

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РФ

ФГБОУ ВПО «Пензенская ГСХА»

Н.Н. Бондина, И.А. Бондин, О.В. Лаврина
И.В. Павлова, И.Е. Шпагина

БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ



Пенза 2013

Игорь Бондин

**Бухгалтерский
управленческий учет**

«БИБКОМ»

2013

УДК 657(075)
ББК 65.052я7

Бондин И. А.

Бухгалтерский управленческий учет / И. А. Бондин —
«БИБКОМ», 2013

В учебном пособии рассматриваются возможности бухгалтерского управленческого учета в принятии рациональных решений в сфере предпринимательства. Основное внимание уделено проблемам калькулирования и методам управления затратами как отечественным, так и нетрадиционным для российской практики. Освещаются организационные аспекты бухгалтерского управленческого учета. По всем темам представлены контрольные вопросы.

УДК 657(075)
ББК 65.052я7

© Бондин И. А., 2013
© БИБКОМ, 2013

Содержание

ВВЕДЕНИЕ	5
Тема 1 СУЩНОСТЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА. ВЫБОР И ПРОЕКТИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИИ	7
1.1 Роль учета в управлении	7
1.2 Понятие управленческого учета, его предмет и метод	11
1.3 Принципы учета для управления	16
1.4 Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета, их единство и различия	19
1.5 Назначение управленческого учета	23
1.6 Требования к информации управленческого учета	26
1.7 Характеристика и основные виды систем управленческого учета организации	28
Тема 2 ЗАТРАТЫ ОРГАНИЗАЦИИ: ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ПОВЕДЕНИЕ	31
2.1 Сущность и содержание понятий расхода, дохода, затрат и издержек в управленческом учете	31
2.2. Основные направления классификации затрат на производство	35
2.3 Классификация затрат для калькулирования себестоимости продукции и определения финансовых результатов	37
2.4 Классификация затрат для принятия управленческих решений	41
2.5 Классификация затрат для контроля и регулирования	44
2.6 Постоянные и переменные затраты	46
2.7 Модели деления затрат на постоянные и переменные	51
2.8 Организация учета производственных затрат	54
Тема 3 УЧЕТ И КОНТРОЛЬ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА И ПРОДАЖ ПРОДУКЦИИ ПО ВИДАМ РАСХОДОВ	57
3.1 Учет и оценка материальных затрат	58
Конец ознакомительного фрагмента.	61

Бондин И. А., Бондина Н. Н., Лаврина О. В., Павлова И. В., Шпагина И. Е. Бухгалтерский управленческий учет

ВВЕДЕНИЕ

В современных рыночных условиях эффективность работы каждой организации во многом зависит от своевременного принятия управленческих решений по изменению объемов выпуска, ассортимента и качества продукции и ценовой политике предприятия, обеспечивающих конкурентоспособность на рынке. Реальная экономическая самостоятельность в условиях жесткой конкуренции обеспечивается стратегическим планированием и координацией действий подразделений организации. Это в значительной степени зависит от уровня информационного обеспечения отдельных подразделений и служб, а также уровня подготовки и квалификации специалистов. Исследование аналитических данных, характеризующих реальные финансовые и производственно-экономические процессы, позволяет принимать решения на различных уровнях управления.

Самостоятельность хозяйствующих субъектов предполагает ответственность за принимаемые управленческие решения, а неопределенность внешней среды, жесткая конкуренция повышают роль экономической информации в принятии управленческих решений. Динамизм и неустойчивость внешней среды предполагают множество рисков для предприятия, поэтому жесткость требований к информационной системе является оправданной. Существенность, вариантность, полезность, релевантность и закрытость информации должны служить эффективному управлению имуществом, обязательствами организации обеспечить ее развитие и долговременное функционирование на рынке. К сожалению, принимаемые руководством решения по развитию и организации производства не обосновываются соответствующими расчетами, а принятие решений базируется чаще на интуиции, чем на точной и объективной информации.

Информация, необходимая для управления предприятием, содержится в системе управленческого учета, который считают одним из новых и перспективных направлений бухгалтерской практики. Управленческий учет представляет собой систему, охватывающую все виды информации для внутреннего пользования руководством организации и обеспечивающую оперативное принятие управленческих решений.

Развитие рыночных отношений в России повышает требования к уровню подготовки специалистов в области менеджмента, бухгалтерского учета и аудита. Они должны уметь определять стратегические цели организации, детализировать их, планировать и вырабатывать действия, направленные на достижение целей. Повышение экономической эффективности производства и поиск наиболее доходных сфер приложения капитала зависит от умения специалистов учитывать условия внешней среды и управлять процессами внутри организации.

Целью изучения учебной дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» является формирование у слушателей теоретических знаний и практических навыков по методологии и организации бухгалтерского управленческого учета в организациях различных форм собственности, использованию внутренней учетной информации для принятия управленческих решений. В процессе обучения студенты должны научиться адаптировать полученные знания и навыки к конкретным условиям функционирования организаций.

В результате изучения дисциплины студент должен знать роль и значение бухгалтерского управленческого учета в системе управления организацией; предмет и метод управленческого учета, объекты изучения данной науки; основные отличия систем управленческого и финансового учета; основные проблемы, решаемые в рамках системы управленческого учета; способы калькуляции затрат; методы калькуляции себестоимости, особенности поперечного и позадочного калькулирования; различия, достоинства и недостатки калькуляции по полным и по переменным затратам, особенности нормативной калькуляции; принципы бюджетирования в коммерческой организации; принципы принятия управленческих решений на основе релевантной информации; способы формирования системы управленческого учета в организации, место и роль бухгалтера-аналитика в системе управления финансами организации; прогрессивные формы и методы ведения управленческого учета в организациях различных организационно-правовых форм (систему сбора, обработки, подготовки информации); отчетность управленческого учета.

Дисциплина направлена на формирование общекультурных и профессиональных компетенций, в результате овладения которыми студент будет:

- способен находить организационно-управленческие решения и готов нести за них ответственность (ОК-8).

- способен выбрать инструментальные средства для обработки экономических данных в соответствии с поставленной задачей, проанализировать результаты расчетов и обосновать полученные выводы (ПК-5);

- способен анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и умение использовать полученные сведения для принятия управленческих решений (ПК-7);

- владеть базовыми теоретическими знаниями и практическими профессиональными навыками в области финансового, управленческого учета и формирования финансовой отчетности (ПКУ-1);

- способен осуществлять сбор, обработку и анализ данных, необходимых для решения поставленных экономических задач в интересах внутренних пользователей в области управленческого учета (ПКУ-4);

- способен, используя отечественные и зарубежные источники информации, собрать необходимые данные, проанализировать их и подготовить информационный обзор и аналитический отчет для формирования профессионального суждения (ПКУ-8).

Учебное пособие подготовлено в соответствии с примерной программой дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» и компетентностной составляющей подготовки студентов, обучающихся по направлению «Экономика».

В написании учебного пособия принимали участие: докт.экон.наук., проф. Н.Н. Бондина – гл. 4, 5, словарь терминов; докт.экон.наук., проф. И.А. Бондин – гл. 7, 8, 10; канд.экон.наук., доцент О.В. Лаврина – гл. 1, 2; канд.экон.наук., доцент И.В. Павлова – гл. 6, 9; канд.экон.наук., доцент И.Е. Шпагина – введение, гл. 3.

В учебном пособии раскрыты концепции управленческого учета; основы управления издержками производства, формирования информационной системы организации; методы калькулирования нормирования затрат и бюджетных систем организации и их использование в управлении. По всем темам представлены контрольные вопросы.

Тема 1 СУЩНОСТЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА. ВЫБОР И ПРОЕКТИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИИ

1.1 Роль учета в управлении

Экономика как практическая деятельность людей представляет собой систему организации и взаимодействия государственных органов, субъектов хозяйствования и граждан по поводу использования ресурсов для обеспечения своей жизни и деятельности. В качестве основных субъектов хозяйствования выступают хозяйственные организации (предприятия, фирмы, компании, кредитные учреждения, фонды и др.) разных форм собственности, использующие экономические ресурсы для осуществления коммерческой деятельности.

Каждая организация производит продукцию, товары, выполняет работы либо оказывает услуги, то есть осуществляет основную производственную деятельность. В этом ее главная цель и задача, смысл существования. Для того, чтобы производить любой экономический продукт, необходимо использовать факторы производства, экономические ресурсы: рабочую силу, оборудование, сырье, материалы, информацию, денежные средства. Для функционирования производства необходимо получать исходные материалы и реализовывать выпущенную продукцию. Таким образом, производственно-финансовая деятельность организаций представляет собой сложный комбинационный процесс по производству и реализации продукции, товаров, работ и услуг, в котором участвуют экономические ресурсы. Все основные процессы производственно-хозяйственной деятельности предприятия: снабжение, производство, сбыт и координирующая их функция управления – непосредственно связаны с расходом трудовых, материальных и финансовых ресурсов. Эти расходы могут считаться оправданными, если эффект, полученный в результате их осуществления, или доходы превышают произведенные затраты.

По существу, управление организацией можно определить как систему форм и методов комбинирования различных производственных и непроизводственных факторов, действий и возможностей предпринимательской деятельности, конечной целью которой является превышение доходов над расходами, обеспечение долговременного, эффективного функционирования организации.

Переход к рыночной системе хозяйствования изменил все условия функционирования организации. Она стала полностью самостоятельным хозяйствующим субъектом. Экономические отношения организации с внешней средой усложнились из-за изменения макроэкономической среды и воздействия множества различных конъюнктурных факторов. В рыночной экономике для руководства организации возникла необходимость оперативно принимать управленческие решения о материально-техническом обеспечении производства ресурсами, выпуске конкурентоспособной на рынке продукции, освоении новых рынков сбыта, формировании собственной ценовой политики и ценовых стратегий на различных рынках, использовать разные формы реализации и расчетов, а также предвидеть спрос на выпускаемую продукцию в будущем и предусмотреть мероприятия для его стимулирования или переориентации организации на производство других видов продукции, либо диверсифицировать продукт, развивать направления альтернативного использования продукта. Возникают вопросы на любом этапе воспроизводства, требующие незамедлительных решений руководства. От верно принятого управленческого решения зачастую зависит не только результат от данной конкретной операции, но и в целом успех организации на рынке.

Под управленческим решением понимается сознательный выбор одной наилучшей альтернативы, либо упорядочение выбранных лучших (или всех) альтернатив, которые осуществляет лицо, принимающее решение, в результате анализа альтернатив, исходя из поставленных целей и с учетом ограниченности ресурсов в процессе осуществления им функций управления и решения конкретных задач организации. Управленческое решение – это выбор курса действий, обеспечивающего получение требуемых результатов. Модель принятия управленческого решения представлена на рисунке 1.1.

Принятие обоснованного управленческого решения возможно только при наличии полной и достоверной экономической информации. В современных условиях развития экономической системы России информация является не просто источником нового знания, но и определенным ресурсом, оказывающим влияние на эффективную деятельность организации любого уровня. Экономическая информация – это совокупность различных сведений экономического характера, которые можно фиксировать, передавать, обрабатывать, хранить и использовать в процессе планирования, учета, контроля, анализа на всех уровнях управления организацией. Экономическая информация отражает процессы производства, распределения, обмена и потребления материальных благ и услуг. Экономическая информация включает в себя сведения о составе трудовых, материальных и денежных ресурсов и состоянии объектов управления на определенный момент времени.

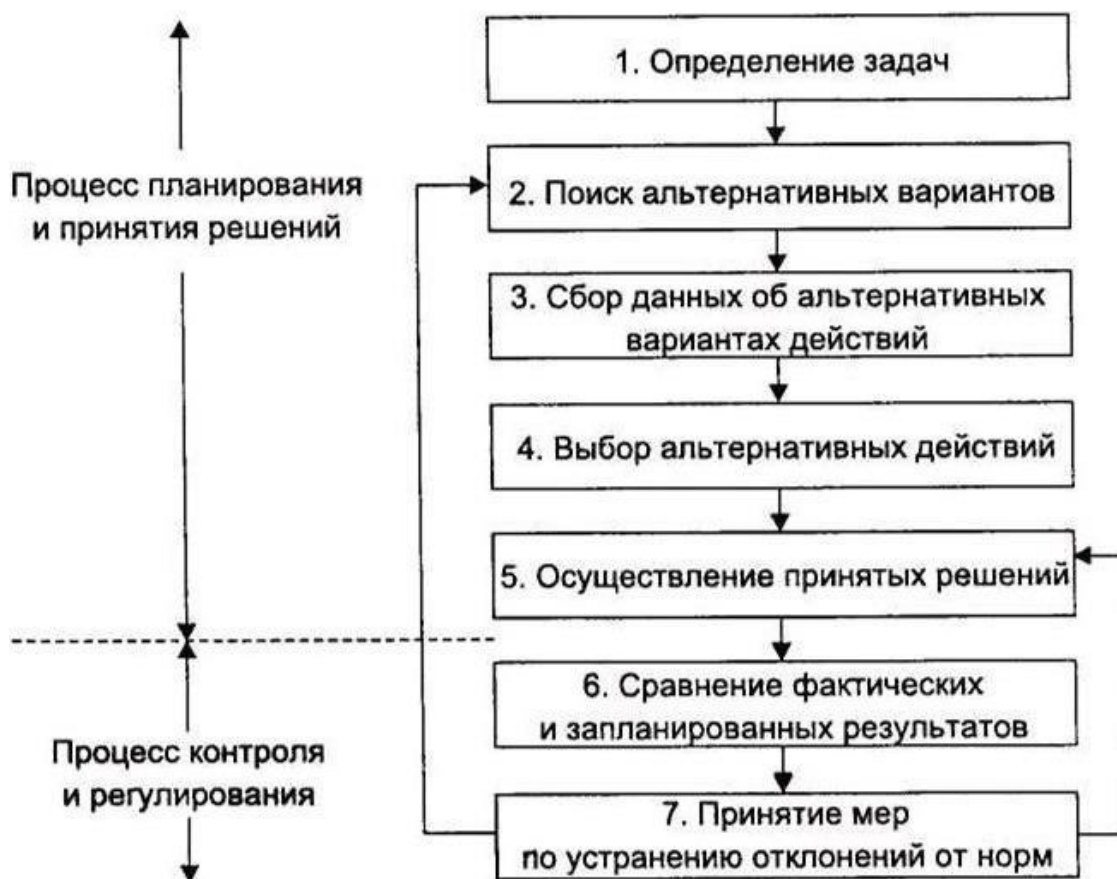


Рисунок 1.1 – Процесс принятия управленческих решений

Экономическая информация для управления организациями формируется в системах планирования, учета и анализа производственно-финансовой деятельности. В первую очередь, формирование информации в организациях возлагается на бухгалтерский учет.

