

Министерство образования и науки Российской Федерации

Федеральное агентство по образованию РФ

Владивостокский государственный университет
экономики и сервиса

Н.П. ГАЙФУЛИНА

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ (УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ)

Практикум
(ситуации и примеры)

по специальности
08010965 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Владивосток
Издательство ВГУЭС
2008

Рецензенты: Г.С. Резаева, канд. экон. наук,
доцент, зав. каф. «БУА», ВГУЭС;
Т.В. Терентьева, канд. экон. наук,
доцент, зав. каф. «БУА», ВГУЭС.

Гайфулина Н.П.

**Р 34 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ (УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ):
практикум. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2008. – 120 с.**

Практикум разработан на основе учебной программы дисциплины «Бухгалтерский учет (управленческий)». Учтены основные положения Болонской декларации в системе высшего профессионального образования в Российской Федерации и Федеральной целевой программы развития образования на 2006–2010 годы, утвержденной постановлением Правительства от 23 декабря 2005 г. № 803.

Представляет собой учебно-методическую основу для практических занятий по дисциплине «Бухгалтерский учет (управленческий)», являющейся обязательным федеральным компонентом государственного образовательного стандарта специальности 08010965 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

ББК 65

Печатается по решению РИСО ВГУЭС

© Издательство Владивостокский
государственный университет
экономики и сервиса, 2008

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность предлагаемого издания обусловлена тем, что в учебно-методическом пособии выдвинута задача предложить компетентностный подход, который рассматривается автором как своего рода инструмент усиления социального диалога высшей школы с миром практического бизнеса, средство углубления их сотрудничества и восстановления взаимного доверия.

Результаты образования, выраженные на языке компетенций, – это путь к расширению академического и профессионального признания и мобильности, к увеличению сопоставимости и совместимости дипломов и квалификаций. В Берлинском Коммюнике (2003 г.) признано необходимым выработать структуру сравнимых и совместимых квалификаций для национальных систем высшего образования.

Дисциплина «Бухгалтерский учет (управленческий)» является обязательным федеральным компонентом образовательного стандарта. Для данного практикума подбирался, по возможности, оригинальный материал в соответствии с изучаемой теорией по данной дисциплине для выработки у студентов таких компетенций, как:

- обобщение теоретического материала применительно к излагаемой теме;
- способность расширения области знаний, базовых знаний по дисциплине;
- навыки управления информацией;
- сочетание теоретического материала с его практическим применением;
- принятие управленческих решений в динамично изменяющихся условиях рыночных отношений;
- предлагать альтернативные способы решений;
- способность к анализу и синтезу;
- креативность, которая является неотъемлемой чертой бухгалтера-аналитика;
- готовность студентов продемонстрировать соответствующие компетенции.

Основные цели и задачи дисциплины, перечень знаний, умений и компетенций, которые должен приобрести студент в завершение семестра, техническое и программное обеспечение дисциплины изложены в учебной программе.

Дисциплина рассчитана на 32 аудиторных занятия, из них 16 часов – практические (семинарские) занятия. Итоговой формой контроля знаний является экзамен, промежуточной – аттестация.

По ходу изучения дисциплины действует рейтинговая система. Восьмая и шестнадцатая недели семестра являются временем промежу-

точных аттестаций, которые проводятся на основании посещаемости лекционных занятий и работы на семинарских занятиях.

Хорошую теоретическую и практическую базу при подготовке к практическим занятиям представляют труды современных отечественных и зарубежных авторов: М.А.Вахрушиной, С.А. Николаевой, Е.Б. Козина и Т.А. Козиной, Т.П.Карповой, О.Д.Кавериной, А.Д. Шеремета, К. Друри, Р. Энтони, Дж. Риса, Э. Майера и др.

Среди научной периодики, учитывая доступность в региональных библиотеках и актуальность предоставляемых материалов, особо рекомендуются журналы «Контроллинг», «Управление компанией», «Аудит», «Экономика». Удобным средством современного информирования о последних выпусках перечисленной периодики является Межрегиональная аналитическая роспись статей, ресурсы которой расположены в свободном доступе в сети Интернет (<http://mars.udsu.ru>).

Реформирование экономики, развитие рыночных отношений в нашей стране неизбежно приведут к тому, что многие принципы и предлагаемые в практикуме методики ведения бухгалтерского управленческого учета и бюджетирования в самом ближайшем будущем будут внедряться и на отечественных предприятиях.

Обращаем внимание пользователей учебно-методического пособия на принцип изложения материала. В начале каждой главы автор указывает материал, который следует не просто прочитать, но и изучить. Практикум охватывает материал, изложенный в восьми основных темах, представляющих наибольшую сложность для восприятия студентами и заслуживающих внимание практиков. Практикум в основном предназначен для студентов всех форм обучения. Но, по мнению автора, он может быть использован практическими работниками, стремящимися постичь сущность управленческого бухгалтерского учета самостоятельно.

Интерес со стороны пользователей, прежде всего со стороны студентов – будущих бухгалтеров-аналитиков, финансовых менеджеров, аудиторов, объясняется возможностью на практических занятиях ознакомиться с особенностями и проблемами организации управленческого учета на предприятиях, фирмах и компаниях с развитой рыночной экономикой и передовых организаций нашей страны.

Практикум включает восемь тем:

- Первая тема затрагивает теоретические аспекты особенностей формирования внутренней информационной системы организации, требования, предъявляемые к ней. Предлагается сравнительная характеристика финансовой и управленческой систем учета, на основе которой формируются отличительные признаки управленческого учета и его информационной системы по временным рамкам, частоте подачи информации и ее точности, принципам формирования. Особое место в

изучении материала отводится роли бухгалтера-аналитика в системе управления. Теоретический материал закрепляется в решении практической ситуации по процессу принятия управленческих решений и роли бухгалтера-аналитика.

- Вторая тема посвящена классификации затрат для целей управленческого учета и выработки управленческих решений. Чтобы упростить изложение, автор выделил три наиболее важных направления учета затрат для: оценки запасов готовой продукции, принятия решений, осуществления процесса контроля и регулирования. Решение проблем, связанных с различными способами классификации, показано на практических примерах, также предложены ситуации и задания на решение этих проблем.

- Третья глава описывает традиционные системы калькулирования с целью соответствия требованиям финансового учета. Формируются принципиальные отличия современных систем калькулирования от традиционных. Более детально и на основе современного подхода рассматривается понятие «центра затрат» с демонстрацией этого понятия на практике.

- В четвертой главе обсуждается альтернативная система учета затрат, система калькуляции единицы продукции и система контроля затрат «Директ-костинг», на базе которой строится учет затрат по центрам ответственности. Показано сравнение влияния калькуляции себестоимости по переменным издержкам и с полным распределением затрат на величину прибыли.

- Пятая глава посвящена системам контроля, которые позволяют анализировать отклонения от смет (бюджетов), давая возможность более эффективно управлять затратами. Рассмотрены возможности для этих целей системы «Стандарт-кост» на практическом примере.

- Шестая глава дает понимание важности бюджетирования в условиях рыночной экономики. Посвящена функциям бухгалтеров-аналитиков по подготовке информации для планирования и управления. Приведены принципы и методики в основном краткосрочного планирования выпуска продукции, ее себестоимости, составления смет по местам возникновения затрат и центрам ответственности.

- Седьмая глава концентрирует внимание на практических вопросах позаказной и калькуляции. Проблемы распределения косвенных затрат проиллюстрированы на примере теоретического изложения материала и предложены в практическом задании. Рассмотрены проблемы управления затратами при попроцессной калькуляции. Практическое задание предлагает решение проблем учета и контроля сверхнормативных потерь. Описаны системы учета и управления затрат по функциям и системы «точно в срок», которые сопоставляются с традиционными системами в интересах принятия решений.

- Восьмая глава затрагивает важные аспекты организации бухгалтерского управленческого учета по центрам ответственности и вопросы сегментарной отчетности.

Практические задания и ситуации предлагают организацию автономного учета, практически не имеющего аналога на отечественных предприятиях.

Заканчивается каждая глава как бы подведением итогов – резюме. Далее предлагаются практические ситуации и задания, охватывающие наиболее проблемные вопросы в практике организации и применения управленческого бухгалтерского учета. К каждому практическому заданию прилагаются методические рекомендации к решению.

Проверить степень усвоения теоретического и практического материала пользователь сможет, ответив на контрольные вопросы и тесты для проверки знаний, помещенные в конце каждой главы. Список рекомендуемой литературы для удобства пользователей предлагается в конце каждой главы.

Надеемся, что наши пользователи – студенты и профессионалы-практики – оценят достоинства предлагаемого учебно-методического пособия.

Тема 1. ВВЕДЕНИЕ В УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

1.1. Пользователи бухгалтерской и управленческой информации.

1.2. Сравнительная характеристика систем управленческого и финансового учета.

1.3. Роль бухгалтера-аналитика в управленческом процессе.

После освоения теоретического материала первой темы и получения практических навыков студенты должны выработать следующие компетенции:

- навыки управления информацией;
- выявление проблем и принятие решений для их нивелирования;
- способность общаться со специалистами из других областей;
- способность работать в команде.

1.1. Пользователи бухгалтерской и управленческой информации

Анализ деятельности различных пользователей экономической информации показывает. Что их правомерно можно разделить на две категории:

1. Внутренние пользователи, то есть пользователи в составе организации, где осуществляется учет.

2. Внешние пользователи – пользователи, не входящие в состав организации.

На языке бухгалтерского учета экономическая информация передается всем заинтересованным лицам. Среди них менеджеры, держатели акций, потенциальные инвесторы, наемные работники, кредиторы и правительственные организации.

Менеджеры нуждаются в информации, которая поможет им в принятии решений, контроле и регулировании хозяйственной деятельности. К такой информации можно отнести, например, цены продаж, затраты на производство и реализацию, спрос, конкурентоспособность, рентабельность собственной продукции и т.д. Наемные работники хотят располагать данными о способности фирмы удовлетворять требованиям повышения заработной платы. Это внутренние пользователи информации.

Кредиторы и владельцы ссудного капитала нуждаются в информации о способности той или иной фирмы выполнить взятые финансовые обязательства. Правительственные организации, такие как Центральное статистическое управление, также собирают информацию и при этом уделяют внимание детализированным данным о сбытовой деятельности, прибылях, капиталовложениям, запасах товаров, выплачиваемых дивидендах.

дендах, доле прибылей, поглощаемой налогообложением и т.д. Кроме того, Управление внутренних поступлений бюджета нуждается в получении информации о сумме прибылей, которая подлежит налогообложению. Все эти виды информации необходимы внешним пользователям для выработки политики управления экономикой.

Пользование информацией не ограничивается только рамками хозяйственных организаций. Бухгалтерская информация об отдельных лицах также важна и может использоваться другими лицами. Так, например, кредит частному лицу может быть пролонгирован только после того, как предполагаемый заемщик представит приемлемый отчет о своем финансовом положении.

Можно выделить две отрасли учета соответственно этим двум категориям пользователей информации и определить разницу между ними. Управленческий учет имеет целью обеспечение информацией лиц, входящих в состав организации, где проводится учет; в системе финансового учета подготавливается информация для внешних пользователей. Очевидно, что выгода от пользования информационной системой для принятия решений должна превышать эксплуатационные расходы на нее.

1.2. Сравнительная характеристика систем управленческого и финансового учета

При сравнении систем управленческого и финансового учета можно выделить основные различия:

- Предъявляемые юридические требования.

Законом установлено требование к открытым акционерным обществам ежегодно представлять финансовые отчеты независимо от того, считает ли администрация эту информацию полезной или нет. В противоположность этому управленческий учет осуществляется только в том случае, когда предполагается, что выгоды от использования информации администрацией больше, чем затраты на ее сбор.

- Степень точности информации.

Администрация требует оперативной подачи данных, так как принятие многих решений не может откладываться до получения информации в полном объеме. Приблизительная информация, которая подлежит быстрой обработке, обычно является достаточной для принятия решений администрации. Что касается финансового учета, то его данные должны быть довольно точными, иначе внешние пользователи будут с недоверием относиться к содержанию публикуемых отчетов. Следовательно, управленческий учет носит более приближенный характер, чем финансовый.

- Масштабы учета.

В финансовых отчетах должен быть представлен материал о деятельности всей организации, в то время как управленческий учет охватывает небольшие участки или сферы деятельности организации, например, отдельные виды продукции и показатели, отделы и зоны сбыта продукции.

- Принятые принципы учета.

Внешние пользователи финансовой информации требуют, чтобы публикуемые ежегодные финансовые отчеты составлялись на основе общепринятых форм учета. Это позволяет проводить сопоставления и сравнения. Поэтому финансовые отчеты должны составляться в соответствии с требованиями, установившимися практикой учета. Внешние пользователи, как правило, должны принимать финансовую информацию в том виде, в каком она представлена компанией, а ее администрация может использовать те данные бухгалтерского учета, которые она считает наиболее полезными для принятия решений, не заботясь о том, насколько они соответствуют общепринятым нормам или юридическим требованиям.

- Временные рамки информации.

Финансовые отчеты отражают информацию об уже совершившихся в прошлом операциях и действиях, тогда как в управленческий учет входит как информация прогнозного характера, так и информация о прошлых событиях. Принимаемые решения касаются будущих событий, поэтому администрация нуждается в детальной информации о предполагаемых затратах и доходах.

- Частота подачи информации.

Детализированные финансовые отчеты публикуются один раз в год, а в менее подробном изложении – один раз в полгода. Так как информация управленческого учета запрашивается администрацией немедленно, как только в ней появляется необходимость, отчеты с данными управленческого учета могут составляться ежедневно, еженедельно или ежеквартально.

Следует понимать различие между производственным и управленческим учетом. В системе производственного учета определяются производственные затраты для оценки их стоимости, что отвечает требованиям внешней отчетности, в то время как задачей управленческого учета является подготовка соответствующей финансовой информации для должностных лиц внутри предприятия для принятия управленческих решений. Изучение наиболее крупных работ по теории производственного и управленческого учета показывает, что различие между ними весьма незначительное. Оба термина очень часто служат синонимами. К. Друри под производственным учетом понимает «сбор данных о производственных затратах для оценки стоимости запасов продукции».

1.3. Роль бухгалтера-аналитика в управленческом процессе

Чтобы понять, какая информация необходима администрации, необходимо, прежде всего, рассмотреть функции управления, которые обслуживает система бухгалтерского учета. По мнению Друкера, к управленческим функциям относятся: планирование, контроль и регулирование, организационная работа, деловые контакты и стимулирование.

Изучив функции управленческого процесса, рассмотрим кратко роль, которую играют бухгалтеры-аналитики в оказании помощи менеджерам при выполнении ими этих функций.

Планирование.

В процессе планирования бухгалтер-аналитик принимает участие в разработке перспективных планов путем предоставления информации для принятия решений по вопросам: какие виды продукции продавать; на каких рынках; по каким ценам, а также оценка предложений по капиталовложениям. При составлении сметы бухгалтер-аналитик играет одну из главных ролей в подготовке краткосрочных планов и отвечает за формирование данных о результатах прошедшего периода, которые могут понадобиться при прогнозировании показателей. Кроме того, он устраивает процедуру составления сметы и график работы, координирует разработку краткосрочных планов всеми подразделениями организации и следит за тем, чтобы эти планы были тесно взаимосвязаны. Затем он сводит эти планы воедино в общую финансовую смету всей организации, которую представляет для утверждения высшему руководству.

Контроль и регулирование.

Для осуществления процесса контроля и регулирования используются данные управленческого учета, которые сводятся в отчеты о достигнутых результатах. В этих отчетах дается сравнительный анализ фактических результатов и запланированных показателей для каждого центра ответственности – управление по отклонениям. Центр ответственности может быть определен как сегмент (подразделение, отдел) организации, возглавляемый менеджером, обладающим делегированными ему полномочиями и отвечающим за результаты работы этого сегмента.

Данный способ управления по отклонениям освобождает менеджеров от необходимости уделять время и внимание тем операциям производственного процесса, которые осуществляются в соответствии с планами. Кроме того, он дает возможность держать высшее руководство в курсе того, на каких участках производства не удастся достигнуть плановых показателей.

Организационная работа.

Организационная структура играет существенную роль для правильного функционирования системы управленческого учета. В свою

очередь, система управленческого учета представляет собой как бы внутреннюю систему отчетности для этой организационной структуры. В этом проявляется взаимосвязь управленческого учета и организационной работы. В сфере организационной структуры решаются вопросы разделения полномочий, подчиненности и специализации, что необходимо для эффективного функционирования производства. В то же время в системе управленческого учета занимаются определением затрат на производство по центрам ответственности, вследствие чего она строится и работает как система бухгалтерского учета. Это еще больше подчеркивает и усиливает отмеченную ранее взаимозависимость.

Обмен информацией.

Управленческий учет помогает осуществлению деловых контактов путем организации и совершенствованию деловых контактов путем организации и совершенствования эффективной системы обмена информацией и отчетности. Например, планы доводятся до тех менеджеров, которые будут отвечать за их реализацию, при этом они должны четко понимать, какие задачи ставятся перед ними на предстоящий бюджетный период. Кроме того, информация, содержащаяся в бюджете (плане), может быть полезной для менеджеров подразделений с точки зрения организации взаимодействия между ними, когда каждый из них знает, в каких условиях будет действовать его компаньон. Бухгалтерские отчеты об исполнении сметы представляют менеджеру важную информацию, из которой он может сделать выводы о том, насколько удачно он осуществляет руководство и какие вопросы требуют детального рассмотрения при помощи метода управления по отклонениям.

Стимулирование.

Сметы и отчеты об их исполнении, составляемые бухгалтером-аналитиком, также играют большую роль в стимулировании деятельности персонала организации. Очевидно, четкое представление о плановых показателях (заданиях) будет в значительно большей степени стимулировать деятельность людей, чем обстановка неясности и неопределенности. Отчеты об исполнении сметы призваны мотивировать достигаемые индивидуальные показатели производительности труда и информировать, какие показатели должны быть достигнуты. Кроме того, бухгалтер-аналитик создает основу для повышения эффективности осуществления менеджерами процесса контроля и регулирования процесса производства и управления.

Резюме

Бухгалтерский учет определен как процесс идентификации и оценки информации экономического характера и доведения ее до пользователей с целью принятия ими управленческих решений. Мы разграничили функции управленческого учета и финансового, выявили основные отличительные особенности этих видов учета.

Для выяснения того, какая информация нужна руководству, обсудили функции, возложенные на руководство – планирование, контроль и регулирование, организационная работа, стимулирование.

Бухгалтер-аналитик играет большую роль в процессе контроля и регулирования при информировании менеджера о случаях отклонений определенных результатов от плановых показателей. Кроме того, он дает возможность держать высшее руководство в курсе того, на каких участках производства не удастся достигнуть плановых показателей.

Анализ деятельности различных пользователей информации показывает, что их правомерно разделить на две категории:

- внутренние пользователи – работники организации;
- внешние пользователи, то есть пользователи, не входящие в состав работников организации.

В соответствии с этим можно выделить две отрасли учета соответственно этим двум категориям пользователей финансовой информации и определить разницу между ними. Управленческий учет имеет целью обеспечение информацией внутренних пользователей. Поэтому мы сосредоточили внимание на процессе управления организацией на всех ее уровнях, качестве информации и требованиях, предъявляемых к ней.

Эффективность контроля и регулирования, которые являются одними из наиболее важных в рыночных условиях хозяйствования, зависит от корректирующих действий, направленных на приведение фактических результатов в соответствие с планируемыми. В свою очередь планы также могут уточняться, если результаты сопоставлений показывают, что какие-то показатели не могут быть достигнуты. Контуры обратной связи показывают, что принятие решений – это динамический процесс, требующий особого контроля. Ход выполнения плана, любого управленческого решения должен постоянно анализироваться. Если результаты анализа покажут, что решение не может быть выполнено, то необходимо рассмотреть альтернативный вариант, который обеспечит достижение целей организации. Бухгалтер-аналитик играет одну из важных ролей в организации и регулировании информационного потока внутри управленческих структур. Он отвечает за формирование данных о результатах прошедшего периода, которые могут понадобиться при прогнозировании показателей.

1.4. Рекомендуемая литература по теме

Карпова, Т.П. Основы управленческого учета / Т.П. Карпова. – М.: Инфра-М, 1997. – 392 с.

Майер, Э. Контроллинг как система мышления и управления / Э. Майер; под ред. С.А. Николаевой. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 96 с.

Белоусов, Р.А. Совершенствование управления производством и повышение его эффективности / Р.А. Белоусов, А.Г. Куликов. – М.: Мысль, 1977.

Манн, Р. Контроллинг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.

1.5. Контрольные вопросы

1. Каковы предпосылки появления управленческого учета как самостоятельного направления бухгалтерского учета? Почему до недавнего времени деления на финансовый и управленческий учет в России не было?

2. Какие требования предъявляются к информации бухгалтерского управленческого учета?

3. Перечислите функции бухгалтера-аналитика, занимающегося управленческим учетом?

4. Какой вид учета важнее для предприятия – финансовый или управленческий? Кому, по Вашему мнению, нужно платить более высокую заработную плату – руководителю финансовой или руководителю управленческой бухгалтерии? Аргументируйте свое мнение.

1.6. Практическая ситуация и задания

Ситуация № 1. Заседание комиссии по ценам.

Методические рекомендации по выполнению задания

Профессор Института социальных исследований Мичиганского университета Р. Ликерт предлагает следующую классификацию стилей руководства.

1. *Авторитарно-эксплуататорский стиль* соответствует капиталистическому или социалистическому стахановскому методам. Работники играют роль инструмента. Железные менеджеры думают только о высоких оборотах и низких затратах. Когда человек-инструмент изнашивается, его заменяют другим.

2. *Авторитарно-доброжелательный стиль* появляется, когда вспоминают, что работники – это тоже люди, с которыми необходимо соответственно обращаться. Возникают «человеческие отношения». В своих сотрудниках руководитель видит детей, нуждающихся в строгом, но справедливом воспитании.

3. *Консультативный стиль* предполагает, что решения, принимает генеральный директор. Однако сначала директор спрашивает мнения специалистов по поводу того или иного вопроса. Такой стиль нередко называют также корпоративным.

4. *Коллегиальный стиль* диктует правила, в соответствии с которыми сотрудники не только могут высказывать свое мнение и давать советы, но и участвовать в принятии решений: *каждый решает что-либо в той мере, в какой он является тем человеком, который приведет всю команду к желаемому успеху*. Коллегиальный стиль должен стать целевым ориентиром в поведении менеджера. На практике, однако, необходимо действовать по ситуации.

С точки зрения управления предприятием бухгалтер-аналитик (контроллер) должен обеспечить наличие методики, направляющей предприятие на получение прибыли. С точки зрения личностной ориентации контроллер не является для других контролером (это просто созвучные определения сферы деятельности), напротив, он должен позаботиться о том, чтобы каждый мог контролировать себя сам.

Для решения предложенной ситуации могут быть предложены различные алгоритмы ее разрешения, например:

1. Выбор стилей управления заседанием.
2. Исходя из выбранного стиля управления выбрать модератора (ведущего заседание).
3. Определение целей заседания комиссии по ценам для каждого участника.
4. Анализ взаимоувязки целей каждого участника с целями предприятия.
5. Сбор информации об альтернативных вариантах с целью взаимоувязки интересов членов заседания.
6. Выбор управленческого решения из альтернативных вариантов.
7. Оценка достижения целей заседания.

Исходные данные к заданию:

За круглым столом собрались члены комиссии по ценам реализации. *Круглые столы* – это символ менеджмента, за таким столом не видно, кто выше по рангу.

