним из важных преимуществ стандарт-коста является экономия ведения учетных записей по сравнению с учетом фактических затрат, так как все данные о фактических производственных затратах замещаются нормативными значениями.
- Зная себестоимость единицы изделия, становится возможным принимать основные управленческие решения по ценообразованию, планированию доходов и расходов, оперативно контролировать основные показатели затрат, осуществлять оценку производственных запасов и др.

- В зависимости от размеров предприятия работы по организации системы "стандарт-кост", определению стандартов, выявлению отклонений и методике их списания осуществляет контролер, или комитет (представители подразделений), или подотдел стандартов.
- **Особенности** системы "стандарт-кост".
- 1. Основой выявления отклонений являются базовые записи на специальных счетах, но не их документирование. Перед менеджерами ставится задача - не допускать отклонения.
- 2. Отклонения отражают компании, которые используют текущие стандарты.
- 3. Для отражения отклонений ведутся специальные синтетические счета по статьям калькуляции, по факторам отклонений.

- Учет отклонений в управленческом учете предоставляет средства, необходимые для организации эффективной системы контроля финансово-хозяйственной деятельности, а работникам управления - информацию для оценки их действий и корректировки полученных результатов.
- Эффективность системы "стандарт-кост" определяется качеством полученной информации об отклонениях, правильностью их вычисления.
- Процесс определения величины отклонений и выявления причин их образования называется анализом отклонений.
- При использовании анализа отклонений сравнивают фактические и нормативные или сметные данные. Анализ может проводиться по подразделениям и видам продукции. Анализ может осуществляться выборочно. Крупные компании анализируют отклонения более 4%.

- Несущественные отклонения не рассматриваются до тех пор, пока они не приобретают повторяющийся характер.
- Так, для учета отклонений от стандартов в США открывается семь отдельных синтетических счетов:
 - 1) отклонения по материалам за счет цен;
 - 2) отклонения по материалам за счет использования;
 - 3) отклонения по заработной плате за счет тарифов;
 - 4) отклонения по заработной плате за счет использования;
 - 5) отклонения по накладным расходам за счет производительности;
 - 6) отклонения по накладным расходам за счет использования мощности;
 - 7) отклонения по накладным расходам за счет превышения сметы.

- Все отклонения с этих счетов списываются на счет продажи и присоединяются к проданной продукции.
- Отклонения отражаются в учетных регистрах. При ведении учетных записей соблюдаются следующие правила:
 - - все записи на счетах запасов ведутся по нормативам;
 - - для каждого вида отклонений выделяется отдельный счет;
 - - неблагоприятные отклонения отражаются по дебету этих счетов, а благоприятные - по кредиту.
- **Бухгалтерские записи по учету отклонений в системе "стандарт-кост".**
 - 1. Закупка материалов.
 - Дт "Запасы материалов" (по нормативной цене),
 - Дт "Отклонения по цене материалов"
 - Кт "Счета к оплате" (на фактические затраты).

- 2. Использование материалов.
- Дт "Незавершенное производство" (нормативное количество, умноженное на нормативную цену),
- Дт "Отклонения по использованию материалов"
- Кт "Запасы материалов".
- 3. Начисление заработной платы рабочим.
- Дт "Незавершенное производство" (нормо-часы, умноженные на нормативную ставку оплаты труда),
- Дт "Отклонения по ставке оплаты труда",
- Дт "Отклонения по производительности труда"
- Кт "Задолженность по заработной плате" (фактические затраты).
- 4. Списание общепроизводственных расходов.
- Дт "Незавершенное производство" (по смете),
- Дт "Отклонения по общепроизводственным расходам"
- Кт "Общепроизводственные расходы" (фактические затраты).

- 5. Оприходование готовой продукции.
- Дт "Запасы готовой продукции"
- Кт "Незавершенное производство" (по нормативной себестоимости).
- 6. Заккрытие счетов отклонений в конце учетного периода.
- Если вся продукция завершена и продана, то все отклонения переносятся на счет "Себестоимость проданной продукции".
- Если в конце периода выявляются остатки по счетам "Незавершенное производство" и "Запасы готовой продукции", то сумма отклонений должна быть распределена между счетами "Незавершенное производство", "Запасы готовой продукции" и "Себестоимость проданной продукции" пропорционально остаткам на них.