Определение (возможно наиболее подходящее для всех аспектов учетной деятельности), описывающее и форму, и содержание, и цель учета, дается Американской ассоциацией бухгалтеров: «Бухгалтерский учет – это процесс идентификации и регистрации экономической информации, исчисления и оценки показателей и представления данных пользователям информации для выработки, обоснования и принятия решений». Другими словами, бухгалтерский учет призван обеспечить определенных лиц информацией, необходимой для принятия правильных решений. Учетная информация должна формироваться не ради самого бухгалтерского учета, а быть полезной внутренним и внешним пользователям, служить необходимой основой для осуществления процессов прогнозирования, планирования, нормирования, анализа и контроля, т.е. выступать важным средством принятия эффективных управленческих решений. Очевидно, что для удовлетворения информационных потребностей различных групп пользователей необходимо использовать различные методы сбора, обработки и отражения информации. В связи с чем система бухгалтерского учета в настоящее время делится на две подсистемы: финансовую и управленческую.

Финансовый учет охватывает информацию, которая используется не только для внутреннего управления, но и сообщается контрагентам, т.е. сторонним пользователям. Эта информация должна удовлетворять потребностям как фискальных государственных органов, так и акционеров компаний, держателей облигаций и других ценных бумаг, потенциальных инвесторов. Нормы и правила его ведения регулируются национальными стандартами.

Управленческий учет предназначается для решения внутренних задач управления организацией. В отличие от финансового управленческий учет субъективен и конфиденциален, но именно он несет основную нагрузку обеспечения принятия управленческих решений, и им занимаются профессионалы высокого уровня.

На отечественных предприятиях многие главные бухгалтеры занимаются традиционным бухгалтерским учетом. Управленческий учет на большинстве предприятий не ведется или развит очень слабо. Многие его элементы входят в наш традиционный бухгалтерский и оперативный учет, экономический анализ, планирование. Вместе с тем отечественная учетная практика еще не использует все возможности маркетинга, и в ней не определяются отклонения фактических затрат от прогнозных, а также не используется такая категория, как будущий рубль и т.д.

По оценкам специалистов, в экономически развитых странах фирмы и компании 90 % рабочего времени и ресурсов в области бухгалтерского учета тратят на постановку и ведение управленческого учета, в то время как на традиционный финансовый учет уходит только оставшаяся часть. На отечественных же предприятиях это соотношение, к сожалению, выглядит с точностью до наоборот. Такому положению во многом способствует отсутствие официального признания понятий финансового и управленческого учета в законодательных и нормативных актах, входящих в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. Так, в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ дано определение только бухгалтерского учета, согласно которому «Бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности» (ст. 1, п. 2). При этом никакого упоминания о финансовом и управленческом учете нет. Нет его и в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).

Между тем потребность в функционировании управленческого учета у нас в стране – это не дань моде, а веление времени, поскольку управленческий учет служит для достижения поставленных целей организации. Это инструмент эффективного управления пред-

приятием, который должен обеспечивать формирование информации: для контроля текущей деятельности организации в целом, по структурным подразделениям, видам деятельности;

- регулирования и корректировки управляющих воздействий на воспроизводственный процесс и снижение рисков;

- нормирования затрат и разработки стандартов затрат;

- оптимизации использования ресурсов;

- оценки эффективности организации в целом, по структурным подразделениям, видам выпускаемых продуктов и видам деятельности;

- планирования будущей стратегии и тактики осуществления коммерческой деятельности;

- прогнозирования результатов по предполагаемым управленческим решениям.

Таким образом, управленческий учет является составной частью системы управления предприятием.

1.2 Понятие управленческого учета, его предмет и метод

Как известно, для понимания сущности того или иного явления его необходимо рассматривать в истории становления и развития, а также выявления причинно-следственных связей.

Становление и формирование управленческого учета нельзя правильно понять в отрыве от истории развития калькуляционного и производственного учетов.

Калькуляционный учет возник вместе с возникновением хозяйственного учета и явился следствием обменных операций. Производитель всегда должен был знать, во что ему обходится производство и сбыт (обмен) продукции.

На первых порах своего развития калькуляционный учет был примитивным, простым. Все необходимые процедуры по исчислению себестоимости продукции можно было производить в уме, не всегда отражая их в учетных записях.

Промышленный переворот, произошедший в конце XVIII в., переход от индивидуальной и мануфактурной к фабричной организации производства, появление многочисленных промышленных предприятий, компаний, акционерных обществ и свободного предпринимательства способствовали возникновению конкуренции, рынков капитала, товаров и труда, а также свободному ценообразованию. В этих условиях возросло значение калькулирования, прежде всего, как инструмента оценки рентабельности товаров, уровня выгодности рыночных цен.

На передний план стала выходить не столько процедура правильной регистрации и отражения информации о произведенных затратах и полученных доходах в целом по предприятию, а аналитичность таких записей в разрезе видов производимых и реализуемых товаров. Конкурентная борьба и, как следствие, необходимость и возможность снижения цен повысили значение калькулирования себестоимости с тем, чтобы точно знать пределы снижения цены.

Новое развитие калькуляционный учет получил на рубеже XIX-XX вв. Концентрация производства на основе наудотехнического прогресса сопровождалась дальнейшим разделением и специализацией труда. Появились новые организационные и технические решения: поточное производство, конвейерная сборка изделий, автоматические линии обработки. За короткое время на рынок выбрасывались такие массы товаров, которые полностью удовлетворяли платежеспособный спрос. Существенно усложнилось управление производством, возникли проблемы со сбытом продукции, нехваткой оборотных средств и привлечением заемного капитала. В свою очередь налоговые органы, акционеры, кредиторы, профсоюзы и другие заинтересованные лица стали требовать от предпринимателей предоставления все большей информации об их финансовой и производственнокоммерческой деятельности. Одновременно с этим обнаружились и недостатки калькуляционного учета, дающего, как говорили, «посмертную информацию», по которой невозможно было принять оперативные решения.

Усредненные данные о себестоимости конечного продукта, изготовление которого в крупном массовом производстве осуществляется в десятках цехов, на сотнях участков, не стали отражать всей картины формирования себестоимости, так как не давали возможности найти скрытые причины и виновников ее удорожания. В этих условиях получение прибыли все больше стало зависеть от эффективности управленческой работы, четкой организации производства и проведения политики режима экономии ресурсов, что потребовало перестройки всей системы бухгалтерского учета на предприятии.

Необходимость соответствия бухгалтерского учета условиям конкурентной экономики, предоставление информации все большему кругу внешних пользователей, а также обеспечение сохранности коммерческой тайны обусловили деление прежде единой бухгалтерии предприятия на две самостоятельные части: финансовую и калькуляционную.

Разделение бухгалтерии на самостоятельные части привело к централизации финансового учета и децентрализации калькуляционного.

Калькуляционная бухгалтерия стала иметь свои задачи, которые сводились к содействию эффективному управлению производством, т.е. обеспечению процесса управления оперативноаналитической информацией, содержанию в поле контроля всех производственных структурных подразделений, их затрат и доходов.

Острая необходимость оперативного контроля затрат и регулирования себестоимости привели к созданию и распространению оперативно-калькуляционного учета производства и сбыта – системе учета стандарт-кост. Стоит отметить, что метод нормативного определения затрат, являющийся одним из принципов производственного менеджмента, был предложен Ф. Тейлором и другими инженерами того времени. Сторонники производственного менеджмента применяли нормативы, чтобы выявить «единственный наилучший путь» использования труда и материальных ресурсов. Нормативы обеспечивали информацией процесс планирования хода работ так, что потребление материалов и труда сводилось к минимуму. Однако сторонники производственного менеджмента не рассматривали нормативы как инструмент контроля за финансовыми затратами. Впервые именно Ч. Гаррисон в 1911 г. разработал и внедрил полную действующую систему нормативного определения затрат. Им также в 1918 г. впервые были опубликованы уравнения для анализа переменных затрат. В современной литературе, посвященной системе нормативного учета, многое взято из его работ.

Разработка стандартов затрат, стандартных смет, стандартной калькуляции продукта позволила оперативно контролировать в ходе производства соответствие фактических затрат стандартным, оперативно выявлять и устранять возникшие отклонения, т.е. возник новый метод регулирования процесса формирования себестоимости – *управление по отклонениям*.

Создание и применение системы учета стандарт-кост привело к тому, что калькуляционный учет перестал быть просто регистратором совершившихся хозяйственных явлений и фактов, а на основе управления отклонениями направил свой взор на будущее. Следует отметить, что эта система учета до сих пор широко используется ведущими промышленными фирмами США и Западной Европы. Другим направлением обогащения калькуляционного учета, которое является очередным этапом на пути становления управленческого учета, считается разработка системы учета директ-костинг. Впервые этот термин появился в США в 1936 г. Основные идеи этой системы были изложены в статье американского исследователя И.Н. Гаррисона, опубликованной в январе 1936 г. в бюллетене Национальной ассоциации промышленного учета. В основу этой системы был заложен принцип подразделения затрат на постоянные и переменные. Система учета директ-костинг стала иметь решающее значение особенно в области ценовой и стратегической политики предприятия.

Важным моментом в развитии калькуляционного учета можно считать организацию учета затрат в разрезе центров ответственности. Центры ответственности были задуманы как новое дополнение к системе учета стандарт-кост. Такая организация учета стала давать возможность использовать возникающие отрицательные и положительные отклонения фактических затрат от стандартных при оценке работы тех или иных менеджеров. Это привело к формированию Дж. Хиггинсом концепции центров ответственности, т.е. определению степени определенных физических лиц за результаты своей работы.

Таким образом, внедрение новых методов учета на производственных предприятиях (стандарт-кост, директ-костинг и учет затрат по «центрам ответственности») обогатили и

развили систему калькуляционного учета, превратив ее в систему производственного учета, что впоследствии оказало существенное влияние на перерастание производственного учета в управленческий и, следовательно, производственной бухгалтерии в управленческую.

С конца 40-х гг. нашего столетия в США и некоторых странах Западной Европы постепенно термин «производственный учет» стал заменяться на «управленческий учет». В этот период бухгалтерский учет начал активно участвовать в формировании и исполнении управленческой политики, а бухгалтер стал уделять внимание прогнозированию, планированию, принятию решений и контролю за обеспечением информацией управленческих служб предприятия, т.е. у него появились дополнительные функции в области управления и принятия хозяйственных решений.

Практическим же шагом на пути становления и развития управленческого учета стало применение на базе существующей бухгалтерии двух самостоятельных счетных планов: финансового и управленческого.

Официальное признание управленческого учета как самостоятельного вида бухгалтерского учета произошло в 1972 г. В это время американской ассоциацией бухгалтеров была разработана программа получения диплома по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика. Соответственно управленческий учет как самостоятельная учебная дисциплина был введен в учебные планы высших учебных заведений.

Следует отметить, что появление управленческого учета было не просто сменой терминов, а новым явлением, которое получило развитие в рамках производственного учета и требовало большой организационной и методологической перестройки всей системы бухгалтерского учета.

В последнее десятилетие XX в. в странах с развитой рыночной экономикой резко возросла роль стратегического управления, что нашло свое отражение и в содержании управленческого учета.

Появление управленческого учета в России обусловлено экономическим развитием. Хотя было бы ошибочно воспринимать управленческий учет как нечто новое для отечественной экономики. В первые годы советской власти функции бухгалтерских служб были значительно шире. Бухгалтер того времени по инерции занимался как учетной, так и планово-аналитической работой. Отмена коммерческой тайны и развитие социалистической системы хозяйствования, по существу, превратили бухгалтера в простого регистратора свершившихся фактов хозяйственной деятельности. Развитие и укрепление централизованного планирования способствовало постепенному отделению от бухгалтерской службы планово-экономических и финансовых отделов с передачей им части бухгалтерских полномочий. В результате этого процесса вся система бухгалтерского учета практически превратилась в финансовую и стала обслуживать исключительно государственные интересы. В последнее же десятилетие, когда произошел отказ от централизованной системы управления в пользу рыночной экономики, необоснованно стало принижаться значение планирования и как следствие – техпромфинплана предприятия. Между тем бюджетирование в управленческом учете во многом напоминает ранее применявшийся в отечественной практике порядок разработки техпромфинплана.

Кроме того, все виды анализа (оперативный, сравнительный, факторный, комплексный и др.), применяемые в управленческом учете, также хорошо известны отечественным ученым и практикам. В тот период не раз предпринимались настойчивые попытки внедрения внутреннего хозяйственного расчета, прообразом которого является одна из концепций управленческого учета – управление по центрам ответственности. Наряду с этим отечественной теорией и практикой были глубоко проработаны вопросы, связанные с калькулированием себестоимости продукции, разработкой и применением нормативного метода

учета, во многом похожего на систему учета стандарт-кост, применяемую в управленческом учете.

Однако все предпринимаемые меры не давали должного эффекта и не способствовали созданию целостной системы управленческого учета. Определенные трудности на пути ее становления имеются и в настоящее время. Многие главные бухгалтеры вину за это, в основном, возлагают на существующую систему налогообложения, отнимающую много времени и сил для организации эффективной системы управленческого учета. Между тем, как показывает практика, несмотря на наличие объективных причин, уже прослеживается тенденция превращения бухгалтера из простого субъекта бухгалтерии в бухгалтера-менеджера. В процессе развития рыночных отношений продолжается интеграция традиционных методов учета, нормирования, планирования, анализа, контроля и регулирования в единую систему управления.

В современном понимании **бухгалтерский управленческий учет** – это подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации в краткосрочной и долгосрочной перспективах. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций.

Цель управленческого учета заключается в том, чтобы помочь управляющим (менеджерам) в принятии экономически обоснованных решений. Управленческий учет является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета. Он является связующим звеном между учетным процессом и управлением организацией.

Предметом управленческого учета является производственная и коммерческая деятельность организации в целом и ее отдельных структурных подразделений в процессе всего цикла управления. Хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер (операции с ценными бумагами, арендные и лизинговые операции и т.п.), выходят за рамки предмета управленческого учета.

Содержание предмета раскрывается его объектами. **Объектами управленческого учета** являются затраты (текущие и капитальные) и доходы организации и ее отдельных структурных подразделений – центров ответственности; внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен; бюджетирование и система внутренней отчетности.

Объекты управленческого учета отражаются через совокупность приемов и способов, составляющих основу **метода управленческого учета**.

В управленческом учете, являющимся подсистемой бухгалтерского учета, прежде всего используются элементы метода последнего: счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность. Однако в отличие от финансового учета, где процедура применения названных методов определена законодательно, в системе управленческого учета они становятся инструментом управления при условии их многовариантного использования. Например, оценка имущества в системе управленческого учета может осуществляться по инвестиционной, рыночной, страховой, балансовой и ликвидационной стоимости. Выбор того или иного метода оценки в системе управленческого учета зависит от задач, стоящих перед менеджером. Известно, например, что заниженная оценка основных средств ведет к снижению налога на имущество при росте налога на прибыль. Следовательно, принимая решение об оценке основных средств, управляющий должен оценить, какое соотношение из этих двух налогов выгоднее предприятию. Повышение стоимости основных средств ведет к росту собственного капитала, улучшению показателей финан-

совой устойчивости, но рентабельность производства при этом снижается. И наоборот, заниженная оценка основных средств повышает рентабельность. Кроме того, в организациях, использующих затратный механизм ценообразования, следствием заниженной оценки основных средств является снижение полной себестоимости продукции, ее цены и, возможно, рост положительного потока денежных средств организации.

