

**Министерство образования и науки РФ  
Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение высшего образования**

**«Томский государственный университет систем управления и  
радиоэлектроники»**

**Кафедра менеджмента  
Л. Л. Лычагина**

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

**Учебное пособие для студентов направления  
38.03.02 – Менеджмент**

**2018**

## **Лычагина Лилия Лийевна**

Управленческий учет. Управленческий учет: учебное пособие для студентов направления: 38.03.02 – Менеджмент /Л. Л. Лычагина; Министерство образования и науки Российской Федерации, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования, Томский государственный университет систем управления и радиоэлектроники, Кафедра экономики. - Томск: ТУСУР, 2018. - 110 с.

В учебном пособии основное внимание уделяется ключевым вопросам управленческого учета: введение в проблематику управленческого учета и раскрытие его содержания; ознакомление с основными понятиями и элементами управленческого учета; использование традиционных и современных методов калькулирования себестоимости, разработки бюджетов; определение сфер взаимодействия финансового и управленческого учета с выделением задач разработки и анализа управленческого баланса. В пособии приведен пример калькулирования полной и усеченной себестоимости, а также показана взаимосвязь системы калькулирования нормативным методом и методом «стандарт-кост».

Пособие рекомендовано студентам, обучающимся по направлению 38.03.02 Менеджмент.

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
1. СУЩНОСТЬ И НАЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА	6
1.1. Сущность управленческого учета. Его отличие от финансового учета	6
1.2. Цель, задачи и объекты управленческого учета	9
1.3. Основные функции управленческого учета	13
1.4. Требования к информации, формируемой в управленческом учете	15
1.5. Место управленческого учета в деятельности организации	16
Контрольные вопросы, задания, тесты к главе 1	18
2. ЗАТРАТЫ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ	23
2.1. Экономическая сущность издержек, затрат, расходов	23
2.2. Направления классификации затрат на производство и продажу продукции	28
2.3. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции	29
2.4. Классификация затрат для принятия решений	34
2.5. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования	37
Контрольные вопросы, задания, тесты к главе 2	38
3. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ	43
3.1. Соотношение понятий «учет затрат» и «калькулирование»	43
3.2. Виды калькуляций и процесс калькулирования	45
3.3. Понятие метода калькулирования	52
3.4. Попередельный метод учета затрат	52
3.5. Попроцессный метод учета затрат	61
3.6. Позаказный метод учета затрат	64
3.7. Нормативный метод учета затрат	66
3.8. Распределение косвенных затрат	74
3.9. Система учета переменных затрат «директ-кост»	77
Контрольные вопросы, задания, тесты к главе 3	86
4. ПРАКТИЧЕСКАЯ ЗАДАЧА ПО УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ	92
4.1. Калькулирование полной фактической себестоимости	92
4.2. Калькулирование усеченной себестоимости	94
4.3 Калькулирование себестоимости с использованием нормативного метода	98
Контрольные вопросы, задания, тесты к главе 4	107
5. ФОРМИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ	112
5.1. Сущность планирования и его роль в управленческом учете	112
5.2. Виды бюджетов	114
5.3. Составление операционных бюджетов	115
5.4. Составление финансовых планов (бюджетов)	121
5.5. Подготовка отчетов об исполнении бюджетов	126

5.6. Организация управленческого учета	128
Контрольные вопросы, задания, тесты к главе 5	133
Список рекомендуемой литературы	137
Перечень вопросов и заданий для самостоятельной работы	138
Приложение 1 Система учета переменных затрат «директ-костинг»	142
Приложение 2 Классификация затрат в управленческом учете с учетом функций управления	145

## ВВЕДЕНИЕ

Развитие различного вида предпринимательства сопровождается возрастанием роли бухгалтерской информации в управлении, контроле, анализе финансово-хозяйственной деятельности. С появлением персональных компьютеров возможности и функции бухгалтерской службы расширяются. Она занимается не только собственно учетом, но и участвует в планировании деятельности организации, принятии управленческих решений. Своевременность получения бухгалтерской информации, соответствующее ее качество и достоверность обеспечиваются наличием высокоподготовленных специалистов – бухгалтеров-профессионалов. Кроме того, в нынешних условиях значительно расширилась область экономических рисков. А это, в свою очередь, потребовало принципиально новых подходов к подготовке кадров экономистов и, прежде всего, специализирующихся в области бухгалтерского управленческого учета.

Данное учебное пособие рассчитано на тех, кто уже знаком с основами экономической теории, экономики предприятия, организации производства на предприятии, общей теории статистики, а также бухгалтерским учетом и экономическим анализом. Изложение материала начинается с теоретических основ управленческого учета. Раскрыты цель, задачи, объекты, принципы управленческого учета и его отличие от финансового учета. Подробно раскрыты вопросы, касающиеся классификации затрат по различным направлениям, в т.ч. в зависимости от функций управления. Рассмотрены основные методы учета затрат. На практических примерах показано как формируется себестоимость продукции, для каких типов производств целесообразнее применять тот или иной метод калькулирования. Освещены вопросы, связанные формированием операционных и финансовых бюджетов.

Основной задачей данного курса является изучение теоретических основ и приобретение практических навыков постановки ведения управленческого учета в организации. В процессе изучения предмета необходимо научиться глубоко понимать сущность экономических явлений и процессов, их взаимосвязь и взаимозависимость. Автор надеется, что, данное пособие будет полезно не только студентам экономических специальностей, но и для профессиональных бухгалтеров.

Для лучшего освоения теоретического материала в конце пособия приведены контрольные вопросы и тесты.

# 1. СУЩНОСТЬ И НАЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

## 1.1. Сущность управленческого учета. Его отличие от финансового учета

Вопросы, связанные с сущностью учета для управления организацией, являются достаточно сложными и дискуссионными в теории и практике управления в России. Прежде всего, нет ясности в самом объекте (предмете) управленческого учета: в различных учебных пособиях по данному курсу приводятся разнообразные и значительно отличающиеся друг от друга определения управленческого учета. Труды по управленческому учету рассматривают не только отраслевой аспект (управленческий учет в пищевой промышленности, в строительстве, в издательской деятельности и т. п.), но и могут быть посвящены определенному объекту учета: издержкам, центрам ответственности, качеству, трудозатратам и т. п.

Следует отметить, что сегодня смысл западного управленческого учета накладывается на смысл и содержание (предмета, объектов, целей, задач) российского управленческого учета. Само название понятия «управленческий учет» переведено с английского языка дословно (в оригинале — management accounting) и содержит в себе некоторое противоречие, так как с точки зрения классической российской теории управления любой учет есть функция управления, поэтому учет по определению не может быть не управленческим.

При теоретическом и практическом рассмотрении вопросов управленческого учета существует не всегда признаваемое специалистами и экспертами нерациональное смешение понятий, инструментов, предметных областей, по сути дела, двух систем подходов и классификаций экономико-управленческих дисциплин — западной и отечественной.

В отечественной бухгалтерской теории и практике понятие управленческого учета появилось сравнительно недавно, на Западе это понятие используется более полувека. В настоящее время учет на Западе традиционно подразделяется на две подсистемы — финансовый и управленческий учет. Такое подразделение обусловлено различием в целях и задачах внешней и внутренней бухгалтерии.

В финансовой бухгалтерии формируется информация о доходах, расходах организации, финансовых результатах, о дебиторской и кредиторской задолженностях, о финансовых инвестициях, состоянии источников финансирования, взаимоотношениях с государством по уплате налогов и т. д. Потребителями информации финансового учета являются в основном внешние по отношению к организации пользователи: налоговые органы, банки, биржи, другие финансовые институты, а также поставщики, покупатели, потенциальные и реальные инвесторы, служащие предприятия. В результате обязательного ведения финансового учета создается финансовая отчетность, которая не является коммерческой тайной, открыта к публикации и в определенных случаях должна быть заверена независимым аудитором или аудиторской фирмой. **Таким образом, финансовый учет понимают как систему обработки экономической информации, которая обеспечивает бухгалтерское оформление и регистрацию хозяйственных операций, а также составление финансовой отчетности.**

В системе управленческого учета формируется информация о расходах, доходах и результатах деятельности в необходимых для целей управления аналитических разрезах. При этом руководство предприятия самостоятельно решает, в каких разрезах классифицировать объекты управления и как осуществлять их учет. Информация управленческого учета предназначена для руководства и менеджеров организации, является коммерческой тайной и носит строго конфиденциальный характер. Вопросы

организации управленческого учета не регламентируются законодательством. Обобщенная характеристика финансового и управленческого учета и их отличия представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1

**Отличительные признаки финансового и управленческого учета**

Критерий сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
Цель ведения учета	Составление финансовой отчетности для внешних пользователей. Не является коммерческой тайной	Обеспечение процесса управления внутри предприятия. Сбор, обработка и анализ информации для планирования и принятия управленческого решения. Информация является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер
Пользователи (потребители) информации	Главным образом внешние пользователи (акционеры, финансово-кредитные учреждения, органы государственного контроля, органы власти и др.)	Управленческий персонал, несущий ответственность за использованную информацию
Свобода выбора или обязательность ведения учета	Обязательность ведения независимо от того, считает ли руководитель эти данные полезными или нет	По усмотрению руководства предприятия. Главное – ценность информации для принятия решения не должна быть ниже затрат на ее получение
Требования к информации	В большей степени точность; основан на свершившихся фактах хозяйственной деятельности	Приблизительный, направлен на подготовку управленческих решений. Ослабление требований точности в пользу быстроты получения информации
Масштабы информации	Обобщающие отчеты о деятельности предприятия или подразделения	Отчетность о деятельности подразделений, видах продукции, услуг
Принципы учета	Общепринятые стандарты учета	По разовым запросам пользователей
Временной аспект	Нацеленность на прошлое. Цель показать «как это было»	Нацеленность на будущее. Цель показать «как это должно быть»
Формы выражения информации	Сводные документы в денежном измерении	Это средство для анализа, планирования
Временной интервал или периодичность отчетности	Регулярно в виде форм финансовой отчетности. Обычно квартал или год	Любой период. Детализированные отчеты в различные сроки
Сроки представления информации	В установленное время	В любое время (ежесуточно, ежедекадно и т.д.)
Измерители	Денежные	Любые
Структура учета	Применяется двойная запись, Используется базисное уравнение: активы = обязательства + собственный капитал	Любая полезная система. Не имеет единого сходного равенства и работает с тремя видами объектов учета: доходы, издержки, активы
Объект отчетности	Организация в целом	Подразделения организации, выделенные по отдельным производственным видам деятельности, центрам ответственности
Ответственность за неправильное ведение учета	Наложение штрафных санкций. Кредиторы могут подать в суд при искажении информации	Дисциплинарная. Причиной привлечения к ответственности могут быть только сами решения или действия, а не данные управленческого учета

Далее приведем примеры определений управленческого учета. Мнения авторов разнятся, и нет такого определения, которое бы устраивало всех специалистов в этой области. Одни авторы управленческий учет понимают в узком смысле этого слова, а именно как подсистему бухгалтерского учета, включающую в себя сбор, регистрацию и обобщение информации. Другие авторы трактуют управленческий учет как систему управления организаций, т.к. она охватывает все функции управления: планирование, организацию, собственно учет, контроль, анализ, принятие решений.