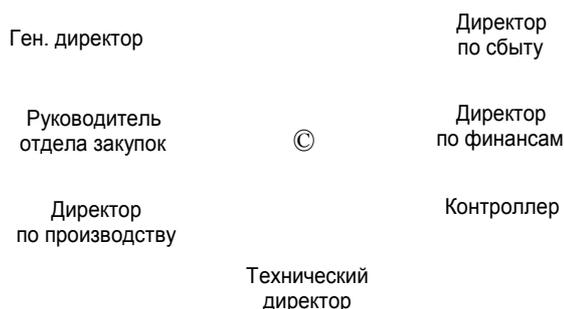


Рис. 1. Комиссия по ценообразованию

На стол комиссии по ценам положен расчет сравнительной выгоды изделий, выполненный контроллером и представленный в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Расчет сравнительной выгоды изделий предприятия

Показатели объема	Сумма	Изделие 1	Изделие 2	Изделие 3
1. Реализация, шт.	–	300	400	500
2. Цена реализации, руб.	–	150	30	200
3. Нормативные предельные затраты на 1 изделие, руб.	–	125	30	120
4. Выручка-нетто, руб.	157 000	45 000	12 000	100 000
5. Нормативные предельные затраты на продажу, руб.	105 500	37 500	8000	60 000
6. Сумма покрытия, руб.	51 500	37 500	4000	40 000
7. Постоянные затраты, руб.	26 000	–	–	–
8. Прибыль, руб.	25 500			
Удельные показатели:				
9. Сумма покрытия на 1 изделие, руб./ед.	–	25,0	10,0	80,0
10. Трудоемкость сборки, мин./шт.	–	12,5	4	50
11. Сумма покрытия на участке сборки, руб./мин	–	2,00	2,50	1,60

Конфликтная ситуация возникает по поводу продукта № 3. В узком месте – на участке его сборки за счет низкой квалификации рабочих сумма покрытия составляет 1,60 руб./мин, (п. 11 табл. 1.1), то есть имеет наименьшую величину по сравнению с другими изделиями. В то время как сумма покрытия (п. 9 табл. 1.1) у него самая высокая и составляет 80 руб. на 1 единицу. Таким образом, изделие 3 – это перспективный продукт, с большими шансами на будущее. Выгодное по показателю суммы покрытия = 2,50 руб./мин изделие 2 (п. 11 табл. 1.1) постепенно «теряет почву под ногами» на рынке сбыта.

Поскольку, как показывают расчеты контроллера, изделие 3 с технической точки зрения прогрессивно, то комиссия по ценам должна

изменить некоторые параметры данного изделия. Для этого есть три возможности:

- повышение цены изделия 3;
- уменьшение затрат времени на сборку;
- снижение предельных затрат.

Предположим, что по результатам заседания комиссии приняты такие решения:

1. Цена реализации изделия 3 повышена до 220 руб. за единицу (п. 2 табл. 1.1).

2. За счет более выгодных закупок предельные затраты снижены со 120 руб. до 105 руб. по изделию 3 (п. 3 табл. 1.1).

3. За счет внедрения специального приспособления время сборки снижено с 50 до 40 мин по изделию 3 (п. 10 табл. 1.1).

Таким образом, согласовались требования рынка и величина прибыли предприятия. Изделие 3 имеет, с точки зрения рынка, лучшие шансы на рост объемов реализации, несмотря на повышение цены, имеет теперь наилучшее значение суммы покрытия = 115 руб. (220 руб. – 105 руб.), а также ликвидировано узкое место на участке сборки.

Требуется ответить на вопрос: Кто принял решение об этих трех мероприятиях при определенном стиле управления заседанием комиссии? Уделите внимание на последствия решения комиссии в случае конфликта на уровне целей.

Какова позиция контроллера в этом случае? Так как, для изделия 3 создается конфликт между ростом объемов реализации, за который отвечает директор по сбыту, и прибылью, за величину ее отвечает финансовый директор. Увеличение цены может повлиять на уменьшение объемов производства, которое не в интересах директора по производству.

1.7. Тесты для самоконтроля знаний

1. Управленческий учет представляет собой подсистему:

- а) статистического учета;
- б) финансового учета;
- в) бухгалтерского учета;
- г) производственного учета.

2. Основная цель управленческого учета состоит в предоставлении информации:

- а) внешним пользователям;
- б) внутренним пользователям;
- в) органам исполнителям власти;
- г) только учредителям фирмы.

3. Требование обязательности ведения учета в наибольшей степени распространяется на:

- а) финансовый и налоговый учет;
- б) бухгалтерский управленческий учет;
- в) оперативный производственный учет;
- г) внутренний статистический учет.

4. В функции бухгалтера-аналитика предприятия входят:

- а) анализ финансовой отчетности;
- б) управленческое консультирование по вопросам контроля и регулирования деятельности центров ответственности;
- б) налоговое консультирование работника по налогам;
- г) составление генеральных бюджетов предприятия.

5. Управленческий учет:

- а) регулируется стандартами учета и государственными нормативными документами;
- б) не имеет официальной регламентации;
- в) опирается целиком на международные стандарты по управленческому учету;
- г) регулируется Положениями по бухгалтерскому учету РФ.

Тема 2. ЗАТРАТЫ: ИХ ПОВЕДЕНИЕ, УЧЕТ И КЛАССИФИКАЦИЯ

2.1. Классификация производственных затрат в управленческом учете.

2.2. Классификация затрат для определения себестоимости произведенной продукции и полученной прибыли.

2.3. Классификация затрат для принятия решения и планирования.

2.4. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования.

После освоения теоретического материала и получения практических навыков, предлагаемых в главе 2, студент должен обладать следующими компетенциями:

- способность к анализу и синтезу;
- способность применять знания на практике;
- способность адаптировать базовые знания к новым ситуациям;
- объяснить значение ключевых терминов, данных в теоретическом материале.

2.1. Классификация производственных затрат в управленческом учете

Схема любой классификации зависит от назначения информации. Проще говоря, если пользователи бухгалтерской информации хотят узнать о затратах что-либо, то сгруппированная информация для ответа и будет давать направление учета. Примерами направлений учета затрат является калькуляция себестоимости товара, затрат на содержание отдела и т.д.

Таким образом, *направление, по которому ведется учет затрат на производство, – это область деятельности, требующая обособленного и целенаправленного учета этих затрат.*

В практике управленческого учета затраты на производство делят на три большие категории:

1. Информация о затратах для определения себестоимости продукции и стоимости запасов.
2. Данные о затратах для принятия решений.
3. Сведения о затратах для контроля и регулирования.

Рассмотрим альтернативные методы классификации затрат в управленческом учете в рамках каждой из выделенных нами больших категорий, приведенных в табл. 2.1.

Таблица 2.1

**Классификация затрат в зависимости
от цели управленческого учета**

Задачи (цели) управленческого учета	Возможные методы классификации затрат
1. Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	<ol style="list-style-type: none"> 1. Входящие и истекшие 2. Прямые и косвенные 3. Основные и накладные 4. Производственные и периодические 5. Одноэлементные и комплексные 6. Текущие и единовременные
2. Принятие управленческих решений	<ol style="list-style-type: none"> 1. Постоянные и переменные 2. Релевантные и нерелевантные 3. Устранимые и неустраимые 4. Безвозвратные 5. Вмененные 6. Предельные (маржинальные) и приростные (инкрементные)
3. Планирование (бюджетирование)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Планируемые и непланируемые
4. Контроль и регулирование	<ol style="list-style-type: none"> 1. Регулируемые и нерегулируемые затраты 2. Контролируемые и неконтролируемые

Примечание: Классификаций затрат существует большое множество. В табл. 2.1 приведена одна из наиболее встречающихся на практике.

**2.2. Классификация затрат
для определения себестоимости произведенной
продукции и полученной прибыли**

Для определения себестоимости произведенной продукции и полученной прибыли необходимо различать **входящие затраты и истекшие** затраты.

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

Истекшие затраты – это средства, ресурсы, израсходованные для получения доходов и потерявшие способность приносить доход в дальнейшем.

Например, расходы на приобретение товаров для перепродажи, если эти товары не реализованы и хранятся на складе, регистрируются в балансе как входящие. Если же данные товары проданы, то эти входящие расходы должны быть отнесены к истекшим затратам, что отражается в смете затрат на продажу товаров. Их следует сравнивать с доходами от продажи для того, чтобы определить прибыль. Калькуляция истекших и входящих затрат очень важна для оценки прибылей и активов.

Производственные и периодические затраты

В соответствии с требованиями международных стандартов бухгалтерского учета (SSAP 9) для определения себестоимости произведенной продукции и оценки запасов только производственные затраты должны быть включены в себестоимость продукции.

Затратами же отчетного периода считаются затраты, не учитываемые при оценке запасов, поэтому они рассматриваются как расходы, приходящиеся на период, когда они были понесены. Следовательно, всякая попытка связать затраты отчетного периода с затратами, учитываемыми при оценке запасов, должна быть исключена. На промышленном предприятии все производственные затраты включаются в себестоимость продукции, в то время как непроизводственные расходы относятся к затратам отчетного периода. Порядок регистрации данных о затратах отчетного периода и себестоимости продукции на промышленном предприятии показан на рис 2.1.

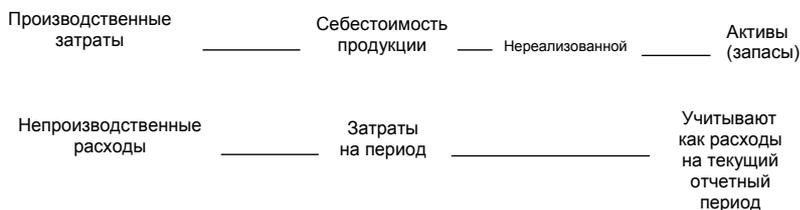


Рис 2.1. Схема учета затрат отчетного периода и себестоимости продукции

Из рис 2.1. видно, что основное различие между себестоимостью продукции и затратами отчетного периода – это разница во времени, с которого они регистрируются. Непроизводственные расходы составляют существенный процент валовых затрат, поэтому вполне правомочен вопрос, почему бухгалтеры не включают эти расходы составной частью в себестоимость товаров. Причины этого следующие:

- активы представляют собой потенциальные прибыли. Производственные затраты, понесенные для изготовления продукции, в будущем принесут доходы, которые повысят себестоимость продукции. Однако

нет гарантии того, что непроизводственные расходы в будущем принесут доходы, так как они не являются стоимостью, добавленной к себестоимости конкретного продукта. Поэтому непроизводственные расходы не должны учитываться при оценке запасов;

- при хранении товаров на складе некоторые виды непроизводственных расходов полностью исключаются, особенно те, что относятся к области сбыта, и, естественно, они не будут учитываться при оценке запасов.

При оценке запасов затраты на производство продукта (то есть его себестоимость) складываются следующим образом:

- основные материалы;
- затраты труда основных производственных рабочих;
- отчисления в единый социальный фонд накопления;
- затраты на содержание и работу оборудования;
- косвенные производственные затраты.

Если всю сумму затраченных ресурсов умножить на соответствующую каждой их единице цену, то можно определить общую величину прямых затрат или полную стоимость производства конкретного продукта.

Различие между прямыми и косвенными затратами зависит от направления учета затрат. Затраты подразделяются на прямые и косвенные в зависимости от того, насколько они могут быть увязаны с направлением учета. Если цель учета затрат – установить стоимость пользования различными реализационными каналами, то сумма арендной платы за склады и оплата труда кладовщиков будут считаться прямыми затратами для каждого сбытового канала. Аналогично для процесса контроля и регулирования направлением учета может быть сравнение затрат на получение заказов покупателей со сметными затратами. В этом случае оплата труда продавцов и расходы на проезд будут прямыми затратами, а расходы отдела кадров на подбор и назначение производственного персонала, руководителей и работников для реализации товаров не имеют прямой связи с данным направлением учета. Следовательно, эти затраты не являются прямыми. Другими словами, прямые затраты – это те, которые могут быть связаны с целью учета.

Одноэлементные и комплексные затраты

Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на составляющие. По этому принципу построена классификация по экономическим элементам.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Наиболее ярким примером являются цеховые (общепроизводственные) расходы, в которые входят практически все элементы.

2.3. Классификация затрат для принятия решения и планирования

В системе производственного учета калькулируется фактическая себестоимость (фактические затраты) продукции с целью оценки запасов произведенной продукции и получения прибыли. В системе управленческого учета информация подготавливается и предоставляется заинтересованным лицам внутри организации для принятия правильного решения. Обычные (традиционные) системы сбора данных в рамках производственного учета накапливают информацию по затратам на отдельные виды продукции. Такие системы сбора информации, как правило, не должны использоваться как основа для принятия решений.

Для оценки альтернативных вариантов действий при принятии решений и планировании разрабатывают дополнительные виды классификации затрат и доходов. Рассмотрим следующие виды классификации:

1. Переменные и постоянные затраты.
2. Принимаемые и не принимаемые в расчет затраты и доходы.
3. Безвозвратные затраты или затраты истекшего периода.
4. Устранимые и неустраиваемые затраты.
5. Вмененные затраты.
6. Инкрементные (приростные) и маргинальные (предельные) затраты и доходы.

Переменные и постоянные затраты

Представление о том, как изменяются затраты в зависимости от уровня производственной деятельности, является очень важным для принятия управленческих решений. Термины «переменные», «постоянные», «полупеременные», «полупостоянные» обычно применяются при необходимости охарактеризовать поведение затрат на изменение объема производственной деятельности.

Переменные затраты – это такие затраты и расходы, которые изменяются прямо пропорционально уровню (объему) производственной деятельности. Следовательно, совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от объема производства, а постоянные затраты на единицу продукции являются постоянной величиной.

Постоянные затраты и расходы – это такие затраты и расходы, которые остаются неизменными для различных объемов производства. В краткосрочном периоде, даже несмотря на то, что постоянные затраты, как правило, остаются неизменными независимо от изменения уровня производства, они могут меняться под воздействием других факторов. Например, при увеличении окладов руководителей постоянные затраты возрастут по величине.

Принимаемые (релевантные) и не принимаемые (нерелевантные) в расчет затраты и доходы

При выработке определенного решения необходимо выяснить, какие затраты и доходы имеют отношение к данной проблеме, а какие – нет, то есть что следует принимать в расчет.

Принимаемые в расчет затраты и доходы – это те будущие затраты и доходы, которые подвержены влиянию принятого решения. К не принимаемым в расчет затратам и доходам относятся такие затраты, которые изменить не сможет ни одно принимаемое решение. Часто используют синоним таких затрат: релевантные (принимаемые в расчет при оценках) и нерелевантные (не принимаемые в расчет при оценках).

Например, если кто-то стоит перед выбором, совершить путешествие на личном автомобиле или на общественном транспорте, то налог на владение автомобилем и плата за страховку будут в данном случае нерелевантными затратами, так как они не зависят от сделанного выбора. Однако расходы на бензин для автомобиля должны быть учтены при выборе одной из альтернатив, эти расходы в данном случае относятся к релевантным затратам.

Таким образом, рассматривая вопросы классификации затрат и доходов с точки зрения процесса принятия решения, мы установили важный принцип, а именно: в ситуации, когда рассматриваемый период небольшой, не все затраты и доходы должны приниматься в расчет при выработке решения.

Устранимые и неустраимые затраты

Иногда термины «устраимые» и «неустраимые» затраты применяются вместо терминов «затраты, принимаемые в расчет» и «затраты, не принимаемые в расчет».

Устранимые затраты – это те затраты, которых можно избежать, выбрав альтернативный курс действий. **Неустраимые затраты** – затраты, которых избежать невозможно.

Безвозвратные затраты или затраты истекшего периода

Под этими затратами понимается стоимость уже приобретенных ресурсов, когда выбор в пользу какой-то альтернативы не может повлиять на сумму данных затрат.

Безвозвратные затраты также не учитываются при принятии решения, но между этой категорией и затратами нерелевантными (не принимаемыми в расчет при оценках) существует различие, так как не все принимаемые в расчет затраты являются безвозвратными. Например, при сравнении двух альтернативных методов производства может оказаться, что суммы затрат на основные материалы одинаковы для обоих

способов, и, таким образом, затраты на основные материалы можно отнести к категории не принимаемых в расчет затрат, но затраты на материалы не будут безвозвратными в данном случае, так как материалы будут применены в будущем.

Вмененные затраты

Существуют категории затрат, которые необходимо учитывать при принятии решений и данные о которых невозможно собрать в рамках системы бухгалтерского учета.

Вмененные затраты характеризуют возможность, которая потеряна или которой жертвуют, когда выбор какого-то альтернативного курса действий требует отказа от другого.

Пример 1. Компания имеет возможность заключить контракт на производство специальной детали. Изготовление ее требует 100-часовой обработки на станке А-48. Станок работает с полной нагрузкой на производстве плановых изделий, поэтому новый контракт может быть выполнен только за счет уменьшения выпуска планового продукта. Это будет означать потерю в доходах 120 000 руб. Контракт также потребует дополнительных переменных затрат на сумму 80 000 руб.

Требуется решить: какова должна быть минимальная цена нового контракта?

Решение: Если компания заключит контракт, то она понесет убытки на сумму 120 000 руб. из-за снижения планового выпуска. Эта сумма и есть вмененные затраты и должна приниматься во внимание при обсуждении условий нового контракта.

Таким образом, цена контракта должна быть такой, чтобы по крайней мере покрыть всю сумму вмененных затрат – 200 000 руб. (что в случае заключения контракта принесет компании выгоду за короткий срок).

Важно, что понятие «вмененные затраты и доходы» применимо только в случае ограниченности ресурсов. В данном случае ограниченность ресурсов проявляется в полной загрузке станка. Если бы станок был загружен на 80% его потенциальной мощности, то вмененные затраты были бы равны нулю.

Инкрементные (приростные) и маржинальные (предельные) затраты и доходы

*Инкрементные (иногда их называют дифференциальными) затраты и доходы – это дополнительные затраты (доходы), возникающие в результате изготовления или продажи **всей** группы дополнительных единиц продукции (на весь выпуск).*

Инкрементные затраты и доходы в принципе во многом схожи с маржинальными затратами и доходами. Основное отличие заключается в том, что *маржинальные затраты и доходы представляют собой дополнительные затраты и доходы на единицу продукции.*

2.4. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования

Принципы учета затрат путем их распределения между видами продукции не подходят для осуществления контроля за ними и их регулирования, так как цикл производства продукта может состоять из нескольких различных технологических операций, за каждую из которых отвечает отдельное лицо. Поэтому, имея сведения о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными участками производства (центрами ответственности).

Эта проблема решается при установлении взаимосвязи затрат и доходов с действиями конкретных лиц, ответственных за расходование соответствующих средств. Такой подход к учету затрат известен как учет затрат по центрам ответственности за расходование средств. Он основан на принципе выделения зон ответственности в зависимости от организационной структуры фирмы. Эти зоны называются центрами ответственности. Центры ответственности могут быть определены как сегменты (участки) организации, менеджеры которых индивидуально отвечают за их работу. Существуют три типа центров ответственности:

1. Центр затрат, где менеджеры несут ответственность за расходы, которые они контролируют.
2. Центр прибылей, где менеджеры ответственны за доход от продаж и за расходы.
3. Центр инвестиций, где менеджеры, как правило, отвечают за доходы от продаж и за расходы, а также за принятие инвестиционных решений, оказывая тем самым влияние на размер инвестиций.

Для осуществления процесса контроля и регулирования затраты делят на: **регулируемые** и **нерегулируемые**.

Затраты и доходы, регистрируемые по центрам ответственности, классифицируются как регулируемые и нерегулируемые менеджером центра ответственности.

Подразделив затраты и доходы таким образом, необходимо провести детальный анализ регулируемых затрат для того, чтобы менеджер центра ответственности и руководитель, стоящий над ним, могли точно определить затраты, данные о которых расходятся с плановыми. Отчет об исполнении сметы отдельного центра ответственности говорит об усилиях этого центра ответственности по достижению планируемых показателей. В отчете представлены плановые (сметные) показатели, фактические показатели и отклонения между ними. В этом отчете регулируемые затраты классифицированы по различным важным для этого центра категориям. Также выделены в отдельную группу нерегулируемые затраты.

Резюме

Для того, чтобы удовлетворить требования различных пользователей бухгалтерской информации, затраты и доходы должны быть классифицированы. Для правильной классификации затрат надо определить, какова цель учета. При этом под целью учета (направлением учета) понимается любое подразделение производства, где требуется самостоятельная калькуляция затрат. Чтобы упростить изложение, мы выделили три направления учета затрат: для определения себестоимости, оценки запасов готовой продукции и полученной прибыли; принятия решений и планирования; осуществления процесса контроля и регулирования.

Так, для определения себестоимости, оценки запасов готовой продукции правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков, а также для определения дальнейшей стратегии организации. В балансе промышленного предприятия входящие затраты в части производственных запасов представлены тремя статьями, каждая из которых являет собой стадию процесса производства: запасы материалов на складе и в переработке; запасы в незавершенном производстве – полуфабрикаты собственного производства и запасы готовой продукции.

Не менее важной для целей оценки готовой продукции является классификация затрат на прямые и косвенные. На некоторых производствах, выпускающих однородную продукцию, все расходы будут прямыми. На обрабатывающих предприятиях косвенные расходы весьма существенны. Таким образом, деление затрат на прямые и косвенные зависит, как мы выяснили, от технологических особенностей производства.

Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых доходах и расходах. В этой связи в управленческом учете при выполнении расчетов, связанных с принятием решений, выделяют переменные и постоянные расходы и затраты, релевантные и нерелевантные затраты. Такая классификация затрат дает возможность принимать нестандартные решения о каналах сбыта продукции, о цене продукта, о начале производства нового продукта, замене оборудования и пр.

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

сти. Он может реализовываться на практике при делении затрат на регулируемые и нерегулируемые (или контролируемые и неконтролируемые).

Для процесса планирования наиболее важна классификация затрат на планируемые и непланируемые. При использовании метода учета затрат и калькулирования фактической себестоимости бухгалтер-аналитик имеет дело с непланируемыми затратами.

На данной стадии изучения важно обратить внимание на то, что подход, определяющий решение, устанавливает тот период планирования, который сочтет приемлемым для данной ситуации лицо, принимающее решение.

2.5. Рекомендуемая литература по теме

Вахрушина, М.А. Бухгалтерский (управленческий) учет / М.А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2005. – 570 с.

Друри, К. Введение в управленческий производственный учет / К. Друри. – М.: Аудит, 1998. – 774 с.

Карпова, Т.П. Управленческий учет / Т.П. Карпова. – М.: Инфра-М, 1998. – 208 с.

2.6. Контрольные вопросы

1. Что такое затраты производства? Как они соотносятся с расходами и издержками производства?
2. Что называют местом возникновения затрат и носителем затрат?
3. Как классифицируются затраты организации для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли? Что такое производственные и периодические затраты?
4. Какова классификация затрат для принятия решения и планирования?
5. Какие расходы называют косвенными? Каков их состав?
6. Назовите виды затрат при осуществлении функций контроля за производственной деятельностью.

2.7. Практические ситуации и задания

Задание № 1. Поведение издержек: метод расчета высшей и низшей точек.

Методические рекомендации по выполнению задания

Для описания поведения переменных затрат в управленческом учете используется специальный показатель – *коэффициент реагирования затрат (Крз)*. Он характеризует соотношение между темпами измене-

ния затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле:

$$K_{pz} = \Delta Z / \Delta V, \quad (1)$$

где ΔZ – темпы роста затрат, %;

ΔV – темпы роста деловой активности фирмы (изменение объемов производства), %.

Нулевое значение K_{pz} свидетельствует о том, что мы имеем дело с постоянными издержками. Разновидностью переменных затрат являются *пропорциональные затраты*. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия, в этом случае $K_{pz} = 1$.

Другим видом переменных затрат являются *дегрессивные затраты*. Темпы их роста отстают от темпов роста деловой активности фирмы. Допустим, что при увеличении объема производства на 30% издержки выросли лишь на 16%, тогда $K_{pz} = 16/30 = 0,5$.

Затраты, растущие быстрее деловой активности фирмы, называют *прогрессивными затратами*. Значение K_{pz} для таких затрат всегда будет больше 1.

В реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки, по сути являющиеся исключительно постоянными или чисто переменными. Поэтому в большинстве случаев имеют дело с условно-переменными или условно-постоянными издержками. Следовательно, любые издержки в общем виде могут быть представлены формулой:

$$Y = a + b X, \quad (2)$$

где Y – совокупные издержки, руб.;

a – их постоянная часть;

b – переменные издержки на единицу продукции (K_{pz}), руб.;

X – деловая активность фирмы в натуральных единицах измерения.

Если в данной формуле постоянная часть издержек отсутствует, т.е. $a = 0$, то это переменные затраты. Если $K_{pz} = 0$, то анализируемые затраты носят постоянный характер.

Для целей управления – оценки эффективности деятельности фирмы, анализа его безубыточности, принятия краткосрочных управленческих решений – необходимо описать поведение издержек вышеприведенной формулой, то есть разделить их на постоянную и переменную части.