Центральный элемент метода бухгалтерского учета – калькулирование – обретает в управленческом учете новое содержание, которое можно определить следующим образом: «разная себестоимость для разных целей». «Управленческая» себестоимость – не всегда фактическая, не всегда полная. Иногда в калькуляционные расчеты включаются все производственные расходы, иногда – все переменные (как производственного, так и непроизводственного характера); в ряде ситуаций принимаются во внимание вмененные (воображаемые) затраты. Как и в случае с оценкой, выбор той или иной методики расчета себестоимости в системе управленческого учета определяется стоящей перед менеджером задачей.

Баланс в системе финансового учета свидетельствует о состоянии имущества и обязательств организации на истекшую дату. В управленческом учете миссия балансового обобщения иная. В системе управленческого учета разрабатывают и составляют прогнозные балансы, балансы отдельных подразделений организации.

Кроме методов бухгалтерского учета управленческий учет использует совокупность методов:

- элементарной математики (для обоснования потребностей в ресурсах, учета затрат на производство, обоснования планов, проектов, балансовых расчетов и т. п.);
- статистики (индексный корреляции, рядов динамики и т.п.) для решения задач, в которых исследуемые факторы носят вероятностный характер;
- эконометрики (производственные функции, межотраслевой баланс, факторный анализ и т.п.) для решения управленческих задач, условия которых можно схематически представить в виде шахматной схемы, отразить взаимосвязи между изучаемыми явлениями;
- математического программирования для решения задач оптимизации производственно-хозяйственной деятельности при ограничениях на ресурсы.

Таким образом, все многообразие методов, интегрируясь в единую систему, позволяет управленческому учету эффективно решать стоящие перед ним задачи – как ретроспективного, текущего, так и прогнозного характера.

1.3 Принципы учета для управления

Принципы управленческого учета выражают основы, общепринятые положения изучаемой дисциплины. Общепринятых принципов управленческого учета не существует. Однако, их можно сформулировать, принимая во внимание два обстоятельства:

- 1) место, занимаемое управленческим учетом в общей системе бухгалтерского учета;
- 2) цель организации управленческого учета на предприятии.

Управленческий учет, являясь логическим следствием развития бухгалтерского учета, в основном использует те же принципы, что и финансовый. Различные источники формулируют эти принципы по-разному, но главные среди них приведены в Законе о бухгалтерском учете и Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации» (ПБУ 4/99). Следует, однако, отметить, что указанные нормативные акты описывают требования прежде всего к финансовому учету, ведущемуся в первую очередь для внешних пользователей. Поэтому, говоря об управленческом учете, следует прокомментировать эти принципы применительно к его содержанию и предназначению.

Принцип обособленности требует рассмотрения каждого экономического субъекта отдельно от других. В управленческом учете, при решении специфических задач, обособленно рассматривается не только предприятие в целом, но и отдельные его подразделения или сегменты (центры ответственности), которые в некотором приближении тоже можно считать экономическими субъектами, а также отдельные управленческие проблемы.

Принцип непрерывности подразумевает необходимость формирования информационного поля учетных данных постоянно, а не время от времени.

Принцип полноты означает, что информация, касающаяся любой учетно-управленческой проблемы, должна быть максимально полной для того, чтобы решения, принятые на основе этой информации, были максимально эффективными.

С принципом полноты тесно смыкается **принцип надежности**, который требует, чтобы информация, используемая при принятии решений, была обоснованной. В условиях неустойчивой бизнес-среды зачастую трудно бывает собрать надежные данные, но на информации, взятой «с потолка», эффективную деятельность не построишь.

Информация должна быть представлена тогда, когда она необходима – в этом заключается **принцип своевременности**.

Принцип сопоставимости в финансовом учете интерпретируется достаточно просто – одинаковые показатели за разные периоды времени должны быть сформированы в соответствии с одними и теми же принципами. ПБУ 4/99 гласит: «По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные за период, предшествовавший отчетному. Если данные за период, предшествовавший отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации». В управленческом учете информация имеет гораздо более сложную структуру, и сравнения здесь используются несколько другие. Например, для того чтобы решить вопрос о начале выпуска какого-либо компонента продукции компании или его закупке на стороне, следует привести данные по этим двум вариантам действий в сопоставимый вид, найдя хотя бы один параметр, сравнением значений которого можно выделить лучший вариант. Для данной управленческой проблемы это может быть, например, себестоимость. Если же для одного варианта мы располагаем только техническими характеристиками, а для другого – только стоимостными, такая информация не дает возможности для сравнения. Принимать решение на основании несопоставимой информации невозможно.

В соответствии с **принципом понятности**, информация, представленная в любом учетном документе, должна быть понятна пользователю этого документа. В случае управленческого учета можно сказать, что информация, подготовленная для менеджера, который будет принимать по ней какие-либо решения, должна быть представлена в такой форме, чтобы менеджер понял, что же несет в себе этот документ. И разумеется, информация должна быть уместной – относиться к интересующей менеджера проблеме и не быть перегружена излишними деталями.

Принцип периодичности кажется совершенно очевидным, хотя бухгалтеру, занимающемуся управленческим учетом, выдержать его труднее, чем при подготовке внешней финансовой отчетности – там этот принцип поддерживается законодательным требованием представления периодической отчетности. Однако и внутренний оборот информации, и внутренние отчеты желательно также строить в соответствии с этим принципом.

Наряду с этим управленческому учету свойственен ряд собственных принципов, не используемых системой финансового учета:

1. **Оперативность представления информации** предполагает ослабление требований к полноте информации в пользу ее оперативности;

2. **Конфиденциальность представляемой информации** предполагает обособленное ведение управленческой бухгалтерии;

3. **Полезность представляемой информации** предполагает применение тех методик планирования, учета и анализа, которые обеспечивают получение полезной информации, в связи с чем их выбор зависит от решаемых управленческих задач;

4. **Гибкость системы управленческого учета** означает приспособленность системы управленческого учета к индивидуальным особенностям организации, совершенствование ее по мере изменений, происходящих в предпринимательской деятельности организации;

5. **Прогнозность системы управленческого учета** означает направленность системы управленческого учета на оптимизацию результатов деятельности сегментов бизнеса путем прогнозирования их будущих доходов и расходов;

6. **Экономичность представляемой информации** состоит в том, что управленческим учетом формируется лишь та информация и та отчетность, которые необходимы для целей управления;

7. **Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей** предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных иерархических уровней управления и выбор критериев оценки деятельности, максимально способствующих их мотивации;

8. **Принцип управления по отклонениям** означает, что внутренняя отчетность должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых, что позволяет установить ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения и оперативно устранить их причины;

9. **Принцип контролируемости** показателей внутренней отчетности предполагает раздельное составление отчетности по показателям, контролируемым и не контролируемым руководителем сегмента предпринимательской деятельности.

Видно, что принципы, свойственные управленческому учету, позволяют ему решать комплекс взаимосвязанных задач:

– оперативного учета, анализа, контроля, планирования и прогнозирования деятельности сегментов предпринимательской деятельности;

– создания мотивационных механизмов, позволяющих гармонизировать интересы и цели сегментов предпринимательской деятельности с тактическими и стратегическими целями организации.

Соблюдение всех этих принципов позволяет построить систему управленческого учета такой, чтобы она максимально соответствовала главной цели этого вида деятельности: обеспечить информационную поддержку в принятии эффективных управленческих решений, направленных, в конечном итоге, на максимизацию прибыли организации при условии сохранения ее капитала.

1.4 Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета, их единство и различия

Управленческий и финансовый учет представляют собой важнейшие части единой интегрированной информационной системы организации. В связи с этим между двумя этими видами учета имеется как взаимосвязь, так и определенные различия.

Единство управленческого и финансового учета состоит в том, что в обеих системах учета могут рассматриваться одни и те же хозяйственные операции. Например, поэлементно отражаемые в системе финансового учета данные о видах затрат (сырья и материалов, заработной платы, амортизационных отчислений) используются одновременно и в управленческом учете.

Взаимосвязи видов учета также обусловлены методологией: система принципов, способы организации и элементы метода финансового учета применяются и в управленческом учете.

Финансовый и управленческий учет использует единую методологическую основу формирования первичной документации. Сбор, измерение, регистрация и оформление конкретных хозяйственных операций первичными документами осуществляются один раз. Первичные документы используются и в финансовом и управленческом учете. Таким образом, реализуется принцип экономичности и рациональности учета, исключение роста затрат на ведение учета и исключение дублирования информации.

Единство управленческого и финансового учета определяется использованием одних и тех же измерителей. В финансовом учете применяются все виды измерителей, но все учетные и отчетные документы представляются в обобщающем стоимостном измерении. В управленческом учете при обосновании управленческих решений, кроме денежного измерителя, реализуются натуральные и трудовые, в них могут быть представлены рабочие документы, составлены сметы-бюджеты.

На основе производственной или полной себестоимости, рассчитанной в системе управленческого учета, производится балансовая оценка изготовленных на предприятии активов в системе финансового учета.

Однако, наиболее важной чертой, объединяющей два вида учета, является то, что их информация используется для принятия решений. Так, данные бухгалтерского финансового учета помогают инвесторам оценить потенциал и перспективы развития предприятия, целесообразность инвестирования, а данные управленческого учета используются менеджерами для решения широкого круга проблем управления.

Финансовый и управленческий учет являют собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единого бухгалтерского учета. Но наряду с этим имеются принципиальные различия между двумя этими видами учета. В обобщенном виде эти различия можно представить ниже следующим образом.

1. Цель учета. Цель финансового учета – предоставление данных, необходимых для составления финансовой отчетности (финансовых документов) предприятия, которая предназначена как для собственной администрации, так и для внешних пользователей. Для того чтобы внешние пользователи, инвесторы и кредиторы могли дать объективную оценку финансового положения предприятия, его платеже- и кредитоспособности, оценить степень рентабельности инвестиций в данное предприятие, финансовый учет необходимо вести в соответствии с четко определенными требованиями и стандартами.

Целью управленческого учета является обеспечение соответствующей информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных показателей, для выработки ими рекомендаций на будущее на основе анализа происшедших явлений.

2. Пользователи информации. Финансовый учет иногда называют внешним учетом. Его результаты, как правило, публикуются, причем отчеты содержат не только финансовую информацию, но и материалы рекламного характера. Пользователи финансового отчета традиционно находятся вне предприятия. Эта информация необходима как фискальным государственным органам, так и акционерам компаний, держателям облигаций и других ценных бумаг, потенциальным инвесторам.

Управленческий учет можно соответственно назвать внутренним учетом. Его результаты используются только управленческим персоналом предприятия.

3. Источники информации. Для финансового учета источниками информации служат только данные учетной системы предприятия, которая накапливает финансовую информацию, а также элементы системы налогообложения.

Для управленческого учета источниками информации, кроме данных учетной системы предприятия, служат сведения о нормах расхода материальных ресурсов, технологических отходов, исследования о ситуации на рынке, отчеты о проведении научно-исследовательских работ, возможности использования их результатов в соответствующих условиях производства и др.

4. Обязательность ведения учета. Финансовый учет – это учет официальный, его ведение обязательно для всех без исключения предприятий и организаций. Документы финансовой отчетности представляются в органы налоговой инспекции, они являются объектами аудиторской проверки, могут и должны быть опубликованы.

Вести или не вести управленческий учет решает руководство самого предприятия. Никакие посторонние органы или организации не имеют права указывать, что надо или чего не надо делать. Поэтому нет смысла в сборе и обработке информации, ценность которой для управления ниже затрат на ее получение.

5. Правила ведения учета. Ведение финансового учета четко регламентировано. Его ведение регулируется государственными нормативными актами и национальными стандартами.

Нормы и правила ведения управленческого учета устанавливаются самим предприятием. Управленческий аппарат организации может следовать любым внутренним правилам учета в зависимости от полезности этих правил. Основной аргумент в обосновании правил управленческого учета – есть ли от этого польза.

6. Принципы учета. Финансовый учет базируется на общепринятых принципах, таких как принцип двойной записи, принцип обособленности предприятия, сравнимость данных и др.

Этими принципами руководствуются как сами бухгалтеры, так и контролирующие органы.

Управленческий учет общепринятых принципов не имеет.

7. Основные объекты учета. В финансовых отчетах предприятие обычно описывается как единое целое. Крупным предприятиям с многоотраслевой деятельностью необходимо отражать выручку и доход по каждой отрасли, т.е. по большим сегментам предприятия.

Управленческий учет обычно включает в себя информацию о деятельности отдельных подразделений предприятия: отделов, цехов, участков, рабочих мест. Объектом учета также может выступать отдельная управленческая задача, определенная область деятельности.

8. Базисная структура учета. Финансовый учет строится на следующем базисном равенстве: активы = собственный капитал + обязательства.

В управленческом учете структура информации зависит от запросов ее пользователей. Любая система управленческого учета оперирует прежде всего такими категориями, как затраты, доходы и активы, и применяет свой набор базисных установок. Основной аргумент в применении этих структур – полезность передаваемой информации.

9. Формы представления информации. Финансовая информация представляется в органы налоговой инспекции и другим внешним пользователям по формам, утвержденным Министерством финансов Российской Федерации, Министерством по налогам и сборам и другими центральными ведомствами. Они едины для всех предприятий, независимо от их организационноправовой формы.

Результаты управленческого учета могут быть представлены в произвольной форме; обязательных форм, бланков не существует.

10. Степень открытости информации. Информация финансового учета открыта для ее пользователей и не является для них коммерческой тайной. Она носит публичный характер и в некоторых случаях заверяется независимыми аудиторами.

В отличие от финансового управленческий учет субъективен и конфиденциален. Формирование показателей производственно-хозяйственной деятельности предприятия в управленческом учете является его коммерческой тайной, секретом.

11. Методы и способы отражения учетной информации. Финансовый учет охватывает информацию, формируемую в денежной оценке. Финансовая отчетность предприятия включает конечные остатки по всем счетам Главной книги. При регистрации и отражении информации финансовый учет опирается только на собственные методы и способы (документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, бухгалтерские счета, двойная запись и т.д.).

При регистрации и отражении управленческой информации пользуются методами и способами как финансового учета, так и математики, статистики, эконометрики, математического программирования. В управленческом учете могут использоваться любые методы, приемы и способы, которые являются полезными для принятия решений.

12. Измерители учетной информации. Для обобщения хозяйственных процессов в финансовом учете применяются денежные измерители; они являются универсальными, выражаются в рублях (национальной валюте). В управленческом учете используются все виды учетных измерителей: натуральные, трудовые, денежные.

13. Периодичность составления отчетов. Для финансовой отчетности устанавливают строго определенные сроки. Она составляется и представляется по окончании каждого квартала и за год.

В управленческом учете отчеты могут составляться ежедневно, еженедельно, ежемесячно, ежеквартально и ежегодно. Срок представления таких отчетов устанавливается непосредственно руководством предприятия, строгой периодичности здесь нет. Главное, чтобы отчет был полезен пользователю и получен им в нужное время.

14. Отношение ко времени совершения информации. Финансовый учет отражает финансовую историю предприятия. В нем хозяйственные операции регистрируются на основе документов, подтверждающих их совершение, т.е. этот вид учета имеет дело с уже произошедшими фактами хозяйственной жизни предприятия.

Целью управленческого учета является выработка рекомендаций на будущее на основе анализа происшедших явлений.