Так, по мнению Национальной ассоциации бухгалтеров США, управленческий учет есть «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов».

Хорнгрен Ч.Т. и Фостер Дж. дают следующее определение: «Управленческий учет — это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами».

В книге «Управленческий учет» под редакцией А.Д. Шеремета приводится определение, сходное с представленными выше: «Управленческий учет — подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает в себя выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций».

Созвучное определение дает в книге «Бухгалтерский управленческий учет» М.А. Бахрушина: «Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений».

«Учетно-информационную» направленность управленческого учета подчеркивают О.Е. Николаева и Т.В. Шишкова: «Управленческий учет охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием».

Более широкое определение дают авторы книги «Управленческий учет по формуле «три в одном»: «...к понятию «управленческий учет» относится не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система управления бюджетами (то есть планирования) и система оценки деятельности подразделений, то есть в большей степени управленческие, чем бухгалтерские, технологии».

Таким образом, понятие «управленческий учет» лучше рассматривать в широком смысле как систему управления предприятием, которая интегрирует в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняет их достижению единой цели. Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

Следует отметить, что официального определения управленческого учета в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования Российской Федерации, нет. На наш взгляд, это правильно, поскольку организация управленческого учета — внутреннее дело каждого хозяйствующего субъекта. Государство не может обязать предприятия вести управленческий учет или предписать единые правила его ведения. Так, сложившаяся западная практика управленческого



учета свидетельствует о невмешательстве государства в эту сферу.

Однако определение управленческого учета как отдельного направления, имеющего теоретическую и практическую значимость, очень важно. Существенным шагом в этом направлении можно рассматривать появление термина «управленческий учет» в официальной Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, а также в Государственном образовательном стандарте высшего профессионального образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Создан Экспертно-консультационный совет по вопросам управленческого учета при Министерстве экономического развития и торговли Российской Федерации.

## 1.2. Цель, задачи и объекты управленческого учета

Управленческий учет является составной частью системы управления организацией. Он призван обеспечить формирование информации, необходимой для:

- контроля экономичности текущей деятельности организации в целом и в разрезе отдельных подразделений, видов деятельности;
- планирования будущей стратегии и тактики осуществления коммерческой деятельности в целом и отдельных хозяйственных операций. Оптимизации использования имеющихся ресурсов;
- измерения и оценки эффективности хозяйствования в целом и в разрезе подразделений организации, выявления степени рентабельности отдельных видов продукции, работ, услуг;
- корректировки управляющих воздействий на ход производства и реализацию продукции, снижения субъективности в процессе принятия решений на всех уровнях управления.

Исходя из вышесказанного **основной целью управленческого учета** является принятие эффективных управленческих решений. Данная цель реализуется в его **задачах**, перечисленных ниже:

- 1) формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности;
- 2) планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;
- 3) исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;
- 4) анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений;
- 5) анализ затрат и управление стоимостью;
- 6) обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;
- 7) формирование информационной базы для принятия решений;
- 8) выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия.

Основным **принципом управленческого учета** является его ориентация на удовлетворение информационных потребностей управления, решение задач внутрифирменного менеджмента. Философия управленческого учета исходит из того, что затраты и результаты деятельности следует в большей или меньшей степени достоверности определить до их осуществления и получения. Из различных вариантов выбирается оптимальный, который и включается в бюджет.

Кроме того, управленческий учет должен быть ориентирован на группу затрат и результатов деятельности по внутризаводским подразделениям организации. Это тоже важный принцип управленческого учета. Руководители низших уровней управления

должны воздействовать на затраты и результаты своей деятельности (оперативно контролировать результаты работы, своевременно принимать меры для устранения недостатков, ведущих к удорожанию себестоимости и снижению рентабельности) с тем, чтобы эффективно использовать ресурсы. В результате повышается эффективность всей производственно-хозяйственной деятельности.

В основе управленческого учета лежит его ориентация на выявление отклонений от заданных параметров исполнения, на выявление факторов, влияющих на эти отклонения. Их выявление лежит в основе принципа управления по отклонениям, при котором корректирующее воздействие на управляемый объект осуществляется на основе информации об отклонениях. Этот принцип отличается экономичностью (нет необходимости иметь полную информацию об объекте управления, достаточно знать отклонения и реагировать только на их величину), оперативностью (корректирующее воздействие осуществляется в момент возникновения отклонений), конкретностью и целенаправленностью (корректирующее воздействие осуществляется с точным знанием причин, места и характера возникших отношений).

**Основными объектами** управленческого учета являются расходы (затраты, издержки) и доходы предприятия, а также результаты деятельности организации, определяемые путем сопоставления доходов и расходов. Кроме того, в управленческом учете обязательно выделяются такие объекты учета, как «центры ответственности» (ЦО), места возникновения затрат (МВЗ) и система внутренней управленческой отчетности.

Расходы организации в целом называют полем издержек. Оно ограничено масштабами организации.

ЦО – области, сферы издержек (ЦО за производство, сбыт, снабжение, управление). Они соответствуют фазе кругооборота авансированного капитала. **ЦО – это часть организации, выделяемая в учете для контроля за ее деятельностью.**

Места возникновения затрат – это часть области издержек (ЦО): производственные цеха, участки, бригады, отделы. **МВЗ – это функциональная сфера или область ответственности, которые связаны с определенным видом издержками, структурные единицы, в которых происходит первоначальное потребление ресурсов.**

Центры затрат – это составная часть места возникновения расходов: группы оборудования, машин, отдельные рабочие места.

Рассмотрим классификацию ЦО.

В каждом ЦО осуществляются расходы и производится продукция, работы, услуги. Расходы ЦО обязательно измеряются и контролируются менеджером ЦО. Однако произведенную продукцию не всегда можно измерить в качестве дохода ЦО (нельзя определить доходы бухгалтерии, планового отдела). Не все ЦО соизмеряют доходы и расходы.

По принципу возможности и целесообразности исчисления прибыли и ее использования ЦО делятся:

1. **Центры затрат** – это организационная единица или область деятельности, где целесообразно накапливать информацию о затратах на входе и выходе. Здесь контролируются только их расходы. Основная цель такого ЦО – минимизация затрат.

2. **Центры прибыли** – менеджер контролирует и затраты, и доходы, сопоставлением которых определяют и контролируют прибыль. Основная цель – максимизация прибыли. Центрами прибыли могут быть цехи, производства, отделы сбыта, а также организация в целом. Основным отчетным документом является отчет по прибыли (показатели валовой прибыли, прибыли от продаж, до налогообложения, чистой прибыли).

3. **Центры инвестиций** – контролируют доходы, расходы и использование прибыли, в т.ч. инвестиции в собственные активы. Это структурные единицы самого

высокого уровня крупных децентрализованных организаций: дочерние организации, филиалы и самостоятельные части головной организации. Применительно к центрам инвестиций исходят из допущения, что они являются отдельными организациями, составляющими формы финансовой отчетности. Для оценки деятельности центров инвестиций рекомендуют использовать четыре показателя:

– прибыль до налогообложения, чистая прибыль;  
– рентабельность активов. За рубежом в числителе показателя используют: прибыль до налогообложения; чистую прибыль; остаточный доход до косвенных затрат. В знаменателе рентабельности активов применяют: стоимость активов по балансу; стоимость активов по балансу плюс суммы амортизации по амортизируемым активам; действующие активы (без учета находящихся в резерве, реконструкции, запасы); оборотные (без краткосрочных обязательств) и внеоборотные активы.

– остаточная прибыль. Этот показатель определяется умножением стоимости активов на норму прибыли по активам, утвержденную руководством. Он показывает, какую прибыль приносит организации центр инвестиций сверх минимально необходимой прибыли на активы.

– экономическая добавленная стоимость. Показывает прирост стоимости акционерного капитала. Он определяется вычитанием из экономической прибыли отчетного года экономической прибыли прошлого года. Показатель экономической прибыли находят как разницу между чистой прибылью и суммой платы за активы. Величину платы за активы определяют умножением стоимости активов на их цену. Цена активов выражена в процентах (денежные средства, которые необходимо заплатить за использование определенного объема финансовых ресурсов, выраженные в % к этому объему). Например, если величина активов определена на уровне 10% от их стоимости, то величина платы за активы стоимостью 1 млн. руб. составит 100 т.р.

#### По принципу осуществления производственных функций выделяют:

1. **ЦО за снабжение** – планирует, учитывает и контролирует закупки ТМЦ, их хранение, затраты по закупке и хранению, отпуску в производство.