В теории и практике управленческого учета существует ряд методов, позволяющих решить эту задачу. Одним из методов описания поведения затрат является метод высшей и низшей точек, который имеет следующий алгоритм выполнения:

1. Из ряда показателей анализируемых затрат за отчетные периоды необходимо выбрать наименьший и наибольший показатели;

2. Найти отклонения в объемах производства и в затратах (доходов) в максимальной и минимальной точках;

3. Определить ставку (Ст) переменных расходов на единицу продукции (или Крз) по формуле: $Ст = \Delta Z / \Delta V$;

4. Рассчитать величину совокупных переменных расходов в максимальной и минимальной точках путем умножения рассчитанной ставки на соответствующий объем производства по формуле: $Ст \times V_{max}$; $Ст \times V_{min}$;

5. Рассчитать размер постоянных затрат в минимальной и максимальной точках;

6. Подставив данные в формулу (2), опишем поведение анализируемых расходов.

Исходные данные к заданию:

По центру ответственности А имеются следующие данные об объеме выпуска продукции и соответствующих ему расходах на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО) в течение года (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Объем выпуска продукции и РСЭО за год

Период	Выпуск продукции (V), шт.	РСЭО (З), тыс. руб.
Январь	2 000	200
Февраль	2 400	220
Март	2 200	210
Апрель	2 600	250
Май	2 300	220
Июнь	2 700	260
Июль	1 800	170
Август	2 800	270
Сентябрь	2 600	240
Октябрь	3 000	280
Ноябрь	2 900	270
Декабрь	2 800	260

Требуется: проанализировать поведение одной статьи затрат одного центра ответственности, а именно: расходов на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО).

Задание № 2. Предельные и приростные затраты.

Торговое предприятие имеет показатели, представленные в табл. 2.3.

Таблица 2.3

Показатели торгового представителя

Показатели	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3
1. Выручка от продаж (товарооборот), тыс. руб.:	250	500	1000
- объем реализации, шт.	250	500	1000
- цена за единицу, тыс. руб.	1	1	1
2. Закупочная цена единицы товара, тыс. руб.	0,125	0,25	0,5
3. Издержки обращения, тыс. руб.:	65	130	260
- расходы на рекламу, тыс. руб.	30	60	120
- на содержание персонала, тыс. руб.	20	40	80
- командировочные расходы, тыс. руб.	15	30	60
4. Арендная плата за торговые помещения, тыс. руб.	37,5	75	150

Предполагается освоение нового рынка сбыта. Дополнительный объем реализации должен составить 200 штук, продажная и закупочная цены не изменятся. При этом предусмотрено увеличить на:

- 30% – расходы на рекламу;
- 20% – арендную плату за новые торговые помещения;
- 10% – командировочные расходы.

Расчет приростных доходов и расходов рассчитать в по предлагаемой схеме (табл. 2.4). Закупочная цена товара и расходы по заработной плате персонала – нерелевантные показатели.

Таблица 2.4

Расчет приростных доходов и расходов

Статьи затрат (доходов)	Текущие доходы (расходы), тыс. руб.	Прогнозируемые доходы (расходы), тыс. руб.	Приростные доходы (расходы), тыс. руб.
1	2	3	4
1. Выручка от продаж	2000	2400	?

1	2	3	4
2. Расходы – всего в том числе:	660	804	?
- на рекламу	240	312	?
- командировочные	120	132	?
- арендная плата	300	360	?

Требуется: рассчитать приростные и предельные затраты и доходы.

2.8. Тесты для самоконтроля знаний

1. В рамках предприятия удельные постоянные расходы при увеличении деловой активности этого предприятия:

- а) остаются неизменными;
- б) постепенно уменьшаются;
- в) возрастают;
- г) не зависят от деловой активности.

2. Для принятия решения о выборе одного из альтернативных вариантов необходима информация о:

- а) релевантных издержках и доходах;
- б) совокупных издержках и доходах;
- в) контролируемых и неконтролируемых расходах по каждому варианту;
- г) все ответы правильные.

3. Периодические расходы состоят из:

- а) коммерческих и административных расходов;
- б) основных производственных издержек, информация о которых накоплена на счетах бухгалтерского учета за отчетный период;
- в) цеховых расходов;
- г) ни один ответ не верен.

4. Вмененные затраты учитываются при принятии управленческих решений:

- а) в условиях ограниченности ресурсов;
- б) при избытке ресурсов;
- в) в условиях, когда возможности организации равны ресурсам;
- г) не зависимо от степени обеспеченности ресурсами.

5. Вмененные издержки:

- а) документально не подтверждаются;
- б) могут не означать реальных денежных расходов;
- в) обычно не включаются в бухгалтерские отчеты;
- г) все перечисленное верно.

Тема 3. ОСНОВЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

3.1. Себестоимость продукции: ее состав и виды.

3.2. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством.

3.3. Принципы калькулирования, его объект и методы.

3.4. Методы распределения накладных расходов.

После изучения теоретического материала и выполнения практических заданий студенты должны обладать следующими компетенциями:

- иметь базовые знания в области калькулирования продукции, работ, услуг; уметь объяснить разницу между понятиями: объекты калькулирования, объекты учета затрат, калькуляционная единица;
- уметь объяснить различия между системами калькулирования себестоимости;
- уметь объяснить различия в прибыли, рассчитанной согласно системам калькулирования себестоимости по переменным издержкам и полным распределением затрат;
- знать и уметь использовать достоинства и недостатки различных систем калькулирования для принятия управленческих решений.

3.1. Себестоимость продукции: ее состав и виды

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся ресурсы.

Следует отметить, что в системах финансового и управленческого учета подходы к формированию себестоимости различны.

В управленческом учете себестоимость формируется для того, чтобы управляющий имел полную картину о затратах. Поэтому в системе данного учета могут использоваться нетрадиционные методы расчета себестоимости в зависимости от того, какая управленческая задача решается. В калькулировании могут участвовать даже те затраты, которые не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в финансовом учете.

Информация об издержках, собранная в рамках финансового учета позволяет в конечном счете сформировать прибыль от реализации продукции в целом по предприятию. При этом списание затрат на себестоимость может быть выполнено корректно с точки зрения налогооб-

ложения, но информация о структуре отдельных видов продукции при этом может быть искажена.

Однако для управления затратами важна достоверная информация о затратах. Именно такая информация должна формироваться в системе бухгалтерского управленческого учета.

В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции, в отечественной практике были приняты следующие ее виды:

- цеховая себестоимость – включает прямые затраты и общепроизводственные расходы;

- общепроизводственная (или полная производственная) себестоимость, состоящая из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов;

- полная себестоимость – это производственная себестоимость, увеличенная на сумму сбытовых расходов.

Такой подход несколько противоречит международным стандартам финансовой отчетности, в соответствии с которой в производственную себестоимость должны включаться лишь производственные издержки. Поэтому включение в полную себестоимость сбытовых и административных (общехозяйственных) расходов и создает это противоречие.

3.2. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством

Калькуляция как метод бухгалтерского учета существовала не всегда, ее развитие связано с развитием производительных сил общества. В современной экономической литературе калькулирование определяется как *система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг)*.

Задача калькулирования – определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, то есть на единицу продукции, предназначенной для реализации, и для внутреннего потребления.

В зависимости от целей калькулирования различают:

- плановую калькуляцию, которую составляют на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет;

- сметную калькуляцию, которая рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий *при отсутствии норм расхода*;

- фактическую (отчетную) калькуляцию, которая отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции. Она используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости.

Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством. Современное

калькулирование лежит в основе оценки выполнения принятого предприятием или центром ответственности плана. Данные фактических калькуляций используются для последующего планирования себестоимости. Наконец, калькулирование является основой трансфертного ценообразования. Трансфертная (внутренняя) цена применяется при расчетах между подразделениями одного и того же предприятия. Наибольшую актуальность вопросы формирования трансфертных цен имеют при наличии права у подразделения самостоятельно выходить на внешних покупателей. В этом случае от правильного формирования трансфертной цены будет зависеть общее финансовое положение организации.

Таким образом, производственный учет и калькулирование являются основными элементами системы управления не только себестоимостью продукции, но и производством в целом.

3.3. Принципы калькулирования, его объект и методы

Калькулирование, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными принципами:

- *научно обоснованная классификация затрат на производство.* В настоящее время в отсутствие отраслевых рекомендаций вопросы классификации затрат должны решаться фирмами самостоятельно с учетом отраслевых особенностей и целей управления.

- *установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц.* Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают. *Объектами учета затрат* являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов.

Местом возникновения затрат в управленческом учете называют структурные единицы и подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов.

Под объектом калькулирования (носителем затрат) понимают виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для продажи на рынке. Выбор объекта учета зависит от технологических особенностей производства. Выбор калькуляционной единицы целиком зависит от особенностей производства, вида выпускаемой продукции и специфики производимой продукции. Часто используются натуральные единицы (тонны, условные единицы, штуки и т.д.).

- *Выбор метода распределения косвенных расходов.* Он производится предприятием самостоятельно и чрезвычайно важен для правильного расчета себестоимости единицы продукции.

- *Разграничение затрат по времени.* Сущность этого принципа состоит в том, что операции отражаются в учете в момент их совершения и не увязываются с денежными потоками. Доходы и расходы, понесенные или полученные в отчетном периоде признаются таковыми независимо от фактического поступления денежных средств.

- *Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям.*

- *Выбор метода учета затрат и калькулирования.* Под методом учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения затрат на продукт (калькуляционную единицу). Общепринятой классификации учета затрат пока не существует. Тем не менее их можно сгруппировать по трем признакам:

1. По объектам калькуляции (попроцессный метод, попередельный метод, позаказный метод, учет затрат по функциям – АВС-метод).

2. По полноте учитываемых издержек (калькулирование полной и неполной «усеченной, сокращенной» себестоимости).

3. В зависимости от оперативности учета и контроля затрат (метод учета фактических и нормативных затрат).

3.4. Методы распределения накладных расходов

По своему назначению, как Вы помните, издержки делятся на основные и накладные. К основным расходам относят все виды ресурсов, потребление которых связано с выпуском продукции. *Накладные расходы вызываются функциями управления и контроля, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от функций производства.* Накладные расходы подразделяются на две группы:

1. *Общепроизводственные накладные расходы* – это расходы на организацию, обслуживание и управление производственным процессом. В бухгалтерском учете для них предназначен счет 25 «Общепроизводственные расходы».

2. *Общехозяйственные (непроизводственные) накладные расходы* – вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций организации производства. Эти расходы возникают в рамках предприятия в целом и учитываются на балансовом счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Согласно Международным стандартам бухгалтерского учета (SSAP 9) в отношении материальных запасов и НЗП «все прямые производственные затраты и накладные расходы должны быть отнесены на продукты,

а непроизводственные накладные расходы должны фиксироваться как затраты отчетного периода». Большинство компаний относят накладные расходы на продукцию, используя двухступенчатую процедуру распределения:

1. На первой ступени накладные расходы распределяются по центрам производственных затрат. Центры обычно состоят из производственных подразделений – цехов, хотя в некоторых случаях они состоят из меньших сегментов, например из групп станков в пределах цеха.

2. На второй ступени выбирается основа для распределения производственных накладных расходов на виды выпускаемой продукции. Эта основа называется базой распределения. За базу распределения затрат чаще всего принимается время, фактически отработанное основными производственными рабочими или оборудованием.

В некоторых компаниях отказываются от первой ступени процедуры распределения н/расходов. Вместо этого вводится единая ставка распределения накладных расходов для всего производства, которая и распределяется на всю продукцию независимо от того, в каком подразделении она была произведена (planwide rate).

Резюме

Таким образом, калькулирование является одной из важных задач управленческого учета. Себестоимость продукции складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и продажу. Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы.

Следует отметить, что в системах финансового и управленческого учета подходы к формированию себестоимости различны. В управленческом учете себестоимость формируется для того, чтобы управляющий имел полную картину о затратах. Поэтому в системе управленческого бухгалтерского учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости в зависимости от того, какая управленческая задача решается. При этом в калькуляцию могут включаться даже те затраты, которые не принято включать в финансовом учете в калькуляцию видов продукции.

Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно и зависит от отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии и других индивидуальных особенностей продукции. На практике эти методы могут применяться в различных соче-

таниях. Главное, чтобы выбранный метод обеспечивал возможность группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами на производство, а также возможности реализации важнейшего принципа управленческого учета – управления себестоимостью по отклонениям.

3.5. Рекомендуемая литература по теме

Николаева, С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости / С.А. Николаева. – М.: Аналитика-Пресс, 1997.

Палий, В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М.: ЛИНФ, 1992.

Шим, Дж. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Дж. Шим, Джоэл Г. Сигел. – М.: Филинь, 1996.

Безруких, П.С. Состав и учет издержек производства и обращения / П.С. Безруких. – М.: ФБК «Контакт», 1996.

3.6. Контрольные вопросы

1. Сформулируйте определение себестоимости продукции, назовите ее виды?
2. Какие затраты включаются, а какие нет в себестоимость продукции (работ, услуг) в международной практике?
3. Какова роль калькулирования в управлении производством?
4. Назовите принципы калькулирования и раскройте их содержание?
5. Что является объектом учета затрат, поясните термин «калькуляционная единица»?
6. Каковы особенности калькулирования производственной себестоимости? Какие показатели могут применяться в качестве базы их распределения?

3.7. Практические ситуации и задания

Задание 1. Единые ставки распределения накладных расходов.

Методические рекомендации к заданиям

Проблема распределения накладных расходов заключается в том, что невозможно это сделать каким-то универсальным способом. Можно применять альтернативные методы распределения затрат, но нельзя сказать, верны они или нет. В определенных обстоятельствах может использоваться не один метод. Цель – выбрать метод, позволяющий оце-

нивать ресурсы, потребленные в каждом подразделении. В приведенной ниже таблице обобщены наиболее распространенные базы распределения:

Затраты (расходы)	База распределения
Арендная плата, содержание зданий производственного назначения (отопление, освещение, текущий ремонт и т.д.)	Площадь
Расходы по служащим (руководство отделом, работой)	Численность служащих
Содержание оборудования (амортизация, страхование оборудования и станков и т.д.)	Единицы оборудования и станков
Накладные расходы	Наиболее значимый показатель или группа показателей, отражающий расход соответствующих ресурсов

На практике для распределения производственных накладных расходов между носителями затрат применяются следующие базы:

1. Время работы производственных рабочих (человеко-часы).
2. Заработная плата основных производственных рабочих с отчислениями в ЕСН.
3. Машино-часы работы производственного оборудования.
4. Сумма прямых затрат.
5. Стоимость основных материалов.
6. Объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении.
7. Распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам. Ставка рассчитывается либо по предприятию в целом, либо для каждого подразделения отдельно. Единую ставку распределения целесообразно использовать лишь тогда, когда на все работы во всех подразделениях затрачивается примерно одинаковое время.

Таким образом, важнейшим принципом выбора способа распределения накладных расходов является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции.

Исходные данные к заданию:

Организация «Горизонт» имеет три подразделения – цех № 1, цех № 2, цех № 3 и выпускает кондитерские изделия. Общепроизводственные накладные за отчетный период составили 120 600 руб. Согласно

учетной политике заявленная база распределения накладных расходов – фактически отработанное время основных производственных рабочих. За данный период рабочие отработали 60 000 человеко-часов.

Рассмотрим ситуацию, когда для изготовления продукта «Масло шоколадное» потребовалось 20 человеко-часов фактически отработанных основными производственными рабочими цеха № 3. (масло изготавливается только цеху № 3).

Требуется: рассчитать сумму накладных расходов, приходящихся на продукт «масло шоколадное» а) по единой ставке распределения; б) по ставкам распределения по подразделениям. Сделать выводы о целесообразности применения каждого метода. Решение произвести в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Расчет распределения накладных расходов на продукт

Показатели	Цех № 1	Цех № 2	Цех № 3	Итого
1. Сумма накладных расходов, руб.				120 600
2. База распределения, человеко-часы	20 000	20 000	18 000	58 000
3. Накладные расходы на 1 чел./час				
4. Продукт «масло шоколадное», чел./час	–	–	2000	2000

Задание 2. Распределение накладных расходов по центрам затрат и по видам продукции (метод двухступенчатого распределения)

Исходные данные к заданию:

Завод «Эра» имеет три станочных цеха – А, В, С. Все цеха оснащены оборудованием, поэтому была выбрана база распределения – время работы станков как наиболее предпочтительная. За месяц накладные расходы по счету 25 «Общепроизводственные расходы» составили 480 000 руб. Время работы основного оборудования согласно данным первичного учета составило 140 000 маш./часов.

Сборка агрегата Х потребовала времени оборудования, затраченного в цеху А = 10 маш./час., в цеху В = 24 маш./час, в цеху С = 15 маш./час.

Требуется: определить, какая сумма накладных расходов приходится на отдельные цеха? На агрегат Х? Решение осуществить в табл. 3.2 и 3.3.

Решение:

Таблица 3.2

Этап 1: распределение накладных расходов по центрам затрат (ответственности)

Показатели	Цех А	Цех В	Цех С	Итоговые суммы
1. Накладные расходы, руб.				480 000
2. Время работы станков, маш./часы	20 000	40 000	80 000	140 000
3. Ставка распределения накладных расходов, руб./маш.-час.				

Таблица 3.3

Этап 2: распределение накладных расходов центров затрат на агрегат

Показатели	Цех А	Цех В	Цех С	Итоговые суммы
1. Накладные расходы цеха, руб.				480 000
2. Время работы станков, маш./час.	20 000	40 000	80 000	140 000
3. Ставка распределения накладных расходов, руб./маш.-час.				
4. Время сборки агрегата X, маш./час.	10	24	15	49
5. Накладные расходы на агрегат X по цехам, руб.				

**3.8. Тесты
для самоконтроля знаний**

1. Объектом калькулирования является:

- а) место возникновения затрат;
- б) отдельный продукт, работа, услуга;
- в) центр затрат;
- г) центр ответственности.

2. В условиях материалоемкого производства и большого количества ручного труда в качестве базы для распределения косвенных расходов между отдельными видами разнообразной продукции целесообразно выбрать:

- а) количество изготовленных изделий;
- б) стоимость материальных ресурсов, необходимых для производства;
- в) стоимость прямых затрат, формирующих основу производственной себестоимости;
- г) количество машино-часов, отработанных оборудованием в связи с производством изделий каждого вида.

3. Расчет себестоимости единицы продукции может осуществляться методом простого одноступенчатого калькулирования при условии:

- а) производства однородной продукции;
- б) отсутствия запасов незавершенного производства;
- в) отсутствия запасов готовой продукции на складах;
- г) при выполнении всех трех вышеперечисленных условий одновременно.

4. Расчет ежемесячной величины ставки распределения косвенных расходов:

- а) содержится в учетной политике организации;
- б) содержится в отраслевых инструкциях и является неизменным в течение длительного цикла;
- в) выполняется бухгалтерией самостоятельно накануне наступающего отчетного периода;
- г) выполняется бухгалтерией самостоятельно по окончании отчетного периода;

5. Объекты затрат и калькулирования совпадают при использовании:

- а) попроцессного метода учета затрат и калькулирования;
- б) позаказного метода учета затрат и калькулирования;
- в) попередельного метода учета затрат и калькулирования;
- г) во всех трех случаях.

Тема 4. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПО ПЕРЕМЕННЫМ ЗАТРАТАМ. ОСОБЕННОСТИ СИСТЕМЫ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»

4.1. Внешняя и внутренняя отчетность для целей управленческого учета.

4.2. Калькулирование себестоимости по переменным издержкам Система «Директ-костинг».

4.3. Сравнение влияния калькуляции по переменным издержкам и с полным распределением затрат на величину прибыли.

После изучения теоретического материала и решения практических заданий студенты должны выработать следующие компетенции:

- принимать решения в области выбора между системами калькуляции себестоимости с полным распределением затрат и по переменным издержкам;
- подготовить отчеты о прибыли на основе систем калькуляции себестоимости по переменным издержкам;
- объяснить различия в прибыли, рассчитанной согласно системам калькуляции себестоимости по переменным издержкам и по себестоимости с полным распределением затрат;
- привести доводы за пользование систем калькуляции себестоимости по переменным издержкам и с полным распределением затрат и против.

4.1. Внешняя и внутренняя отчетность для целей управленческого учета

Важным требованием к внешней отчетности является последовательность. Неприемлемо, чтобы компании из года в год меняла методику оценки запасов. Кроме того, трудно было бы сравнивать результаты деятельности различных компаний, если бы они применяли разные системы оценки запасов и отражали их в отчетности. Более того, все внешние пользователи отчетности должны быть уверены, что публикуемые финансовые отчеты подготовлены в соответствии с общепринятыми стандартами учета. Поэтому требование международных стандартов бухгалтерского учета (SSAP 9) составления калькуляций с полным распределением затрат для внешней отчетности является разумным.

Несмотря на то, что калькуляция себестоимости с полным распределением затрат признана обязательной для внешней отчетности, до сих пор обсуждается вопрос, стоит ли использовать этот метод для внутрен-

ней отчетности. Руководство фирмы, без сомнения, хочет получить некоторые отчеты по прибыли относительно всех основных групп продукции и сегментов компании. Следовательно, руководство должно решить, какой из двух методов калькуляции себестоимости – с полным или сокращенным распределением затрат – дает возможность получить более ценную информацию для оценки экономических результатов и управленческой деятельности различных сегментов компании. Однако прежде чем привести доводы за и против применения того или иного метода, необходимо рассмотреть, как реализуются эти методы. Отчеты о переменных издержках и полностью распределенных затратах за периоды 1–6 показаны в табл. 4.1 и 4.2.

Пример 1. Компания производит один продукт за периоды 1–6. Производительность – 150 ед. за период, цена реализации 1 ед. продукции = 10 руб., переменные издержки на единицу продукции – 6 руб., постоянные издержки за каждый период = 300 руб. В начале периода 1 не было запасов, постоянные производственные расходы составляли 300 руб., а непроизводственные расходы – 100 руб. Объем производства и продажи выглядит так:

	Период 1	Период 2	Период 3	Период 4	Период 5	Период 6
Проданная продукция	150	120	180	150	140	160
Произведено единиц	150	150	150	150	170	140

Отчеты о прибыли при разных их вариантах показаны в таблицах.

Таблица 4.1

**Отчет о прибыли при калькуляции себестоимости
по переменным издержкам**

Показатели	Период 1	Период 2	Период 3	Период 4	Период 5	Период 6
1	2	3	4	5	6	7
1. Запас на начало периода	–	–	180	–	–	180
2. Производственные расходы	900	900	900	900	1020	840

Окончание табл. 4.1

1	2	3	4	5	6	7
3. Запас на конец периода	–	(180)	–	–	(180)	(60)
4. Себестоимость реализ. продукции	900	720	1080	900	840	960
5. Постоянные расходы	300	300	300	300	300	300
6. Совокупные расходы	1200	1020	1380	1200	1140	1260
7. Продажи	1500	1200	1800	1500	1400	1600
8. Валовая прибыль	300	180	420	300	260	340
9. Непроизводственные расходы (минус)	-100	-100	-100	-100	-100	-100
10. Чистая прибыль	200	80	320	200	160	240

Таблица 4.2

**Отчет о прибыли при калькуляции себестоимости
с полным распределением затрат**

Показатели	Период 1	Период 2	Период 3	Период 4	Период 5	Период 6
1	2	3	4	5	6	7
1. Запас на начало периода	–	–	240	–	–	240
2. Производственные расходы	1200	1200	1200	1200	1360	240
3. Запас на конец периода	–	(240)	–	–	(240)	(80)

Окончание табл. 4.2

1	2	3	4	5	6	7
4. Себестоимость реализованной продукции	1200	960	1140	1200	1120	1280
5. Корректировки на недостаток (избыток) возмещения н/расходов	–	–	–	–	(40)	20
6. Суммарные расходы	1200	960	1440	1200	1080	1300
7. Продажи	1500	1200	1800	1500	1400	1600
8. Валовая прибыль	300	240	360	300	320	300
9. Непроизводительные расходы (минус)	-100	-100	-100	-100	-100	-100
10. Чистая прибыль	200	140	260	200	220	200

Таким образом, сравнивая результаты от продажи продукции по периодам, можно увидеть, что различные методы калькулирования дают разные промежуточные результаты.

Более подробно проанализировать результаты их получения предлагаем в вопросе 3 этой главы.

4.2. Калькулирование себестоимости по переменным издержкам. Система «Директ-костинг»

В бухгалтерском управленческом учете одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию полной производственной себестоимости является подход, когда по носителям затрат планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимости.