- Метод стандартной себестоимости имеет следующие **достоинства**:
- 1) возможен управленческий контроль по отклонениям;
- 2) легко оценить запасы на базе нормативной себестоимости всех видов запасов;
- 3) использование нормативной себестоимости в качестве базы оценки позволяет повысить интерес различных служб в контроле уровня производства;
- 4) метод позволяет составлять сметы и устанавливать сметный контроль;
- 5) возможен оперативный контроль уровня себестоимости, продаж и результатов по центрам ответственности.

Элементы использования системы "стандарт-кост" в отечественном учете

- При нормативном методе учета затрат должен быть использован счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" для отражения текущего учета выпуска готовой продукции (работ, услуг) по нормативной себестоимости.
- В течение отчетного периода в бухгалтерском учете делаются записи по Дт 43 и Кт 40 по нормативной себестоимости. В конце учетного периода, после определения объема незавершенного производства исчисляется фактическая себестоимость сданной на склад готовой продукции, которая отражается в бухгалтерском учете по Дт 40 и Кт 20.

- Таким образом, по дебету и кредиту счета 40 фиксируется один и тот же объем продукции, но в разной оценке: по дебету - по фактической себестоимости, по кредиту - по плановой себестоимости. Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов счета 40 выявляются отклонения фактической себестоимости от нормативной себестоимости, которые списываются с Кт 40 в Дт 90 дополнительной или сторнировочной записью в зависимости от характера этих отклонений. Готовая продукция в балансе показывается по нормативной себестоимости.
- Использование счета 40 дает возможности применения в отечественном учете нормативного учета, или системы "стандарт-кост".

ПЛАНИРОВАНИЕ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ

-
- **Планирование** наряду с контролем является одной из важных функций управления и представляет собой процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем.
- Планирование представляет собой умение предвидеть цели организации, результат его деятельности и ресурсы, необходимые для достижения поставленных целей.
- Планирование в зависимости от времени действия подразделяется на долгосрочное, среднесрочное и краткосрочное, а по характеру преследуемой цели - на стратегическое, тактическое и оперативное.

- В рамках стратегического и долгосрочного планирования (на срок 5 - 10 лет) разрабатывается концепция перспективного развития организации. Планирование осуществляется для достижения следующих стратегических целей: сохранение стабильного положения на рынке, расширение доли рынка, повышение рентабельности, поддержание и обеспечение ликвидности (платежеспособности), завоевание лидерства на рынке, расширение экспортных возможностей. По каждому из этих направлений определяют, в какие сроки должны быть достигнуты цели, что для этого нужно сделать и кто несет ответственность за достижение.

- С помощью тактического и среднесрочного планирования (3 - 5 лет) осуществляется детализация стратегических целей и задач. В рамках такого планирования обеспечивается разработка конкретных программ по исполнению долгосрочных целей. В них предусматривается увязка целей развития с ресурсами и определяются пропорции между различными показателями.
- Система оперативного и краткосрочного планирования задает динамику и ритмичность работы в течение года. Такие планы разрабатываются на основе программ, имеют узкую направленность, высокую степень детализации.
- Принятый план является стратегией, а конкретные меры по его осуществлению - тактикой.

Определение и содержание бюджета. Основные функции

- В управленческом учете для планирования деятельности организации используется краткосрочное (или сметное) бюджетирование.
- Смета (или бюджет) представляет собой финансовый документ, созданный до выполнения предполагаемых действий, это прогноз будущих финансовых операций.
- **Бюджет** - это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, показывающий планируемую величину доходов, расходов и капитал, который необходимо привлечь для достижения цели.