2. **ЦО за производство** – планирует, учитывает и контролирует затраты на производство продукции, объем и ассортимент продукции, ее качество, исчисляет ее себестоимость.

3. **ЦО за сбыт продукции** – это центры продаж; планирует, учитывает и контролирует затраты по продаже продукции, объем и структуру проданной продукции, выручку, рентабельность продукции.

4. **Центр управления** – (служба главного технолога, механика, бухгалтерия и др.) планирует, учитывает и контролирует затраты на их функционирование и определяет эффективность своей деятельности.

Основа функционирования ЦО – сопоставление фактических затрат с расходами по смете. Смета – финансовый план для каждого ЦО. Особенно важно применять гибкие сметы, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Центры прибыли помимо отчета об исполнении сметы составляют отчеты по прибыли.

Выделим условия, при которых система учета по ЦО будет эффективной:

1. Обоснованный перечень ЦО.
2. Обоснованные сметы по ЦО, стимулирующие уменьшение затрат.
3. Правильный выбор контролируемых расходов.
4. Взаимосвязь отчетности ЦО различных уровней.
5. Функционирование системы учета по ЦО параллельно с системой финансового учета.

**Места возникновения затрат** представляют собой структурные единицы предприятия, являющиеся причиной возникновения затрат, включая протекающие

внутри их хозяйственные процессы.

Выбор мест возникновения затрат в качестве объектов учета объясняется главным образом:

- необходимостью оценки прошлой, контроля настоящей и планирования будущей деятельности структурных единиц предприятия;
- необходимостью калькулирования себестоимости производимых продуктов, поскольку только часть возникающих затрат можно отнести на продукты по прямому признаку.

Остальные затраты необходимо сначала собрать по местам их возникновения.

Принято различать следующие принципы выделения мест возникновения затрат:

- организационный — в соответствии с внутренней организационной иерархией предприятия (цех, участок, бригада, управление, отдел и т. д.);
- направления бизнеса — в соответствии с категорией производимых продуктов;
- региональный — в соответствии с территориальной обособленностью;
- функциональный — в соответствии с участием в бизнес-процессах предприятия (сферы снабжения, основного производства, вспомогательного производства, сбыта, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок и т. д.);
- технологический — в соответствии с технологическими особенностями производства.

На практике перечисленные принципы могут встречаться в комбинированном виде.

**Под носителем затрат** понимают продукт (часть продуктов, группу продуктов) разной степени готовности (полностью готовый или прошедший только часть технологических операций, переделов, фаз), который в процессе своего производства и сбыта является причиной возникновения затрат и на который данные затраты можно отнести по прямому признаку.

Выбор носителей затрат в качестве объектов учета объясняется:

- необходимостью оперативного управления производством — величина затрат, вызываемых носителями, используется для планирования и контроля;
- необходимостью калькулирования себестоимости производимых продуктов.

К общим для всех объектов учета принципам группировки в отношении носителей затрат следует добавить еще один специфический: поскольку выделение носителей затрат в качестве объектов учета связано также с необходимостью калькулирования себестоимости, следует согласовать группировку носителей затрат с объектами калькулирования.

**Под объектом калькулирования** понимается продукт в широком смысле, себестоимость которого следует исчислить.

Носители затрат могут соответствовать объектам калькулирования, входить в состав объекта калькулирования, включать в себя несколько объектов калькулирования.

Если носитель затрат включает в себя несколько объектов калькулирования, это неизбежно ведет к косвенному распределению затрат, результаты которого всегда спорны.

Поэтому в группировке носителей затрат следует стремиться к тому, чтобы они соответствовали или входили в объекты калькулирования.

Среди основных признаков классификации носителей затрат можно выделить:

- экономическую (материальную) сущность — продукция, работы, услуги;
- тип (категория) производства — основное, вспомогательное;
- иерархическую взаимосвязь продуктов, тип продуктов, вид продуктов.
- степень готовности - продукт после последовательного прохождения

технологических операций;

- наличие связи с покупателем — номер заказа.

Рассмотрим понятие центра затрат.

Центр затрат (ЦЗ) – это любая единица деятельности организации, выделяемая в учете для осуществления контроля за затратами данной единицы. Центром затрат могут быть отдельные рабочие места, отдельная производственная операция, отдельный станок или их однородная группа, бригада, участок, цех и т.д. Основой выделения ЦЗ является единство выполняемых операций или функций.

На выбор ЦЗ влияют:

1. Организационные, технологические особенности производства.
2. Цели, поставленные руководством перед ЦЗ.
3. Возможность закрепления ответственности руководителей структурных подразделений, исполнителей за затраты по каждому ЦЗ.

Определение ЦЗ начинают с низшего уровня управления затратами – отдельных исполнителей, за которыми закрепляют ответственность за те затраты, которые от него зависят. Далее определяют ЦЗ 2, 3 и т.д. уровней. Однако не все расходы ЦЗ могут быть контролируемы. Например, ЗП начальника цеха является неконтролируемой статьей на уровне цеха, но контролируемой на уровне руководителя организации. Например, сумма арендной платы в течение срока действия договора является неконтролируемой. Однако в перспективе сумма арендной платы может быть изменена.

После выбора ЦЗ составляют смету затрат. В нее включают только те затраты, которые непосредственно контролируются исполнителем. Прямые затраты учитывают пол ЦЗ на основании первичных документов. Косвенные расходы делят на два вида: непосредственно относящиеся к данному ЦЗ (накладные расходы данного ЦЗ) и распределяемые из других ЦЗ.

ЦЗ должны составлять отчет по ЦЗ. Основными принципами этой отчетности являются:

1. Включение в отчет только контролируемых расходов.
2. Укрупнение показателей отчетности по центрам по мере восхождения от низшего уровня управления к высшему.
3. Наличие в отчетности информации об отклонениях, позволяющей реализовывать принцип управления по отклонениям. Его суть – менеджеру более высокого уровня управления нет необходимости оперативно контролировать отдельные расходы и доходы ЦО низших уровней управления, если их величины существенно не отличаются от заданных. Если же отклонения существенны (более 5%), то менеджеру более высокого уровня управления предоставляется дополнительная информация о причинах таких отклонений.

При оценке отклонений по отдельным затратам особое внимание следует обратить на непроизводительные затраты (потери от простоев, брак, недостачи и др.)

Достаточно разнообразны методы, используемые в управленческом учете: методы оперативного, бухгалтерского и статистического учета, методы экономического анализа, методы стратегического и оперативного планирования и управления, экономики предприятия, методы общей теории и экономической статистики, методы математики и т. д.

### 1.3. Основные функции управленческого учета

Современный управленческий учет включает функции прогнозирования, нормирования, планирования, оперативного учета и контроля.

**Прогнозирование** основных показателей деятельности организации конкретизирует ее цели для данного периода времени и способствует их достижению.

Оно базируется на пространственно- временном изучении состояния рынка, его структуры и факторов, влияющих на потребности в конкретных изделиях и услугах, изучении тенденций их развития, анализе финансовых возможностей покупателей. Основой является прогноз продаж как необходимый элемент планирования производства и реализации товаров.

**Планирование** представляет собой способ достижения цели на основе сбалансированности и последовательности выполнения всех производственных операций. Оно предназначено для разработки и корректировки планов и включает в себя предвидение, обоснование, конкретизацию и описание деятельности хозяйствующего субъекта на ближайшую и отдаленную перспективу. План представляет собой количественное выражение целей хозяйствующего субъекта на определенный период времени и разработку путей их достижения. Управленческий учет, с одной стороны, обеспечивает планирование необходимой для расчета информацией, а с другой – использует показатели плана как основу для сравнения и контроля его выполнения. Обычно в управленческом учете используют два основных направления сравнения: с прошлым периодом и с внутренним бюджетом затрат и результатов деятельности.

Важную роль в управленческом учете играет **нормирование**. Оно способствует своевременному выявлению и предупреждению нерационального использования средств, определяет предельные значения затрат и результатов, упрощает технику исчисления и анализа себестоимости продукции. Управленческий учет помогает оценить степень технической и экономической обоснованности норм и нормативов, выявляет заниженные и устаревшие нормы, способствует их своевременному пересмотру.

**Оперативный учет для управления** является частью его общей системы. Он отражает фактические величины и показатели наличия, движения и использования ресурсов организации за смену, день, неделю и другие периоды времени в пределах отчетного бухгалтерского времени. Кроме того, он отличается от бухгалтерского учета ориентацией на информационные потребности руководства организации и его подразделений и фиксацией главным образом отклонений, а не абсолютных значений наличия, прихода и расхода ресурсов. Оперативный учет используют для ежедневного контроля и управления хозяйственными процессами, соблюдения технических и экономических параметров производства и сбыта продукции, а также других видов деятельности. Понятие «управленческий учет» многие специалисты связывают с оперативным представлением информации. Она должна обрабатываться в том темпе, который необходим для управления. Однако оперативность не является прерогативой исключительно управленческого учета. Задача представления объективной информации в нужное время, в нужном месте и в удобной форме присуща и бухгалтерскому, и налоговому учету. Оперативным должен быть процесс сбора и обработки информации. При этом, когда речь идет о принятии стратегических решений (расширение рынков сбыта, освоение новых технологических процессов и т.п.) важнее основательно подготовить соответствующую информацию для выбора и обоснования решений, чем оперативность ее представления.

**Контроль** в управленческом учете существенно отличается от контрольной функции бухгалтерии. В бухгалтерском учете контролируется законность совершаемых операций, правильность оформления первичных документов и сделок и лишь при грамотной постановке учета предотвращается возможность удорожания и переплат в момент осуществления затрат. В управленческом учете контроль в первую очередь нацелен на перспективу. Существует контроль правильности выбора цели затрат и результатов деятельности, контроль внутренних и внешних ограничений, мешающих организации достичь поставленных целей, бюджетный контроль составления и исполнения сметы доходов и расходов. Текущий контроль в управленческом учете

включает мониторинг внешней и внутренней среды для определения ее возможного влияния на производственно-хозяйственную деятельность организации. Лишь последующий контроль несколько схож с контрольной функцией в бухгалтерском учете. Он осуществляется путем выявления или расчета отклонений фактических значений от плановых и анализа причин этих отклонений.