Эта себестоимость может включать только прямые затраты или может калькулироваться на основе только производственных расходов, то есть расходов и затрат, непосредственно связанных с производством

продукции (работ, услуг), даже если они косвенные. В каждом случае полнота включения затрат в себестоимость продукции разная. Однако общим для этого подхода является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки. *В этом состоит сущность системы учета неполной (сокращенной) себестоимости.*

Одной из модификаций данной системы является система «Директ-костинг». *Ее суть состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, то есть лишь переменные издержки распределяются по носителям затрат. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) учитывают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты. По переменным затратам оцениваются также и запасы – остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.*

В настоящее время эта система широко распространена во всех экономически развитых странах. В Германии и Австрии система «Директ-костинг» получила название «учет частичных затрат» или «учет суммы покрытия», В Великобритании ее называют «учетом маржинальных затрат», во Франции – «маржинальным учетом».

Система «Директ-костинг» имеет давнюю историю. Современный Директ-костинг имеет два варианта:

1. Простой «Директ-костинг», основанный на использовании в учете данных только о переменных затратах.

2. Развитой «Директ-костинг», при котором в себестоимость наряду с переменными затратами включаются и прямые постоянные затраты на производство.

4.3. Сравнение влияния калькуляции по переменным издержкам и с полным распределением затрат на величину прибыли

Сравнение влияния калькуляции на величину прибыли можно показать на практическом примере сопоставления отчетов по переменным издержкам и полным распределением затрат. Отчеты о переменных издержках и полностью распределенных затратах за периоды 1–6 показаны в табл. 4.1 и 4.2.

Сравнение отчетов, представленных в табл. 4.1 и 4.2, показывает, что в расчетах прибыли есть следующие различия:

- калькуляции прибыли на основе данных о полном распределении затрат и по переменным издержкам идентичны для периодов 1 и 4, так как объемы производства и продаж равны;

- в периоды 2 и 5 прибыль, рассчитанная с полным распределением затрат выше, чем рассчитанная по данным о переменных издержках, так как объем производства превышает объем продаж;

- в периоды 3 и 6 прибыль, рассчитанная по данным о переменных издержках, выше, чем рассчитанная с полным распределением затрат, так как объем продаж превышает объем производства.

Проанализируем все случаи:

Объемы производства и продаж равны.

В периоды 1 и 4 прибыль одинакова при использовании обоих методов калькуляции себестоимости; в течение двух периодов объемы производства и продаж равны, и запасы не увеличиваются и не уменьшаются. В данном случае запасы на начало и конец периода равны нулю. Следовательно, если существует запас на начало периода, одна и та же величина постоянных накладных расходов включается в оценку запаса на начало текущего периода и будет вычитаться при оценке запаса на конец периода из величины производственных расходов. Суммарный эффект заключается в том, что при калькуляции себестоимости с полным распределением затрат единственной величиной постоянных накладных расходов, включаемых в расходы периода, будет сумма постоянных накладных расходов, понесенных за период.

Таким образом, когда объемы производства и продаж равны, прибыль будет одна и та же независимо от того, какой из двух методов калькуляции себестоимости был выбран.

Объем производства превышает объем продаж.

В периоды 2 и 5 прибыль, рассчитанная с полным распределением затрат, выше, причем в обоих периодах объем производства превышает объем продаж. При калькуляции себестоимости с полным распределением затрат прибыль выше в тех случаях, когда производство превышает объем продаж. При этом запасы увеличиваются. Это происходит в результате того, что большая величина постоянных накладных расходов включается в оценку запаса на конец периода и вычитается из расходов периода, чем та величина, которая переносится в оценку запасов на начало этого периода.

В общем случае, когда объем производства превышает объем продаж, использование системы калькуляции себестоимости с полным распределением затрат приведет к большей величине прибыли, чем использование системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам.

Объем продаж превышает объем производства.

В периоды 3 и 6 использование системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам ведет к калькуляции более высокой при-

были; за оба периода объем продаж превышает объем производства. В таких случаях запасы уменьшаются. Величина постоянных накладных расходов, которые необходимо перенести в оценку запасов (НЗП) на начало следующего периода, будут больше, чем та, которая вычиталась при корректировке оценки запасов на конец периода. Общий эффект заключается в том, что дополнительная сумма постоянных накладных расходов относится на расходы при движении запасов.

Таким образом, если объем продаж превышает объем производства, использование системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам приведет к расчету более высокой прибыли, чем использование системы полного распределения затрат.

Расчет прибыли по системе полного распределения затрат может привести к некоторым странным, на первый взгляд, результатам. Например, в период 6 объем продаж вырос, а прибыль уменьшилась несмотря на то, что цена продаж и структура продаж не изменились. В период 5 происходит обратное: объем продаж уменьшился, но прибыль увеличилась. Ситуация, наблюдаемая в периоды 5 и 6, возникает в связи с тем, что недостаток (избыток) возмещения постоянных накладных расходов рассматривается как затраты периода, а такие корректировки иногда искажают данные о движении прибыли.

Напротив, при использовании системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам вычисления показывают, что при увеличении объема продаж прибыль также растет, а при уменьшении объема продаж – падает. Такое соотношение сохранится, пока цена продаж и структура расходов не изменятся. Рассмотрев калькуляцию прибыли по переменным издержкам, можно отметить, что в период 5, когда объем продаж уменьшается, уменьшается и прибыль, а в период 6 прибыль увеличивается вместе с объемом продаж.

Причина этих изменений заключается в том, что при использовании системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам прибыль зависит только от объема продаж при условии, что цена продажи и структура затрат неизменны. Однако в системе калькуляции себестоимости с полным распределением затрат прибыль зависит как от объема производства, так и от объема продаж.

Резюме

Система учета затрат, калькулирования себестоимости и контроля затрат «Директ-костинг» в соответствии с Международными стандартами не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Она применяется во внутреннем учете для проведения управленческого анализа и для принятия оперативных управленческих решений.

«Директ-костинг» является предметом полемики среди бухгалтеров. Однако на практике доказана ее неоспоримая необходимость для принятия управленческих решений в ряде решения сложных вопросов управления себестоимостью и по ценам на готовую продукцию. Использование системы «Директ-костинг» кардинально меняет не только отечественную концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Принципиальное отличие системы «Директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным расходам (или расходам на период). При калькулировании полной себестоимости постоянные расходы участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным издержкам они из расчетов исключаются. Применение системы на практике предполагает также дифференцированный учет общепроизводственных расходов. Их также следует делить на переменную и постоянные части, образуя два субсчета. В конце отчетного периода переменную часть списывают по носителям затрат, перераспределяя между ними. Постоянную часть закрывают на счет «Продажи» в конце отчетного периода.

Схема построения отчета о доходах, применяемая в рамках этой системы, содержит два важнейших финансовых показателя: маржинальный доход и прибыль. Маржинальный доход является важным показателем при проведении маржинального анализа и принятии управленческих решений по многим аспектам управления прибылью. Так, при помощи этого показателя устанавливается «нижняя граница цены» на заказ. За пределами этой границы выполнение заказов нецелесообразно. Управленческие решения подобного рода разрушают традиционные для отечественного калькулирования представления о том, что в основе цены должна непременно лежать полная себестоимость продукции.

4.4. Рекомендуемая литература по теме

Безруких, П.С. Состав и учет издержек производства и обращения / П.С. Безруких. – М.: ФБК «Контакт», 1996.

Ластовецкий, В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности / В.Е. Ластовецкий. – М.: Финансы и статистика, 1988.

Николаева, С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «Директ-костинг» / С.А. Николаева. – М.: Финансы и статистика, 1993.

Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар. – М.: Финансы и статистика, 2000.

4.5. Контрольные вопросы

1. Каковы особенности калькулирования неполной производственной себестоимости?
2. Каков порядок заполнения формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках»?
3. Назовите принципиальное отличие системы «Директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости?
4. Приведите схему учетных записей при использовании системы «Директ-костинг»?
5. Какие финансовые показатели формируются в условиях системы «Директ-костинг»?
6. Каково практическое применение системы «Директ-костинг»?
7. Возможно ли применение норм и нормативов в данной системе? Как это отразится на учетных записях?

4.6. Практические ситуации и примеры

Задание 1. Фирма производит один продукт, себестоимость единицы продукции составляет:

Основные материалы 260 тыс. руб.

Труд основных производственных рабочих 300 тыс. руб.

Переменные накладные расходы 40 тыс. руб.

Постоянные накладные расходы 100 тыс. руб.

Постоянные накладные расходы рассчитаны по данным о сметном выпуске 150 000 ед. продукции и сметных постоянных производственных накладных расходах в 150 тыс. руб. за каждый квартал. Нормативные расходы на продажу и общехозяйственные расходы составляют 120 000 руб. за квартал (эти расходы постоянные). Цена продажи продукта равна 10 руб. за единицу. Объем производства и продажи за каждый квартал представлен в табл. 4.5.

Таблица 4.5

Объем производства и продажи за квартал

Показатели	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал
1. Производство, ед.	150 000	170 000	140 000	160 000
2. Продажи, ед.	150 000	140 000	160 000	160 000

На начало первого квартала запасов не было.

Требуется: 1. Представить отчеты о прибыли в виде таблиц, используя методы калькуляции себестоимости с полным распределением затрат и по переменным издержкам.

2. Прокомментируйте результаты поквартально и за год в целом.

Задание 2. Компания производит и продает один продукт – прибор «Омега», использует систему «Директ-костинг». За два месяца получены данные:

Цена реализации, руб. 30

Прямые затраты, руб./на 1 ед. 8

Данные за сентябрь и октябрь выглядят так:

	Сентябрь	Октябрь
Производство приборов «Омега», ед.	750	1000
Продажа прибора «Омега», ед.	600	1150
Постоянные производственные расходы, руб.	4500	4500

Нормальный уровень производительности достигнут в 900 ед. продукции как для производства, так и для продажи. Нормативные постоянные производственные накладные расходы составляют 4500 руб. и распределяются на каждую единицу продукции.

Требуется: Подготовить отчеты о прибыли за сентябрь и октябрь с указанием оценки запасов по принципам:

- 1) маржинальной калькуляции себестоимости;
- 2) калькуляции с полным распределением затрат;
- 3) кратко прокомментируйте полученные результаты.

Задание 3. Произвести синтетический учет затрат на производство в системе «Директ-костинг».

Методические рекомендации к заданию 3.

Решение задания предполагает деление всех затрат за отчетный период на:

1) производственные затраты и расходы, обусловленные протеканием производственного процесса (изготовлением продукции, работ и услуг и управлением процесса производства);

2) периодические, связанные с длительностью отчетного периода.

Такую классификацию применяют организации, в которых деление затрат на переменные и постоянные затраты представляет большую проблему.

Прямые производственные затраты учитывают по Дт счетов 20 «Основное производство», периодические затраты косвенного характера учитывают по Дт счет 25 «Общепроизводственные расходы». В конце отчетного периода в себестоимость отдельных видов продукции (работ,

услуг) помимо прямых производственных затрат включают косвенные производственные затраты, распределяя их между видами продукции пропорционально выбранной базе распределения.

Периодические затраты учитывают на счете 26 «Общехозяйственные расходы», при этом варианте учета не включают в себестоимость объектов калькулирования, а списывают в конце отчетного периода непосредственно на уменьшение выручки от продажи продукции проводкой Дт 90 «Продажи» – Кт 26 «Общехозяйственные расходы».

Что касается учета производственных расходов счета 25, то здесь можно говорить о двух подходах с позиций применения системы «Директ-костинг».

Рассмотрим один из подходов: производственные накладные расходы обычно состоят из двух частей – переменной и постоянной. Решить проблему их разделения можно путем разделения их учета по разным счетам или субсчетам. В качестве счета учета постоянных производственных расходов можно применить счет № 25, а в качестве переменных производственных расходов – свободный счет № 24. Тогда проводки по закрытию этих счетов будут следующие:

Дт 20 «Основное производство» – Кт 24 «Переменные производственные расходы»;

Дт 26 «Общехозяйственные расходы» – Кт 25 «Общепроизводственные постоянные расходы».

Другой подход к решению этой проблемы состоит в том, что счет № 25 делится на два субсчета: 25/1 «Переменные производственные расходы» и 25/2 «Общепроизводственные постоянные расходы». В этом случае проводки по закрытию субсчетов будут следующие:

Дт 20 «Основное производство» – Кт 25/1 «Переменные производственные расходы»;

Дт 26 «Общехозяйственные расходы» – Кт 25/2 «Общепроизводственные постоянные расходы».

Исходные данные к заданию:

1. Начальные остатки на счетах синтетического учета.

Таблица 4.6

№ счета	Наименование счета	Сумма, тыс. руб.
20	Основное производство	18 500
96	Расходы будущих периодов	600
97	Резервы предстоящих расходов и платежей	420

2. Журнал хозяйственных операций за месяц.

Таблица 4.7

№ опер.	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Дт	Кт
1	2	3	4	5
1.	Согласно ведомости распределения отпущены со склада материалы: а) основному производству б) вспомогательному производству в) на содержание основного оборудования г) на содержание здания цеха д) на содержание здания заводоуправления	25 720 2300 1530 750 430		
2.	Отпущено топливо: а) основному производству на технологические цели б) вспомогательному производству	2640 1050		
3.	Оприходованы на склад отходы основного производства	460		
4.	Согласно ведомости распределения начислена зарплата: а) рабочим основного производства б) рабочим вспомогательного производства в) рабочим по обслуживанию технологического оборудования; г) управленческому персоналу цеха д) персоналу заводоуправления	12 780 3070 740 960 640		
5.	Произведены отчисления в ЕСН (по общей ставке): а) по основному производству б) по вспомогательному производству в) по обслуживанию технологического оборудования г) по цеховым расходам д) по общезаводским расходам	? ? ? ? ?		

Продолжение табл. 4.7

1	2	3	4	5
6.	Сформирован резерв на оплату отпусков рабочим: а) основного производства б) вспомогательного производства в) обслуживающим технологическое оборудование	1020 240 60		
7.	Начислены отпускные суммы рабочим	940		
8.	Начислена амортизация: а) по основному оборудованию цеха б) по зданию цеха в) по зданию заводоуправления	550 310 390		
9.	Приняты от проектной организации расходы по подготовке новой продукции	3440		
10.	Списаны на основное производство расходы по подготовке новой продукции	890		
11.	Выявлен окончательный брак в основном производстве	190		
12.	Произведены дополнительные затраты по исправлению брака: а) стоимость материалов б) оплата труда рабочим в) доля расходов на содержание и эксплуатацию оборудования г) доля цеховых расходов	70 30 40 20		
13.	Оприходован брак продукции по цене возможного использования	50		
14.	Удержано с виновников брака	120		
15.	Списаны потери от брака (сумму определить)	?		
16.	Списываются расходы вспомогательного производства на основное производство	?		
17.	Списываются расходы на содержание производства на основное производство	?		
18.	Списываются цеховые расходы переменного характера	?		

Окончание табл. 4.7

1	2	3	4	5
19.	Изготовлена и сдана на склад готовая продукция	?		
20.	Списываются периодические расходы постоянного характера	?		
21.	Незавершенное производство на конец отчетного периода	?		

Требуется: 1. Произвести синтетический учет затрат на производство в системе «Директ-костинг».

2. Вывести конечное сальдо по счетам, используя данные табл. 4.8.

Таблица 4.8

№ счета	Наименование счета	Сумма, тыс. руб.
20	Основное производство	
96	Расходы будущих периодов	
97	Резервы предстоящих расходов и платежей	

4.7. Тесты для самоконтроля знаний

1. В условиях системы «Директ-костинг» постоянные общепроизводственные расходы списываются проводкой согласно учетной политики организации:

- а) Дт 20 – Кт 25;
- б) Дт 43 – Кт 25;
- в) Дт 90 – Кт 25;
- г) Дт 26 – Кт 25.

2. Система «Директ-костинг» используется для:

- а) составления внешней отчетности и уплаты налогов;
- б) разработки инвестиционной политики организации;
- в) принятия краткосрочных управленческих решений;
- г) все ответы верны.

3. Если элементом учетной политики организации является списание общехозяйственных расходов со счета 26 в конце отчетного периода в дебет счета 90 «Продажи», субсчета «Себестоимость

продаж», то это означает, что в бухгалтерском учете формируется информация о:

- а) полной себестоимости продукции;
- б) производственной себестоимости;
- в) сокращенной себестоимости;
- г) себестоимости, рассчитанной по прямым затратам.

4. В условиях инфляции с точки зрения налогообложения наиболее предпочтительным оказывается метод оценки стоимости израсходованных материалов:

- а) ФИФО;
- б) ЛИФО;
- в) простой средней себестоимости;
- г) перманентной средней себестоимости.

5. Система «Директ-костинг» является:

- а) только системой учета затрат;
- б) альтернативной системой калькулирования себестоимости;
- в) только системой управления и контроля затрат;
- г) все перечисленные ответы верны.

Тема 5. НОРМАТИВНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

5.1. Фактический и нормативный метод учета затрат и калькулирования.

5.2. Определение норм затрат. Типы норм затрат.

5.3. Система «Стандарт-кост» как продолжение нормативного метода учета затрат.

После изучения данной темы студенты должны выработать следующие компетенции:

- базовые знания в области нормирования;
- способность применять свои знания на практике для расчета технических нормативов;
- способность работать в международной среде.

5.1. Фактический и нормативный метод учета затрат и калькулирования

Независимо от множества объектов учета затраты можно исследовать двумя методами – фактическим и нормативным.

Учет фактических затрат – это метод последовательного накопления данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам.

Метод учета фактических затрат является традиционным и наиболее распространенным на отечественных предприятиях. Применение этого метода позволяет в конечном счете определить фактическую (или историческую) себестоимость. По мнению экономистов, основной недостаток учета фактической себестоимости состоит в том, что он не имеет никакой ценности в качестве орудия для устранения потерь в производстве. Другими недостатками учета фактической себестоимости являются:

- неоперативное обеспечение управляющего персонала информацией о затратах, так как бухгалтерские данные можно получить в конце отчетного периода (после составления отчета);
- затрудняет анализ эффективности производства. В отсутствие норм единственный способ проанализировать эффективность состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции с аналогичной предыдущей. При этом обычно трудно определить была ли себестоимость предыдущей операции высока или нет;

- данная система не создает предпосылок для четкого выявления основных факторов производства и не сосредотачивает внимание управляющих на его главных недостатках.

Таким образом, учет фактических затрат исключает возможность оперативного контроля о непроизводительных потерях ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода их, недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, изыскания и мобилизации внутренних резервов и возможностей организации.

Поэтому наиболее прогрессивными оказываются варианты учета нормативных затрат, особенно в условиях рыночных отношений и конкуренции.

Нормативный метод предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат.

Нормативные затраты определяются заранее, до начала производства. Нормативные затраты – это то же самое, что сметные затраты. Смета относится ко всей деятельности или операции; норма дает ту же информацию о единице продукции. Норма обеспечивает оценку затрат на единицу производства продукции, а смета – оценку затрат на весь объем деятельности. Так, если смета для 100 единиц продукции равна 30 000 руб. сметным затратам, то нормативные затраты будут при этом 300 руб. на единицу продукции.

Система калькуляции себестоимости по нормативным издержкам больше всего подходит для фирм, процесс деятельности которых состоит из ряда общих или повторяющихся операций. Если же операции не повторяются, то процедура нормативного регулирования затруднена, так как в этом случае отсутствует основа для наблюдения за повторяющимися операциями, и, следовательно, не могут быть установлены нормы.

Система калькуляции себестоимости по нормативным издержкам на предприятиях, где производится продукция разных видов, применяется в той степени, в какой процесс производства состоит из серии общих операций. Таким образом, нормативные издержки должны разрабатываться для повторяющихся операций.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделий и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости соответствующих отклонений от норм по каждой статье затрат. Системное документирование отклонений от норм позволяет устанавливать причины отклонений в момент их возникновения, что невозможно сделать при «историческом» подходе.

Основные принципы нормативного метода учета сводятся к следующему:

1. Создание нормативной базы, содержащей нормативные, сметные (бюджетные) показатели для данного производства.

2. Предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии норм и смет.

3. Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости.

4. Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм.

5. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Таким образом, соблюдение такого алгоритма учета и расчетов хотя и является весьма трудоемким процессом, однако позволяет получить достоверную информацию о затратах, пригодную для последующего анализа и контроля. Возможны модификации нормативного метода: полный и неполный учет нормативных затрат.

Система нормативного учета имеет недостатки в использовании:

- трудность установления научно обоснованных норм на отдельном предприятии (в отечественной практике действуют лишь отдельные фрагменты нормативной базы);

- существует большая вероятность неверного учета отклонений фактических затрат от норм;

- отклонения выявляются расчетами за длительный период, что снижает оперативность управления затратами;

- ведется укрупненный учет объектов без определения причин и виновников и т.д.

5.2. Определение норм затрат. Типы норм затрат

Существуют два подхода (метода) к определению нормативных затрат. Согласно первому – *по фактическим данным прошлых периодов* – оцениваются использование труда и материалов на основании фактических данных своего предприятия за ряд периодов. При установлении нормативов этим методом существует опасность перенесения в нормативы прошлых ошибок и недочетов. Поэтому в рамках данного метода нормативы устанавливаются на основе средних результатов за прошлые периоды. *Главный недостаток метода определения нормативных за-*

трат по фактическим данным (от достигнутого) заключается в том, что он не позволяет сосредоточить внимание на изыскании наиболее рациональных сочетаний ресурсов, производственных технологий и качества продукта.

По второму – нормы должны быть установлены при помощи *технического анализа*. При техническом анализе подробно изучается каждая операция на основе точного учета материалов, труда и оборудования, а также контрольного обследования операций. Особую трудность представляет установление норм накладных расходов и установление ставок распределения производственных накладных расходов.

Определение отдельных ставок для постоянных и переменных накладных расходов существенно для планирования и контроля. Обычно нормативная ставка распределения накладных расходов базируется на ставке на 1 час труда основных производственных рабочих или работы машин.

Постоянные накладные расходы в основном не зависят от изменения уровня производства и в краткосрочном плане остаются неизменными при широком спектре уровней производства. *Поэтому с точки зрения контроля затрат стандартизация постоянных накладных расходов для определения ставки постоянных накладных расходов на единичную операцию неприемлема.* Однако с точки зрения оценки материально-производственных запасов (незавершенного производства и готовой продукции) для нужд внешней финансовой отчетности, а также требований международных стандартов учета (SSAP 9) требуется, чтобы постоянные производственные накладные расходы (счет 25) распределялись на продукты. Поэтому для оценки МПЗ необходимо унифицировать постоянные накладные расходы.

Основное отличие учета накладных расходов при системе калькуляции себестоимости по нормативным издержкам от учета при других системах исчисления себестоимости заключается в том, что производственные накладные расходы рассчитываются по часовым ставкам распределения, умноженным на нормо-часы, а не фактически отработанное время.

Типы норм затрат

При определении нормативных затрат возникает проблема требования к нормам. Должны ли они отражать результаты деятельности в идеальных условиях, безошибочную работу или легкодостижимые результаты. Нормы затрат *в управленческом учете* обычно подразделяют на три большие категории:

1. Основные нормы.
2. Идеальные нормы.
3. Текущие достижимые нормы.

Основные нормы – это постоянно применяемые нормы в течение длительных периодов. Главное преимущество основных норм заключается в том, что они обеспечивают базу для сравнения фактических затрат в течение ряда лет с одними и теми же нормами. Но когда изменяются методы производства, уровни цен или другие факторы, то основные нормы уже не отражают текущие запланированные затраты. Поэтому основные нормы затрат используются редко.

Идеальные нормы – это нормы для деятельности в идеальных условиях. *Идеальные нормативы* – это минимальные затраты, которые возможны в условиях самой эффективной деятельности. Такие нормы скорее представляют собой цели, на которые надо ориентироваться, а не результаты, которые необходимо достигать в повседневном производстве.

Текущие достижимые нормы затрат применяют в условиях эффективной деятельности. Достичь их трудно, но возможно при рациональном использовании ресурсов и правильной организации производства. Они включают дополнительные затраты на порчу ресурсов, брак, поломку машин. На практике текущие достижимые нормы применяются чаще всего, так как они обеспечивают приемлемую базу измерения отклонений от цели, за достижение которой несут ответственность работники. Они являются лучшей базой, с которой должны сопоставляться фактические затраты. Достижимые нормы, которые с большой вероятностью могут быть выполнены, наиболее подходят для целей планирования и составления смет. Тогда отклонения покажут усилия персонала по достижению поставленных целей. Однако легкодостижимые нормы вряд ли могут представлять собой цель, стимулирующую персонал компании к повышению производительности труда.