Финансовый учет показывает, «как это было», а управленческий – «как это должно быть». Вот почему управленческий учет иногда называют прогнозным учетом.

15. Степень точности и надежности информации. Финансовая информация отражает операции, которые уже завершены, поэтому она носит объективный характер и поддается аудиторской проверке.

Управленческий учет в большей мере имеет дело с операциями, относящимися к будущему времени, поэтому информация в управленческом учете может иметь вероятностный и субъективный характер.

16. Способы группировки затрат и доходов. В финансовом учете затраты группируются и отражаются в разрезе экономических элементов, а доходы – в целом по предприятию

и видам (сегментам) деятельности. Перечень затрат регламентируется в централизованном порядке правительственными решениями. Эта группировка позволяет получать информацию о затратах, произведенных в целом по предприятию за определенный период времени безотносительно к их целевому назначению.

В управленческом учете затраты группируются и отражаются в разрезе статей калькуляции, а доходы – в разрезе структурных подразделений и видов продукции, работ, услуг. Перечень статей калькуляции разрабатывается и устанавливается самим предприятием.

Группировка затрат в разрезе статей калькуляции позволяет получать информацию о затратах, произведенных как по отдельным структурным подразделениям, так и в разрезе видов вырабатываемых изделий.

17. Степень ответственности. За неправильное ведение финансового учета руководители предприятий несут как административную, так и уголовную ответственность.

Работники, занятые в сфере управленческого учета, несут дисциплинарную ответственность, но не за какие-либо искаженные данные управленческого учета, а за определенные проступки.

Вопросы организации как финансового, так и управленческого учета на отечественных предприятиях приобретают особую актуальность в настоящее время в связи с переходом на международные стандарты. От четкости представления сущности этих подсистем, их целей, функций и задач во многом зависит успех экономической работы любого предприятия.

Таким образом, управленческий и финансовый учет имеют общность и различия и являются важнейшими частями интегрированной информационной системы организации, призванной обеспечить эффективное управление имуществом, обязательствами, персоналом и выполнение поставленных целей организации, удовлетворение индивидуальных и общественных потребностей участников.

1.5 Назначение управленческого учета

В современном понимании управленческий учет является системой, обеспечивающей получение и поставку информации, необходимой для функционирования системы управления на предприятии. Частично эти функции выполняет финансовый учет, составной частью которого является производственный учет. Информация, формируемая в системах финансового, производственного и управленческого учета, призвана уменьшить степень неопределенности, свойственной рыночным условиям хозяйствования. В общем виде соотношение финансового, производственного и управленческого учета можно представить в виде схемы (рисунок 1.2).

Для раскрытия сущности управленческого учета нельзя обойти вопрос о характере существующих взаимоотношений между управленческим и производственным учетом.

В современной экономической литературе часто понятия «управленческий учет» и «производственный учет» рассматриваются как равнозначные. Однако эти понятия не тождественны. Управленческий учет исторически является следствием развития производственного учета. Производственный учет включает в себя, в основном, учетно-расчетные процедуры, главной целью которых является определение затрат на производство и выручки на единицу продукции.



Рисунок 1.2 – Взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом

Производственный учет сегодня призван следить за издержками производства, анализировать причины перерасхода по сравнению с предыдущими периодами, планами, сметами и прогнозами, а также выявлять возможные резервы повышения рентабельности производственной деятельности. Он должен четко и детально отражать все процессы, связанные с производством и реализацией продукции на предприятии. Современный производственный учет включает три основных раздела:

- учет затрат по их видам;
- учет затрат по местам их возникновения (центрам ответственности);
- учет затрат по их носителям.

Учет затрат *по их видам* должен показать, какие группы затрат возникли на предприятии в процессе производства продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и как они были возмещены в процессе реализации изделий (работ, услуг). Учет издержек по видам позволяет оценить структуру затрат, учесть долю каждого вида затрат в общих затратах.

Учет затрат *по местам их возникновения (центрам ответственности)* должен способствовать точному их распределению между отдельными подразделениями предприятия.

тия (центрами ответственности) для планирования, нормирования, контроля за затратами и определения результатов в разрезе каждого центра ответственности.

Наконец, учет затрат *по их носителям* предполагает определение всех издержек, связанных с производством единицы выпускаемой продукции или с выполнением определенного заказа.

Таким образом, только в рамках производственного учета удастся рассчитать себестоимость и рентабельность единицы продукции и выявить скрытые резервы повышения эффективности производственной деятельности предприятия.

Однако при ведении производственного учета основной упор делается на учетные процедуры. Управленческий же учет не ограничивается только учетными процедурами, а через функции управления он превращает производственный учет, по существу, в интегрированную систему внутрихозяйственного учета затрат и доходов организации. Производственный учет является базой управленческого учета. Он необходим менеджерам для принятия оперативных производственных решений. Кроме производственного учета управленческий учет включает бюджетирование, управленческий анализ и контроль деятельности организации и ее подразделений (центров ответственности), обоснование управленческих решений, а также составление внутренней отчетности (рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 – Структура управленческого учета

В современных условиях управленческий учет через свои функции выступает в качестве основного информационного фундамента управления внутренней деятельностью предприятия, его стратегией и тактикой. Основное его назначение – это производство информации для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений.

Задачами управленческого учета являются:

- выявление и измерение основных показателей, характеризующих деятельность организации;
 - сбор и хранение информации о значениях показателей деятельности;
 - подготовка и обработка информации в соответствии с поставленной целью;
 - анализ полученных результатов;
 - передача результатов анализа в соответствующие уровни управления организацией;
 - калькулирование себестоимости продукции;
 - планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности организации;
 - составление отчетов для контроля;
 - предоставление объективной информации для принятия нестандартных решений в процессе управления организацией;
 - прогнозирование и выбор наиболее эффективных путей развития организации.
- Система управленческого учета позволяет:
- иметь объективную и качественную информацию о себестоимости каждого вида продукции, выпускаемой предприятием;
 - анализировать отклонения от запланированных результатов и выявлять причины отклонений;
 - выявлять резервы повышения эффективности деятельности организации;
 - обеспечивать контроль наличия и движения имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;
 - использовать достаточно гибкую систему ценообразования с учетом информации о таких же видах продукции, выпускаемых другими производителями;
 - производить конкурентоспособную продукцию, цена которой может быть уменьшена за счет снижения определенных видов издержек;
 - принимать обоснованные и эффективные управленческие решения, позволяющие значительно увеличить прибыль предприятия за счет снижения доли издержек, и т.д.

Необходимость решения задач управления организацией заставляет ее собственников и менеджеров в рыночных условиях строить, поддерживать и развивать систему управленческого учета.

1.6 Требования к информации управленческого учета

К бухгалтерской управленческой информации, созданной и подготовленной для использования руководством, предъявляются иные требования, нежели к информации, предназначенной для внешних пользователей. В управленческом учете возможно использование как *неколичественной* информации (слухи, результаты социологических опросов и т.п.), так и *количественной*, которая в свою очередь делится на *учетную* и *неучетную*. Принцип документальной обоснованности учетной информации в управленческом учете может игнорироваться, в связи с чем используются как фактические, так и прогнозные оценки.

Для принятия оперативных управленческих решений может применяться *полная* или *неполная* информация об объекте исследования. Неполная информация, которая подвергается быстрой обработке, в ряде случаев оказывается достаточной.

К информации бухгалтерского управленческого учета предъявляются следующие требования:

- *адресность*. Внутрипроизводственная учетная информация должна предоставляться конкретным адресатам в соответствии с уровнем их подготовленности и иерархии;

- *достоверность*. Понятие достоверности в учете для управления ближе к определению, используемому в аудите, где под достоверностью понимается возможность для компетентного пользователя делать на основе данных учета и отчетности правильные выводы. Обеспечивается документированием хозяйственных операций, стоимостной оценкой активов и обязательств.

- *оперативность*. Информация должна предоставляться в сроки, дающие возможность сориентироваться и вовремя принять эффективное хозяйственное решение, в противном случае она малопригодна для целей управления;

- *достаточность*. Информация должна предоставляться в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне управленческого решения. В то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание ее потребителя на несущественные или не относящиеся к делу сведения;

- *релевантность*. Информация должна быть существенной и полезной для вырабатываемых управленческих решений. Это главное требование к информации, формируемой в системе управленческого учета, все остальные требования выполняют подчиненную роль. Нерелевантная, несущественная для данного решения информация, даже если она абсолютно достоверна, не может помочь в принятии правильного решения, в то время как достоверные на 90 % данные могут быть основой для правильных выводов. Релевантными с позиций принятия управленческого решения являются данные и сведения, учитывающие условия, в которых принимается решение, его целевые критерии, имеющие набор возможных альтернатив и характеризующие последствия реализации каждой из них. Информация должна привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска и объективно оценивать работу менеджеров предприятия;

- *целостность* означает единство принципов отражения учетной информации, взаимосвязь регистров учета и внутренней отчетности, обеспечение в необходимых случаях сопоставимости ее данных с показателями бухгалтерского учета и отчетности. Управленческий учет должен быть системным даже в тех случаях, когда он ведется без использования первичной документации, счетов и двойной записи;

- *понятность* данных и результатов управленческого учета важна потому, что его потребителями являются не только бухгалтеры и экономисты, но в основном администрация предприятия и линейные работники управления (инженеры, техники, мастера), т.е. лица, не имеющие специальной экономической подготовки. Понятность для них информации управ-

ленческого учета обеспечивается за счет отражения в учетных регистрах результатов анализа полученных показателей, представления данных в виде аналитических таблиц, графиков, динамических рядов и т.п. Понятности способствует и ориентация управленческого учета на отклонения от норм и нормативов.

– *аналитичность*. Информация, используемая для внутренних управленческих целей, должна содержать данные текущего экспресс-анализа или предполагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами времени;

– *гибкость и инициативность*. Конкретный блок информации должен отвечать выше-названным принципам и обеспечивать всю полноту информационных интересов в условиях меняющихся управленческих ситуаций или в связи с изменениями в факторах производства. Кроме того, центрам ответственности должна предоставляться возможность формулировать свои предложения по использованию данной информации и направлять их на рассмотрение вышестоящего звена;

– *достаточная экономичность*. Затраты по подготовке внутрифирменной информации не должны превышать экономический эффект от ее использования.

Данные хорошо организованного, удовлетворяющего данным требованиям, управленческого учета позволяют выявить области наибольшего риска, узкие места в деятельности организации, малоэффективные или убыточные виды продукции и услуг, места и способы их реализации.

1.7 Характеристика и основные виды систем управленческого учета организации

Организация управленческого учета – внутреннее дело предприятия. Руководители самостоятельно решают, как классифицировать затраты и увязывать их с центрами ответственности, каким образом вести учет фактических и нормативных затрат. Форма организации управленческого учета определяется формой собственности, экономическими, юридическими, техникоэкономическими, технико-технологическими и другими факторами, а также компетентностью руководителей и их потребностью в той или иной управленческой информации.

Основной предпосылкой организации управленческого учета на предприятии является возможность в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации принятия самостоятельных решений по вопросам методологии, технологии и организации учета.

Согласно указанному положению, организация, осуществляя постановку бухгалтерского учета:

- самостоятельно устанавливает организационную форму бухгалтерской работы исходя из вида предприятия и конкретных условий хозяйствования;
- определяет в установленном порядке форму и методы бухгалтерского учета; технологию обработки учетной информации;
- разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля;
- формирует в установленном порядке свою учетную политику по другим вопросам.

Данный нормативный акт служит основой для организации системы управленческого учета на предприятии.

Под *системой управленческого учета* следует понимать систему сбора, обработки, интерпретации и использования полезной информации, необходимой для реализации функций управления.

Основным фактором создания системы управленческого учета является ее экономическая эффективность, значительное превышение доходов от ее эксплуатации над расходами, связанными с ее созданием и внедрением.

Система управленческого учета должна быть комплексной информационной системой, которая снабжает объективными, необходимыми сведениями всех заинтересованных внутренних пользователей информацией. Так, например, менеджеров по продажам – информацией о себестоимости; менеджеров отдела закупок сырья и комплектующих – о расходах материалов и комплектующих, генерального директора организации – об отгрузке, движении денежных средств и т.п. Основными элементами системы управленческого учета являются подсистемы учета затрат, анализа затрат и результатов, обоснования принятия управленческих решений.

Основные цели создания подсистем следующие:

- 1) подсистемы учета затрат – учет затрат по видам, местам возникновения, носителям (калькулирование), результатов за период, по носителям;
- 2) подсистемы анализа затрат и результатов – установление отклонений от плановых по основным составляющим затрат, выявления факторов, влияющих на них, анализа причин отклонений;
- 3) подсистемы принятия управленческих решений – выработка мероприятий по устранению возникших отклонений, повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности.

В зависимости от признака классификации системы управленческого учета подразделяются на следующие виды:

- **по целевому назначению** – стратегический и оперативный учет.

Стратегический учет ориентирован не только на ближайшее, но и сравнительно отдаленное будущее, т.е. нацелен на перспективу.

Оперативный управленческий учет призван обеспечить максимально эффективное достижение цели краткосрочного периода;

- **по форме взаимосвязи управленческой и финансовой бухгалтерии** – автономная и интегрированная система.

Автономная система управленческого учета предполагает обособленное ведение финансового и управленческого учета, что создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов продукции. Такая система учета является замкнутой. Связь между управленческой и финансовой бухгалтерией осуществляется с помощью парных контрольных счетов одного и того же наименования, которые называются отраженными или зеркальными счетами, или счетами-экранами. Для учета издержек выбраны свободные коды счетов (счета-экраны): 30, 31, 32, 33, 34 и 35. Информация о выручке от реализации продукции отражается как в финансовом, так и в управленческом учете.

При интегрированной системе учета счета-экраны не применяются, используется единая система счетов и бухгалтерских проводок. Выделяются специальные разделы, обобщающие счета управленческого учета. Связь между управленческой и финансовой бухгалтерией осуществляется при помощи контрольных счетов, которыми являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии. Данные из одной системы в другую передаются через специально выделенный передаточный счет, который на каждую отчетную дату закрывается и сальдо не имеет. Счета управленческого учета, имеющие сальдо, относятся единовременно к управленческому и финансовому учету.

Отечественный бухгалтерский учет – это интегрированная система, организованная в единой системе счетов;

- **по полноте включения затрат в себестоимость** – система учета по полной себестоимости и система учета по сокращенной (ограниченной) себестоимости, или система «директ-костинг».

Система учета по полной себестоимости предназначена для оценки и анализа всех издержек организации, связанных с производством и реализацией продукции. Эта система является традиционной для российских предприятий. В течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство (20, 23, 25, 26 и т.д.) с кредита счетов учета ресурсов собираются затраты отчетного периода. При этом затраты подразделяются на прямые, т.е. непосредственно связанные с производством конкретного вида продукции, оказанием услуг (относятся в дебет счетов 20 и 23), и накладные (косвенные), т.е. связанные с процессами организации, обслуживания и управления (относятся в дебет собирательно-распределительных счетов 25 и 26). Расходы, собранные на счетах 25 и 26, подлежат списанию в конце периода в дебет счета 20 или 23 с одновременным их распределением между объектами калькулирования, пропорционально выбранной базе распределения. Счета 25 и 26 закрываются.