#### 1.4. Требования к информации, формируемой в управленческом учете

Информация, формируемая в управленческом учете, должна отвечать следующим требованиям:

- достоверность;
- полнота;
- релевантность;
- целостность;
- понятность;
- своевременность;
- регулярность.

Понятие **достоверности** в учете для управления ближе к определению, используемому в аудите, нежели в финансовом учете. В финансовом учете достоверной считается информация, сформированная исходя из правил нормативных документов по бухгалтерскому учету. Под достоверностью в управленческом учете понимается возможность для компетентного пользователя делать на основе данных учета и отчетности правильные выводы.

**Полнота управленческого учета** означает достаточность информации для принятия управленческих решений. Наиболее полными являются сложные системы управленческого учета, включающие использование счетов и двойной записи, обеспечивающие контроль не только за затратами и результатами текущей деятельности, но и за производственными запасами, инвестициями, эффективностью функционирования бизнеса.

Главное требование к информации, формируемой в управленческом учете, – ее **релевантность**. Информация управленческого учета должна быть приемлема и существенна для вырабатываемых решений. Нерелевантная 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 управленческих решений являются данные, учитывающие условия, в которых принимается решение, его целевые критерии.

Одним из требований общепринятых положений и стандартов управленческого учета является его **целостность и понятность**. Это означает, что управленческий учет должен быть системным, даже если он ведется без использования первичной документации, счетов и двойной записи. Системность в этом случае означает единство принципов отражения учетной информации, взаимосвязь регистров учета и внутренней отчетности, обеспечения сопоставимости в необходимых случаях ее данных с показателями бухгалтерского учета и отчетности. Понятность данных и результатов управленческого учета важна потому, что его потребителями являются не только бухгалтеры и экономисты, но и администрация предприятия, и линейные работники управления (инженеры, техники, мастера), т.е. лица, не имеющие специальной экономической подготовки. Понятность для них информации управленческого учета обеспечивается за счет отражения в учетных регистрах результатов анализа полученных показателей, представления данных в виде аналитических таблиц, графиков и т.п. Понятности способствует и ориентация

управленческого учета на отклонения от норм и нормативов.

**Своевременность** управленческого учета означает его возможность обеспечить менеджеров необходимой информацией к сроку принятия решений. В условиях автоматизированной системы обработки экономической информации это не является серьезной проблемой. Специалисты по управленческому учету должны обеспечить менеджмент необходимыми данными к заданному сроку. Делается это обычно на основе регламентных графиков. Одновременно необходимо позаботиться, чтобы текущая отчетность для руководства была представлена так, чтобы в ней можно было разобраться без особых усилий.

**Важно также чтобы внутренняя отчетность была регулярной**, т.е. повторяемой во времени. Данные хорошо организованного управленческого учета позволяют выявить области наибольшего риска, узкие места, малоэффективные и убыточные виды продукции и услуг. Они используются для определения наиболее выгодного для данных условий ассортимента продукции, цен и тарифов их продажи, пределов скидок при разных условиях сбыта и платежа, для оценки эффективности дополнительных затрат и рациональности капитальных вложений. Только по данным управленческого учета можно выбрать оптимальный вариант решения задачи: производить самим или покупать, на каком оборудовании следует разместить заказ и т.п. В текущей деятельности данные управленческого учета используются для управления по отклонениям. Это относится к отклонениям по величине затрат, ценам, по срокам платежей. На основе информации по отклонениям принимаются меры по ликвидации причин, приводящих к удорожанию затрат и потере прибыли.

### **1.5. Место управленческого учета в деятельности организации**

Рассматривая роль управленческого учета в деятельности организации, следует отметить, что исторически он часто имел второстепенное значение относительно финансового учета, а во многих организациях он и теперь все еще немногим более чем побочный продукт процесса составления финансовой отчетности. Однако рост масштабов бизнеса, изменения в технологиях, а также повышение образовательного уровня менеджеров за последние десятилетия активизировали развитие управленческого учета, привели к широкому признанию его как области исследования, отличной от финансового учета. В будущем можно ожидать еще большего возрастания этой роли.

Для определения места управленческого учета в системе управления предприятием рассмотрим ее подробнее. Система управления предприятием, как и любая другая система управления, может быть представлена в виде совокупности субъекта управления, объекта управления и их взаимосвязей. Субъект управления вырабатывает управляющее воздействие в виде команд, сигналов, которые передаются объекту управления. Объект управления воспринимает управляющее воздействие и действует в соответствии с переданным ему управляющим сигналом. О том, что объект принял управляющее воздействие и отреагировал на него, субъект управления узнает с помощью обратной связи (рис. 1.1.).



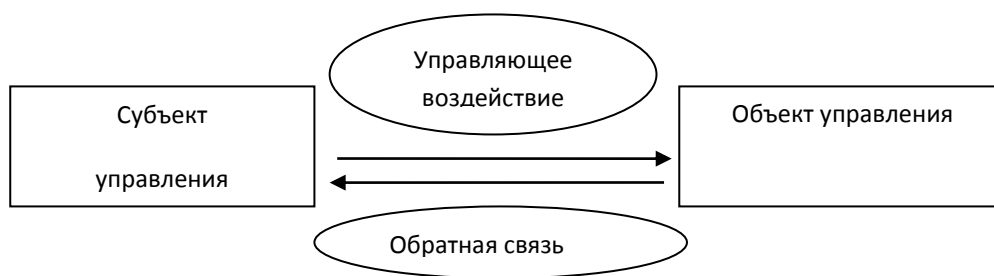


Рисунок 1.1 – Общая схема управления

Субъектом управления в системе управления организацией выступают руководители, менеджеры всех уровней управления, наделенные определенными полномочиями по принятию решений. Объектами управления являются различные ресурсы компании — работники, средства и предметы труда, научно-технический и информационный потенциал предприятия. Основными объектами управления в системе управленческого учета являются доходы и расходы, а также центры ответственности предприятия.

Управленческие воздействия реализуются с помощью основных функций управления, взаимосвязь и взаимодействие которых образуют замкнутый повторяющийся цикл управления: Анализ → Планирование → Организация → Учет → Контроль → Регулирование → Анализ.

Функция принятия решений в рассматриваемом цикле управления не выделена, поскольку она является связующей управленческой функцией, то есть подразумевается ее присутствие на всех этапах управленческого цикла. Место управленческого учета проявляется на стадии подготовки и принятия управленческих решений. Таким образом, управленческий учет задействован во всех функциях управления.

Задачи управленческого учета предъявляют повышенные требования к квалификации специалиста по управленческому учету.

Как правило, к функциям специалиста по управленческому учету относят следующие обязанности:

- координация целей и планов подразделений и предприятия в целом;
- содействие руководству в достижении поставленных целей;
- организация работы по созданию и ведению системы управленческого учета;
- бесперебойное осуществление процессов планирования и контроля экономических результатов деятельности предприятия;
- обеспечение прозрачности в отношении затрат и результатов по предприятию в целом, а также по отдельным подразделениям и продуктам;
- создание методической и инструментальной базы по управлению рентабельностью и ликвидностью предприятия;
- разработка материалов для принятия управленческих решений и представление их руководству предприятия;
- консультирование руководителей по вопросам выбора наиболее эффективных вариантов действий, помощь в управлении затратами и результатами.

Эти функции показывают, какую важную роль играет специалист по управленческому учету в принятии управленческих решений.

Ответственная роль предполагает наделение специалиста по управленческому учету определенными специфическими правами, например, доступ ко всей информации, в том числе и к информации конфиденциального характера, право подготовки своего особого мнения с аналитически обоснованными оговорками, право отсрочки принятия решения с целью профессиональной его подготовки.

Поскольку специалист по управленческому учету имеет широкий спектр обязанностей и специальные права, при назначении на данную должность предъяв-

ляются достаточно высокие требования к теоретической подготовке и практическим навыкам в области управленческого учета.

**Итак, управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе**

### **Контрольные вопросы, задания, тесты к главе 1**

1. Дайте понятие управленческого учета.
2. Дайте определение следующим понятиям: управление предприятием; информация для управления; финансовый учет; управленческий учет; пользователи информации; цели и задачи учета для управления.
3. Чем различаются системы финансового и управленческого учета?
4. Назовите основные объекты управленческого учета.
5. Что такое центр ответственности и место возникновения затрат?
6. Что такое носитель затрат и объект калькулирования?
7. Назовите и охарактеризуйте основные функции управленческого учета.
8. Назовите требования, предъявляемые к информации в системе управленческого учета.
9. Расскажите о месте управленческого учета в системе управления предприятием.
10. Является ли экономический анализ составной частью управленческого учета?
11. Какие данные управленческого учета могут составлять коммерческую тайну?
12. Если считать, что управленческий учет – это учет для менеджеров предприятий, можно ли утверждать, что бухгалтерский учет им не нужен?
13. Приведите примеры данных, которые нужны для управления, но их нет в бухгалтерском учете.
14. Какую роль для управления играют нормативные затраты?
15. Кто должен вести управленческий учет на предприятии?
16. После окончания учебного заведения вы пришли в фирму и намереваетесь предложить руководству создать отдел управленческого учета. Какую работу, по вашему мнению, должен выполнять этот отдел? Каких возражений можете ожидать?
17. Какому, по вашему мнению, нужно платить более высокую заработную плату – руководителю финансовой или управленческой бухгалтерии?
18. Управленческий учет:
  - А) обязателен для каждого предприятия;
  - В) не обязателен;
  - С) не обязателен, но желателен.
19. Чем было обусловлено выделение управленческого учета из единой системы бухгалтерского учета:
  - А) требованиями законодательства по бухгалтерскому учету;
  - В) требованиями налоговых органов;
  - С) спецификой целей и задач управленческого учета.
20. Публикация внутренней управленческой отчетности в средствах массовой информации осуществляется:
  - А) ежегодно;