5.3. Система «Стандарт-кост» как продолжение нормативного метода учета затрат

В современных условиях хозяйствования процесс принятия управленческих решений тактического и стратегического характера базируется на информации о затратах и финансовых результатах деятельности предприятия. Одним из эффективных инструментов в управлении затратами является система «Стандарт-кост», в основе которой лежит нормативный принцип учета и контроля затрат.

Метод нормативного определения затрат возник в начале XX века в США. Со времени своего возникновения система учета «Стандарт-кост» успешно развивалась и сейчас широко используется многими ведущими фирмами стран с развитой рыночной экономикой. Термин стандарт-кост состоит из двух слов: «стандарт», который означает количество необхо-

димых производственных затрат для выпуска единицы продукции, и слова «кост» – денежное выражение затрат на единицу продукции.

В основе системы лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов:

- основные материалы;
- оплата труда основных производственных рабочих;
- производственные накладные расходы;
- расходы на продажу.

Отклонения между действительными и планируемыми затратами, возникающими в каждом отчетном периоде, накапливаются на отдельных счетах учета и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты при продаже продукции. Этим моментом система «Стандарт-кост» существенно отличается от системы отечественного нормативного учета.

Схематически система учета «Стандарт-кост» выглядит следующим образом:

1. Выручка от продажи – стандартная себестоимость продукции = валовая прибыль.

2. Валовая прибыль + или – отклонения от стандартов = фактическая прибыль.

Следует отметить, что система «Стандарт-кост» в зарубежной практике не регламентирована нормативными актами, в связи с чем не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров. Даже внутри одной компании в разных центрах ответственности действуют различные нормы: базисные, текущие, идеальные, прогнозные, труднодостижимые, облегченные.

При установлении норм широко используются физические показатели (количественные стандарты), позволяющие более стабильно измерять расход материалов, рабочей силы и объем услуг для производства единицы изделия. Затем эти физические стандарты умножают на коэффициенты в денежном выражении и получают стандартные стоимостные нормы.

В условиях рынка цены на материалы подвержены непрерывным колебаниям в зависимости от спроса и предложения. Поэтому стандарты на материалы устанавливаются большей частью исходя из уровня цен, которые действуют на момент разработки стандартов или средних цен, которые будут преобладать в течение периода использования стандарта. Соответственно стандарты ставок заработной платы по операциям технологического процесса часто являются средними расценками.

В связи с тем, что накладные расходы охватывают множество отдельных статей, часть которых трудно или нецелесообразно измерять точно, стандарты накладных расходов даются в денежной оценке без

указания количественных норм. Исключение составляют важнейшие составные части накладных расходов (например зарплата вспомогательных рабочих), по которым в некоторых случаях могут устанавливаться количественные стандарты. Для контроля над накладными расходами разрабатываются сметные ставки на определенный период, исходя из намеченного объема выпуска продукции.

Для исчисления стандартной себестоимости продукции нормативные затраты на материалы, рабочую силу и накладные расходы суммируются. *Принципы этой системы являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат, любой классификации затрат и любом способе калькулирования себестоимости продукции.*

В 1931 г. Институт техники управления предпринял детальное изучение возможных путей реализации и возможных путей практического применения системы «Стандарт-кост». Большой вклад в решение этого вопроса внесли Е.Г. Либерман, М.Х. Жебрак, представив данную систему в модифицированном виде как нормативный метод учета затрат. Дальнейшее развитие этот метод получил благодаря трудам отечественных ученых-экономистов А.Ф. Аксененко, И.А. Басманова, П.С. Безруких, А.А. Додонова, В.Б. Ивашкевича, Н.П. Кондракова, А.Ш. Маргулиса, И.С. Мацкевичюса, П.П. Новиченко, В.Д. Новодворского, В.Ф. Паля, В.И. Петровой, А.Д. Шеремета и других.

Между обеими нормативными системами есть много общего:

- строгое нормирование затрат;
- предварительное (до начала производства) составление нормативных калькуляций на основе норм расхода ресурсов по отдельным статьям затрат;
- раздельный учет и контроль затрат по действующим нормам и по отклонениям от них в разрезе мест их возникновения и центров ответственности;
- обобщение и анализ возникших отклонений с целью устранения возникших негативных явлений;
- универсальность и возможность применения при любом методе учета затрат и способе калькулирования.

Нормативный метод учета затрат и система «Стандарт-кост» не являются тождественными понятиями, однако идея обеих систем едина – установление нормативов (стандартов), выявление и учет отклонений с целью устранения проблем в производстве и реализации. В настоящее время происходит процесс реформирования отечественной системы бухгалтерского учета. В соответствии с ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» предприятиям предоставлено право самостоятельного определения форм и методов бухгалтерского учета. Каждая система имеет свои положительные и отрицательные стороны. Система норма-

тивного учета была эффективна в условиях централизованного регулирования цен и государственного планирования производства, по оперативности контроля и управления затратами она существенно проигрывает системе «Стандарт-кост», которая развивалась и совершенствовалась в рыночных условиях.

Резюме

Таким образом, мы выяснили, что независимо от множества объектов учета затраты можно исследовать двумя методами – фактическим и методом учета нормативных затрат. Оба метода направлены на выяснение и отражение в конечном счете фактической себестоимости продукции, но первый – путем непосредственного учета затрат, а второй – через отклонения от норм. Однако учет фактических затрат исключает возможность оперативного контроля за использование ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, изыскания и мобилизации внутрипроизводственных резервов. Поэтому наиболее прогрессивными оказываются варианты учета нормативных затрат, особенно в условиях рыночных отношений и конкуренции.

Важное место в управленческом учете занимает выработка нормативной базы организации, установление норм и нормативов. Нормативные калькуляции рассчитываются на основе технически обоснованных норм расхода всех ресурсов. Они, в свою очередь, устанавливаются в соответствии с технической документацией на производство продукции и образуют взаимосвязанную систему, которая регламентирует все стороны хозяйственной деятельности организации.

Система «Стандарт-кост» является наиболее прогрессивной и адаптированной к рыночным условиям системой учета затрат, калькулирования продукции и контроля над затратами. Исторически «Стандарт-кост» явился прообразом отечественной системы нормативного учета. Однако она более оперативна, так как имеет ряд преимуществ, связанных с методикой бухгалтерского учета нормативной себестоимости.

5.4. Рекомендуемая литература по теме

Керимов, В.Э. Управленческий учет: учебник. – 2-е изд., изм. и доп. / В.Э. Керимов. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2003. – 416 с.

Карминский, А.М. Контроллинг в бизнесе. Методические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.

5.5. Контрольные вопросы

1. Какие виды норм применяются в системе «Стандарт-кост»?
2. Что такое норма и какие требования применяются к ней?
3. Можно ли применить в системе «Стандарт-кост» идеальные нормы? К каким результатам это приведет?
4. Каковы преимущества системы «Стандарт-кост» перед нормативным учетом затрат, применяемым в отечественном учете затрат?
5. Может ли применяться в системе «Стандарт-кост» калькулирование по неполной (сокращенной) себестоимости? Ответ аргументировать.

5.6. Практические ситуации и задания

Задание № 1. Организовать учет затрат на производство по нормативному методу с применением счета № 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» с элементами «Директ-костинга».

Методические рекомендации к заданию

Этот вариант учета предполагает использование одного из применяемых в отечественном учете нормативного метода учета затрат на производство, а именно: с применением счета № 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». Счет № 40 применяют на тех предприятиях, которые организуют текущий учет готовой продукции по плановой или нормативной себестоимости.

Затраты на производство продукции учитывают на счете № 20 «Основное производство». В конце отчетного периода, после определения объема незавершенного производства, исчисляется фактическая себестоимость сданной на склад готовой продукции, выполненных работ или услуг. Отражение операции сопровождается бухгалтерской записью: Дт 40 – Кт 20 (23) – по фактической себестоимости.

В течение отчетного периода в бухгалтерском учете поступление готовой продукции на склад отражается проводкой: Дт 43 – Кт 40 – по нормативной себестоимости.

Таким образом, по дебету счета № 40 и кредиту счета № 40 фиксируется один и тот же объем продукции, но в разной оценке: по Дебету счета 40 – по фактической себестоимости, по кредиту счета 40 – по нормативной себестоимости. Сопоставлением дебетового и кредитового оборота счета № 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» выявляются отклонения фактической себестоимости от нормативной (плановой). Вы-

явленные отклонения в конце отчетного периода списываются с дебет счета 90 «Продажи» дополнительной либо сторнировочной записью в зависимости от характера отклонений: Дт 90 – Кт 40.

Счет № 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» может применяться при калькулировании себестоимости продукции как *полной производственной, так и сокращенной себестоимости*, что открывает реальные возможности интеграции в нормативном отечественном учете элементов «Директ-костинга». Этот вариант нормативного учета, разрабатываемый коллективом под руководством академика В.Ф. Палия, был применен в 1991 г. на АО «Камаз» и имеет свои положительные стороны:

- финансовый и управленческий учет может осуществляться в единой системе счетов;
- расширяет возможности интегрированного учета затрат на производство, что актуально для средних и мелких предприятий;
- он сочетает в себе нормативный учет и элементы «Директ-костинга», что позволяет извлекать двойную пользу в целях контроля и управления себестоимостью.

Исходные данные к заданию:

Предприятие изготавливает болты с гайками (в комплекте). Фактические затраты на изготовление всей партии учитываются на счете 20 «Основное производство». На предприятии ведется нормативный учет затрат, применяется счет № 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». Журнал хозяйственных операций за месяц представлен в табл. 5.1.

Таблица 5.1

**Журнал хозяйственных операций
за сентябрь месяц**

№ опер.	Хозяйственные операции за месяц	Сумма, тыс. руб.	Дт	Кт
1	2	3	4	5
1.	Начислена зар. плата основным произв. рабочим	2000		
2.	Произведены отчисления в ЕСН (по общей ставке)	524		
3.	Списана стоимость материалов на производство	700		
4.	Списаны на себестоимость прочие прямые затраты	126		
5.	Начислена амортизация на основные средства	140		

Продолжение табл. 5.1

1	2	3	4	5
6.	Сформированы общепроизводственные (переменные) расходы и списаны на себестоимость продукции	600		
7.	Сформированы и списаны общепроизводственные расходы переменного характера	200		
8.	Сформированы общехозяйственные (периодические) расходы постоянного характера.	1200		
9.	Передана в цех № 2 стоимость продукции, потребляемой внутри предприятия на собственные нужды: - количество изделий – 300 штук; - нормативная стоимость 1 ед.= 4,24 тыс. руб. Расчет: стоимость передаваемой партии =	?		
10.	Передана на склад готовая продукция в оценке фактических переменных затрат (незавершенное производство отсутствует) через счет № 40 (выпуск продукции, работ, услуг)			
11.	Нормативная себестоимость готовой продукции, переданной на склад: - количество изделий – 1000 шт; - нормативная стоимость 1 ед. = 4,24 тыс. руб.; Расчет: нормативная стоимость партии =	?		
12.	Реализовано 80% готовой продукции со склада покупателям по рыночной цене, включая НДС, тыс. руб.	5500		
13.	Отражен НДС в цене реализации, тыс. руб.	990		
14.	Списана стоимость реализованной продукции по нормативной (плановой) себестоимости Расчет:	?		
15.	Списаны расходы на период (общехозяйственные расходы постоянного характера)	?		

1	2	3	4	5
16.	Списаны отклонения фактической себестоимости от нормативной	?		
17.	Выявлен финансовый результат от продажи продукции	?		

Требуется:

1. Записать операции методом двойной записи.
2. Рассчитать маржинальный доход.
3. Рассчитать рентабельность продаж.

Задание 2. Синтетический учет затрат на производство в системе «Стандарт-кост».

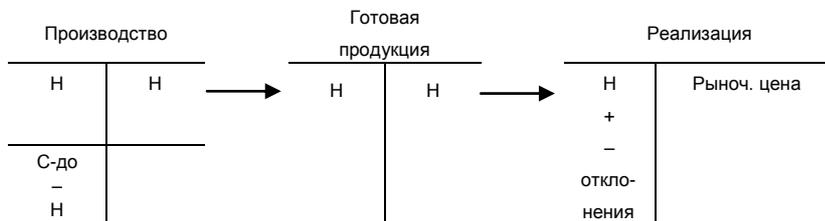
Методические рекомендации к заданию

Система «Стандарт-кост» представляет собой средство управления прямыми затратами, в отличие от системы «Директ-кост», которая эффективно регулирует периодические (в основном косвенные) затраты. Используется несколько вариантов этой системы. При одном варианте затраты собираются по дебету счета «Основное производство» и оцениваются по стандартной стоимости, готовая продукция списывается с кредита этого счета также по стандартной себестоимости, незавершенное производство оценивается по стандартной стоимости. Этот вариант и предлагается к рассмотрению в данном практическом пособии.

Сущность второго варианта заключается в том, что затраты, обобщенные по дебету счета «Основное производство», оцениваются по фактической себестоимости, а с кредита счета списывается готовая продукция по стандартной стоимости. Незавершенное производство оценивают по стандартной стоимости с учетом отклонений от фактических затрат в ту или иную сторону.

Схемы вариантов системы представлены на рис. 5.1.

Вариант № 1



Вариант № 2

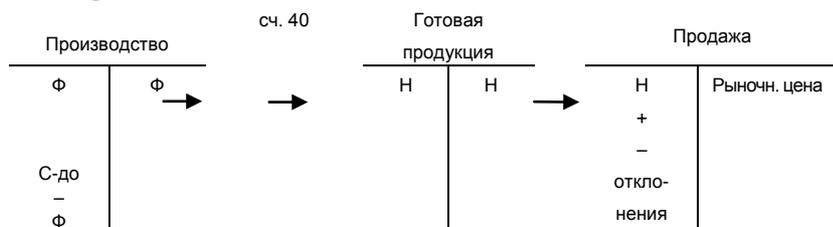


Рис. 5.1. Схема вариантов системы учета с применением норм – стандартов

Отклонения фактических затрат от стандартных зарубежные фирмы обычно не относят на себестоимость, а списывают на счет «Продажи».

Система «Стандарт-кост» в отличие от других нормативных систем учета затрат, имеет свои характерные особенности.

Во-первых, основой выявления отклонений от стандартов в процессе расходования средств являются бухгалтерские записи на специальных счетах учета, но не их документирование. Перед менеджерами ставится задача не допускать отклонений.

Во-вторых, не все компании отражают в бухгалтерском учете выявленные отклонения, а лишь те из них, которые используют текущие стандарты.

Третьей особенностью в части отражения отклонений от стандартов является выделение специальных синтетических счетов для учета отклонений – как по статьям калькуляции, так и по факторам отклонений.

Данные особенности системы «Стандарт-костинг» означают, что в целях управления затратами всегда рассматривается, насколько существенны эти отклонения, при решении каких проблем они могут быть использованы, важность выявленных отклонений в анализе затрат на производство.

Цель задачи: Усвоение порядка отражения на счетах операций по учету затрат на производство при использовании системы «Стандарт-костинг».

Компания изготавливает радиоантенны, реализует их через каталоги и оптом для машиностроительных компаний и владельцев машин. Изготавливают 2 модели: Ф – 100 и С – 100. Компания пользуется следующими стандартами в расчете на 1 антенну (табл. 5.2).

Таблица 5.2

Нормативная база для производства продукции

Наименование затрат	Модель Ф – 100	Модель С – 100
1	2	3
1. Основные и вспомогательные материалы:		
1.1. Хромированные трубки, руб.	8,25	7,50
1.2. Кабель и штыковой контакт, руб.	7,20	7,20
1.3. Выдвижное устройство, руб.	4,42	5,62
Итого материалов:	?	?
2. Затраты прямого труда:		
2.1. Норма времени на сборку 1 ед. продукции	1,5 часа	1,5 часа
2.2. Расценка за час работы	6 руб./час	6 руб./час
3. Общехозяйственные расходы (125% от прямого труда)	?	?
4. Общая себестоимость 1 антенны, руб.	40,12	40,57

Таблица 5.3

Журнал хозяйственных операций за месяц

№ опер.	Хозяйственные операции за месяц	Сумма, тыс. руб.	Дт	Кт	Данные в шт., руб.
1	2	3	4	5	6
1.	Закуплены материалы для антенн Ф – 100 и п шт. антенн С – 100 по цене на 10% больше плановой. Расчет: Ф – 100 = С – 100 =				3360 2400
2.	В производство со склада были отпущены материалы для антенн Ф – 100 и С – 100 (в комплекте) Расчет: Ф – 100 = С – 100 =				3000 1200

Продолжение табл. 5.3

1	2	3	4	5	6
3.	<p>Для исправления брака при производстве дополнительно были выданы со склада:</p> <p>п шт. трубок для Ф – 100 =</p> <p>п шт. трубок для С – 100 =</p> <p>п м кабеля для Ф – 100 =</p> <p>п шт. выдв. устр. для Ф – 100 =</p> <p>п шт. выдв. устр. для С – 100 =</p> <p>Итого для Ф – 100 =</p> <p>Итого для С – 100 =</p>				<p>120</p> <p>24</p> <p>24</p> <p>20</p> <p>18</p>
4.	Фактические затраты прямого труда за месяц составили, тыс. руб. (отчисления в ЕСН не учитывать)				43 250
5.	Фактические затраты косвенного труда за месяц составили (отчисления в ЕСН не учитывать)				38 240
6.	Выплачена з/плата работникам из кассы				81 440
7.	Фактические общехозяйственные расходы, кроме косвенного труда, составили в общей сумме				16 000
8.	Коммерческие расходы за месяц составили				9600
9.	<p>Ведомости нормативной стоимости за месяц показали следующие нормативные издержки по антеннам, изготовленным за месяц:</p> <p>а) прямого труда:</p> <p>б) косвенного расходов:</p>				Расчет по данным п. 10 и табл. 5.2

Окончание табл. 5.3

1	2	3	4	5	6
10.	За месяц п шт. антенн Ф – 100 и п шт. антенн с-100 были доставлены на склад готовой продукции. (Производство некоторых антенн началось в прошлом месяце). Расчет:				4560 шт. 2640 шт.
11.	Объем реализации составил: п шт. антенн Ф – 100 при цене 1 шт. 64,5 руб., и п шт. антенн С – 100 при цене за 1 ед. – 66 руб. Расчет: Ф – 100 = С – 100 =				
12.	Выявлен финансовый результат от продажи: 12.1. 12.2. 12.3. 12.4. 12.5.				

Примечание: Косвенные расходы счета 26 «Общехозяйственные расходы» контролировать в целом (сметой).

Требуется:

1. Отразить хозяйственные операции в системе «Стандарт-кост» методом двойной записи с учетом того, что на счете 20 «Основное производство» ведется синтетический учет двух видов антенн вместе.

2. Произвести аналитический учет антенн Ф-100 и С-100 отдельно, выделив для этого субсчета к счету 20 «Основное производство». Косвенные расходы перераспределить между выпуском антенн в натуральном выражении.

3. Ответить на вопросы:

- возможно ли применение в системе «Стандарт-кост» элементов «Директ-костинга»?

- можно ли рассчитать показатель маржинального дохода в предлагаемых условиях задачи учета готовой продукции?
- можно ли контролировать косвенные затраты по статьям калькуляции как прямые?

5.7. Тесты для самоконтроля знаний

1. В условиях системы «Стандарт-кост» отклонения по производственным накладным расходам, контролируемым общей сметой накладных расходов, списываются проводкой:

- а) Дт20 – Кт 26;
- б) Дт 43 – Кт 26;
- в) Дт 90 – Кт 26;
- г) Дт 44 – Кт 26.

2. Отличительными особенностями системы «Стандарт-кост» являются:

- а) текущий учет изменений норм ведется в разрезе причин и инициаторов;
- б) порядок ведения бухгалтерского учета регламентирован, разработаны общие отраслевые стандарты и нормы;
- в) косвенные издержки относятся на себестоимость продукции в сумме фактических затрат;
- г) ни один ответ не верен.

3. Элементом учетной политики организации является списание общехозяйственных расходов с одноименного счета 26 в конце отчетного периода в дебет счета 20 «Основное производство». Это означает, что в бухгалтерском учете формируется информация о:

- а) полной производственной себестоимости;
- б) цеховой производственной себестоимости;
- в) переменной себестоимости;
- г) себестоимости управленческой.

4. Отклонения по материалам, используемым в основном производстве. В конце отчетного периода списываются проводкой:

- а) Дт 20 – Кт «Счет отклонений»;
- б) Дт 43 – Кт «Счет отклонений»;
- в) Дт 90 – Кт «Счет отклонений»;
- г) Дт 26 – Кт «Счет отклонений».

5. Система «Стандарт-костинг» предполагает одну присущую ей классификацию затрат на производство:

а) да, система предполагает деление затрат только на прямые и косвенные;

б) в основе системы лежит деление затрат на планируемые и непланируемые;

в) классификация затрат на производство осуществляется вне зависимости от способа калькулирования в системе «Стандарт-кост»;

г) в системе «Стандарт-кост» затраты не классифицируются, что является отличительной чертой от других систем учета затрат.

Тема 6. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ

6.1. *Внутрихозяйственный расчет и его роль в организации управленческого учета.*

6.2. *Организация управленческого учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности.*

6.3. *Система бюджетирования в организации.*

После изучения данной темы и решения практических заданий студенты должны иметь следующие компетенции:

- способность к анализу и синтезу;
- навыки управления информацией в области бюджетирования;
- практические навыки в подготовке функциональных смет, обобщенных смет.

6.1. Внутрихозяйственный расчет и его роль в организации управленческого учета

Под бюджетированием в бухгалтерском управленческом учете понимается процесс планирования. Соответственно бюджет (или смета) – это план.

Планирование – особый тип процесса принятия управленческих решений, который касается не одного события, а деятельности всего предприятия. Процесс планирования неразрывно связан с процессом контроля, так как без контроля планирование становится бессмысленным. Планирование наряду с контролем является одной из функций управления и представляет собой процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем. Акоф (Akoff, 1981) считает, что «**план** – это проект желаемого будущего и путей его эффективного достижения».

Исходным отличительным принципом составления общекорпоративных стратегических планов является построение их от *будущего к настоящему (против течения времени)*. При формировании долгосрочных (перспективных) планов компании используют подход и от прошлого к будущему – экстраполяционный подход. В связи с высоким уровнем неопределенности при принятии стратегических решений возникают дополнительные требования к формированию планов:

- наличие высокопрофессиональных работников плановых служб, так как качество планирования в большой мере зависит от компетенции и опыта работников;
- необходимость формировать различные сценарии и использовать такие методы моделирования, которые позволяют учитывать изменчивость процессов и недостаточность информации;

- для компенсации степени неопределенности получения результатов и гибкого приспособления к меняющимся условиям необходимо предусматривать резервы производственной мощности.

Обычно перспективные планы разрабатываются сроком на 3–5 лет, а в электроэнергетике и добывающих отраслях – и на более длительный срок (20 лет).

Различные виды текущей деятельности компании должны координироваться путем подготовки программы действий на более короткие периоды. Эти подробные программы называют сметами. *Краткосрочное (текущее) планирование должно отражать текущие условия и натуральные человеческие и финансовые ресурсы, которыми компания располагает на данный период.* Часто именно краткосрочное планирование называют бюджетированием.

6.2. Организация управленческого учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности

Организационную структуру компании можно определить как совокупность линий ответственности внутри организации. **Линии ответственности** – это линии, показывающие направление движения информации. В этих условиях организационная структура представляет собой пирамиду, где нижние уровни менеджеров подотчетны верхним уровням. Следует отметить, что с недавних пор у крупных компаний появилась тенденция к организации своей структуры не по традиционному функциональному признаку (маркетинг, финансы, снабжение, производство, сбыт и т.д.), а по линиям продукции, каждая из которых группирует вокруг себя необходимые функциональные службы. Эта тенденция повлекла понятие *сегмента бизнеса* как части организации, представляющей самостоятельное направление деятельности. Как следствие, учетная система позволяет в этих условиях оценить деятельность конкретных менеджеров, превращаясь в систему учета по центрам ответственности.

Концепцию учета по центрам ответственности впервые выдвинул американский ученый Джон Хиггинс. Обосновывая необходимость такой организации, в 1952 г. он писал, что **«учет затрат по центрам ответственности – это система бухгалтерского учета, которая перекраивается организацией так, что затраты аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления»**. С его именем также связано знаменитое правило: *«Каждую структурную единицу предприятия обременяют те и только те расходы или доходы, за которые оно может отвечать и которые контролирует»*.

Центр ответственности – это сегмент организации, по которому контролируются как произведенные затраты, так и полученный доход или процесс его инвестирования.