- Бюджет может иметь бесконечное количество видов и форм, он не имеет стандартизированной формы.
- Структура бюджета зависит от того, что является предметом бюджета, особенностей финансово-хозяйственной деятельности, размера организации, квалификации разработчиков.
- Бюджет должен предоставлять информацию доступно и ясно для пользователей.
- Бюджет может не содержать одновременно и доходы, и расходы (например, бюджет использования материалов).
- Бюджет составляется на год с разбивкой на кварталы, месяцы и другие периоды (13 четырехнедельных периодов).
- Во многих зарубежных фирмах осуществляется непрерывное планирование, при котором ежегодно конкретизируются планы предстоящего года и уточняются показатели следующих двух лет.
- Бюджеты разрабатываются как в целом для организации, так и для структурных подразделений или отдельных функций производства.

- **Функции** бюджета состоят в следующем:
- - планирование операций, обеспечивающих достижение целей;
- - координация различных видов деятельности и отдельных подразделений;
- - стимулирование руководителей всех рангов в достижении целей центров ответственности;
- - контроль текущей деятельности, обеспечение дисциплины;
- - основа для оценки выполнения плана как организаций в целом, так и центрами ответственности.

- Процесс составления организацией бюджета называется бюджетным циклом, он состоит из таких **этапов**.
- 1. Планирование с участием руководителей деятельности организации и структурных подразделений.
- 2. Определение показателей, которые будут использоваться при оценке этой деятельности.
- 3. Корректировка планов с учетом предложенных поправок.
- В зависимости от поставленных задач различают следующие виды бюджетов:
 - - главные и частные;
 - - гибкие и статичные.
- Бюджет, который отхватывает общую деятельность организации, называется главным. Его суть - объединить планы структурных подразделений (частных бюджетов).
- Статичные разрабатываются исходя из одного объема продаж, а гибкие бюджеты - исходя из разных уровней объема продаж. При этом переменные расходы планируются исходя из объема продаж, а постоянные - общей суммой.
-

Главный бюджет. Оперативный и финансовый бюджеты

- Главный бюджет производственного предприятия должен быть скоординирован по всем подразделениям или функциям, для предприятия в целом. Он состоит из двух основных бюджетов - оперативного и финансового.
- **Оперативный бюджет** показывает планируемые операции на предстоящий год для сегмента или отдельной функции компании.
- Оперативный бюджет включает в себя прогнозный [отчет](#) о прибылях и убытках, который формируется на основе нескольких бюджетов.

Бюджет продаж.

- Прогноз объема продаж является отправной точкой и критическим моментом всего процесса подготовки бюджета. План продаж определяется высшим руководством на основе маркетинговых исследований. Объем продаж ограничен производственными мощностями. Бюджет объема продаж и его товарная структура определяют уровень и характер деятельности, оказывают воздействие на другие бюджеты.

- Бюджет продаж определяется возможностями сбыта на реальном рынке, который подвержен неконтролируемым **факторам**:
 - - деятельность конкурентов;
 - - общее положение на национальном и мировом рынке;
 - - стабильность поставщиков и покупателей;
 - - результативность рекламы и средств содействия;
 - - сезонные и случайные колебания;
 - - политика ценообразования;
 - - рентабельность продукта.

- Существует два основных **способа** определения показателей бюджета продаж:
- 1) статистический прогноз на основе математического анализа общеэкономических условий, конъюнктуры рынка, кривых роста производства;
- 2) экспертная оценка путем опроса персонала.
- Многие компании используют сложные методики, такие как регрессионный анализ, анализ "выпуск-затраты" и эконометрические модели, выборка прошлых периодов и др.
- На основе прогноза продаж составляется бюджет продаж

Бюджет расходов на продажу.

- В этом бюджете детализируются предполагаемые расходы по сбыту продукции: комиссионные, транспортные, на рекламу и др. (
-

Бюджет производства.