- В) в случае банкротства организации;
  - С) при смене руководства организации;
  - Д) не осуществляется ни при каких условиях.
21. Управленческий учет:
- А) охватывает всю деятельность организации;
  - В) предназначен для измерения затрат и результатов;
  - С) включает то, что считается полезным для организации, в том числе и бухгалтерский учет.
22. Потребителями информации управленческого учета являются:
- А) менеджеры предприятия;
  - В) акционеры предприятия;
  - С) налоговые органы;
  - Д) банк на стадии принятия решения о выдаче кредита.
23. Управленческий учет:
- А) регламентируется государством;
  - В) регламентируется государством в части состава затрат, включаемых в себестоимость;
  - С) не регламентируется государством.
24. В управленческом учете применение двойной записи:
- А) обязательно;
  - В) невозможно;
  - С) необязательно, но считается высшей формой организации учета для управления.
25. Требование релевантности к информации, формируемой в управленческом учете, означает:
- А) ее достоверность;
  - В) ее приемлемость и существенность для выработки управленческих решений;
  - С) ее повторяемость во времени.
26. Группировка затрат по местам формирования необходима:
- А) для контроля издержек производства и сбыта;
  - В) для более точного калькулирования себестоимости продукции;
  - С) для повышения ответственности менеджеров всех уровней за экономические результаты работы;
27. Затраты какой группировки будут выше:
- А) поля издержек;
  - В) места затрат;
  - С) центра затрат.
28. Территориальная обособленность места затрат:
- А) обязательна;
  - В) желательна;
  - С) не играет никакой роли.
29. Создание центров ответственности на крупных предприятиях позволяет:
- А) децентрализовать ответственность за прибыль;
  - В) осуществлять контроль за дисциплиной труда;
  - С) осуществлять контроль за техникой безопасности.
30. Какие измерители использует управленческий учет:
- А) натуральные, трудовые, денежные;
  - В) трудовые и денежные;
  - С) денежные.
31. Источниками информации управленческого учета в отличие от финансового могут быть:

- А) данные производственного учета, оперативного бухгалтерского учета, любые документы бухгалтерского учета либо разрабатываемые в организации, либо связанные с затратами и калькуляцией себестоимости;
- В) любые документы бухгалтерского учета либо разрабатываемые в организации, либо связанные с затратами и калькуляцией себестоимости;
- С) данные производственного учета, оперативного бухгалтерского учета.
32. Управленческий учет отличается от финансового тем, что служит:
- А) для внутренних пользователей, обеспечивает управленческий персонал информацией для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью предприятия и его подразделений;
- В) для внешних пользователей;
- С) обеспечивает управленческий персонал информацией для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью предприятия.
33. К обязательным принципам управленческого учета относятся:
- А) двойная запись;
- В) денежное измерение;
- С) полезность информации для принятия управленческих решений.
34. Основное требование к предоставлению информации в управленческом учете:
- А) точность предоставления;
- В) информативность предоставления;
- С) скорость предоставления.
35. Управленческий учет является подсистемой:
- А) бухгалтерского учета;
- В) экономического анализа;
- С) аналитического учета.
36. Основная цель управленческого учета:
- А) формирование управленческих решений и организация контроля за их исполнением;
- В) составление пояснительной записки к годовому отчету;
- С) формирование отчетности о деятельности в рамках договора простого товарищества.
37. Назовите обязательные условия развития управленческого учета:
- А) экономическая востребованность;
- В) развитие научной и материальной базы;
- С) производственная необходимость.
38. Внутренняя управленческая отчетность необходима для целей:
- А) управленческого контроля;
- В) составления бухгалтерской отчетности;
- С) контроля за правильностью исчисления налогов.
39. Центром ответственности, руководитель которого должен контролировать доходы и расходы своего подразделения, является:
- А) головная организация;
- В) структурное подразделение или вид деятельности.
40. Система учета по центрам ответственности необходима в условиях:
- А) любой организации;
- В) децентрализации управления;
- С) централизации управления.
41. Обязательна ли организация управленческого учета на предприятии:
- А) да;
- В) нет.

42. Центр ответственности представляет собой:
- А) структурное подразделение, в котором осуществляется хранение ТМЦ;
  - В) стадию производственного цикла с характерными технологическими операциями;
  - С) структурную единицу организации, во главе которой стоит руководитель, принимающий решения и несущий ответственность в пределах делегированных ему функций управления.
43. Является ли коммерческой тайной информация управленческого учета:
- А) не является;
  - В) да, является в части доходов;
  - С) да, является.
44. Отчет менеджера центра инвестиций обязательно включает следующие данные:
- А) о доходах и прибыли;
  - В) об использовании прибыли;
  - С) о затратах, доходах, прибыли и ее использовании.
45. Центр ответственности, руководитель которого должен иметь возможность контролировать прибыль и размер своих активов, является центром:
- А) доходов;
  - В) инвестиций;
  - С) прибыли.
46. Чем было обусловлено выделение управленческого учета из единой системы бухгалтерского учета:
- А) требованиями налогового законодательства;
  - В) требованиями законодательства по бухгалтерскому учету;
  - С) спецификой целей и задач управления предприятием.
47. Главным инструментом управленческого учета, позволяющим контролировать деятельность центра затрат, является:
- А) смета затрат;
  - В) внутренняя отчетность;
  - С) статистический план управления.
48. К каким понятиям, указанным в таблице, вы бы отнесли следующие поступления и расходы:
- а) произведена оплата за приобретенные компьютеры;
  - б) поступила арендная плата за использование основного средства;
  - в) во время паводка пришла в негодность часть материалов, находящихся на складе предприятия;
  - г) страховое общество возместило ущерб, причиненный паводком;
  - д) начислена амортизация основных средств предприятия (основное производство);
  - е) получен и оплачен материал от поставщиков;
  - ж) поступил платеж за реализованную продукцию предприятия;
  - з) начислена заработная плата персоналу предприятия;
  - и) оплачены услуги по рекламе;
  - к) получение штрафных санкций по хозяйственным договорам;
  - л) выручка от реализации излишних материалов;
  - м) отрицательная курсовая разница по валютным операциям;
  - н) оплата средств за доставку продукции покупателям.

Понятие	Операция
1. Расход средств	
1.1. Затраты, непосредственно связанные с производством продукции	
1.2. Коммерческие расходы	
1.3. Расходы, не относящиеся к процессам производства и сбыта	
2. Приход средств	
2.1. Выручка от реализации продукции	
2.2. Поступление средств от других видов деятельности	
2.3. Прочие поступления средств	

## 2. ЗАТРАТЫ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

### 2.1. Экономическая сущность издержек, затрат, расходов

Основополагающим в хозяйственной деятельности организации является процесс производства, под влиянием которого постоянно находится финансовый результат – прибыль или убытки. Любое коммерческое предприятие старается умело управлять этим процессом, т.е. затратами, объемом выпуска продукции, ее конкурентоспособностью, качеством. В экономической теории утвердился подход, согласно которому организации стремятся принимать решения, обеспечивающие получение максимально возможной прибыли. Прибыль, как правило, зависит от цены продукции и затрат на ее производство и реализацию. В управленческом учете основным объектом расходы (затраты).

В настоящее время в нормативных документах и экономической литературе используются такие термины, как «издержки», «затраты», «расходы», имеющие общие и отличительные признаки. В знаменитом словаре русского языка С.И. Ожегова для обозначения перечисленных терминов приводятся следующие определения: «...издержки – израсходованная на что-нибудь сумма, затраты»; «...затрата – то, что истрачено, израсходовано»; «...расход – 1) затрата, издержки; 2) потребление, затрата чего-нибудь для определенной цели».

Определения экономической категории затрат зарубежными авторами достаточно кратки и на первый взгляд просты. Например, «...затраты — стоимостная оценка потребления товаров и услуг», или «...обычно под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги».

Как правило, термин «издержки» применяется в экономической теории и означает «суммарные жертвы» предприятия, связанные с выполнением определенных операций (рис. 2.1).

По определению П.С. Безруких – **издержки производства** - это затраты труда, которые включают наряду с затратами прошлого труда, овеществленными в средствах и предметах труда, затраты живого труда.

Существует различие между явными (бухгалтерскими) издержками и альтернативными (вмененными) издержками. Явные издержки – это выраженные в денежной форме фактические затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции. К ним относят оплату труда рабочих, менеджеров, выплаты поставщикам материальных услуг и др. Издержки, обусловленные отказом от одного товара в пользу другого, называют вмененными (альтернативными). Альтернативные издержки означают упущенную выгоду предприятия, которую оно получило бы при выборе производства альтернативного товара, по альтернативной цене, на альтернативном рынке. Они возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе одного из нескольких альтернативных вариантов. Если ресурсы не ограничены, вмененные издержки равны нулю.

При анализе издержек производства важно учитывать их изменение в краткосрочном и долгосрочном периодах. Долгосрочный период – это период времени, достаточно продолжительный для того, чтобы фирма была способна изменить все свои факторы производства. Краткосрочный период – это период времени, в течение которого некоторые затрачиваемые организацией ресурсы не могут быть изменены.

Различию между краткосрочным и долгосрочным периодами точно соответствует столь же важное различие между постоянными и переменными факторами производства. Постоянные издержки не зависят в краткосрочном периоде от того, сколько фирма производит (затраты на отопление, освещение, аренду помещения и т.п.). Переменные издержки – это издержки, которые зависят от объема выпуска

фирмы, они представляют собой издержки переменных факторов производства. Сумма постоянных и переменных издержек представляет собой совокупные издержки.