Цель учета по центрам ответственности состоит в обобщении данных о затратах и результатах деятельности по каждому центру ответственности с тем, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное лицо. С позиций управления деление организации на центры ответственности должно определяться спецификой конкретной ситуации и отвечать следующим основным требованиям:

1. Центры ответственности необходимо увязать с производственной и организационной структурой предприятия.
2. Во главе каждого центра ответственности должно быть ответственное лицо – менеджер.
3. В каждом центре ответственности должен быть показатель (система показателей) для измерения объема деятельности и база для распределения затрат.
4. Необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности. Менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать.
5. Для каждого центра ответственности необходимо разработать и утвердить формы внутренней отчетности.
6. Менеджеры должны участвовать в разработке бюджетов на предстоящий период.

Центры ответственности, исходя из объема полномочий, подразделяют на центры затрат, центры продаж, центры прибыли и центры инвестиций.

В коммерческих организациях немаловажное значение имеет подразделение центров ответственности исходя из выполняемых ими функций на:

- основные центры ответственности, которые занимаются непосредственным производством продукции, работ, услуг;
- вспомогательные центры ответственности, которые существуют для обслуживания основных центров ответственности, например, отдел технического контроля, инструментальная мастерская, ремонтный цех и т.д.

Процесс составления организацией бюджета называется *бюджетным циклом*, который состоит из таких этапов, как:

- 1) планирование, с участием руководителей всех центров ответственности, деятельности организации в целом;
- 2) определение показателей, которые будут использоваться при оценке этой деятельности;

3) обсуждение возможных изменений этих планов, связанных с новой ситуацией;

4) корректировка планов, с учетом новых возможностей организации или центров ответственности.

Детализированную смету для каждого центра ответственности обычно разрабатывают на год. Годовая смета может делиться на двенадцать ежемесячных. Возможно, что годовая смета может быть разбита по месяцам на первые три месяца и по кварталам на оставшиеся девять месяцев. В течение года квартальные сметы делятся на ежемесячные по истечении предыдущего квартала. При необходимости квартальные сметы могут пересматриваться. Этот процесс называется непрерывным или скользящим составлением смет.

Скользящие сметы гарантируют, что планирование – это не одномоментное событие, которое происходит один раз в году, когда составляется смета, а непрерывный процесс, и руководители постоянно чувствуют необходимость смотреть вперед и пересматривать планы на будущее.

Таким образом, бюджет, будучи составной частью управленческого контроля, создает объективную основу оценки результатов деятельности организации в целом и ее структурных подразделений. В отсутствие бюджета при сравнении показателей текущего периода с предыдущими можно прийти к ошибочным выводам, а именно: показатели прошлых периодов могут включить результаты низкопроизводительной работы. При использовании показателей предыдущих периодов не учитываются возможности, которых не существовало в прошлом.

6.3. Система бюджетирования в организации

Бюджет, который охватывает общую деятельность организации называют *генеральным*. Его цель – объединить и суммировать сметы различных подразделений предприятия, называемые *частными сметами*. В результате составления генерального бюджета создаются:

- прогнозируемый баланс;
- план прибылей и убытков;
- прогноз движения денежных средств.

Генеральный бюджет любой организации состоит из двух частей:

1. Операционного бюджета – включающего план прибылей и убытков, который детализируется через вспомогательные (частные) сметы. Отражающие статьи доходов и расходов организации.

2. Финансового бюджета – включающего бюджеты капитальных вложений, движение денежных средств и прогнозируемый баланс.

В операционном бюджете хозяйственная деятельность отражается через систему технико-экономических показателей, отражающих отдель-

ные стороны и стадии производственно-хозяйственной деятельности. Конечной целью операционного бюджета является составление сводного плана прибылей и убытков. При формировании используются бюджеты:

- продаж;
- производства;
- закупки и использования материальных запасов;
- трудовых затрат;
- общепроизводственных расходов;
- административно-управленческих расходов;
- коммерческих расходов.

Разработка операционного бюджета начинается, как правило, с составления плана продаж. Это связано с тем, что от величины и стоимости продаж во многом зависят все остальные показатели организации: объем производства, себестоимость, прибыль и др. После установления планируемого объема продаж разрабатывается производственный бюджет, на основе которого составляют бюджеты закупки и использования материалов, трудовых и общепроизводственных ресурсов. Далее готовятся бюджеты коммерческих и административно-управленческих расходов.

Важной составной частью сводного (генерального) бюджета является финансовый бюджет. В наиболее общем виде он представляет собой баланс доходов и расходов организации. Его основной целью является отражение предполагаемых источников поступления финансовых средств и направлений использования.

В бюджете инвестиций (капитальных затрат) определяются источники инвестиционных ресурсов и направления предполагаемых капитальных вложений.

Бюджет денежных средств (прогноз денежных потоков) представляет собой план поступления денежных средств и платежей на будущий период. С его помощью прогнозируются конечные остатки на счетах денежных средств, а также выявляются периоды излишка финансовых ресурсов или их нехватки.

Последним шагом в процессе подготовки генерального бюджета является разработка прогнозного баланса (отчета о финансовом положении). Он позволяет оценить изменения, которые произойдут с имуществом организации и его источником в будущем.

Эффективность и обоснованность принятых бюджетов выявляется тогда, когда сопоставляются плановые показатели с фактическими. Для этого могут быть составлены как статические, так и гибкие бюджеты.

Статический бюджет рассчитывается на конкретный уровень деловой активности предприятия. В нем доходы и расходы планируются исходя только из одного уровня продаж. При сравнении данных статического бюджета с фактическими показателями фактический объем

продаж во внимание не берется, то есть проводится сравнительный анализ результатов. Статический бюджет отражает сам факт достигнутого результата. Возможности более детального анализа статистический бюджет не дает. В этих целях используется гибкий бюджет.

В *гибком бюджете* предусматривается несколько альтернативных вариантов объема продаж. Он учитывает изменение затрат и доходов в зависимости от деловой активности и представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

В отличие от финансовой отчетности (баланса, формы № 2 и др.) форма бюджета не стандартизирована. Его структура зависит от объекта планирования, размера организации и степени квалификации разработчиков. Информация, содержащаяся в бюджете, должна быть предельно точной – определенной и значащей для ее пользователей. Этот документ может:

- составляться как для организации в целом, так и для ее подразделений – центров ответственности, что позволяет координировать их действия;

- содержать лишь данные о доходах и расходах;

- разрабатываться в любых единицах измерениях – как стоимостных, так и натуральных.

Несмотря на единую структуру, состав элементов генерального бюджета во многом зависит от вида деятельности организации. В связи с этим можно выделить такие основные его типы, как:

- 1) генеральный бюджет торговой организации;
- 2) генеральный бюджет производственного предприятия.

Резюме

Под управлением затратами понимается обеспечение соответствия результатов деятельности организации ее планам. Сметы нужны организациям для достижения многих целей. Они не только помогают в планировании и координировании экономической деятельности и информировании о ней управленческого состава, их используют также как средство стимулирования. Процесс планирования не должен останавливаться на согласовании всех смет. Периодически плановые показатели должны сравниваться с фактическими, должны приниматься соответствующие меры, обеспечивающие достижение запланированных результатов. Важно различать в отчетах об исполнении сметы контролируемые и неконтролируемые затраты. Система управления будет крайне неэффективна, если на лиц, у которых нет полномочий будет ошибочно возложена ответственность за них.

Учет затрат по центрам ответственности осуществляется по принципу признания зон индивидуальной ответственности. Эти зоны назы-

ваются также центрами ответственности. Цель учета затрат по центрам ответственности состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру таким образом, чтобы отклонения от сметы могли быть отнесены на ответственное лицо. Учет затрат по центрам ответственности основан на том принципе, что лучше начислять по центру только те затраты, на которые оказывает значительное влияние руководитель этого центра.

Отчеты об исполнении сметы должны помогать регулированию деятельности и обнаружению тех статей расходов, которые не соответствуют плану. Сами по себе отчеты не дают ответов на все вопросы. Бухгалтер-аналитик даст ключ к пониманию ситуации. Например, он может определить, какое отклонение по основным материалам произошло из-за перерасхода определенного продукта в отдельном процессе.

Перед началом сметного периода составляется смета, показатели которой в дальнейшем сопоставляются с фактическими результатами. Это жесткая смета, то есть смета для запланированного уровня производства. Затраты, предусмотренные жесткой сметой, не корректируются применительно к фактическому уровню производства. Все частные бюджеты, входящие в состав генерального бюджета, являются жесткими (статическими). Доходы и затраты предприятия прогнозируются в составных частях генерального бюджета, исходя из определенного запланированного уровня продаж.

Таким образом, при сравнении статического бюджета с фактически достигнутыми результатами не учитывается реальный уровень деятельности организации, и все фактические результаты сравниваются с прогнозируемыми вне зависимости от достигнутого объема продаж.

В основе составления гибкого бюджета лежит деление затрат на переменные и постоянные. Расчеты, которые лежат в основе данных гибкого бюджета, предполагают не конкретный уровень деловой активности, а определенный его диапазон. Так предусматривается несколько альтернативных вариантов объема продаж. Для каждого из них определена соответствующая сумма затрат.

Таким образом, гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от изменения уровня продаж, он представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланируемыми показателями.

6.4. Рекомендуемая литература по теме

Анискин, Ю.П. Планирование и контроллинг: учебник / Ю.П. Анискин, А.М. Павлова. – М.: Омега-Л, 2003. – 280 с.

Дайле, А. Практика контроллинга / А. Дайле; пер.с нем.; под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 336 с.

6.5. Контрольные вопросы

1. Какова цель организации управленческого учета по центрам ответственности?
2. По каким признакам классифицируются центры ответственности?
3. Каким образом организационно-производственная структура влияет на планирование центров затрат.
4. Какова структура генерального бюджета организации?
5. По каким параметрам отличаются жесткие (статические) и гибкие бюджеты между собой?

6.6. Практические ситуации и задания

Ситуация 1. Гибкие и статические бюджеты.

На основе норм затрат и данных статического бюджета деятельности центра ответственности рассчитать гибкий бюджет.

Методические рекомендации к решению ситуаций

Составление гибких бюджетов основано на показателях затрат, которые рассчитываются в зависимости от деловой активности предприятия. В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на переменные и постоянные. Для переменных определяется норма в расчете на единицу выручки, то есть рассчитывается размер удельных переменных затрат или устанавливаются в процентном соотношении от уровня деловой активности. На основе этих норм в гибком бюджете определяют общую сумму переменных затрат любого центра затрат.

Составление гибких бюджетов предоставляет руководству достоверную информацию о конечных результатах деятельности структурных подразделений, выявляет ответственных за отклонения фактических результатов от бюджетных, позволяет управляющим принимать грамотные управленческие решения.

Таким образом, гибкий бюджет всегда скорректирован с учетом фактически достигнутого уровня деловой активности (объемов продаж).

В статическом бюджете доходы и расходы планируются исходя только из одного уровня продаж. Все частные бюджеты, входящие в состав генерального бюджета, являются статическими. Статический бюджет не дает ответа на вопрос: не влияют ли темпы снижения издержек темпам падения выручки от продажи продукции или услуг? Ответить на этот вопрос помогает информация, содержащаяся в гибком бюджете.

Постоянные затраты не зависят от объемов продажи, поэтому их размер одинаков как для статического, так и для гибкого бюджета.

Функции бюджета как средства контроля и оценки деятельности предприятия раскрываются только тогда, когда прогнозируемые показатели сравниваются с фактическими. Среди анализируемых показателей деятельности организации особый интерес представляет прибыль. Для любого управляющего основным является вопрос: каковы причины отклонения фактической прибыли от запланированной? Анализ деятельности предприятия и отдельных подразделений выполняется на четырех уровнях – нулевом, первом, втором и третьем. Каждый последующий уровень анализа детализирует результаты, полученные на предыдущих уровнях.

Алгоритм анализа при помощи гибкого и статического бюджетов:

Нулевой уровень анализа прибыли – предполагает сравнение статического бюджета с фактическими результатами на основе *статического* бюджета, рассчитанного на конкретный объем продаж. Напомним, что все частные бюджеты, входящие в состав генерального бюджета являются статическими. Таким образом, все фактические результаты сравниваются с прогнозируемыми вне зависимости от достигнутого объема продаж. Вот почему этот уровень анализа называется нулевым.

Метод сравнения позволяет сделать выводы общего плана:

- связано ли отклонение с изменением затрат;
- есть ли тенденция снижения расходов вместе со снижением объема продаж;
- насколько отстают темпы снижения затрат от темпов снижения расходов.

Возможности более детального исследования деятельности предприятия нулевой уровень анализа, использующий данные статического бюджета, не представляет.

Первый уровень. Расчеты, выполняемые на первом уровне анализа прибыли, предполагают использование данных гибкого бюджета, который составляется для определенного диапазона деловой активности, то есть им предусматривается несколько альтернативных вариантов объемов продаж.

Таким образом, гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от объема продаж и представляет динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

Прибыль – это разница между доходами (*выручкой от продаж*) и расходами, связанными с получением этих доходов. Поэтому отклонение фактического значения прибыли от запланированного может быть следствием двух обстоятельств:

- недополучение доходов;
- завышение расходов.

Именно в этом и состоит задача анализа первого уровня – выявить степень влияния на прибыль этих двух «укрупненных» факторов:

- изменение фактического объема продаж в сравнении с запланированным;
- изменение суммы затрат в сравнении с запланированной.

Для выявления отклонений в объеме продаж сравниваются показатели двух бюджетов – гибкого и статического. Гибкий бюджет включает доходы и затраты, скорректированные на фактический объем продаж. Статический бюджет, напротив, включает доходы и расходы, исходя из определенного объема продаж. Но в обоих бюджетах используется одинаковый размер затрат на единицу реализованной продукции. Таким образом, различия между этими бюджетами вызваны исключительно различиями в объемах продаж.

Формула расчета отклонения фактической прибыли от бюджетной в зависимости от объема продаж рассчитывается как *разница между количеством реализованной продукции по гибкому бюджету и количеством продаж по статическому, умноженному на запланированную величину удельного маржинального дохода.*

Второй и третий уровни анализа позволяют более подробно исследовать влияние на прибыль затратного фактора. Это связано с тем, что общая сумма любого вида ресурса в денежном выражении складывается под влиянием двух составляющих:

- цены единицы этого ресурса, так как фактические цены могут отклоняться от запланированных;
- нормы потребления ресурса в натуральном выражении на единицу продукции.

Второй уровень – предполагает детализацию анализа показателей отклонений в цене.

Отклонения по цене приобретенных ресурсов (Оц) выделяют в отдельную группу, так как они в меньшей степени, чем отклонения по производительности зависят от управленческих решений. Формула расчета имеет следующий вид:

$$\text{Оц} = (\text{разница между нормативной и фактической ценой приобретения ресурсов}) \times \text{фактический объем использованных ресурсов.}$$

Третий уровень. Задача заключительного уровня анализа состоит в том, чтобы выяснить, как повлияло на прибыль отклонение фактического расхода того или иного вида ресурсов от расхода, предусмотренного нормативной базой предприятия.

Отклонения, выявленные на этом этапе анализа, позволяют оценить степень эффективности использования приобретенных ресурсов (производительности).

Они выявляются в результате сравнения нормативной величины использованных ресурсов с их фактическим потреблением и вычисляются по формуле:

$Op = (\text{планируемый объем использованных ресурсов} - \text{фактический объем использованных ресурсов}) \times \text{нормативная цена ресурсов}$.

Сами по себе отклонения не указывают прямо на причину невыполнения задач. Часто низкие закупочные цены на некоторые материалы являются следствием их невысокого качества. По этой причине большое количество материалов браковалось, в результате чего их фактический расход превысил бюджетный.

Исходные данные к заданию:

Нормы расхода переменных затрат центра ответственности с учетом деловой активности

Таблица 6.1

Статья затрат	Норма затрат, руб./шт.	Затраты по гибкому бюджету, руб.
Фонд оплаты труда (ФОТ)	142,82	100 617
Налоги ФОТ	56,41	39 529
Приобретение материалов	7,14	5030
Оплата услуг сторонних организаций	14,28	10 061
Итого переменных затрат:		155 237

Примечание: постоянные затраты не зависят от деловой активности в определенном диапазоне, поэтому их размер одинаков как для статического, так и для гибкого бюджета.

Таблица 6.2

Статический бюджет центра ответственности за месяц, руб.

Показатели	План	Факт
1	2	3
1. Выручки от продаж	642 670	503 000
2. Объем продаж, шт.	900	704,5

Окончание табл. 6.2

1	2	3
3. Переменные затраты, всего:	198 584	218 350
- фонд оплаты труда (ФОТ)	128 534	134 301
- налоги на ФОТ	50 771	53 049
- услуги сторонних организаций	12 534	–
- приобретение материалов	6426	31 000
4. Маржинальный доход (стр. 1 – стр. 2)	444 086	284 650
5. Постоянные затраты, всего:	247 975	192 770
- аренда помещений	4515	4515
- командировочные расходы	2 000	–
- семинары, совещания	15 000	–
- реклама	6790	–
- обучение персонала	1500	–
- почтовые услуги	1 000	1 000
- представительские расходы	35 000	10 711
- общехозяйственные накладные расходы	182 170	176 544
6. Финансовый результат (стр. 3 – стр.4)	196 111	91 880

Требуется: составить гибкий бюджет центра ответственности организации.

Ситуация 2. На основе данных статического и гибкого бюджета в ситуации № 1 произвести оценку деятельности центра ответственности организации по описанному алгоритму.

Требуется:

1. Найти благоприятные отклонения «–», связанные с экономией ресурсов и неблагоприятные «+», означающие перерасход денежных средств.

2. Отклонение по прибыли в зависимости от объемов продаж.

3. Отклонения по цене приобретенных ресурсов.

4. Отклонение по производительности деятельности центра ответственности организации по описанному алгоритму.

6.7. Тесты для самоконтроля знаний

1. Какой частный бюджет является отправной точкой в процессе разработки генерального бюджета?

- а) бюджет коммерческих расходов;
- б) бюджет продаж;

- в) бюджет производства;
- г) бюджет себестоимости продаж.

2. Что является наилучшей основой для оценки результатов деятельности за месяц:

- а) плановые показатели;
- б) фактические показатели за предыдущий период;
- в) фактические результаты за аналогичный период предыдущего года;
- г) усредненные плановые показатели за предыдущий период, но не менее, чем за год.

3. Компания подготовила смету денежных средств за ноябрь. Известна следующая информация о движении товаров, тыс. руб.:

- запасы на начало ноября	– 180
- планируемая себестоимость товаров, проданных за ноябрь	– 900
- планируемые запасы на конец ноября	– 160
- планируемые платежи за товары, сделанные до ноября	– 210
- планируемые платежи за товары, сделанные в ноябре	– 60
Рассчитайте все планируемые выплаты в ноябре по закупкам	– ?

4. Организация произвела в отчетном году 100 000 ед. продукции. Общие производственные затраты составили 200 000 тыс. руб., из них 90 000 тыс. руб. – постоянные расходы. Предполагается, что никаких изменений в используемых производственных методах и ценообразовании не произойдет.

Составьте гибкую смету, определите общие затраты для производства 115 000 ед. продукции в следующем году.

5. Для расчета количества материалов, которые необходимо закупить, должен быть подготовлен:

- а) бюджет общепроизводственных расходов;
- б) бюджет коммерческих расходов;
- в) бюджет производства;
- г) бюджет продаж.

Тема 7. СИСТЕМЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ, ОБЪЕКТЫ И МЕТОДЫ

7.1. Позаказный метод калькулирования.

7.2. Попроцессный метод калькулирования.

7.3. Учет затрат по функциям (АБС-метод).

7.4. Организация управленческого учета по системе «ИТ».

После изучения этой темы и решения заданий студенты должны выработать следующие компетенции:

- способность работать в междисциплинарной команде;
- иметь навыки управления информацией в области попроцессной и позаказной калькуляции себестоимости продукции;
- обладать практическими навыками при расчете себестоимости готовой продукции, незавершенного производства при каждом из методов калькулирования;
- знать отличительные особенности учета затрат по функциям;
- уметь сформулировать основные моменты организации управленческого учета по системе «точно в срок».

7.1. Позаказный метод калькулирования

Позаказный метод учета затрат и калькулирования единицы продукции (система позаказного калькулирования или калькуляция себестоимости по контракту) применяется к сравнительно большим единицам продукции, производство которых обычно требует много времени. Примерами отраслей промышленности, выполняющих крупные контракты (заказы), являются строительство, гражданское машиностроение и кораблестроение.

Сферой применения позаказного (показного) метода учета являются также мелкосерийные промышленные предприятия. Серия – это некоторое количество одинаковых по конструкции изделий, запускаемых в производство одновременно или последовательно, например полиграфические предприятия, выпускающие продукцию сериями, количество которой определяется заказанным тиражом. Позаказный метод учета применяется в производствах, выпускающих опытные образцы продукции, а также во вспомогательных производствах – при изготовлении специальных инструментов, проведении ремонтных работ.

Последние годы ознаменовались развитием сферы услуг. При изготовлении ковров, мебели, пошиве одежды по индивидуальным зака-

зам, ремонте автомобилей и оказании прочих услуг мастерские, химчистки, ателье используют позаказное калькулирование.

Важнейшими отличительными особенностями единичного типа производства являются:

- большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется;
- применение, как правило, универсального оборудования и приспособлений;
- относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных работ;
- преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения.

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ.

Бухгалтерия для учета затрат по заказам для каждого заказа открывает карточку заказа (ведомость). По мере выполнения заказа в карточке заказа накапливается информация о затратах по прямым материалам, прямым трудозатратам и общезаводским расходам, связанным с его изготовлением.

В управлении затратами возникает проблема с распределением косвенных расходов между заказами, выполняемыми в отчетном периоде, и оперативным управлением себестоимости заказа. Ведь спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком необходимо в течение отчетного периода, когда еще не известна общая сумма косвенных расходов.

Одно из решений данного вопроса – ждать окончания отчетного периода и затем, зная сумму косвенных расходов за отчетный период, распределить ее между отдельными заказами. Однако такое решение вряд ли удовлетворит современного руководителя и самого заказчика. *Руководству организации необходимы данные об ожидаемой себестоимости заказа для определения цены до того, как будет выполнен заказ. Заказчику также нужна оперативная информация о возможной цене, с тем чтобы выбрать для себя недорогого исполнителя.*

На практике обычно идут другим путем: косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, используя бюджетные ставки распределения ожидаемых косвенных расходов.

7.2. Попроцессный метод калькулирования

Попередельное калькулирование используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые *переделами* (например в химической, цементной, металлургической, нефтеперерабатывающей промышленности и других отраслях). К этому методу учета затрат прибегают предприятия, изготавливающие различные изделия, если весь технологический процесс может быть разбит на постоянно повторяющиеся операции.

В этих случаях *объектом калькулирования является продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.*

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Следовательно, *объектом учета затрат обычно является передел.*

Передел – это часть технологического процесса как совокупности технологических операций, заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию. Особенности производства массового типа являются:

- постоянство выпуска небольшой номенклатуры изделий в больших количествах;
- специализация рабочих мест на выполнении, как правило, одной постоянно закрепленной операции;
- значительное повышение удельного веса механизированных и автоматизированных процессов и резкое снижение ручных работ.

Особенностями попередельного метода учета являются:

- организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;
- обобщение затрат по переделам безотносительно к отдельным заказам;
- списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа.

Калькулирование затрат может осуществляться:

- методом ФИФО, в соответствии с которым обработка единиц продукции происходит по мере того, как новые изделия поступают в обработку, то есть прежде чем запущенные в производство предметы

труда не будут обработаны, новые материалы не поступят в обработку в I передел;

- методом усреднения, который предполагает, что запасы единиц продукции на начало периода были начаты и закончены в пределах отчетного периода.

Техника калькулирования себестоимости единицы продукции при попередельном методе состоит в заполнении трех аналитических таблиц. В первой таблице объем производства рассчитывается в условных единицах; вторая позволяет оценить себестоимость одной условной единицы продукции. В третьей, заключительной таблице определяется себестоимость готовой продукции и незавершенного производства.

Необходимой предпосылкой калькулирования является организация сводного учета производственных затрат. Необходимо отметить, что в зарубежной практике нет никакой специальной системы сводного учета затрат. В промышленности применяются два варианта сводного учета затрат на производство: бесполуфабрикатный и полуфабрикатный.