Система учета «директ-костинг» предполагает, что учет затрат осуществляется с делением их на постоянную и переменную части. Для исчисления себестоимости продукции и оценки запасов учитываются только переменные производственные затраты. Все постоянные расходы не относят на остатки незавершенного производства или остаткам готовой продукции на складе и себестоимости реализованной продукции, а полностью относят на уменьшение прибыли за отчетный период;

• **по оперативности учета затрат:** система учета фактических затрат и система учета нормативных затрат, или система «стандарт-кост».

Система учета по фактической себестоимости предусматривает оценку затрат организации по фактическим показателям (количеству и цене), является традиционной и распространенной на отечественных предприятиях.

Система учета нормативных затрат предполагает обязательное установление норм расхода необходимых для производства конкретного вида продукции определенных видов ресурсов и осуществление учета, контроля за затратами в соответствии с установленными нормами. Расчет фактической себестоимости может выполняться на основе нормативной калькуляции и отклонений от норм. В зарубежной практике аналогичной по форме с отечественной системой нормативного учета затрат, но в то же время отличающейся по содержанию, является система «стандарт-кост».

Система «стандарт-кост» – это система управленческого учета, направленная на регулирование прямых затрат производства путем составления до начала производства стандартных калькуляций, учета фактических затрат и анализа выявленных отклонений от стандартов («стандарт» – количество материальных и трудовых затрат, необходимых для производства единицы продукции, «кост» – денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции). В этой системе в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло. Это обуславливает такое отличие данной системы учета от нормативного метода учета затрат, в котором нормативные затраты определяются на основе прошлого опыта, в то время как стандартные затраты основаны на прогнозе будущего.

В международной практике ни одна из перечисленных систем не применяется в чистом виде, имеет место интеграция различных управленческих систем, например сочетание систем «стандарт-кост» и «директ-костинг».

На выбор системы бухгалтерского управленческого учета влияют такие группы факторов, как экономические, юридические, организационные, технико-экономические, компетентность руководителя, потребность руководителя в той или иной управленческой информации и т.п. Выбор системы управленческого учета зависит также от отраслевой принадлежности и размера предприятия, применяемой технологии производства, ассортимента продукции и т.п. Организация такой системы – внутреннее дело предприятия, определяется исходя из целей и задач управления предприятием.

Вопросы для самоконтроля

1. Какую роль выполняет бухгалтерский учет в управлении организацией?
2. Дайте определение понятия «управленческий учет».
3. В чем выражается сущность управленческого учета? Каково его основное содержание?
4. Что является предметом бухгалтерского управленческого учета?
5. Какие объекты управленческого учета вы знаете?
6. Каковы основные принципы управленческого учета? Охарактеризуйте каждый из них.
7. В чем выражается единство финансового и управленческого учета?
8. Каковы основные критерии различия между финансовым и управленческим учетом?
9. Какова связь управленческого учета с производственным и финансовым учетом?
10. Какие задачи выполняет управленческий учет?
11. Какие требования предъявляются к информации управленческого учета?
12. Какие системы управленческого учета вы знаете?

Тема 2 ЗАТРАТЫ ОРГАНИЗАЦИИ: ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ПОВЕДЕНИЕ

2.1 Сущность и содержание понятий расхода, дохода, затрат и издержек в управленческом учете

В процессе кругооборота капитала хозяйствующие субъекты потребляют и используют различные виды материальных, трудовых и финансовых ресурсов на простое и расширенное воспроизводство основных фондов и оборотных средств, производство и реализацию продукции, на удовлетворение и развитие социальных потребностей персонала. В процессе реализации факторов производства наблюдается разнообразное их сочетание и взаимозаменяемость. Это обусловлено их ограниченностью и необходимостью эффективного использования, а также видом и характером производимого продукта. Производственное потребление ресурсов совершается с целью создания полезного продукта, удовлетворяющего потребности людей. Затраты на производство продукта занимают наибольший удельный вес в расходах предприятия. Именно поэтому сбор и обработка информации о затратах являются основными аспектами управленческого учета. Умелое управление затратами на основе качественной обработки этой информации способствует росту эффективности деятельности отдельных хозяйствующих субъектов.

В экономической литературе в последнее время происходит подмена понятий «затраты», «издержки», «расходы», хотя каждый из названных терминов имеет самостоятельное значение.

Издержки представляют собой затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) и ее продажу. Различают издержки производства и издержки обращения.

Издержки производства включают стоимостные выражения потребленных ресурсов в производственном цикле.

Издержки обращения – это издержки, связанные со сбытом и приобретением товаров, их продвижением в сфере обращения.

Из теории издержек известно, что к особенности издержек производства относится их измерение на основе стоимости наилучшей упущенной возможности использования ресурсов. Все издержки производства представляют собой издержки выбора или альтернативные издержки. Их разделяют на экономические и бухгалтерские издержки. Различие состоит в том, что бухгалтерские издержки не включают альтернативную стоимость факторов производства. В бухгалтерском финансовом учете объектами учета признаются только фактически совершенные и документально оформленные издержки.

Для управления хозяйственной деятельностью необходимо иметь информацию об альтернативной стоимости. В системе управленческого учета для определения альтернативных издержек организуется подсистема – отдельное направление, где формируется информация, предназначенная для обоснования и принятия управленческих решений, выбора альтернативного использования ресурсов.

В каждой стадии кругооборота хозяйствующий субъект осуществляет затраты. Под **затратами** следует понимать явные издержки предприятия за определенный период. Затраты – это стоимость ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и иных), использованных на конкретные цели. Затраты могут быть отражены в балансе как активы, способные в будущем принести доход, или как расходы организации.

Расходы организации – это все затраты, которые в данный период времени в ходе хозяйственной деятельности приводят к уменьшению активов организации и служат для получения дохода. Расходами считаются только те затраты, которые участвуют в формировании прибыли определенного периода, а оставшаяся часть затрат капитализируется в активах компании в виде готовой продукции, незавершенного производства, остатков полуфабрикатов для собственного потребления, незавершенных объектов капитального строительства, нематериальных активов и т.п. Таким образом, понятие «затраты» шире, чем понятие «расходы».

В отечественной практике понятие «расходы» изложено в ПБУ 10/99 «Расходы организации» и в Налоговом кодексе РФ (НК РФ).

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденному приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н, **расходами** признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества (кроме выбытия ряда активов по перечню). Расходы организации, в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации, подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Прочими расходами признаются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- суммы уценки активов;

– перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

– расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Признание расходов в бухгалтерском учете происходит при соблюдении следующих условий:

– расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

– сумма расхода может быть определена;

– имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Налоговым кодексом (п. 1 ст. 252) признаются расходами обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиками. Обоснованными считаются экономически оправданные затраты.

Отметим, что понятия «издержки», «затраты» и «расходы» следует разграничивать во избежание ряда широко распространенных ошибок в подходе к управлению затратами. К примеру, контроль расходов на основании информации из отчета о финансовых результатах не является управлением затратами. При росте запасов готовой продукции и одновременном снижении продаж расходы по данным отчета о прибылях и убытках организации снижаются, а затраты увеличиваются. Однако менеджеры могут несвоевременно отреагировать на эту неблагоприятную ситуацию. Но поскольку в данном учебном пособии расходы рассматриваются большей частью в контексте цели включения в себестоимость продукции, то термины «затраты» и «расходы» используются как синонимы.

В современных условиях хозяйствования значительно усилилась роль прибыли. Она стала главным обобщающим и оценочным показателем деятельности предприятия и основным источником его самообеспечения и самофинансирования. Одним из основных показателей, формирующих прибыль предприятия, является «доход». Этот показатель используется как в финансовом, так и в управленческом учете.

В отечественной учетной практике понятие «доходы» приведено в ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденном Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.

Согласно ПБУ 9/99, **доходами организации** признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы организации, в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации, подразделяются:

а) на доходы от обычных видов деятельности;

б) прочие доходы.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Синонимом этого показателя является термин «доход от основной деятельности».

Прочими доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы.

Введение в отечественную практику категории «доход» повышает роль и значимость этого показателя при формировании финансовых результатов предприятия. Вместе с тем для управленческого учета особую значимость приобретает главная составляющая этой категории – выручка от продажи продукции (работ, услуг). Именно этот показатель используется в управленческом учете для соизмерения доходов от продажи продукции (работ, услуг) с ее себестоимостью и выявления результата производственной и коммерческой деятельности; проведения анализа взаимосвязи «затраты – объем – прибыль»; установления безубыточной цены реализации; принятия эффективных управленческих решений.

2.2. Основные направления классификации затрат на производство

Главный объект управленческого учета – текущие затраты основной деятельности. Они отражают стоимость ресурсов, использованных в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг. Эти затраты осуществляются за счет собственных оборотных средств (оборотного капитала) организации и возмещаются в выручке от продажи продукции, товаров, работ, услуг. Возникает потребность управления затратами производства и результатами продаж, сопоставления расходов и доходов основной деятельности, что составляет основу целевого назначения управленческого учета.

Экономически обоснованная классификация производственных затрат является основой организации управленческого учета. Прежде всего затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации. Эта группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

По видам затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

Сгруппированные таким образом издержки производства характеризуют определенную функцию в системе калькулирования продукции, но не отвечают задачам управленческого учета затрат на производство. Основываясь только на таких данных, в частности менеджеры не могут сделать выводы об эффективности принятых ими управленческих решений, о влиянии принимаемых решений на величину затрат и прибыли.

Международные стандарты по производственному учету и практике его организации в экономически развитых странах предусматривают разные варианты классификации издержек в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Под направлением учета затрат понимается область деятельности, где необходим обособленный целенаправленный учет затрат на производство. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, какое им требуется для обеспечения информацией по данной проблеме.

Специалистам в области управленческого учета приходится решать задачи разных направлений, и в зависимости от них интерес будут представлять разные группы затрат. Выделяют три основных направления учета затрат:

- 1) определение (калькулирование) себестоимости произведенной продукции и финансовых результатов;
- 2) принятие управленческих решений;
- 3) осуществления контроля и регулирования производственной деятельности.

По всем направлениям можно провести классификацию затрат по нескольким основаниям, в зависимости от детализации учета.

Следует отметить, что ведение учета в соответствии с классификацией затрат по направлениям учета – новое явление в отечественном учете затрат на производство. Однако, это вызвано тем, что рыночные условия усиливают роль производственного учета в планировании, нормировании, анализе, прогнозе и в целом в системе управления производством.

Классификация затрат, удовлетворяющая целям управления, является основой организации управленческого учета на предприятии.

2.3 Классификация затрат для калькулирования себестоимости продукции и определения финансовых результатов

Условием получения достоверной информации о себестоимости произведенной продукции и финансовых результатов деятельности организации является четкое определение состава производственных затрат. От того, какие затраты сопряжены с производством продукции, а какие формируются под воздействием других явлений, зависит величина финансовых результатов. Слагаемые, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), не одинаковы как по своему составу, так и по значению.

Для определения себестоимости и оценки финансовых результатов затраты разделяют на виды по ниже следующим признакам.

По экономическому содержанию затраты подразделяют на экономические элементы и статьи затрат (статьи калькуляции).

Экономическим элементом называют первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Сумма затрат по элементам определяет размер этих затрат, произведенных предприятием за отчетный период на производство продукции (работ, услуг) независимо от того, закончено ли ее изготовление, выполнена ли работа или оказана услуга. Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации», установлена единая для всех предприятий независимо от форм собственности и организационно-правовых форм номенклатура экономических элементов издержек производства, которая включает:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизацию;
- прочие затраты.

Поэлементная группировка затрат показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по организации за определенный период времени независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного вида продукции они использованы.

Группировка затрат по экономическим элементам является объектом финансового учета и используется при составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данная группировка дает возможность устанавливать потребность в основных и оборотных фондах, в определении фонда оплаты труда и т.д.

Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений организации. Поэтому для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат.

Статьей затрат (калькуляционной статьей) называется определенный вид затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции (работ, услуг), так и всей продукции в целом. Сумма затрат по калькуляционным статьям определяет размер затрат, образующих себестоимость выпущенных из производства готовых изделий, выполненных работ и оказанных услуг (товарный выпуск). Перечень статей затрат определяется соответствующими министерствами и ведомствами. Для сельскохозяйственных организаций Приказом Министерства сельского хозяйства от 6 июня 2003 г. № 792 рекомендован следующий перечень статей затрат:

1. Материальные ресурсы, используемые в производстве:
 - семена и посадочный материал;

- удобрения;
- средства защиты растений и животных;
- корма;
- сырье для переработки;
- нефтепродукты;
- топливо и энергия на технологические цели;
- работы и услуги сторонних организаций;
- 2. Оплата труда:
 - основная;
 - дополнительная;
 - натуральная;
 - другие выплаты;
- 3. Отчисления на социальные нужды;
- 4. Содержание основных средств:
 - амортизация;
 - ремонт и техническое обслуживание основных средств;
- 5. Работы и услуги вспомогательных производств;
- 6. Налоги, сборы и другие платежи;
- 7. Прочие затраты;
- 8. Потери от брака, падежа животных;
- 9. Общепроизводственные расходы;
- 10. Общехозяйственные расходы.

Классификация затрат по статьям калькуляции позволяет определить назначение расходов и их роль, организовать контроль над ними, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как организации в целом, так и ее отдельных структурных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основе этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции.

По отношению к технологическому процессу затраты делятся на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся: стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии на технологические нужды; оплата труда основных производственных рабочих; расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и др.

Накладные расходы образуются в связи с организацией и обслуживанием производства и управлением им. К *накладным* относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

В зависимости от способов отнесения на себестоимость отдельных видов продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямыми являются затраты, которые непосредственно связаны с производством конкретных видов готовых изделий, выполненной работы, оказанной услуги (сырье, материалы, составляющие их основу, заработная плата рабочих, занятых их производством). Они могут быть прямо включены в их себестоимость по данным учетных регистров, составленным по первичным документам.

Под *косвенными* понимают расходы, носящие общий для производства нескольких видов продукции характер (общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и др.). Такие расходы включаются в их себе-

стоимость косвенным путем на основе установленных на предприятии методологических приемов распределения.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные – в виде косвенных, однако по методологии, принятой в Российской Федерации, они не являются тождественными. Деление затрат на прямые и косвенные имеет условный характер. Так, в производствах, где производится один вид продукции все расходы являются прямыми. В комплексных производствах, в которых из одних и тех же видов сырья и материалов изготавливают несколько видов продукции, основные затраты являются косвенными. Расширение удельного веса прямых затрат способствует более точному определению себестоимости продукции.

По единству состава затраты бывают одноэлементными и комплексными.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента: материалы, заработная плата, амортизация и другое эти затраты независимо от места их возникновения и целевого назначения не делятся на различные компоненты.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты.

Для определения себестоимости продукции (работ, услуг) и оценки финансовых результатов организации применяется также группировка затрат на **входящие и истекшие**.

Входящими затратами являются приобретенные и имеющиеся в наличии ресурсы, которые должны принести доход в будущем. Такие затраты отражаются в балансе в разделе «Оборотные активы» как производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, товары.