Рисунок 2.1 – Понятие издержек, затрат, расходов

Чтобы понять, является ли выгодным производство дополнительной единицы продукции, необходимо сравнить между собой последовавшее бы за этим изменение дохода с предельными издержками производства. Предельные издержки – это увеличение совокупных издержек, на которое должна пойти фирма ради производства еще одной единицы продукции.

Если в результате наращивания объема выпускаемой продукции последовательно увеличивать вовлекаемые ресурсы, то на каком-то промежутке времени каждая дополнительная единица ресурса будет обеспечивать прирост предельного продукта, затем издержки производства на определенном уровне стабилизируются, в результате чего каждая последующая единица ресурса будет обеспечивать неизменную отдачу. И, наконец, если рост объема производства достигнет такого уровня, при котором вовлечение ресурсов будет обеспечивать все меньшую отдачу, то начнет действовать закон убывающей производительности. Таким



образом, понимание изменения предельных издержек важно в целях максимизации прибыли.

Сформулируем теперь определение затрат. **Затраты — стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов.**

Однако, давая определение затрат, необходимо учитывать следующее:

- затраты определяются величиной использованных ресурсов (трудовых, материальных, финансовых);
- величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения соизмерения различных ресурсов;
- понятие затрат должно соотноситься с конкретными целями и задачами, т.к. без указания цели затраты становятся неопределенными, ничего не означающими.

Учитывая вышесказанное понятие «издержки» используется, в основном, в экономической теории в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции (работ, услуг). Под затратами следует понимать явные (фактические), с точки зрения бухгалтерского учета, издержки предприятия, поэтому «затраты» и «издержки производства» можно рассматривать как идентичные понятия.

Рассматривая понятие затрат, необходимо отметить, что они могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации. Впервые понятие расходов, близкое по смыслу к содержанию Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), было сформулировано для целей бухгалтерского учета в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной 29 октября 1997 г. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров. В соответствии с данной Концепцией **расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников).** Расходы включают материальные затраты, оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, иные затраты, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных фондов и др.).

В связи с принятием в России ПБУ 10/99 «Расходы организации» определение «расходов» практически полностью стало соответствовать определению расходов из раздела «Принципы» сборника МСФО. Согласно принципам подготовки и составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО «определение расходов включает убытки, а также расходы, возникающие в процессе обычной деятельности компании. Последние включают в себя такие расходы как себестоимость продаж, заработная плата и амортизация. Они обычно принимают форму оттока или истощения активов, в том числе денежных средств или их эквивалентов, запасов, основных средств». При этом в МСФО подчеркивается, что под определением расходов могут попадать и другие статьи затрат, не возникающие в процессе обычной деятельности компании. Например, это потери в результате стихийных бедствий, убытки в результате увеличения курса обмена валюты в отношении кредитов фирмы в данной валюте и т.п.

Заметим, что в системе МСФО стандарта по расходам в настоящее время не существует. На наш взгляд, это объясняется следующим:

– в разделе «Принципы» сборника МСФО дается принципиальное определение расхода, а также наличия принципа соответствия доходов и расходов достаточно, чтобы не возникло вопросов о принадлежности тех или иных расходов к той или иной категории;

– построение самой западной системы учета, предполагающей его разделение на подсистемы финансового и управленческого учета, также не делает для западного

пользователя отчетности достаточно актуальной систему классификации всех возможных расходов организации.

В России, когда пользователи финансовой отчетности еще не во всех случаях осознают свои потребности в достоверной информации и мощным фактором, влияющим на практическую организацию бухгалтерского учета на предприятии остается налоговый фактор, очень важно дать определение именно экономических принципов формирования расходов, чтобы исключить субъективную трактовку отдельных категорий со стороны контролирующих органов» .

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» – значительный шаг в этом направлении. Пунктом 16 ПБУ10/99 «Расходы организации» установлено, что расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расходов может быть определена;
- есть уверенность, что в результате конкретной хозяйственной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из вышеназванных условий, то в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность, кроме амортизации, которая является расходом, исходя из величины амортизационных отчислений.

Для квалификации затрат в качестве расходов и в налоговом законодательстве установлены два условия:

- обоснованность расходов, т.е. экономическая оправданность затрат, оценка которых выражена в денежной форме;
- документальная подтвержденность расходов.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности конкретной организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

Следует отметить, что расходы по обычным видам деятельности включают в себя затраты на приобретение сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов, а также расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки и иных операций, связанных с материально-производственными запасами для производства продукции, ее продажи. Производственная себестоимость, являясь расчетной величиной, определяется на основе расходов по обычным видам деятельности, сгруппированным по элементам затрат с учетом корректировки на стоимость остатков незавершенного производства и непроданной продукции на начало и конец отчетного периода.

Коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных товаров и продукции (работ, услуг) в том отчетном периоде, в котором они нашли отражение в расходах по обычным видам деятельности по элементам. Иначе данные расходы включаются в полные производственные расходы выпущенной и проданной продукции.

Прочие расходы организации включают в себя:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов и займов);

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы (по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и т.п.);
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;
- курсовые разницы, суммы уценки активов и прочие расходы.

В отличие от расходов, затраты в момент их признания не оказывают влияния на прибыль. Таким образом, только в момент продажи могут быть отражены доходы, расходы и прибыль от реализации. В ходе процесса производства эти показатели не могут быть признаны в силу того, что характеризуют именно процесс обращения и еще «не существуют» до продажи продукции. Основная задача производственной бухгалтерии как раз и состоит в том, чтобы исчислить себестоимость без влияния каких-либо прибылей и убытков или, как указано во всех учетных стандартах, по сумме фактических затрат.

Для разграничения терминов «затраты» и «расходы» в законодательстве отмечается, что осуществление затрат не уменьшает капитал организации. Затраты приводят к образованию оборотных активов (некапитализированных) и внеоборотных активов (капитализированных). Как правило, для создания актива, изготовления продукции выполняется большое число операций, связанных с использованием ресурсов. Кроме того, расход ресурсов может быть «растянут» на длительный период. При этих обстоятельствах бухгалтер вынужден составлять калькуляцию, т.е. выделять и накапливать затраты, понесенные для создания продукта на определенных калькуляционных счетах (08 – для капитализированных затрат; 20, 23, 25, 26, 29 – для некапитализированных затрат).

Таким образом, затраты – это сумма стоимостей использованных ресурсов. Окончание периода накопления затрат означает необходимость признания актива или расхода. Расходом признаются затраты, не приведшие к образованию оборотного или внеоборотного актива. Расходом признается и списание оборотного актива, не связанного с его производственным потреблением. Следовательно, признание расходов всегда осуществляется на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», на которых доходы сопоставляются с расходами и формируется прибыль.

По признаку принадлежности к отчетным периодам расходы организации делятся на две категории:

- расходы данного (текущего) отчетного периода;
- отложенные расходы.

Расходы данного (текущего) отчетного периода — расходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности текущего отчетного периода и признаваемые в отчете о прибылях и убытках данного периода. По признаку взаимосвязи с доходами отчетного периода они делятся на:

- расходы данного (текущего) отчетного периода, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами;
- расходы данного (текущего) отчетного периода, не связанные с получением текущих доходов (расходы периода).

Расходы данного (текущего) отчетного периода, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами, не могут быть признаны в данном отчете о прибылях и убытках до тех пор, пока не будет признан доход.

Расходы данного (текущего) отчетного периода, не связанные с получением текущих доходов (расходы периода), признаются в текущем отчетном периоде и в данном отчете о прибылях и убытках вне зависимости от факта получения доходов в

данном отчетном периоде. Эти расходы обусловлены в большей степени наличием периода, нежели наличием или отсутствием дохода. Примером расходов периода в отдельных случаях могут служить амортизация активов и расходы по аренде офисных помещений.

Отложенные расходы — расходы, связанные с хозяйственными операциями по использованию ресурсов организации, осуществляемые в данном отчетном периоде с целью получения возможных доходов в будущем. Это условные расходы, поскольку они не признаны в качестве расходов в текущем отчетном периоде и в данном отчете о прибылях и убытках. Отложенные расходы подлежат капитализации на балансе организации.

Отложенные расходы по признаку возможности возникновения будущих ресурсов организации делятся на:

- инвестиции (капитальные вложения);
- расходы будущих периодов.

## **2.2. Направления классификации затрат на производство и продажу продукции**

В бухгалтерском учете используются различные показатели себестоимости продукции. **Себестоимость реализованной продукции** – это затраты на ее производство и продажу. **Производственная себестоимость** – это затраты на производство выпущенной продукции. При этом различают показатели полной и неполной себестоимости. При **исчислении полной производственной себестоимости** в ее состав включают общехозяйственные расходы. **Неполная (ограниченная) себестоимость** исчисляется без учета общехозяйственных расходов.

В себестоимость продукции включаются только те затраты, которые непосредственно связаны с производством и продажей продукции. На это обстоятельство следует обратить особое внимание, поскольку время производства продукции не всегда совпадает с отчетным периодом. В связи с этим не все затраты отчетного периода включаются в себестоимость выпущенной продукции. При этом в себестоимость продукции могут включаться затраты не только отчетного, но предшествующих периодов.

Для исчисления различных показателей себестоимости продукции необходимо классифицировать затраты по ряду признаков (выделить затраты, включаемые в себестоимость продукции, общехозяйственные и расходы на продажу).

Кроме того, с целью управления затратами и производством продукции затраты целесообразно классифицировать по другим направлениям – для принятия решений, контроля и регулирования. Таким образом, дополнительно к рассмотренной классификации расходов организации целесообразно расходы классифицировать по направлениям, представленным на рис. 2.2.



Рисунок 2.2 – Направления учета и виды производственных затрат

### 2.3. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции

В теории отечественного учета и анализа для исчисления себестоимости разработана классификация затрат, представленная в табл. 2.1.