Учет затрат при бесполуфабрикатном варианте ведется без бухгалтерских записей при передаче полуфабрикатов собственного производства из одного структурного подразделения в другое (из цеха в цех). Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами ведется только в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат переделов с учетом их доли в процессе изготовления. Такой вариант применяют, когда полуфабрикаты собственного производства не реализуются на сторону, так как этот метод не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов.

При полуфабрикатном варианте учет осуществляется с исчислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче из передела в передел *в системе счетов бухгалтерского учета*. При этом варианте себестоимость определяется по выпуску своей продукции (полуфабриката). Причем калькулируется себестоимость не только готового продукта в целом, но и продукции отдельных переделов (полуфабрикатов, узлов, деталей). Этот вариант используется на предприятиях, реализующих полуфабрикаты собственного производства на сторону. Вариант предполагает использование бухгалтерского счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», что повышает трудоемкость учетного процесса.

Нормативные и сверхнормативные потери в производстве

В процессе производства неизбежны потери, что видно из наличия отходов. Если это случается при нормальной организации системы про-

изводства, такие потери называются *нормативными или неконтролируемыми*.

Помимо потерь, которых нельзя избежать, существуют потери, которые не ожидаются при нормальной организации производства, например неправильное смешивание составных частей или неправильный раскрой ткани. *Потери, не характерные для процесса производства, называются сверхнормативными или контролируемыми*.

Расчет нормативных и сверхнормативных потерь требует различного подхода. Первые включаются в себестоимость изделий, а вторые в нее не включаются, а списываются со счета затрат по соответствующему процессу и фиксируются как сверхнормативные. Они рассчитываются как затраты периода и записываются на счет прибылей и убытков в конце производственного периода.

Таким образом, себестоимость запаса изделий не будет включать в себя никаких сверхнормативных расходов. Все это нужно для того, чтобы точно определить период, в котором имели место сверхнормативные потери, а это позволяет избежать в будущем их включения в себестоимость запасов продукции на конец периода.

В случаях, когда фактические потери меньше, чем ожидалось, появляются *сверхнормативные доходы*. Величина дохода рассчитывается так же, как стоимость сверхнормативных потерь, и вычитается из себестоимости. *Суммарный доход относится в конце отчетного периода на счет прибылей и убытков*.

7.3. Учет затрат по функциям (АБС-метод)

Поиск новых методов получения объективной информации о затратах привел к появлению метода АВС (activity-based costing), согласно которому производство рассматривается как набор рабочих операций, определяющих его специфику. Купер и Каплан (Cooper and Kaplan, 1998) разработали более строгий подход к отнесению накладных расходов на продукт и расчету себестоимости и назвали его функциональным учетом затрат. Практически этот метод позволял решить проблему с распределением косвенных затрат. К концу 80-х годов прошлого столетия в странах с рыночной экономикой назрели предпосылки к изменению методов распределения накладных расходов, что предопределилось следующими обстоятельствами:

- развитие производства привело к значительному разнообразию выпускаемой продукции;

- основные процессы стали более автоматизированы, что привело к уменьшению доли трудовых затрат в структуре себестоимости продукции (как одной из баз распределения накладных расходов). В то же время наметился рост накладных расходов.

- возросла стоимость ресурсов, не связанных напрямую с производством продукции: расходы на снабжение (логистику), наладку и переналадку оборудования, технический контроль продукции, расходы на продажу.

Принципиальное отличие ABC-метода от других методов учета затрат и калькулирования продукции состоит в порядке распределения накладных расходов.

Алгоритм его построения выглядит следующим образом:

1. Бизнес организации делится на основные виды деятельности – функции или операции. В частности, ими могут быть: оформление заказов на поставку материалов; эксплуатация технологического и вспомогательного оборудования; операции по его переналадке; контроль качества полуфабрикатов и готовой продукции.

2. Каждому виду деятельности приписывается собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения. При этом руководствуются двумя правилами: легкостью получения данных, относящихся к носителю затрат; степенью соответствия измерений расходов через носитель затрат их действительному значению. Например, оформление заказов на поставку материалов можно измерить количеством оформленных заказов.

3. Накладные расходы организации идентифицируются с выделенными видами деятельности.

4. Оценивается стоимость единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов по каждой функции (операции) на количественное значение соответствующего носителя затрат.

5. Определяется себестоимость продукции, работ, услуг. Для этого стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество по тем видам деятельности (функциям), выполнение которых необходимо для изготовления продукции.

Таким образом, *объектом учета затрат* при этом методе является отдельный вид деятельности – функция, операция, а *объектом калькулирования* – вид продукции, работ или услуг. ABC-метод, по сути своей являясь альтернативой позаказному методу учета затрат и калькулирования, эффективен для предприятий, характеризующихся высоким уровнем накладных расходов.

7.4. Организация управленческого учета по системе «JIT»

Система JIT «just in time» – точно в срок, зародилась в Японии в середине 70-х годов XX века в компании «Тойота» и в настоящее время с большим успехом применяется во многих промышленно развитых странах.

Суть системы сводится к отказу от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство. При этом снабжение производственных цехов и участков осуществляется столь малыми партиями, что по существу превращается в поштучное. Данная система практически не предусматривает наличие товарно-производственных запасов, хранение и содержание которых связано со значительными затратами. С практической точки зрения *главной целью системы JIT является сокращение любых лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия.*

Система JIT более связана со спросом, чем традиционный метод «выбрасывания продукции на рынок». При этой системе действует принцип: производить продукцию только тогда, когда в ней нуждаются, и только в том количестве, которое требуется покупателю. Спрос сопровождает весь процесс производства самой продукции. При каждой операции производится только то, что требуется для следующей операции. Детали, узлы и материалы доставляются только к моменту их использования в производственном процессе.

Система JIT предусматривает практическую ликвидацию незавершенного производства, сведение к минимуму объема товарно-производственных запасов и четкое отслеживание выполнения заказов по неделям, дням и даже часам. При этом появляется возможность учета материалов и производства на одном счете.

Управление стоимостью отличается от производственного учета тем, что под этим понимается регулирование уровня затрат независимо от того, имеют ли они непосредственное влияние на товарные запасы и финансовую отчетность или нет.

К преимуществам системы JIT можно отнести:

- уменьшение капитальных затрат на содержание складских помещений (на многих предприятиях их вообще нет);
- снижение риска морального старения запасов;
- уменьшение объема документации;
- улучшение качества производимых товаров, услуг;
- возрастает надежность выполнения заказа.

Таким образом, при системе JIT происходит преобразование производственного учета в систему управления стоимостью, которая используется для обеспечения потребностей менеджеров в принятии эффективных управленческих решений о виде продукции, цене, себестоимости, составе и путях сбыта продукции, что приводит к совершенствованию коммерческой деятельности.

Резюме

Мы рассмотрели процесс накопления затрат разными методами. Система попроцессной калькуляции себестоимости является системой подсчета средней стоимости, применяемой в тех отраслях промышленности, где единицы готовой продукции идентичны. Стоимость индивидуального заказа на единичное изделие можно определить путем простого деления стоимости затрат на производство за данный период на число произведенных единиц.

Рассмотрена сущность нормативных и сверхнормативных потерь. Нормативные потери в процессе производства неизбежны, их нельзя устранить при данной технологии, поэтому их стоимость должна включаться в себестоимость качественной продукции.

Сверхнормативных потерь можно избежать, и стоимость этих потерь не должна включаться в себестоимость продукции, а отражаться в отчетах отдельно и относиться как затраты на период на счет прибылей и убытков.

Традиционные системы учета затрат часто поставляют искаженные данные о себестоимости продукции. В конце 1980-х годов большую популярность приобрели измерения производственных затрат и анализ прибыльности. В серии статей Купер и Каплан (Cooper and Kaplan) рассмотрели ограничения традиционных систем калькулирования производственных затрат. В основном они подвергли критике методы отнесения накладных расходов на продукты. Системы учета затрат по функциям ABC-метод вызывают значительный интерес не только потому, что обеспечивают основу для более точного расчета производственных затрат, но и потому, что создают механизм для управления накладными расходами. Накопление и предоставление информации о важнейших видах деятельности в рамках компании позволяют лучше понимать и более эффективно управлять затратами.

Система управления запасами JIT заставляет фирмы больше внимания уделять минимизации уровня запасов посредством рациональных закупок. Закупка «точно к сроку» предусматривает развитие более тесных взаимосвязей с поставщиками и покупателями. Основные цели производства «точно к сроку» – нулевые запасы и устранение видов деятельности, не приносящих добавленную стоимость.

7.5. Рекомендуемая литература по теме

Ластовецкий, В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности / В.Е. Ластовецкий. – М.: Финансы и статистика, 1988.

Рахман, З. Управленческий учет: международный опыт / З. Рахман, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1994.

Шим Дж.К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Дж.К. Шим, Джозел Г. Сигел. – М.: Финансы, 1996.

Новодворский, В.Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов: вопросы теории и практики / В.Д. Новодворский. – М.: Финансы и статистика, 1989.

7.6. Контрольные вопросы

1. В чем сущность попроцессного метода калькулирования? Какова сфера его применения?

2. В каких отраслях промышленности применяется попередельное калькулирование? В чем его особенности?

3. Что является объектом учета затрат при позаказном методе калькулирования? Какова последовательность распределения косвенных расходов между отдельными заказами?

4. Назовите статьи общепроизводственных и общехозяйственных расходов? Какие показатели могут применяться в качестве базы их распределения?

5. Каковы основные цели применения системы ABC?

6. Какую цель должна поставить перед собой организация, если она решила организовать учет затрат по системе «ЛТ»?

7.7. Практические задания и ситуации

Задание 1. Практика учета сверхнормативных потерь и контроль сверхнормативных расходов в международной практике бухгалтерского учета затрат.

Исходные данные к заданию:

В процессе производства нового ассортимента – чая из ягод – было использовано 1200 литров воды стоимостью 1200 руб. за весь объем. Исходя из прошлого опыта и технических расчетов ожидали нормативные потери в размере 1/6 начального количества. Однако фактический выход чая в течение периода составил 900 литров.

Требуется:

1. Рассчитать сверхнормативные потери и отразить их в учете.
2. Определить себестоимость полуфабриката, переданного на следующий передел – упаковку чая в тетрапакеты.

3. Списать нормативные и сверхнормативные затраты. Расчет произвести в табл. 7.1.

Таблица 7.1

**Расчет себестоимости полуфабриката (готового продукта)
при наличии сверхнормативных расходов**

Показатели	Количество, л	Цена за ед., руб.	Сумма затрат., руб.
1. Затраты на вводимые ресурсы, в том числе: – нормативные потери – сверхнормативные потери			
2. Себестоимость полуфабриката, передаваемого на следующий передел			
ИТОГО:			

Задание 2. Учет сверхнормативных доходов.

Исходные данные к заданию:

Рассмотрим предыдущее задание 1.: Но действительный выход готового полуфабриката примем выше, чем ожидалось, на 100 литров. Он составил – 1100 литров.

Требуется:

1. Рассчитать себестоимость полуфабриката (чая), переданного в следующий передел.
2. Произвести учет сверхнормативных доходов, решение осуществить в табл. 7.2.

Методические рекомендации к выполнению задания

В случаях, когда фактические потери меньше, чем ожидалось, появляются сверхнормативные доходы. Величина дохода рассчитывается так же, как стоимость сверхнормативных потерь, и вычитается из себестоимости. Суммарный доход вносится на счет прибылей и убытков. Фактическая себестоимость единицы продукции базируется на нормативной себестоимости. На нее не влияет получение сверхнормативного дохода или сверхнормативного расхода ресурсов. Цель состоит в том, чтобы определить себестоимость произведенной единицы продукции исходя из нормативной эффективности производства. Себестоимость 1 ед. продукции (полуфабриката) считается по формуле:

$$\frac{\text{Себестоимость}}{\text{Ожидаемый выход продукции}}$$

Таблица 7.2.

**Расчет себестоимости полуфабриката (готового продукта)
при наличии сверхнормативных доходов**

Показатели	Количество, л	Цена за ед., руб.	Сумма затрат., руб.
1. Затраты на вводимые ресурсы, в том числе:			
2. Нормативные потери (затраты)			
3. Сверхнормативные доходы			
4. Себестоимость полуфабриката, пе- редаваемого на следующий передел			
ИТОГО:			

Задание 3. Расчет бюджетной ставки распределения при позаказном методе учета затрат.

Методические рекомендации к решению задач

При позаказном методе учета затрат возникает проблема с распределением косвенных расходов (амортизации, арендной платы, общехозяйственных расходов, общепроизводственных расходов и т.п.) между отдельными заказами, выполняемыми в отчетном периоде. Проблема усложняется тем, что спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком необходимо в течение отчетного периода, когда еще не известна общая сумма косвенных расходов.

Одно из решений данного вопроса – ждать окончания отчетного периода и затем, зная общую фактическую сумму косвенных расходов за отчетный период, распределить ее между заказами. Однако такое решение проблемы вряд ли удовлетворит современного руководителя и самого заказчика. Руководству организации необходимы данные об ожидаемой себестоимости заказа для определения цены, а заказчику нужна оперативная информация о возможной цене с тем, чтобы выбрать для себя недорогого исполнителя. На практике применяют вариант расчета с использованием бюджетной ставки распределения ожидаемых косвенных расходов. Расчет бюджетной ставки распределения косвенных расходов выполняется бухгалтерией накануне наступающего отчетного периода (года).

Методика расчета бюджетной ставки предполагает три этапа:

Этап 1: Оцениваются косвенные расходы предстоящего периода (составляется смета накладных расходов на год с учетом портфеля заказов).

Этап 2: Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами (обычно она фиксируется в учетной политике организации).

Этап 3: Рассчитывается бюджетная ставка путем деления суммы прогнозируемых косвенных расходов на год на базу распределения (годовую).

В течение отчетного периода косвенные расходы могут быть распределены как с недостатком, так и с избытком по сравнению с плановыми показателями, рассчитанными на период. Если наблюдается распределение с недостатком, то необходимо внести корректировку путем дополнительного списания недостающей суммы косвенных расходов на *себестоимость реализованной продукции*:

Дт 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кт сч. 25 (26) «Общепроизводственные (или общехозяйственные расходы)» – на сумму разницы.

Исходные данные к заданию:

1. Планируемая сумма косвенных расходов на предстоящий год согласно сметы составляет 162 500 руб., плановая сумма косвенных расходов в ноябре = 62 500 руб.

2. В качестве базы для распределения в учетной политике выбрана заработная плата основных производственных рабочих, которая по оценкам бухгалтерии, ожидается в сумме 129 600 руб. за год, за ноябрь плановый показатель по зар.плате 50 000 руб.

3. Расчетная бюджетная ставка используется для калькулирования издержек по заказам № 1; 2; 3; 4.

4. За отчетный период заказы № 1 и 2 выполнены, заказы № 3 и 4 переходят на следующий отчетный период.

5. Для организации управленческого учета открыты карточки учета заказов, накопленная информация о заказах представлена в табл. 7.3.

Таблица 7.3

Информация о заказах за отчетный период (ноябрь 200_ г.)

№ заказа	Основные материалы, руб.	Зар. плата основных рабочих, руб.	Общепроизводственные расходы, руб.	Себестоимость готовой продукции, руб.
1	5874	5600		
2	7820	16 000		
3	19 680	21 000		
4	44 000	6400		
ИТОГО:	77 374	49 000		

Требуется: рассчитать бюджетную ставку распределения косвенных расходов. Распределить косвенные расходы при помощи бюджетной ставки между заказами отчетного периода. Выяснить, как были распределены косвенные расходы: с недостатком или с избытком по сравнению с бюджетом. Произвести корректирующие записи.

Задание 4. Используя исходные данные задания 3, распределить косвенные расходы на заказы № 3; 4, не законченные производством в предыдущем отчетном периоде. Выяснить, как были распределены косвенные расходы в данном отчетном периоде: с избытком или недостатком. Произвести, в случае необходимости, корректирующие бухгалтерские проводки.

Дополнительные *исходные данные:*

Плановая сумма косвенных расходов, приходящаяся на заказы декабря 62 500 руб. Планируемая зар. плата производственных рабочих на декабрь 48 000 руб.

Решение осуществить в табл. 7.4.

Таблица 7.4

Информация о заказах на отчетный период (декабрь 200_ г.)

№ заказа	Основные материалы, руб.	Зар. плата основных рабочих, руб.	Общепроизводственные расходы, руб.	Себестоимость готовой продукции, руб.
1	5982	6800		
2	9900	11 000		
3	14 150	28 500		
4	22 800	8400		
ИТОГО:	52 832	54 700		

**7.8. Тесты
для самоконтроля знаний**

1. Объектом калькулирования является:

- а) место возникновения затрат;
- б) продукт, работа, услуга;
- в) центр затрат;
- г) центр ответственности.

2. Добавленные затраты представляют собой совокупность:

- а) прямые материальные затраты и общепроизводственные расходы организации;
- б) прямые трудовые затраты и общепроизводственные расходы организации;
- в) прямые материальные и трудовые расходы;
- г) все затраты, связанные с производством, кроме сырья и основных материалов.

3. В условиях материалоемкого производства в качестве базы для распределения косвенных затрат между отдельными заказами при позаказном способе производства целесообразно выбрать:

- а) количество заказов, выполняемых за отчетный период;
- б) стоимость материальных ресурсов, необходимых для выполнения каждого заказа на данном этапе производства;
- в) стоимость прямых затрат, необходимых для выполнения каждого изделия;
- г) количество машино-часов работы оборудования в связи с выполнением каждого заказа.

4. Принципиальное отличие ABC-метода от других методов учета затрат и калькулирования продукции состоит:

- а) в порядке определения себестоимости;
- б) в порядке распределения накладных расходов;
- в) в выборе объекта калькулирования;
- г) в оценке стоимости единицы продукции.

5. Главной целью системы JIT «точно в срок» является:

- а) сокращение любых лишних расходов, связанных с производством и продажей продукции компании;
- б) оперативность контроля затрат;
- в) учет всех затрат, связанных с производством продукта;
- г) учет всех затрат, связанных с продажей конкретного продукта.

Тема 8. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

8.1. Организация управленческого учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности.

8.2. Сегментарная отчетность организации.

8.3. Возможные варианты организации бухгалтерского управленческого учета: автономная и интегрированная системы.

После изучения теоретического материала и решения практических заданий студенты должны получить следующие компетенции:

- базовые знания в различных областях микроэкономики;
- способность применять свои знания на практике;
- способность учиться.
- показать организационные навыки в области организации автономной и интегрированной систем управленческой бухгалтерии.

8.1. Организация управленческого учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности

Организационную структуру компании можно определить как совокупность линий ответственности внутри организации. **Линии ответственности** – это линии, показывающие направление движения информации. В этих условиях организационная структура представляет собой пирамиду, где нижние слои менеджеров подотчетны верхним уровням. Официально она находит свое выражение в штатном расписании. В рамках организационной структуры предприятия можно выделить следующие формы организации управления: линейная, функциональная, линейно-функциональная, матричная.

Линейным называют управление «по вертикали», при котором имеет место подчинение нижестоящих звеньев предприятия строго определенным вышестоящим звеньям. Такая форма характерна для управления производственными цехами и участками предприятия.

Функциональное управление – это управление по отдельным функциям – финансами, снабжением, сбытом, кадрами, при котором высшее звено руководит частью низовых, но только в пределах одной функции. При такой форме у одного должностного лица в подчинении могут быть разные руководители по разным функциям.

Наибольшее распространение на практике получили линейно-функциональные структуры управления. В рамках такой структуры линейные подразделения занимаются основной деятельностью по выпуску продукции, а функциональные подразделения (отдел маркетинга, пла-

новый, финансовый отделы) оказывают услуги основным. Так обеспечивается сочетание принципов единоначалия и специализации управления.

При матричном подходе к организации управления большое значение приобретает интеграция комплекса работ, направленных на достижение поставленных целей. При матричной структуре параллельно с функциональными подразделениями создаются специальные органы (проектные группы) для решения конкретных производственных задач. Такие группы формируются из специалистов отдельных функциональных подразделений, находящихся на разных уровнях управления. Главным принципом организации матричной структуры управления является широкая сеть горизонтальных связей и пересечений с вертикалью. Матричная организация в наибольшей степени обеспечивает условия для согласованной деятельности руководителей всех уровней, не нарушая при этом принцип централизованного руководства.

Учетная система должна быть организована таким образом, чтобы она могла представлять информацию о затратах и результатах деятельности конкретных менеджеров, то есть превратиться в систему учета по центрам ответственности.

Центр ответственности – это часть организационной структуры предприятия, по которой целесообразно аккумулировать учетную информацию о ее деятельности. Джон Хиггинс, который впервые выдвинул концепцию о центрах ответственности, обосновал правило: «Каждую структурную единицу предприятия обременяют только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует».

С позиции управления деление организации на центры ответственности должно определяться спецификой конкретной ситуации и отвечать следующим основным требованиям:

- центры ответственности необходимо увязать с производственной и организационной структурой;
- во главе каждого центра ответственности должно быть ответственное лицо – менеджер;
- в каждом центре должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения затрат;
- менеджер должен отвечать только за те показатели, которые он может контролировать;
- для каждого центра ответственности необходимо установить формы внутренней отчетности;
- менеджеры центров ответственности должны принимать участие в проведении анализа деятельности своего центра и составления планов (бюджетов) на предстоящий период.

Решающее влияние на создание центров ответственности оказывают производственная и организационная структура предприятия.

При централизованной структуре управления с развитием конкурентной рыночной среды резко возрастает поток оперативной информации, и деятельность центрального звена управления становится неэффективной. Возникает необходимость в децентрализации управления, то есть распределения полномочий и обязанностей принимать решения между различными уровнями управления. При децентрализованной системе управления происходит делегирование части управления менеджерам центров ответственности. В пределах своих полномочий они имеют право самостоятельно, без согласования с высшим руководством оперативно принимать решения на определенную сумму денег.

Преимущества децентрализованной системы управления состоят в следующем:

- высшее руководство, освободившись от бремени ежедневных решений, может сконцентрировать свое внимание на стратегическом развитии своей организации;
- менеджеры подразделений могут принимать более обоснованные решения, так как обладают более точной и достоверной информацией о деятельности своего центра;
- деятельность менеджеров становится более мотивированной и они могут проявить свою инициативу;
- коллектив центров ответственности имеет преимущества «дружного коллектива» при решении определенных задач.

Центры ответственности, исходя из объема полномочий и ответственности, подразделяют на центры затрат, продаж, прибыли и инвестиций.

Центр затрат – это структурное подразделение предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты (например производственный участок, цех, конструкторское бюро и т.д.). В рамках такого центра затрат организуется планирование, нормирование и учет затрат с целью контроля, анализа и управления затратами и процессами.

Центр продаж – это разновидность центра ответственности. Руководитель такого центра отвечает только за выручку и затраты своего центра. Основным контролирующим показателем являются выручка от продаж, а также определяющие ее показатели: объем сбыта, структура реализации и цена.

Центр прибыли – это подразделение, руководитель отвечает за доходы, за затраты и полученную прибыль. Для такого центра основным контролируемым показателем устанавливается прибыль. *Центр прибыли* – это экономика предприятия в миниатюре. Использование модели по центрам прибыли позволяет на больших и многопрофильных предприятиях децентрализовать ответственность за прибыль. Центр прибыли, в свою очередь, может состоять из нескольких центров затрат.

Центр инвестиций – это подразделение, руководитель которого отвечает не только за выручку и затраты, но и за капиталовложения. Целью такого центра является не только получение прибыли, но и достижение рентабельности вложенного капитала, доходности инвестиций и увеличение паевого капитала.

В коммерческих организациях немаловажное значение имеет подразделение центров ответственности исходя из выполняемых ими функций на основные и вспомогательные.

Основные центры ответственности занимаются непосредственно производством продукции, выполнением работ или услуг для потребителей. Их затраты напрямую списывают на себестоимость продукции (цехи и участки основного производства, отдел сбыта ...).

Вспомогательные центры ответственности существуют для обслуживания основных центров ответственности. Затраты таких центров сначала распределяют по основным центрам ответственности, а затем в составе суммарных затрат основных центров включают в себестоимость продукции основных центров (административно-хозяйственный отдел, отдел технического контроля и т.п.).

8.2. Сегментарная отчетность организации

Управление центрами затрат всех разновидностей можно осуществлять при помощи бюджетов, а также отчетов об исполнении бюджетов.