Истекшие затраты – это израсходованные ресурсы, которые уже принесли доход в отчетном периоде. Такие затраты отражаются в отчете о финансовых результатах по статье «Себестоимость продаж».

За рубежом некоторым аналогом входящих и истекших затрат является классификация затрат **по участию в процессе производства**, согласно которой различают производственные затраты (затраты на продукт) и внепроизводственные затраты (периодические затраты, или затраты периода).

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, для оценки запасов произведенной продукции только производственные затраты должны включаться в себестоимость продукции. Поэтому в управленческом учете затраты классифицируются:

- на входящие в себестоимость продукции (производственные, затраты на продукт);
- внепроизводственные (затраты отчетного периода, или периодические затраты).

Затраты, входящие в себестоимость продукции (производственные), – это материализованные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать. Они состоят из трех элементов:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- общепроизводственные затраты.

Производственные затраты овеществлены в запасах материалов, в объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции (товаров) на складе предприятия. В управленческом учете их часто называют *запасоемкими*, так как они распределяются между текущими расходами, участвующими в исчислении прибыли, и запасами. Затраты на их формирование считаются входящими, являются активами фирмы, которые принесут выгоду в будущих отчетных периодах.

Внепроизводственные затраты, или затраты отчетного периода (периодические затраты), – это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. В управленческом учете

данные затраты иногда называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода. Эти расходы, как правило, связаны с полученными в течение отчетного периода услугами. В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции (незавершенного производства), а следовательно, и для оценки производственных запасов предприятия. Поэтому их иногда называют *незапасоемкими*. Периодические расходы представлены издержками непроизводственного характера, не связанными непосредственно с производственным процессом. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Периодические затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят через стадию запасов, а сразу же оказывают влияние на исчисление прибыли. В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета, в отчете о финансовых результатах их вычитают из выручки как расходы, не принимаемые в расчет при калькулировании и оценке производственных запасов.

По периодичности возникновения различают затраты текущие и единовременные. *Текущие* связаны с производством и продажей продукции данного периода, *единовременные* – с подготовкой производства (освоением новой продукции), резервированием затрат на оплату отпусков и т.п.

По возможности нормирования затраты делятся на нормируемые и ненормируемые. *Нормируемые затраты* поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации – материальные затраты, заработная плата производственных рабочих и некоторые другие.

Ненормируемые – это затраты, по которым нормы не устанавливаются: потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т.п.

2.4 Классификация затрат для принятия управленческих решений

Одной из основных задач управленческого учета является подготовка объективной информации для внутренних пользователей, необходимой для принятия управленческих решений, которые ориентированы на перспективу. Их эффективность зависит от объективной оценки ожидаемых доходов и расходов. Рассмотренные выше классификации затрат предназначены в основном для составления различных видов калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг). Однако для эффективного управления производством этого недостаточно. Получение достаточной информации для принятия решений достигается при группировке затрат на следующие группы: переменные и постоянные, релевантные и нерелевантные, явные и альтернативные, безвозвратные, маргинальные и дифференциальные.

По тому, следует или не следует их учитывать при принятии конкретного решения, затраты и доходы бывают **релевантными и нерелевантными**. *Релевантные* затраты и доходы – это будущие затраты и доходы, которые учитываются при принятии конкретного решения и величина которых зависит от принимаемого решения. Те расходы и доходы, величина которых не зависит от принимаемого решения, являются *нерелевантными* и не учитываются при принятии решения.

Пример. В организацию поступил заказ на изготовление партии изделий, за которую покупатель готов заплатить 250 тыс. руб. На складе организации имеется заранее приобретенный, но не используемый материал на сумму 100 тыс. руб., который возможно использовать только на этот заказ. Стоимость обработки материала – 200 тыс. руб. На первый взгляд заказ невыгоден: $250 - (100 + 200) = -50$ тыс. руб. Однако, 100 тыс. руб. потрачены давно в связи с другим решением, и эта сумма не изменится вне зависимости от того, принят заказ или нет. Значит, релевантными в данном случае будут доходы в 250 тыс. руб. и затраты в 200 тыс. руб. Чистый доход от выполнения заказа составит 50 тыс. руб.

С релевантными и нерелевантными затратами непосредственно связано понятие **устраняемых и неустраняемых расходов**. *Устранимые* расходы – это затраты, которых можно избежать при ином варианте альтернативного решения. *Неустраняемых* расходов избежать невозможно. При принятии оптимального решения принимают во внимание устранимые затраты.

В предыдущем примере 100 тыс. руб. – неустраняемые затраты, 200 тыс. руб. – устранимые, потому что если не брать заказ их можно избежать. Необходимо принимать те варианты действий, которые создают доход, превышающий устранимые затраты.

В результате принятого ранее решения могли быть понесены затраты, которые не могут быть изменены никаким решением в будущем. Такие затраты называют **безвозвратными** и при принятии новых решений в расчет не принимают. Предположим, что три года назад было куплено оборудование за 500 тыс. руб., которое амортизировалось весь этот период. В настоящее время остаточная стоимость оборудования составляет 200 тыс. руб. Именно эта остаточная стоимость оборудования представляет собой невозвратные затраты, которые не будут влиять на принятие решения в будущем по замене данного оборудования. К безвозвратным затратам можно отнести, например, и стоимость неликвидных активов. Хотя и безвозвратные, и нерелевантные затраты при принятии решений в расчет не принимаются, указанные затраты не тождественны. Безвозвратные затраты – это издержки истекшего периода, а понятие релевантности связано с будущим. Для принятия управленческих решений имеет значение подразделение затрат на **явные и альтернативные**.

Явные (реальные, бухгалтерские) затраты – это затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции (работ, услуг).

Альтернативные (вмененные) затраты возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативного варианта из нескольких. Они означают упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает появление другого действия. Альтернативные затраты возникают в случае ограниченности ресурсов. Если ресурсы неограниченны, вмененные издержки равны нулю. Вмененные затраты – это всегда дополнительные затраты, отнесенные на объект их учета, несмотря на отсутствие фактической операции-основания, отраженной в бухгалтерском учете. Невнимание к ним, недоучет их величины могут привести к неправильным решениям. Это особенно важно при калькулировании себестоимости продукции, работ и услуг для целей ценообразования, оценки эффективности инвестиционных проектов и других предстоящих расходов. Вмененные затраты обычно включают величину упущенной прибыли, издержки риска, амортизацию по уже списанным объектам основных средств, процент на капитал и другие так называемые калькуляционные расходы.

В первичных бухгалтерских документах альтернативные затраты не отражаются, поскольку носят расчетный характер. Альтернативные затраты иногда называют «воображаемыми».

Пример. Печь хлебопекарни работает на полную мощность в три смены и за неделю выпускает батонов нарезных на 10 тыс. руб. Оптовый покупатель предлагает пекарне новый недельный заказ по выпечке сдобы, что повлечет за собой дополнительные переменные затраты на сумму 3 тыс. руб. Какой должна быть минимальная цена договора?

Приняв заказ, пекарня откажется от дохода в 10 тыс. руб., получаемого ранее от выпечки батонов, т.е. по существу понесет убытки на 10 тыс. руб. Эту сумму предприятию необходимо учесть при обсуждении условий договора. Цена договора не может опуститься ниже 13 тыс. руб. (10 + 3). При этом 10 тыс. руб. – вмененные (воображаемые) затраты, или упущенная выгода предприятия. Необходимо иметь в виду, что данная категория затрат применима лишь в случае ограниченности ресурсов, в приведенном примере – при полной загрузке производственных мощностей. Если бы хлебопекарная печь была недогружена и работала с простоями, о вмененных затратах речь бы не шла.

Любые затраты, которые имеют место при каком-либо альтернативном выборе, но отсутствуют в целом или частично при другой альтернативе, называются **дифференциальными (инкрементными, приростными)**. Они представляют собой величину, на которую отличаются затраты при рассмотрении двух альтернативных вариантов.

Дифференциальные затраты и доходы могут возникать и при изготовлении или продаже дополнительных единиц продукции. Такие затраты и доходы на единицу продукции называются **маржинальными**.

Особое значение в управленческом учете имеет деление затрат **по отношению к объему производства** на *постоянные* и *переменные*. На нем базируется большинство расчетов по оптимизации соотношения «затраты – результаты», обосновании максимальной по прибыли программы производства и сбыта, наиболее приемлемых цен и ценовой политики, система «директкостинг», измерение приростных и предельных затрат, определение маржинальной себестоимости и дохода.

Основной критерий группировки затрат по степени переменности – их зависимость от изменения объема деятельности, с которой эти затраты связаны. Величина постоянных затрат не зависит от объема деятельности и не изменяется при его росте или уменьшении. Переменные расходы в общей сумме изменяются с увеличением или уменьшением объема выпуска (продаж) продукции, степени использования производственных мощностей. Более подробно данная классификация будет рассмотрена в параграфе 2.6.

Общая сумма постоянных и переменных затрат представляет собой **валовые расходы** (R_{val}) предприятия:

$$R_{var} = R_{fix} + R_{var},$$

где R_{fix} – постоянные затраты, ден. ед.;

R_{var} – переменные затраты, ден. ед.

В постоянной части они существуют даже тогда, когда предприятие не выпускает продукции, и увеличиваются главным образом при росте переменных затрат.

На основе показателя валовых издержек можно рассчитать средние затраты на выпуск единицы продукции и предельные маржинальные расходы, или дополнительные затраты, связанные с изменением количества выпускаемой продукции (работ, услуг). Чтобы получить средние затраты, нужно валовые издержки определенного периода разделить на количество продукции в этом периоде. Предельные расходы находят путем вычитания валовых затрат при увеличении объема продукции на единицу или прямым счетом.

2.5 Классификация затрат для контроля и регулирования

Немаловажное значение в управлении затратами имеет система контроля и регулирования затрат, которая нуждается в информации о затратах, сгруппированных определенным образом. Основная цель классификации для контроля и регулирования – обеспечить информацией систему контроля и регулирования затрат на производство, которая обеспечивает полноту и правильность действий менеджеров в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства.

В целях контроля и регулирования уровня затрат применяется их следующая классификация: регулируемые и нерегулируемые; эффективные и неэффективные; в пределах норм (сметы) и отклонений от норм; контролируемые и неконтролируемые.

Регулируемые – затраты и доходы, зарегистрированные по центрам ответственности, величина которых зависит от степени их регулирования со стороны менеджера. В целом на предприятии все затраты регулируемы, но не все затраты могут регулироваться на низших уровнях управления. Например, администрация предприятия имеет право регулировать приобретение производственных запасов, нанимать людей на работу, организовывать отдельные производственные участки, цехи и т.д. В то же время на такие затраты не влияет руководитель низшего звена управления. Затраты, на которые не влияет менеджер данного центра ответственности, называют *нерегулируемыми* со стороны этого менеджера. Так, мастер заготовительного участка не может влиять на затраты по оплате труда конструкторского отдела и т.п.

Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые предусмотрено в отчетах, составляемых по центрам ответственности. Оно позволяет выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля за затратами подразделения предприятия.

Оценка управленческой деятельности строится и на классификации затрат на эффективные и неэффективные.

Эффективные – затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были про изведены эти затраты. *Неэффективные* – расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные расходы – это потери на производстве. К ним относят потери от брака, простоев недостачи незавершенного производства и материальных ценностей на общезаводских складах и цеховых кладовых, порча материалов и др. Обязательность выделения неэффективных расходов диктуется тем, чтобы не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

Деление затрат на *расходы в пределах норм (сметы) и отклонение от норм* применяют в текущем учете хода производства. Оно служит для определения эффективности работы подразделений путем оценки соответствия фактических затрат нормативным (плановым) или фактической себестоимости ее нормативному (плановому) уровню.

Для обеспечения действенности системы контроля за затратами их группируют на контролируемые и неконтролируемые. К *контролируемым* относят затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов – лиц, работающих на предприятии. Особо важно выделение контролируемых затрат на предприятиях с многоцеховой организационной структурой. По своему составу они отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены какими-то отдельными расходами. Например, по предприятию необходимо проконтролировать расход запасных частей для ремонта оборудования, находящегося во всех подразделениях предприятия.

Неконтролируемые затраты – расходы, не зависящие от деятельности субъектов управления. Например, переоценка основных фондов, повлекшая за собой увеличение сумм амортизационных отчислений, изменения цен на топливно-энергетические ресурсы и тому подобные расходы.

Производственная деятельность объединяет в своем составе несколько сфер: основное и вспомогательное производство, освоение новых видов изделий, разработка новых технологий. Непосредственно основное производство состоит из многочисленных технологических операций и нескольких процессов. Принципы группировки затрат для исчисления себестоимости не подходят для обеспечения контроля и регулирования расходов предприятия, потому что производственные ресурсы целесообразнее контролировать по местам их возникновения. Тогда возникает необходимость в организации системы учета производственных затрат, основанной на распределении затрат между отдельными участками производства. Учет должен предусматривать взаимосвязь затрат и доходов с действиями руководителей подразделений, ответственных за расходование соответствующих ресурсов. Для того, чтобы система контроля и регулирования затрат была эффективной, необходимо вначале выделить места возникновения затрат и центры ответственности, где формируются затраты, классифицировать затраты, а затем воспользоваться системой управленческого учета затрат. В результате руководитель предприятия получит возможность своевременно выделять «узкие места» в планировании, формировании затрат и принимать соответствующие управленческие решения.

2.6 Постоянные и переменные затраты

Критерием выделения постоянных и переменных затрат является их зависимость от изменения объема производства (деловой активности). Объем производства и продаж зависит от степени использования производственно-сбытовых возможностей предприятия. Каждая организация располагает ограниченным потенциалом выпуска готовой продукции или оказания услуг, который обозначается понятием производственная мощность. Обычно она выражается в физических единицах измерения количества продукции или в уровне загрузки оборудования во времени. Фактическое использование производственных мощностей всегда меньше 100 %, поскольку часть времени предусматривается на профилактический ремонт, резервируется на время замены станков и машин.

Понятие *постоянных затрат* означает, что они не изменяются автоматически с изменением объемов производства (уровня загрузки производственных мощностей или деловой активности). *Постоянные затраты на единицу продукции, работ, услуг (удельные, средние постоянные затраты)* – это средняя величина, получаемая в результате деления общей суммы постоянных расходов данного периода времени на число единиц измерения объема производства или продаж в этом же периоде.

Характер поведения удельных постоянных затрат существенно иной, чем их абсолютной суммы. Постоянные затраты в общей сумме являются относительно постоянной величиной, но рассчитанные на единицу изменяются при изменении уровня деловой активности. По мере увеличения деловой активности предприятия средние постоянные затраты непрерывно снижаются, так как сумма постоянных затрат распределяется на большее количество продукции.

Если постоянные затраты обозначить R_{fix} , их функцию можно представить как $y = R_{fix}$, то относительная, удельная величина будет:

$$y' = \frac{R_{fix}}{X},$$

где X – объем производства или продаж в физических единицах измерения (шт., т, м, кг и т.д.).

В системе декартовых координат график абсолютной суммы постоянных расходов представляет собой прямую, параллельную оси абсцисс, а кривая постоянных затрат в расчете на единицу объема производства – гиперболу (рисунок 2.1).