Таблица 2.1

**Классификация затрат в отечественном учете**

Признаки классификации	Подразделение затрат
1. По экономическому содержанию	Экономические элементы затрат и статьи затрат
2. По отношению к себестоимости продукции	Включаемые и не включаемые в себестоимость продукции
3. По способу отнесения на себестоимость продукции	Прямые и косвенные затраты
4. По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные затраты
5. По периодичности возникновения	Текущие и единовременные затраты

Признаки классификации	Подразделение затрат
6. По отношению к готовому продукту	Затраты на незавершенное производство Затраты на готовый продукт
7. По участию в процессе производства	Производственные и непроизводственные
8. По возможности охвата планом	Планируемые и непланируемые затраты
9. По эффективности	Производительные и непроизводительные затраты
10. По составу	Одноэлементные и комплексные затраты
11. По методу признания в качестве расхода	Затраты на продукт Затраты периода
12. По временным периодам	Затраты предшествующего периода, отчетного периода и будущих периодов
13. По возможности нормирования	Нормируемые и ненормируемые расходы

Рассмотрим некоторые из них подробнее. Наиболее распространенными группировками затрат, используемыми в отечественной практике учета, являются группировка по экономическим элементам, а также по статьям.

Под **экономическим элементом** затрат принято понимать экономически однородный вид ресурсов, используемых для производства и реализации продукции (работ, услуг). Например, элемент «Затраты на оплату труда» отражает использование трудовых ресурсов, независимо от того, какие именно функции — производства, организации, обслуживания или управления — работники выполняют.

Принято выделять следующие экономические элементы:

1. Материальные затраты.
2. Затраты на оплату труда.
3. Отчисления на социальные нужды.
4. Амортизация.
5. Прочие затраты (почтово-телеграфные, командировочные и другие).

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру затрат предприятия. Для проведения такого рода анализа необходимо рассчитать удельный вес того или иного элемента в общей сумме затрат.

Следует отметить, что при учете затрат по элементам не выделяют расходы на законченную производством продукцию и незавершенное производство.

В зависимости от этого соотношения отрасли экономики можно разделить, соответственно, на материалоемкие (высок удельный вес материальных затрат в себестоимости), трудоемкие (высока доля затрат на оплату труда), фондоемкие (преобладает амортизация основных средств).

В настоящий момент системный учет затрат (то есть учет с помощью метода двойной записи) по экономическим элементам на предприятии не ведется, но формы отчетности по ним составляются. Начиная с бухгалтерского отчета за 1995 г. в форму № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» введена таблица под названием «Расходы по обычным видам деятельности».

Необходимо отметить, что План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (утвержденная приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н) предполагают возможность (как варианта учета) ведения системного (то есть с помощью двойной записи) учета затрат по экономическим элементам с использованием счетов 30 — 39 Плана счетов. Выбранный вариант учета затрат должен быть закреплен в учетной политике организации.

**Статья затрат — совокупность затрат, отражающая их однородное целевое использование.**

Совокупность используемых статей затрат принято называть номенклатурой затрат. Согласно п.8 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» «для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно».

Перечень статей затрат и их состав определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования; учета и калькулирования себестоимости с учетом характера и структуры производства и носят рекомендательный характер.

Вместе с тем предприятия могут вносить изменения в типовую номенклатуру затрат в соответствии с особенностями своей деятельности. В некоторых отраслях выделяются, например, транспортно-заготовительные расходы, амортизационные отчисления (в силу большого удельного веса) и т. д.

В качестве примера можно привести типовую номенклатуру статей:

1. Сырье и материалы;
2. Возвратные отходы (вычитаются);
3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций и предприятий;
4. Топливо и энергия на технологические цели;
5. Заработная плата производственных рабочих;
6. Отчисления на социальные нужды;
7. Расходы на подготовку и освоение производства;
8. Потери от брака;
9. Общепроизводственные расходы;
10. Прочие производственные расходы;
11. Общехозяйственные расходы;
12. Коммерческие расходы.

Первые 10 статей образуют так называемую цеховую себестоимость. Цеховая себестоимость с учетом общехозяйственных расходов образует производственную себестоимость. Сумма всех 12 статей представляет собой полную себестоимость производства и реализации.

Необходимо отметить, что в настоящее время в России разрешается ежемесячно общехозяйственные расходы списывать на счета учета затрат на производство и капитальных вложений или на счет 90 «Продажи». В первом случае общехозяйственные расходы включаются в производственную себестоимость (образуется полная производственная себестоимость продукции), а во втором – только в состав себестоимости проданной продукции наряду с коммерческими расходами (образуется неполная себестоимость продукции).

**По отношению к себестоимости продукции затраты делятся на включаемые и не включаемые в себестоимость продукции.** Себестоимость выпущенной продукции определяют прибавлением к стоимости незавершенного производства на начало отчетного периода затрат отчетного периода и вычитанием из полученной суммы стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода. Таким образом, к включаемым в себестоимость продукции затратам относят стоимость незавершенного производства на начало периода и те затраты отчетного периода, которые непосредственно относятся к выпущенной продукции.

Не включаются в себестоимость продукции стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода, затраты, не относящиеся непосредственно к производству выпущенной продукции (затраты на приобретение неизрасходованных материалов в процессе производства), и часть расходов будущих периодов.

**Классификация затрат на прямые и косвенные.**

Прямые затраты — это затраты, которые в момент их возникновения можно

непосредственно отнести на носитель затрат (объект калькулирования) на основе первичных документов (накладных, нарядов и т.д.). Это упрощенная формулировка, но она отражает суть вопроса. Косвенные затраты не могут быть отнесены в момент возникновения прямо на носитель затрат для их отнесения необходимы дополнительные расчеты по распределению пропорционально той или иной выбранной базе. На практике сложно отнести определенной вид или статью затрат однозначно к прямым или косвенным. Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, принятого метода калькулирования.

Например, в угольной промышленности все затраты являются прямыми, т.к. производится один вид продукции. А амортизация оборудования — это прямой или косвенный вид затрат? При пошиве на одной и той же швейной машине различных видов одежды амортизация швейной машины представляет собой по отношению к видам одежды косвенный вид затрат, так как в момент ее начисления невозможно точно сказать, к какой одежде конкретно и в каком объеме она относится. С другой стороны, если организация осуществляет всего один вид деятельности, например, предоставляет услуги сотовой связи, то амортизация базовой станции может быть в отдельных случаях отнесена к прямым видам затрат.

**По экономической роли в процессе производства затраты делятся на основные и накладные.**

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, заработная плата производственных рабочих и другие, кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

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

Нельзя отождествлять основные расходы с прямыми, а косвенные — с накладными. Накладные расходы действительно распределяются между объектами калькулирования косвенным способом. Вместе с тем значительная основных расходов также распределяется по соответствующим объектам косвенным способом: основная часть вспомогательных материалов, отчисления на социальные нужды и т.п.

Способы распределения косвенных расходов зависят от вида распределяемых расходов, технологических особенностей производства, и других факторов. Например, отчисления на социальные нужды распределяются по объектам пропорционально заработной плате производственных рабочих, общехозяйственные и общепроизводственные расходы — пропорционально плановым и сметным затратам, трудоемкости производственной программы и т.п.

В зависимости от периодичности возникновения затраты делятся на **текущие и единовременные**. К текущим затратам относят затраты, которые имеют частую периодичность (например, материальные затраты), а к единовременным — однократные расходы (расходы на подготовку и освоение производства, расходы, связанные с пуском новых производств). Единовременные затраты часто называют дискреционными затратами.

По отношению к готовому продукту затраты, отнесенные на произведенную и выпущенную продукцию, называют **затратами на продукт, а затраты, включенные в себестоимость незаконченной обработки изделий называют затратами в незавершенном производстве**.

**По участию в процессе производства различают производственные и внепроизводственные расходы.**

Производственные затраты непосредственно связаны с производством продукции, работ и услуг и включаются в их себестоимость (например, материальные затраты, потери от брака, общепроизводственные расходы).



Непроизводственные расходы непосредственно не связаны с производством продукции и не включаются в производственную себестоимость. Они списываются на уменьшение прибыли. Например, это коммерческие расходы. Значительная часть расходов на продажу (транспортные, упаковочные и тарные материалы) прямым путем относится на себестоимость проданной продукции. Часть расходов на продажу может быть распределена косвенным способом (например, пропорционально производственной себестоимости продукции, реализованной на сторону). Общехозяйственные расходы могут включаться в производственную себестоимость или относиться к расходам периода в зависимости от принятой учетной политики.

**По эффективности различают производительные и непроизводительные затраты.**

Производительными считают затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.

Непроизводительные затраты являются следствием недостатка в организации производства и труда, технологии производства (брак продукции, потери от простоев, оплата сверхурочных работ).

**По отражению в бизнес-плане производительные затраты планируются, поэтому они называются планируемыми. Непроизводительные затраты, как правило, не планируются, поэтому их называют непланируемыми.**

**По составу различают одноэлементные и комплексные расходы.**

Одноэлементными называются расходы, состоящие из одного элемента (заработная плата, амортизация и др.). Комплексными называются расходы, состоящие из нескольких элементов (например, общехозяйственные и общепроизводственные расходы, в состав которых включают заработную плату, амортизацию и др. элементы).

**Классификация затрат на продукт и за период.**

Данная классификация является относительно новой для отечественной практики и такой принцип классификации в России нормативно закреплён и применяется отдельными предприятиями с 1992 г. Затраты на продукт непосредственно связаны с осуществлением производственной деятельности, изготовлением продукции. Затраты периода являются функцией отчетного периода, они скорее связаны с длительностью отчетного периода, чем с выпуском продукции. Их можно рассматривать в качестве убытков отчетного периода. С помощью этой классификации можно сделать вывод, что если нет производства, нет затрат на продукт, то все равно остаются затраты периода.