В управленческом учете составляются *внутренние (сегментарные)* отчеты. Основной целью составления отчетности является обеспечение необходимой информацией всех заинтересованных внутренних пользователей. Основные требования к отчетности, обобщенные экономистами Дейли А. и Штайгмаером Б., позволяют сделать выводы:

- внутренний отчет должен быть адресным и конкретным;
- отражать лишь оперативную плановую и действительную информацию о состоянии дел центра ответственности;
- не углубляться в прошлое; нередко бухгалтер-аналитик основной упор в отчете делает на допущенные в прошлом ошибки, выявление и анализ причин и разработку плана дальнейших эффективных действий, чем сковывает инициативу менеджера центра ответственности;
- недопустимо часто менять форматы сегментарных отчетов;
- не перегружать отчет расчетами; гораздо важнее обдумать те мероприятия и решения, которые вытекают из анализа уже приведенных в отчетности данных;
- подача нефинансовых данных может быть предложена в форме личных бесед с управляющими всех уровней;

- в основе составления отчетов по центрам затрат должен лежать принцип контролируемости, который предполагает, что отчеты вышестоящему руководству не являются результатом суммирования отчетов нижестоящих менеджеров;

- должна содержать информацию об отклонениях (принцип управления по отклонениям), что способствует оперативному выявлению причин возникновения убытков по каждому центру или продукту, а также установлению ответственности за возникшие неблагоприятные отклонения;

- в системе бухгалтерского управленческого учета применяются иные подходы к оценке эффективности бизнеса. Качество работы центра ответственности оценивается в основном двумя показателями: *результативностью* – степенью достижения центром ответственности поставленной цели и *эффективностью* – выполнение заданного объема работ при минимальном использовании производственных ресурсов либо максимальное выполнение объема работ при заданном размере ресурсов.

Деятельность подразделений зависит от аспектов не только финансового, но и нефинансового характера – производительности, качества, удовлетворенности покупателей обслуживанием и т.д. Эти факторы также нуждаются в оценке. Наибольшая трудность заключается не столько в оценке (измерении) нефинансовых показателей, сколько в их выборе. Определение информативного и управляемого набора финансовых и нефинансовых критериев оценки деятельности – одна из основных проблем управленческого контроля, стоящая перед администрацией компании. Решая эту задачу, важно понимать *ключевые различия между финансовыми и нефинансовыми критериями*.

Во-первых, нефинансовых критериев в оценке деятельности намного больше, чем общепринятых финансовых, которые в большинстве своем регламентированы, стандартизированы и тесно связаны между собой. В сфере нефинансовых критериев нет стройности и постоянства: некоторые критерии актуальны непродолжительный период, а некоторые выявляются лишь при помощи продолжительных исследований.

Во-вторых, связь нефинансовых показателей с конечными результатами деятельности компании может быть определена только на основе статистических данных, сбор которых может занять несколько месяцев или даже лет. Поэтому установить степень наличия и взаимосвязи между нефинансовыми показателями и, например, размером дохода подразделения достаточно сложно, так как они разделены во времени.

В-третьих, нефинансовым критериям свойственна утрата по мере их использования своей репрезентативности. Иначе говоря, с течением

времени объективно оценивать деятельность с помощью одного и того же показателя становится все сложнее. Примерами снижения репрезентативности нефинансовых показателей могут служить показатели заполняемости и продолжительности пребывания пациентов в клиниках и даже популярный ныне уровень удовлетворенности обслуживанием покупателей.

Таким образом, обобщая вышеизложенное, можно сделать два вывода:

1. Разработка нефинансовых критериев – сложная задача, однако без ее решения нелегко заниматься стратегическим планированием деятельности сегментов предприятия.
2. С помощью финансовых показателей руководству компании удастся оценить результаты прошлой работы, а с помощью нефинансовых критериев – спрогнозировать результаты будущей работы сегмента.

8.3. Возможные варианты организации бухгалтерского управленческого учета: автономная и интегрированная системы

Цель создания системы сегментарного учета и отчетности – это обеспечение собственников и менеджеров всех уровней управления полной, оперативной и достоверной информацией о деятельности структурных подразделений и вклада их в деятельности в общие результаты. Как уже отмечалось, эту информацию не может предоставить система финансового учета.

При создании системы сегментарного учета и отчетности (бухгалтерского управленческого учета) необходимо придерживаться трех принципов:

1. Затраты на внедрение и обслуживание системы должны быть меньше, чем получаемый от ее использования эффект.
2. Система должна обеспечивать конфиденциальность информации.
3. Система должна быть автоматизирована и универсальна.

Постановка системы сегментарного учета предполагает прохождение следующих этапов:

Этап 1. Формирование децентрализованной структуры управления с выделением центров ответственности.

Этап 2. Кодировка статей затрат центров ответственности.

Этап 3. Организация плановой и отчетной работы по каждому сегменту.

Этап 4. Для контроля и оценки отдельных сегментов бизнеса определить классификации расходов, разделить центры затрат на регулируемые и нерегулируемые, а также внесение коррективов в рабочий план счетов организации.

Организация на предприятии системы внутреннего учета предполагает отделение счетов внутреннего учета от общей системы счетов. По существу, речь идет о создании специального счетного плана, используемого бухгалтерским управленческим учетом, или о выделении в общем плане специальных разделов для внутреннего учета.

Возможные варианты организации управленческого бухгалтерского учета и взаимодействия его с системой финансового учета подробно рассматривались В.Ф. Палием и С.А. Николаевой. Речь идет о двухкруговой (вариант автономии, или дуализма) и однокруговой (интегрированной, или вариант монизма) системах организации бухгалтерского учета.

При *варианте автономии* каждая из систем учета – финансового и управленческого – является замкнутой. В этом случае *в финансовой бухгалтерии затраты группируются по экономическим элементам, в управленческой – по статьям калькуляции*. В рабочем плане счетов выбираются свободные коды счетов (например 30; 31; 32; 33; 34; 35), называемые счета-экраны, которые позволяют избирательно считывать информацию со счетов финансового учета. Финансовая бухгалтерия занимается лишь синтетическим учетом издержек, а потому содержит информацию об общей сумме затрат на производство, не учитывая место их возникновения.

При однокруговой (интегрированной) системе учета счета-экраны не применяются и используется единая система счетов и бухгалтерских проводок. Счета, имеющие сальдо, одновременно относятся к управленческому и финансовому учету. Для сохранения коммерческой тайны на счетах финансового учета регистрируются лишь сальдо, а обороты, показывающие хозяйственные операции, отражаются в системе управленческого бухгалтерского учета. Передача данных из одной системы в другую осуществляется через специально выделенный передаточный счет, например, 79 «Внутрихозяйственные расчеты». На каждую отчетную дату счет 79 закрывается и сальдо не имеет.

Важнейшим фактором при создании системы управленческого учета является ее экономическая эффективность. Внедрение и эксплуатацию системы управленческого учета только тогда можно считать оправданными, когда полученный в результате положительный эффект превосходит затраты, необходимые для ее создания.

Традиционно отечественный бухгалтерский учет осуществляется в рамках единого счетного плана, то есть по интегрированной схеме. Многие российские предприятия, понимая важность проблем, решаемых управленческим учетом, пытаются самостоятельно организовать такой учет на базе ныне действующего плана счетов.

Резюме

В начале XX в. на Западе и в 30-х годах в отечественном производстве сложился определенный тип организации производства и управления. Суть его – жесткая централизация всех функций управления, вертикальная организационная структура, административно-командный стиль руководства. Производство территориально и организационно строилось как единая фабрика, управляющий которой мог лично контролировать все параметры производственного процесса и руководить действиями подчиненных.

Решающее действие конкурентной динамичной рыночной среды привело к пересмотру методов управления организацией. Возникла необходимость децентрализации распределения полномочий. К достоинствам децентрализованного управления можно отнести:

- возможность принимать более своевременные решения;
- усиление мотивации менеджеров подразделений;
- появляются возможности к развитию и выявлению управленческого таланта менеджеров;
- выявление заинтересованности работников в общих и конкретных результатах труда;
- высшее руководство может сосредоточить свои знания и опыт на стратегическом планировании деятельности организации в целом.

Таким образом, *децентрализация* – это не отрицание управления, а его новое качество, позволяющее в конечном итоге максимизировать совокупные доходы организации. Децентрализация управления требует более формализованного подхода к организационной структуре предприятия, охватывающей все структурные единицы (сегменты) с точки зрения делегирования ей полномочий и ответственности.

Таким обобщающим понятием стал «центр ответственности». Учетная система, в рамках структуры которой обеспечивается отражение, накопление, анализ и предоставление информации о затратах и результатах деятельности, называется учетом по центрам ответственности. Учет по центрам ответственности организуется, как правило, на крупных предприятиях, функционирует с системой бухгалтерского учета. В главе приведена классификация центров ответственности.

Система учета по центрам ответственности организуется с учетом следующих основных принципов и требований.

- четкое распределение сферы ответственности и полномочий центра;
- определение контролируемых статей и поступлений;
- персонализация учетных документов, то есть введение в состав реквизитов документа фамилии ответственного работника;

- обязанность менеджера центра ответственности составлять сметы, участвовать в планировании и представлять отчетность по результатам работы центра в разрезе смет (бюджетов).

Разделить информационные потоки для нужд внутренних пользователей можно двумя способами: в рамках финансового учета и организацией отдельного управленческого учета. Бухгалтерский учет традиционно содержал информацию, пригодную для внутреннего управления предприятия. За годы развития бухгалтерского учета у нас в стране накоплен большой опыт применения интегрированного учета, позволяющего в рамках финансового учета формировать информацию управленческого учета.

На больших предприятиях есть возможность выделения отдельного вида учета их рамок бухгалтерского – автономного учета. Он имеет много преимуществ. Обособление счетов управленческого учета, помимо улучшения информационного обслуживания различных управленческих структур, создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции.

8.4. Рекомендуемая литература по теме

Карпова, Т.П. Основы управленческого учета / Т.П. Карпова. – М.: ИНФРА-М, 1997.

Татур, С.К. Роль учета в управлении производством / С.К. Татур. – М.: Финансы, 1974.

Холт, Р. Основы финансового менеджмента / Р. Холт; пер. с англ. – М.: Дело, 1993.

Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А. Вахрушина. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 1999.

8.5. Контрольные вопросы и задания

1. Какова цель организации управленческого учета по центрам ответственности?
2. По каким признакам классифицируются центры ответственности?
3. Каковы особенности организации управленческого учета по центрам ответственности?
4. Сформулируйте определение сегментарной отчетности. В чем ее отличие от бухгалтерской финансовой отчетности?
5. Каковы правила построения сегментарной отчетности? Каким документом они регламентируются?

6. Предложите финансовые и нефинансовые критерии оценки деятельности центров ответственности своей организации.

7. Каково значение обособления счетов бухгалтерского управленческого учета от финансовых счетов?

8. Как организован учет в управленческой и финансовой бухгалтерии при варианте автономии?

8.6. Практические ситуации и задания

Задание 1. Определение финансовых критериев оценки деятельности центров ответственности.

Крупнейшая компания, производящая медицинские приборы для измерения давления, работает в условиях жесточайшей конкуренции со стороны местных и зарубежных компаний. В такой ситуации она не может поднимать цены, в связи с чем сокращение затрат является для нее самой важной стратегической задачей. Однако анализ деятельности компании за ряд лет показал, что, сфокусировав все внимание на сокращении затрат, компания упускает другие возможности – производство новых изделий и расширение рынков сбыта. Компания использует для оценки центров ответственности следующие финансовые показатели: рентабельность активов (РА), рентабельность продаж (Пр), оборачиваемость активов (ОА). Данные компании за отчетный период представлены в табл. 8.1.

Таблица 8.1

Оценка деятельности центров ответственности,
тыс. руб.

№ п/п	Показатели	Расчет	Центр А	Центр В
1	Выручка от продаж продукции	–	1680	1923
2	Операционная прибыль	–	253	198
3	Стоимость активов	–	1641	820
4	Рентабельность продаж (Пр), %	$(\text{Стр. 2: стр. 1}) \times 100\%$		
5	Оборачиваемость активов (ОА)	$\text{Стр. 1} \div \text{стр. 3}$		
6	Рентабельность активов (РА), %	$(\text{Стр. 2} \div \text{стр. 3}) \times 100\%$		

Требуется: Рассчитать финансовые показатели центров ответственности А и В, сформулировать выводы о достаточности показателей для полной оценки центров ответственности.

Задание 2. Определение стратегии бизнес-единиц по показателю рентабельности активов (РА).

Исходные данные к заданию:

1. Деятельности сегмента компании характеризуется следующими показателями: рентабельность продаж (Пр) = 15%,

- оборачиваемость активов (ОА) = 2;

- рентабельность активов (РА) = 30% (Пр × 2).

2. Предполагается изменить структуру продаж в сторону изделий с более низкой рентабельностью продаж (Пр) и более быстрой оборачиваемостью активов (ОА), что повлечет, как ожидается, за собой увеличение оборачиваемости до 2,5 раз и уменьшение прибыли на рубль продаж с 15% до 10%.

3. Деятельность сегмента оценивается по показателю рентабельности активов (РА).

Требуется: рассчитать предполагаемую рентабельность активов (РА) после изменения структуры продаж. Сделать выводы об изменении стратегии бизнес-единицы по значению двух составляющих показателей рентабельности активов (РА).

Задание 3. Оценка деятельности центров инвестиций по показателю остаточной прибыли (ОП).

Методические рекомендации к заданию

В управленческом учете существует общее правило, согласно которому бизнес-единице следует принимать любые предлагаемые инвестиции, если ожидаемая от них прибыль превышает стоимость капитала. Показатель остаточной прибыли учитывает это общее правило при оценке деятельности подразделений.

Остаточная прибыль (ОП) – это прибыль, зарабатываемая подразделением (центром прибыли) сверх минимально необходимой нормы прибыли, установленной администрации компании для этого центра прибыли.

Некоторые компании устанавливают различные нормы прибыли (НП) для разных подразделений, отражая тем самым разницу в уровне риска, связанного с их видом деятельности. Остаточная прибыль вычисляется по формуле:

ОП = Прибыль подразделения – (Активы подразделения × Целевая норма прибыли).

Выражение в скобках дает стоимостную оценку прибыли, минимально необходимую подразделению в соответствии с установленной для него нормой прибыли. Все, что заработано подразделением сверх этой суммы, приносит компании выгоду. Можно отметить по крайней

мере три основных преимущества этого показателя перед рентабельностью активов (РА):

- наглядно демонстрирует, что капитал, инвестированный в какое-либо подразделение, имеет стоимость;
- показывает, какую прибыль приносит подразделение для компании сверх минимальной прибыли, необходимой для осуществления данного объема инвестиций;
- отражает вклад подразделения в общие результаты деятельности компании.

Исходные данные к заданию:

1. Подразделение (центр инвестиций) № 1 приносит прибыль в размере 250 000 руб., обладая активами в 1200 000 руб. Прибыль подразделения (центра инвестиций) № 2 – 1500 000 руб. при активах 10 800 000 руб. В зависимости от минимально необходимой нормы прибыли, установленной компанией, вклад этих подразделений будет оцениваться по-разному.

Требуется: рассмотреть два варианта расчета. По первому минимально необходимая прибыль НП = 10%, по второму – 18%. Результаты расчетов отразить в табл. 8.2. Сформулировать выводы с точки зрения мотивации управляющих центров инвестиций.

Таблица 8.2

Оценка деятельности центров инвестиций по показателю ОП, руб.

№ ст	Показатели	Вариант 1		Вариант 2	
		Центры инвестиций		Центры инвестиций	
		№1	№2	№1	№2
1.	Активы				
2.	Прибыль				
3.	Минимально необходимая прибыль				
4.	Остаточная прибыль (ОП)				

Задание 4. Организация учета в автономном варианте.

Методические рекомендации к заданию

Вариант автономии – это организация отдельного учета на счетах финансовой и управленческой бухгалтерии. Цель отдельного учета

та – разделить потоки информации, требуемые для составления внутренней и внешней отчетности. Происходит и четкое разделение задач: задача финансовой бухгалтерии – подготовить информацию, необходимую для составления внешней отчетности в целом по предприятию и пользователей ее; задача управленческой бухгалтерии – подготовить данные для нужд управленческого звена о том, насколько эффективно использовались все виды ресурсов в процессе производства и реализации продукции каждым центром ответственности. Главное требование автономной организации учета состоит в том, чтобы обязанности работников бухгалтерий не перекликались. Необходимо помнить, что круг обязанностей главного бухгалтера строго регламентирован.

В финансовой бухгалтерии затраты группируются по экономическим элементам. Поскольку для учета издержек по экономическим элементам в плане счетов не предусмотрены счета учета, выбираются свободные коды счетов – 30; 31; 32; 34; 35. Это так называемые счета-экраны. Финансовая бухгалтерия занимается лишь синтетическим учетом затрат, а потому содержит информацию об общей сумме затрат на производство готовой продукции, не учитывая место их возникновения.

Таким образом, финансовая бухгалтерия содержит информацию о доходах и общей сумме расходов. Это позволяет заинтересованным внешним пользователям проверить правильность налоговых расчетов, произвести сверки расчетов с поставщиками и покупателями, не вдаваясь в тайны калькулирования.

Управленческая бухгалтерия детализирует информацию финансового учета, поэтому учет ведется *по статьям калькуляции*. Счета учета, имеющие сальдо, относятся одновременно к управленческому и финансовому учету.

При организации автономного управленческого учета применяют следующие допущения:

- все материалы и сырье, приобретенные от поставщиков, считают как потребленные при производстве продукции (затратами). В конце отчетного периода, после проведения инвентаризации остатков материалов на складе, ситуацию «выравнивают» сторнировочными записями;

- счета учета, данные которых востребованы внешними проверяющими в финансовой бухгалтерии, применять в соответствии с планом счетов, то есть они должны быть общепринятые;

- счета учета, имеющие название в соответствии с планом счетов, изменять нельзя;

- свободным кодам счетов должны присваиваться такие названия, чтобы бухгалтерские проводки не теряли смысл;

- не должно быть дублирования операций и обязанностей в учетах;

- для каждого вида учета составляется свой рабочий план. Счета экраны используются управленческой бухгалтерией для передачи информации со счетов финансового учета.

Исходные данные к заданию

1. Рабочий план счетов финансовой и управленческой бухгалтерии компании представлен в табл. 8.3.

Таблица 8.3

Рабочий план счетов финансовой и управленческой бухгалтерии

№ счета	Наименование счета
Финансовая бухгалтерия	
32	Материальные затраты
33	Расходы на оплату труда
34	Отчисления в ЕСН
35	Износ основных средств
18	Запасы товаро-материальных ценностей на складах
02	Амортизация основных средств
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
62	Расчеты с покупателями и заказчиками
69	Расчеты по социальному страхованию и пенсионному обеспечению
70	Расчеты с персоналом по оплате труда
90	Продажи
99	Прибыли и убытки
Управленческая бухгалтерия	
32; 33; 34; 35; 90	Отраженные счета тех же наименований
10	Материалы
20	Основное производство
25	Общепроизводственные расходы
26	Общехозяйственные расходы
43	Готовая продукция
49	Результаты хозяйственной деятельности

2. Текущие расходы по счетам 32; 33; 34; 35. В данном случае входящие остатки товаро-материальных ценностей отсутствуют.

3. Расходы счета 26 «Общехозяйственные расходы» – расходы на период.

4. Производственно-накладные расходы Счета № 25 «Общепроизводственные расходы» – переменные, в конце отчетного периода списываются в ДТ сч. 20 «Основное производство».

5. Компания использует систему «Директ-костинг».

Требуется: Отразить хозяйственные операции на счетах финансовой и управленческой бухгалтерии отдельно. Решение выполнить в табл. 8.4.

Таблица № 8.4

Журнал хозяйственных операций за март 200_г.

№	Содержание операции	Сумма, тыс. руб.	Дт	Кт
1	2	3	4	5
Финансовая бухгалтерия				
1.	Приобретены материалы от поставщиков	36 000		
2.	Начислена з/плата всем работникам	24 000		
3.	Произведены отчисления в ЕСН	6288		
4.	Начислена амортизация основных средств	1200		
5.	Реализована готовая продукция по рыночным ценам (без НДС)	77 000		
6.	Закрытие счетов материальных затрат			
7.	Закрытие счетов затрат на оплату труда			
8.	Закрытие счетов отчислений в ЕСН			
9.	Закрытие счетов износа О.С.			
10.	Закрытие счета 90 «Продажи»			
11.	Оценка запасов ТМЦ на складах на конец отчетного периода (инвентаризация)	10 800		
12.	Расчет финансового результата			

Окончание табл. 8.4

1	2	3	4	5
Управленческая бухгалтерия				
1.	Оприходованы на склад материалы	?		
2.	Отпущены со склада материалы:			
	2.1. На основное производство	20 000		
	2.2. На управление основного произ-ва	3000		
	2.3. На цели управления предприятием	2200		
3.	Начислена заработная плата:			
	3.1. Основным произв. рабочим	18 500		
	3.2. Менеджерам цеха	3850		
	3.2. Управлению предприятием	1650		
4.	Произведены отчисления в ЕСН:			
	4.1. От з/пл. основных произв. рабочих	4100		
	4.2. От з/пл. менеджеров цеха	1200		
	4.3. От з/пл. управленческого звена п/п	988		
5	Начислена амортизация:			
	5.1. На основные средства цеха	720		
	5.2. На основные средства предприятия	480		
6.	Списаны накладные расходы (сч. 25)			
7.	Сдана на склад готовая продукция			
8.	Продана продукция покупателю по рыночным ценам (без НДС)			
9.	Списана фактическая себестоимость реализованной продукции, продано 100% изготовленной			
10.	Списаны общехозяйственные расходы			
11.	Расчет финансового результата			

8.7. Тесты для самоконтроля знаний

1. ПБУ 4/99 и ПБУ 12/ 2000 определяют принципы составления:

- а) бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;
- б) бухгалтерской отчетности для внутренних пользователей;

- в) финансовой и статистической отчетности для внешних пользователей;
- г) финансовой и налоговой отчетности для внешних пользователей.

2. Отчеты, разработанные для более высокого уровня управления, не являются результатом суммирования показателей отчетов, представленных нижестоящим руководителям. Это положение верно для:

- а) отчетности, формируемой по центрам затрат;
- б) отчетности, формируемой по центрам доходов;
- в) отчетности для центров прибыли;
- г) отчетности, формируемой по центру ответственности любого типа.

3. Структурное подразделение компании поддерживает показатель рентабельности активов на уровне 20%. Им принято решение об отказе от проекта с прогнозным значением этого показателя в 15%. Рентабельность активов остальных бизнес-единиц компании – 10%, по компании в целом – 12%. Решение, принятое структурным подразделением:

- а) выгодно как подразделению, так и компании в целом;
- б) невыгодно подразделению, но выгодно компании в целом;
- в) невыгодно ни подразделению, ни всей компании;
- г) выгодно подразделению, но невыгодно компании.

4. Организация оказывает услуги по размещению наружной рекламы. Ниже приведены два варианта бухгалтерской записи начисления задолженности бюджету по налогу на имущество. Какая запись относится к системе финансового учета, какая – к управленческому учету?

- а) Дт сч. 99 «Прибыли и убытки»
Кт сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- б) Дт сч. 26 «Общехозяйственные расходы»
Кт сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

5. Предприятием производится 5 видов изделий и используется 10 наименований материалов. Сколько аналитических счетов потребуется для отражения этой информации в системе бухгалтерского управленческого учета?

- а) 50;
- б) 5;
- в) 15;
- г) 10.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	1
ТЕМА 1. ВВЕДЕНИЕ В УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ	7
ТЕМА 2. ЗАТРАТЫ: ИХ ПОВЕДЕНИЕ, УЧЕТ И КЛАССИФИКАЦИЯ.....	18
ТЕМА 3. ОСНОВЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ	32
ТЕМА 5. НОРМАТИВНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ...	57
ТЕМА 6. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ	75
ТЕМА 7. СИСТЕМЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ, ОБЪЕКТЫ И МЕТОДЫ	88
ТЕМА 8. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	102

Учебное издание

Составитель

Гайфулина Надежда Петровна

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ (УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ)

Практикум
(ситуации и примеры)

по специальности
08010965 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Редактор С.Г. Масленникова
Компьютерная верстка Н.А. Игнатьевой

Лицензия на издательскую деятельность ИД № 03816 от 22.01.2001

Подписано в печать 10.07.2008. Формат 60×84/16.
Бумага писчая. Печать офсетная. Усл. печ. л. 7,0.
Уч.-изд. л. 8,0. Тираж 150 экз. Заказ

Издательство Владивостокский государственный университет
экономики и сервиса

690600, Владивосток, ул. Гоголя, 41
Отпечатано в типографии ВГУЭС
690600, Владивосток, ул. Державина, 57