- После определения объема продаж становится возможным определить количество единиц продукции, требуемое для обеспечения запланированного объема продаж и необходимого уровня запасов.
- Бюджет составляется как в натуральных, так и в денежных единицах.
- Руководство должно определить, останется уровень запасов на прежнем уровне или он должен быть уменьшен или увеличен.
- Объем производства в натуральных единицах рассчитывается следующим образом:
 -
 - $\text{Бюджет производства} = \text{бюджет продаж} + \text{прогнозируемый запас готовой продукции на конец периода} - \text{запас готовой продукции на начала периода}$.
 -

Бюджет закупки и использования материалов.

- Плановые потребности в закупке материалов и их использовании могут быть подготовлены как в одном документе, так и в самостоятельных бюджетах.
- При планировании закупок материалов необходимо учитывать уровень запасов на начало и конец периода (определяется руководством).
- Для расчета расхода материалов в натуральных единицах необходимо знать:
 - - запасы материалов на начало периода;
 - - потребности в материалах для выполнения производственного бюджета.
- Стоимость материалов, необходимых для обеспечения плановых показателей производства, рассчитывается по формуле:
 -
- Количество материалов, необходимых для закупки = материалы, необходимые для производства - запасы материалов на начало периода.

Бюджет трудовых затрат.

- Стоимость затраченного труда зависит от типа и количества производимой продукции, ее трудоемкости, системы оплаты труда.
- Этот бюджет определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения объема производства, которое рассчитывается умножением количества единицы продукции на норму затрат труда в часах на единицу продукции

Бюджет накладных расходов.

- Составлению данного бюджета предшествует классификация накладных расходов на постоянные и переменные, зависящие от объема выпущенной продукции.

Бюджет себестоимости проданной продукции

- Себестоимость проданной продукции = запас готовой продукции на начало периода + себестоимость произведенной за планируемый период продукции - запас готовой продукции на конец периода.
-
- Себестоимость произведенной за планируемый период продукции = прямые затраты материалов в планируемом периоде + прямые затраты труда в планируемом периоде + накладные расходы в планируемом периоде.
-

Бюджет общих и административных расходов.

- Этот бюджет представляет собой детализированный план расходов, связанных с управлением организацией в целом. Большинство элементов этого бюджета составляют постоянные расходы. Составление оперативного бюджета завершается подготовкой прогноза прибылей и убытков на основе бюджета себестоимости проданной продукции, бюджета продаж, бюджета расходов на продажу и др.

- **Финансовый бюджет** - это план, в котором отражаются предполагаемые источники финансовых средств и направления их использования в будущем периоде.
- Финансовый бюджет включает следующие бюджеты.
- **1. Бюджет капитальных расходов.**
- Определение направлений капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов для них является комплексной задачей всего управленческого учета.
- Проблема состоит в том, чтобы решить, какие долгосрочные активы необходимы, определить рентабельность инвестиций, источники капитальных вложений.
- **2. Бюджет денежных средств** составляется после того, когда составлены все вышеперечисленные бюджеты.
- Бюджет денежных средств - план поступления денежных средств, платежей и выплат на будущий период.
- Бюджет денежных средств суммирует все потоки денежных средств, показывает ожидаемое конечное сальдо на счетах денежных средств и финансовое положение организации (выявляются периоды излишка или недостатка финансовых ресурсов).
- Бюджет денежных средств состоит из двух частей - ожидаемые поступления и ожидаемые платежи и выплаты. Для определения ожидаемых поступлений используется информация из бюджета продаж, данные о продажах в кредит и других источников (продажа активов, займы, получение процентов, дивидендов и т.п.).

- Суммы ожидаемых платежей берутся из периодических бюджетов (бюджет трудовых расходов, бюджет закупки материалов, бюджет расходов на продажу, административных расходов и др.). При этом важно знать политику платежей и выплат компании (отсрочка платежа и др.). Помимо текущих расходов денежные средства могут быть использованы на приобретение оборудования и других активов, возврат займов и других долгосрочных обязательств.
- При подготовке бюджета денежных средств необходимо концентрироваться на времени фактических поступлений или платежей, а не на времени совершения хозяйственных операций.
- Чтобы составить бюджет получения денежных средств, необходимо бюджет продаж детализировать по месяцам