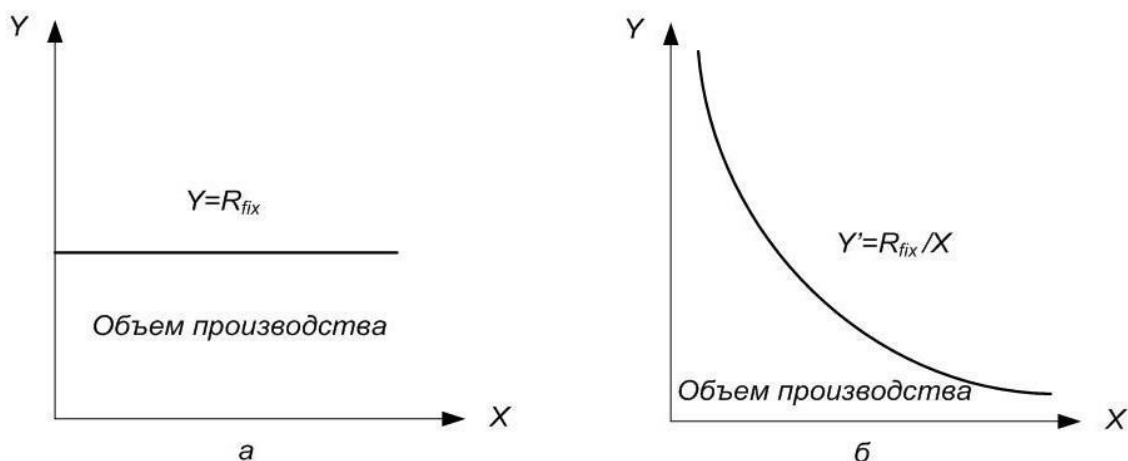


Рисунок 2.1 – Постоянные затраты: а – абсолютная величина; б- относительная величина

Номенклатура постоянных затрат не может быть единой для организаций различных отраслей и должна уточняться с учетом специфики предприятия, состава затрат на производство и порядка их отнесения на себестоимость продукции. Примером постоянных расходов выступают заработная плата основных производственных рабочих при повременной системе оплаты труда, амортизация зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств; содержание и текущий ремонт зданий, сооружений, расходы по охране труда, расходы на командировки, заработная плата аппарата управления, налоги, сборы и другие обязательные отчисления; затраты на сертификацию продукции и т.п.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются в абсолютной сумме в зависимости от изменения объема производства и делятся на пропорциональную и непропорциональную части.

Пропорциональные затраты изменяются прямо пропорционально увеличению или уменьшению количества изготовленной (реализованной) продукции. К пропорциональным расходам относят затраты на сырье, основные материалы, полуфабрикаты, заработную плату основных производственных рабочих при сдельной оплате труда, расходы на тару и упаковку изделий.

Абсолютной сумме пропорциональных расходов соответствует выражение,

$$y = r_v \times X,$$

а при расчете на единицу продукции

$$y' = r_v.$$

Таким образом, совокупные пропорциональные затраты имеют линейную зависимость от показателя деловой активности предприятия, а средние (удельные или относительные)

пропорциональные затраты – величина постоянная. Динамику совокупных переменных затрат и удельных переменных затрат иллюстрирует рисунок 2.2.

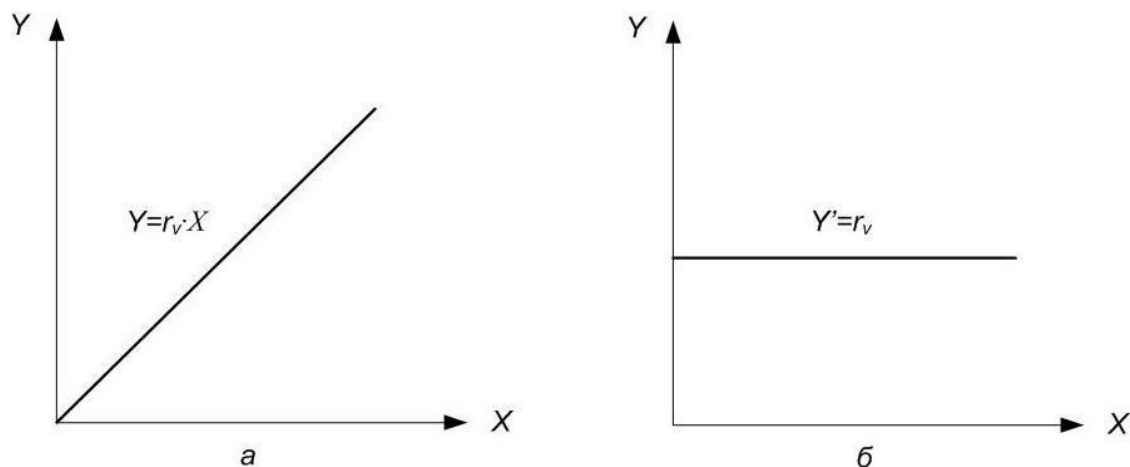


Рисунок 2.2 – Пропорциональные затраты: а – абсолютная величина; б – относительная величина

Непропорциональные затраты, в свою очередь, могут быть прогрессивными (или прогрессирующими), т.е. возрастающими быстрее, чем объем производства, и дегрессивными (или дегрессирующими), если величина прироста их суммы меньше, чем изменение количества продукции.

Абсолютная сумма *прогрессирующих расходов* в течение избранного периода возрастает более высокими темпами, чем количество продукции. Увеличение объема производства достигается при этом за счет дополнительных против обычных (т.е. пропорциональных) затрат. К *прогрессирующим расходам* относятся, например, доплаты по прогрессивным сдельным расценкам, за сверхурочную работу, работу в ночные часы и дни праздников, оплата за время вынужденных простоев. Из приведенного перечня видно, что в большинстве случаев подобные расходы вызываются нарушением плановости и ритмичности производства и нетипичны для нормально работающего предприятия.

Дегрессирующие затраты увеличиваются в абсолютной величине медленнее, чем объем производства. К ним, например, относятся расходы на текущий ремонт оборудования и транспортных средств, стоимость смазочных материалов и прочих вспомогательных материалов; затраты топлива, электроэнергии, воды, пара; премиальные выплаты за выполнение плана по выпуску продукции. С ростом объема производства эти расходы увеличиваются, но не пропорционально количеству выпущенной продукции, а с некоторым замедлением, отставанием в темпах, а следовательно, и в абсолютной сумме прироста издержек. Объясняется это тем, что дегрессирующие затраты связаны не только с выпуском продукции, но и с обслуживанием производства и по степени зависимости от объема производства занимают промежуточное положение между постоянными и пропорциональными расходами.

Графики поведения совокупных прогрессивных и дегрессивных затрат приведены на рисунке 2.3.

В теории управленческого учета обособляют и так называемые регрессивные расходы, которые с ростом объемов загрузки производственных мощностей и площадей уменьшаются как по абсолютной, так и по относительной величине (расходы на отопление помещений в зимнее время). Они сравнительно редки и существенной роли в затратах организаций не играют.

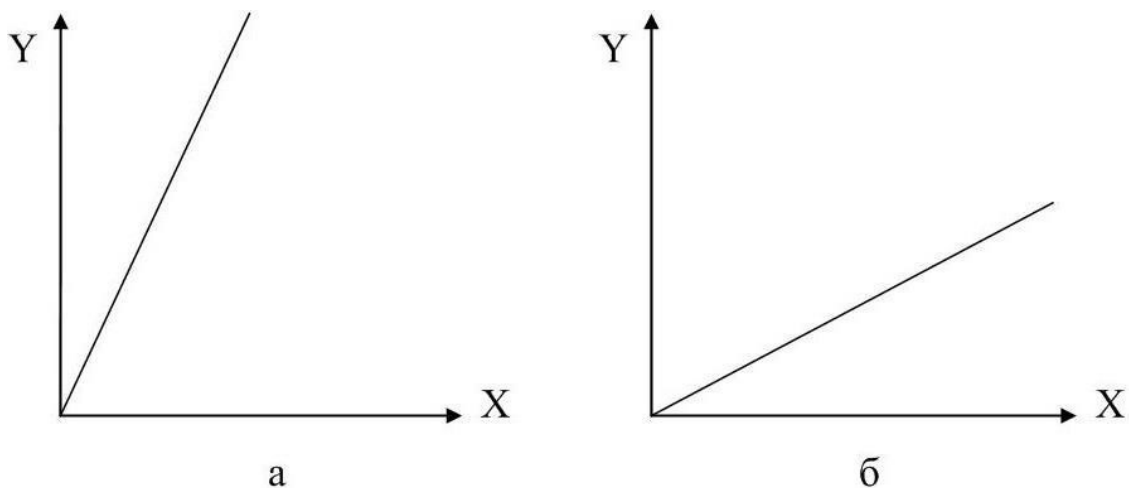


Рисунок 2.3 – Прогрессивные (а) и дегрессивные (б) затраты

Для описания поведения затрат в управленческом учете используется специальный показатель – *коэффициент реагирования затрат (вариатор затрат)* (K_{pz}). Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле

$$K_{pz} = \frac{Y}{X},$$

где Y – темпы роста затрат, проц.;

X – темпы роста деловой активности, проц.

Нулевое значение коэффициента реагирования затрат свидетельствует о том, что затраты являются постоянными. $K_{pz} = 1$ характеризует затраты как пропорциональные. Случай, когда $0 < K_{pz} < 1$, свидетельствует о том, что затраты являются дегрессивными. При $K_{pz} > 1$ затраты являются прогрессивными.

Для определения динамики затрат необходимо знать, для какого периода времени производится их деление на постоянную и переменную составляющие. Постоянные затраты остаются неизменными внутри релевантного уровня объема производства. Но если рассматривать очень длительный период, то все затраты имеют тенденцию к изменениям, колебаниям. Изменение производственных мощностей, оборудования, трудовых ресурсов и других производственных факторов приводит к увеличению или уменьшению постоянных затрат. Для периода в несколько лет все затраты предприятия являются переменными, и степень их зависимости от объема выпуска и продаж и уровня использования оборудования нельзя выразить строго функционально. Таким образом, затраты являются постоянными только внутри ограниченного периода времени. Для целей планирования и управления используют годовой отрезок времени. Ожидается, что внутри этого периода постоянные затраты являются неизменными.

Некоторые затраты нельзя классифицировать ни как переменные, ни как постоянные, так как они содержат одновременно переменные и постоянные компоненты. Часть этих затрат изменяется при изменении объемов производства, а часть остается фиксированной величиной, не зависящей в течение периода от объемов производства. Такие затраты назы-

вают *смешанными, полупеременными или полупостоянными*. Примерами таких смешанных затрат могут быть расходы на оплату телефонных услуг (часть этих расходов составляет фиксированная сумма абонентской платы, а другая часть зависит от количества и длительности телефонных разговоров); доплаты за рост объемов производства при повременной оплате труда; расходы на рекламу, включающие фиксированную сумму и процент от объема продаж, и т.п. Но для целей управленческого учета полупеременные или полупостоянные расходы нет необходимости анализировать отдельно, анализируют их составляющие компоненты в группах постоянных и переменных затрат.

В целом классификация затрат на постоянные и переменные весьма условна, поэтому в отечественной учетной практике часто применяются термины условно-переменные и условнопостоянные затраты.

2.7 Модели деления затрат на постоянные и переменные

Деление затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции, для оценки эффективности деятельности предприятия, анализа его безубыточности, гибкого финансового планирования, принятия краткосрочных управленческих решений и т.п.

Поскольку в сумме постоянные и переменные затраты образуют валовые расходы, любые издержки в общем виде можно представить в виде линейной функции:

$$R_{val} = R_{fix} + r_v \cdot X,$$

где R_{val} – валовые (совокупные) издержки, ден. ед.;

R_{fix} – постоянная часть издержек, ден. ед.;

r_v – переменные издержки в расчете на единицу продукции, ден. ед.;

X – объем производства, оказанных услуг, товарооборота в натуральных единицах измерения (показатель, характеризующий деловую активность организации).

Определить составляющую постоянных (R_{fix}) и переменных затрат на единицу продукции (r_v) можно различными методами.

В действующей практике деление затрат на постоянные и переменные осуществляется двумя основными методами: аналитическим и статистическим. При *аналитическом методе* все затраты предприятия, исходя из опыта прошлых лет, вначале постатейно подразделяют на постоянные, полностью переменные (пропорциональные) и смешанные (полупеременные). Затем на основе анализа соотношения затрат и результатов предыдущих отчетных периодов путем расчета коэффициентов реагирования затрат по смешанным расходам исчисляется удельный вес переменной части, так называемый вариатор затрат. Таким образом, постоянные расходы имеют вариатор 0, пропорциональные – 1 (или 10 при десятичном масштабе измерения), а частично переменные – значения вариаторов от 0 до 1 (10). Постоянная и переменная части полупеременных расходов прибавляются к первоначально исчисленной сумме постоянных и пропорциональных затрат. В итоге общая сумма затрат основной деятельности предприятия подразделяется на две совокупности: постоянные и переменные затраты.

Основными *статистическими методами* дифференциации общей суммы затрат на постоянные и переменные расходы являются:

- метод минимальной и максимальной точки (метод минимакси);
- графический метод;
- метод наименьших квадратов;
- метод корреляции.

При *методе мини-макси* из всей совокупности данных выбирают два периода с наименьшим и наибольшим объемами производства и находят отклонения в объемах производства и в затратах в максимальной и минимальной точках:

$$\Delta X = X_{\max} - X_{\min}$$

$$\Delta R = R_{\max} - R_{\min}$$

После этого определяется ставка переменных затрат:

$$r_r = \frac{\Delta R}{\Delta X}.$$

Общая сумма постоянных расходов определяется как разность между общей суммой затрат отчетного периода и произведением их переменной части на соответствующий объем производства.

При *графическом методе* на графике наносятся данные об общих затратах при разных объемах производства. Затем «на глазок» проводится линия. Точка ее пересечения с осью Y показывает уровень постоянных расходов (R_{fix}). Переменные расходы определяют как разность между R_{val} и R_{fix} , деленную на средний объем производства.

При *методе наименьших квадратов* величина переменных затрат на единицу продукции r_v определяется исходя из соотношения

$$r_v = \frac{n \sum XR_{\text{val}} - \sum X \sum R_{\text{val}}}{n \sum X^2 - (\sum X)^2},$$

где n – количество периодов, на основе которых исчисляется величина постоянных и переменных издержек.

Общую сумму постоянных расходов рассчитывают по формуле

$$R_{\text{fix}} = \frac{\sum R_{\text{val}} \sum X^2 - \sum XR_{\text{val}} \sum X}{n \sum X^2 - (\sum X)^2}.$$

Метод корреляции требует применения компьютерной техники. Разделить полупеременные (полупостоянные) затраты на постоянную и переменную части, имея данные о сумме этих затрат за несколько периодов и объемах производства, можно, например с использованием пакета «Анализ данных» в программе MS Excel.

Применение разных методов деления затрат на постоянную и переменную составляющие дает разные результаты. Наиболее точные из них получаются при использовании метода наименьших квадратов и метода корреляции. Выбор того или иного метода остается за бухгалтером-аналитиком и во многом будет определяться целями анализа и структурой затрат организации.

2.8 Организация учета производственных затрат

Для ведения управленческого учета организация создает систему учета производственных затрат, используя план счетов и учитывая такие факторы, как вид деятельности предприятия, его размер, организационная структура управления, правовая форма, степень автоматизации учетных работ и т.п. Принимая во внимание эти обстоятельства и учетную политику на будущий год, предприятие определяет, какие синтетические счета первого и второго порядка следует включить в рабочий план счетов и какие аналитические счета необходимо открыть к этим счетам.

Учет затрат на счетах бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с Планом счетов, введенным в действие с 1 января 2001 г., в котором предусматривается специальный раздел III «Затраты на производство», включающий в себя счета с 20-го по 39-й.

Счета этого раздела предназначены для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности (кроме расходов на продажу). Расходы на продажу учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

Счета 20-29 используются для группировки расходов по статьям и местам возникновения затрат, другим признакам.

Счета 30-39 применяются для учета расходов по элементам и обеспечения взаимосвязи между данными финансового и управленческого учета.

В ныне действующем счетном плане не предусмотрено специального раздела для счетов управленческого учета, и они встречаются по существу во всех его разделах, например, для учета внеоборотных активов – счета 01, 02, 04, 05; для учета производственных запасов – счета 10, 15, 16; для учета готовой продукции и товаров – счета 41, 42, 43, 44, 45.

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах основного производства. По дебету счета отражают прямые затраты, связанные с выпуском продукции. Прямые затраты списывают на счет 20 с кредита счетов учета производственных запасов. На этот счет списываются затраты со счетов 23 и 28, а также косвенные расходы, собираемые на счетах 25 и 26. Кредит счета 20 отражает суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции. Эти суммы могут списываться со счета 20 на счета 43, 90, 40. Остаток на конец месяца по счету 20 свидетельствует о стоимости незавершенного производства. Под незавершенным производством понимается продукция частичной готовности, т.е. не прошедшая всех стадий обработки. Стоимость остатков незавершенного производства рассчитывают по данным инвентаризационных описей или по данным оперативного учета. Аналитический учет ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции, а также по подразделениям предприятия.

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства» используют предприятия, учитывающие затраты по полуфабрикатному методу. По своему содержанию он близок к счетам учета производственных запасов. По дебету счета формируется информация о стоимости полуфабрикатов собственного производства, по кредиту – о стоимости потребленных полуфабрикатов собственного производства на те или иные цели.

Счет 23 «Вспомогательные производства» включают в свой рабочий план счетов те предприятия, где вспомогательные (подсобные) производства выделены в самостоятельные подразделения (транспортный, ремонтный цех, котельная и т.п.). Аналитический учет ведется по видам производств и оказываемым услугам или выполняемым работам.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» ведут предприятия с цеховой структурой управления, которым необходимо получать информацию об общепроизводственных расходах по цехам основного и вспомогательного производства (о расходах на освещение, отопление, на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, о заработной плате производ-

ственного персонала цехов, занятого обслуживанием производства, и т.п.). Если структура предприятия построена не по цеховому признаку, а общепроизводственные расходы планируют в целом по предприятию, то учет на счете 25 также ведут в целом по предприятию без разграничения по производственным подразделениям (цехам, участкам, переделам) предприятия. Часто в таких случаях учет общепроизводственных расходов осуществляется в составе общехозяйственных расходов на отдельном субсчете счета 26.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации об управленческих и хозяйственных расходах, не связанных непосредственно с производственным процессом. Здесь накапливается информация о затратах на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом, о накопленных амортизационных отчислениях по основным средствам управленческого и общехозяйственного назначения и т.п. Расходы, учтенные по счету 26, списываются в дебет счетов 20 и 23 или 90 (в соответствии с выбранной учетной политикой предприятия). Аналитический учет по счету 26 ведется по каждой статье соответствующих смет, центру ответственности и месту возникновения затрат.

Счет 28 «Брак в производстве» используется для обобщения информации о потерях от брака в производстве. Аналитический учет ведут по отдельным цехам, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» используется предприятиями, на балансе которых числятся объекты социально-культурной сферы: профилактории, дошкольные учреждения, столовые, пансионаты и т.п. Как правило, это крупные промышленные предприятия. Затраты на содержание обслуживающих производств и хозяйств учитываются по дебету счета 29. По кредиту отражаются суммы фактической себестоимости завершенной продукции, они записываются в дебет счетов учета материальных ценностей и готовой продукции; учета затрат подразделений – потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами; учета продажи при реализации сторонним организациям и лицам. Остаток по счету 29 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства. Аналитический учет по счету 29 ведется по каждому обслуживаемому производству и хозяйству и по отдельным статьям этих производств и хозяйств.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» применяется на предприятиях с нормативным методом учета затрат. По дебету счета отражается фактическая, а по кредиту – нормативная себестоимость. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов определяется отклонение фактической себестоимости от нормативной, которое впоследствии отражается на счете 90.

Счет 43 «Готовая продукция» предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции. Этот счет используется предприятиями материального производства. Оприходование готовой продукции, изготовленной (полученной) для реализации, в том числе и продукции, частично предназначенной для собственных нужд предприятия, отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство. Отгруженная или сданная на месте покупателям (заказчикам) готовая продукция, расчетные документы за которую предъявлены этим покупателям (заказчикам), списывается в порядке реализации со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи».

На счете 44 «Расходы на продажу» собирается информация о расходах, связанных с реализацией продукции и доставкой ее потребителю. Этот счет используется как промышленными предприятиями, так и предприятиями торговли. Здесь отражаются расходы на перевозку товаров, на оплату труда, на аренду и содержание зданий и помещений, на рекламу и т.п.

Наконец, счет 45 «Товары отгруженные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), если договором поставки предусмотрен отличный от общего порядка момент перехода права собственности от продавца к покупателю. Кроме того, здесь учитываются готовые изделия, переданные другим предприятиям для реализации на комиссионных или иных началах.

В системе бухгалтерского управленческого учета так же используются: счет 90 «Продажи», счета расчетов – 60, 62, 67, 68, 69, 70, 76, 79, а также главный счет учета финансовых результатов – 99 «Прибыли и убытки».

Представленный обзор позволяет заключить, что в системе управленческого учета задействовано большинство бухгалтерских синтетических счетов. В развитие к ним открывается множество субсчетов и аналитических счетов, необходимых для решения различных управленческих задач. Это позволяет многим предприятиям вести управленческий учет в рамках единого с финансовым учетом плана счетов, практическое использование которого, с одной стороны, обеспечивает прозрачность внешней финансовой отчетности, а с другой, – позволяет сохранить коммерческую тайну бухгалтерского управленческого учета.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение понятий «издержки», «затраты», «расходы». Чем они отличаются друг от друга?
2. По каким направлениям классифицируются затраты в управленческом учете? Приведите примеры классификаций затрат по каждому направлению.
3. Для каких целей необходима классификация затрат в разрезе экономических элементов и статей калькуляции?
4. Какая разница между прямыми и основными затратами, косвенными и накладными?
5. Что такое «затраты на продукт» и «затраты периода»?
6. Какие затраты и доходы называют релевантными?
7. Какое значение в управленческом учете имеют альтернативные затраты?
8. Что такое производственная мощность и как она влияет на поведение затрат?
9. Дайте определение и приведите примеры постоянных и переменных затрат.
10. Какими методами можно разделить затраты на постоянные и переменные? Охарактеризуйте каждый из них.
11. Назовите основные счета, используемые для организации учета производственных затрат. Дайте характеристику каждому счету.

Тема 3 УЧЕТ И КОНТРОЛЬ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА И ПРОДАЖ ПРОДУКЦИИ ПО ВИДАМ РАСХОДОВ

Организация производственного учета предполагает определенную группировку издержек предприятия – в зависимости от того, что считается объектом учета затрат. При этом возможен: учет издержек по видам, по местам их возникновения, по центрам ответственности и по носителям затрат.

Учет затрат по видам – первое необходимое условие для итогового контроля издержек. Такая классификация затрат по существу определена ПБУ 10/99 «Расходы организации». Это материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие расходы.

Учет затрат по их видам должен показать, какие группы затрат возникли на предприятии в процессе производства продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и как они были возмещены в процессе реализации изделий (работ, услуг).

Организация такого учета позволяет предприятию рассчитать структуру себестоимости произведенной продукции – процентное соотношение отдельных элементов себестоимости в общей стоимости затрат на производство. В результате анализа структуры себестоимости у предприятия появляется возможность определить имеющиеся резервы по ее снижению. Так, резервом снижения себестоимости материалоемкой продукции (продукции, в структуре себестоимости которой высока доля материальных затрат) является рациональное использование материалов. Высокая зарплатоемкость (трудоемкость) продукции наблюдается в производствах, использующих ручной труд, следовательно, для снижения ее себестоимости необходима рациональная организация труда и его оплаты. Фондоемкая продукция, где наибольшая доля затрат приходится на амортизационные отчисления, в целях снижения ее себестоимости нуждается в более эффективном использовании основных средств и т.д.

3.1 Учет и оценка материальных затрат

Затраты материальных ресурсов преобладают в расходах большинства хозяйственных организаций и требуют особого внимания менеджеров. Они разнообразны по содержанию и назначению, местам приобретения и хранения на предприятии, по поставщикам и по потребителям внутри организации.

В состав материальных затрат включаются сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций; топливо и энергия на технологические цели.

Запасы товарно-материальных ценностей должны соответствовать нормативам, установленным администрацией. При определении нормативов принимают во внимание планируемые объемы производства продукции, сложившуюся динамику цен на материальные ценности, надежность поставщиков и транспортных организаций, специфические особенности закупаемых сырья и материалов, наличие складских помещений у организации и ряд других факторов.

Под расходом *сырья и материалов* в процессе производства понимают их непосредственное потребление в процессе производства.

Важным условием контроля за рациональным использованием материалов является их нормирование и отпуск на основе установленных лимитов. Лимиты рассчитываются отделами снабжения на основе данных планового отдела об объеме выпуска продукции и норм расхода материалов на единицу продукции. Для контроля за использованием сырья и материалов в производстве используют следующие четыре основных метода: документирования, партионного раскроя, партионного учета и контроля и инвентарный.

Метод документирования основан на оформлении отдельными документами всех случаев отклонений расхода сырья и материалов от установленных норм, нормативов и условий (при отпуске сырья и материалов сверх лимита, при замене одних видов сырья и материалов другими и т.п.). Данный метод в той или иной мере используется на всех промышленных предприятиях.

Сущность *метода партионного раскроя* заключается в том, что на каждую партию материалов, отпускаемых на производство, выписывается раскройный лист (учетная карта). В нем указывают количество материала, поданного к рабочему месту, количество заготовок (деталей) и отходов, которое должно быть получено из материалов, и фактически полученные заготовки и отходы. Для выявления результатов раскроя фактически полученное количество заготовок сравнивают с нормативным. Экономию или перерасход материалов определяют сопоставлением фактического количества израсходованного материала с расходом по норме. Такие же расчеты осуществляют и по отходам. В раскройном листе указывают также причины выявленных отклонений и лиц, ответственных за раскрой материалов.

При использовании *метода партионного учета и контроля* формируются партии сырья и материалов, однородные по технологическим параметрам. Формирование указанных партий заключается в отборе соответствующих видов сырья и материалов и обособленном их хранении в специально отведенных местах. Каждой партии присваивается определенный учетный признак – номер партии, либо наименование материальных ресурсов, либо ряд различных наименований. Этот учетный признак партии в дальнейшем указывается во всех первичных документах по учету израсходованных в производстве сырья и материалов, что позволяет прямым путем относить сырье и материалы на конкретные виды продукции (работы, услуги). При компьютеризации производственного учета в первичных документах целесообразно указывать также код менеджеров, принимающих решение по отбору сырья

и материалов для соответствующей партии. Отобранные партии сырья и материалов могут использоваться в течение смены, дня, нескольких дней и недель.

При *инвентарном методе контроля* по истечении смены, суток, пятидневки или другого периода проводят инвентаризацию остатков неизрасходованного сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов на производство определяют прибавлением к остатку сырья и материалов на начало периода поступления сырья и материалов и вычитанием из полученной суммы остатка сырья и материалов на конец периода.

Нормативный расход сырья и материалов определяют умножением выработанной продукции на норму расхода сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов сравнивают с нормативным и устанавливают отклонения от норм, которые затем распределяются по соответствующим объектам учета затрат пропорционально нормативным затратам.

По выявленным отклонениям определяют их причину и виновников (инициаторов). Для систематизации и анализа отклонений от норм в организациях разрабатывают номенклатуру причин и определяют возможных виновников.

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов отражается за вычетом стоимости возвратных отходов.

Отходы подразделяются на возвратные и безвозвратные. *Возвратными* называются отходы, которые могут быть использованы предприятием или реализованы на сторону (обрезки, стружки и др.). *Безвозвратными* называют отходы, которые невозможно или нецелесообразно использовать при существующей технике, технологии и организации производства (распыл, угары и др.). Оценка возвратных отходов осуществляют в зависимости от их характера и направления использования. Безвозвратные отходы оценке не подлежат.

Количество и стоимость возвратных отходов целесообразно по каждому виду продукции определять прямым путем, а при невозможности – распределять возвратные отходы по видам продукции пропорционально количеству и стоимости израсходованных сырья или материалов.

Возвратные отходы оформляются следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 10 «Материалы»;

Кредит счета 20 «Основное производство» или

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства».

Расход *вспомогательных материалов* учитывают обычно так же, как и основных. Однако между объектами калькуляции они распределяются, как правило, косвенным путем: пропорционально сметным ставкам, которые устанавливают на единицу продукции исходя из нормы расхода вспомогательных материалов на технологические цели, и их плановой себестоимости. Ставки пересматривают по мере изменения норм расхода или цен.

В состав материальных затрат включаются также *затраты на оплату услуг производственного характера* (выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, внутризаводскому перемещению сырья и материалов и др.), оказываемых сторонними организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных изделий. В остальной части работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями и непромышленными производствами и хозяйствами своей организации, относятся на другие статьи затрат в зависимости от характера работ и услуг.

В отдельных организациях материальные затраты также могут включать стоимость *покупных комплектующих изделий, полуфабрикатов и услуг производственного характера сторонних организаций*. Покупные полуфабрикаты предназначены для производства конкретных изделий и обычно прямым путем относятся на эти изделия. При невозможности прямого учета покупные полуфабрикаты распределяют между отдельными видами продукции

В состав материальных затрат, как экономического элемента издержек, кроме сырья, основных и вспомогательных материалов, покупных полуфабрикатов, включается стоимость израсходованного топлива, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, холода, непосредственно расходуемых в процессе производства продукции. Расход различных видов энергии по отдельным цехам и другим участкам определяют по счетчикам и приборам. При отсутствии счетчиков и приборов энергетические ресурсы распределяют между соответствующими объектами способами, в большей мере соответствующими особенностям производства, – пропорционально числу отработанных машино-часов, нормативным (сметным) ставкам на единицу продукции, объему работы механизмов с учетом их мощности и др.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.