**По временным периодам осуществления различают затраты предшествующих периодов, данного периода и будущих периодов.**

Затраты предшествующего периода представлены в незавершенном производстве (счета: 20,23,29).

Затраты отчетного периода – это расходы, осуществляемые в отчетном периоде, основная часть которых включается в себестоимость продукции.

Расходы будущих периодов – это расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам. Например, к ним можно отнести расходы на подготовку и освоение производства, расходы на ремонт основных средств в сезонных отраслях.

**По возможности нормирования затраты делятся на нормируемые и ненормируемые.**

Нормируемые расходы поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации – материалы, заработная плата и некоторые другие.

Ненормируемые – это расходы, по которым нормы не установлены: потери от простоев, оплата сверхурочных и т.п.

Деление затрат на нормируемые и ненормируемые предусмотрено налоговым законодательством. К нормируемым расходам в целях налогообложения относят

командировочные и представительские расходы, затраты на компенсацию за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок и др. Они включаются в себестоимость продукции, принимаемой в целях налогообложения прибыли, в пределах установленных норм, а в целях бухгалтерского учета – в полной сумме понесенных расходов.

## 2.4. Классификация затрат для принятия решений

В целях принятия эффективных управленческих решений затраты классифицируются в зависимости от уровня деловой активности на переменные, полупеременные и постоянные. Некоторые авторы в соответствии с данным признаком выделяют условно-переменные и условно-постоянные затраты.

Условно-переменные — это затраты, величина которых зависит от уровня деловой активности. К условно-постоянным затратам относят затраты, величина которых относительно не меняется с изменением объема производства (например, это могут быть амортизация основных средств при линейном способе ее исчисления, оплата труда управленческого персонала, затраты на охрану).

Условно-постоянные — это затраты, величина которых не зависит от уровня деловой активности.

На Западе существует хорошо разработанная классификация затрат на переменные и постоянные, которая нашла широкое практическое применение при организации управленческого учета на предприятиях, работающих в рыночной среде. Эта классификация служит информационной базой для проведения анализа при обосновании разнообразных управленческих решений (данный вопрос будет рассмотрен позже).

Следует заметить, что переменные затраты неоднородны. В зависимости от соотношения изменения затрат и объема производства их можно подразделить на пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные и регрессивные.

О пропорциональных говорят тогда, когда относительное изменение затрат равно относительному изменению объема или загрузки (например, основная заработная плата производственных рабочих при прямой сдельной оплате труда).

Прогрессивные растут быстрее, чем увеличивается объем производства (например, оплата труда производственных рабочих при сдельно-прогрессивной системе). Дегрессивные затраты растут медленнее, чем объем производства (например, затраты на технологическую энергию и топливо, смазочные и обтирочные материалы).

Для описания поведения затрат можно использовать так называемый коэффициент реагирования затрат, введенный немецким ученым К. Меллеровичем:

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

где  $\Delta Z$  – процент изменения затрат;

$\Delta O$  – процент изменения объема.

Коэффициент реагирования пропорциональных затрат равен 1, дегрессивных затрат — находится в пределах от 0 до 1 (относительный рост затрат меньше, чем относительное увеличение объема производства или продаж), прогрессивных затрат — больше 1 (относительное увеличение затрат больше, чем увеличение объема производства или реализации).

Заметим, что коэффициент реагирования постоянных затрат равен 0 (поскольку они не зависят от объема производства или продаж). Постоянные затраты принято классифицировать на полезные и бесполезные («холостые»).

Бесполезные затраты возникают, если производственный фактор используется

не на полную мощность. Возникновение подобных затрат может быть связано с неделимостью производственного фактора (например, средства труда или рабочей силы). Такое деление особенно актуально при анализе использования дорогостоящего оборудования, поскольку при его неполном использовании все равно начисляется амортизация и уплачиваются проценты на вложенный капитал, которые в данном случае только частично являются полезными.

Если обозначить оптимальное использование мощности оборудования (выпуск продукции в натуральных единицах)  $M_{опт}$ , а его плановый уровень использования —  $M_{пл}$ , то полезные ( $Z_{пол}$ ) и холостые затраты ( $Z_{б}$ ) можно рассчитать следующим образом:

$$Z_{пол} = M_{план} \times Z_{п} / M_{опт}, \quad (2)$$

$$Z_{пол} = Z_{п} \times \%M, \quad (3)$$

где  $Z_{п}$  – постоянные затраты,

$\%M$  – процент использования производственной мощности, определяемый отношений плановой мощности к оптимальной.

$$Z_{б} = (M_{опт} - M_{пл}) \times Z_{п} / M_{опт} \quad (4)$$

Бесполезные затраты являются в данном случае прямыми убытками предприятия.

Особое практическое значение данная классификация имеет в случаях, когда задана некоторая делимость факторов, обуславливающих постоянство затрат. Если, например, оборудование состоит из четырех одинаковых агрегатов, то при сокращении производства более чем на 25% один из агрегатов может быть продан или сдан в аренду, что позволит избавиться от бесполезных затрат.

Следует помнить, что затраты являются постоянными только в пределах устоявшегося уровня деловой активности (объема производства или продаж). При существенном изменении объема продаж изменяются и постоянные расходы. Поэтому если рассматривать постоянные расходы за длительный период времени, можно заметить ступенчатый характер изменения их величины.

На практике рассмотренная нами «чистая» классификация затрат на постоянные и переменные искажается из-за воздействия на размер затрат совокупности факторов (а не только объема производства), поэтому одним из широко распространенных допусков при классификации затрат является линейность.

Метод линейной аппроксимации позволяет превратить затраты с нелинейными зависимостями в линейные. Этот метод использует понятие релевантных уровней. Релевантный уровень — уровень предполагаемой деловой активности, внутри которого многие нелинейные затраты могут быть оценены как линейные.

Необходимо принимать во внимание тот факт, что затраты одного и того же вида могут вести себя по-разному. Существуют затраты, которые в одной ситуации являются переменными, в другой — постоянными.

Данная классификация не может быть раз и навсегда определена даже для конкретного предприятия, а должна пересматриваться (уточняться) с учетом меняющихся условий деятельности; строгая, законодательно закреплённая классификация в данном случае невозможна.

Примером решения проблемы классификации затрат может служить переход к использованию рассмотренной выше классификации затрат на продукт и за период.

В данном случае только отчасти присутствует основной признак классификации затрат на постоянные и переменные, а имеющее здесь место некоторое смешение признаков оправдано удобством практического применения.

Важной задачей является разделение смешанных затрат на переменные и постоянные. При анализе смешанных затрат необходимо применять методы,

позволяющие выделить из них постоянную и переменную части. Наиболее простыми из них считаются метод анализа счетов, графический метод, метод «высшей и низшей точек».

Для более тщательного изучения поведения затрат используются статистические и экономико-математические методы (метод наименьших квадратов (регрессионный анализ), метод корреляции и др.). Описание основных методов и алгоритм их использования представлены в табл. 2.2.

Пример разделения смешанных затрат на переменную и постоянную части приведен в ПРИЛОЖЕНИИ 1.

Следовательно, проблема разделения затрат на постоянные и переменные поддается решению, а современные средства вычислительной техники и программные продукты способны обеспечить не только оперативное и нетрудоемкое решение, а также хорошее качество информации для принятия управленческих решений.

**Релевантные или принимаемые в расчет затраты – это затраты, имеющие отношение к принимаемому управленческому решению. Нерелевантные затраты не имеют отношения к принимаемому решению.**

Например, необходимо решить вопрос о выборе транспортного средства для поездки представителя организации города Томска в Новокузнецк. При использовании поезда стоимость поездки одного работника составляет 6 400 руб. (2 000 руб. – стоимость билетов, 4 000 руб. – проживание в гостинице, 400 руб. – суточные). Для исчисления расходов на поездку на служебном автомобиле нужно определить принимаемые в расчет затраты: стоимость бензина 1 500 руб., заработная плата водителя 1 000 руб., ОСН 260 руб. Итого релевантные расходы 2 760 руб.

Затраты по страхованию автомобиля, амортизационные отчисления по нему в расчет не были приняты, поскольку они не зависят от принимаемого решения. Расчеты показывают, что выгоднее использовать служебный транспорт.

**Понятие явных и альтернативных затрат было рассмотрено раньше.** Хотелось бы еще раз подчеркнуть, что явные затраты – это затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции. Альтернативные затраты возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативного варианта из нескольких. Они означают упущенную выгоду, возникающую при ограниченных ресурсах.

Таблица 2.2

**Методы дифференциации смешанных затрат**

Основные методы распределения	Условные обозначения	Краткое содержание метода
1. Метод наименьших квадратов	$S$ – фактические значения затрат по месяцам, руб.; $\bar{S}$ – среднее расчетное значение затрат, руб. $b$ – ставка переменных затрат, руб. $X$ – объем производства по месяцам, ед. $\bar{X}$ – средний объем производства, ед.	Основан на предположении, что сумма квадратов отклонений фактических значений функции $S_{cm}$ (сума смешанных затрат) от значений, найденных по уравнению регрессии, должна быть наименьшей. 1. Ставка переменных затрат $b = \frac{\sum (X - \bar{X})(S - \bar{S})}{\sum (X - \bar{X})^2}$ 2. Постоянные затраты = Совокупные затраты – Переменные затраты.

Основные методы распределения	Условные обозначения	Краткое содержание метода
2. Метод «высшей и низшей точек»	$S_{\max}$ - максимальная общая сумма затрат, руб. $S_{\min}$ - минимальная общая сумма затрат, руб. $X_{\min},\%$ - минимальный объем производства в % к максимальному $X_{\max}$ - максимальный объем производства в ед.	1. Из всей совокупности данных выбираются два периода с наибольшим и наименьшим объемом производства. 2. Определяется ставка переменных затрат: $b = [(S_{\max} - S_{\min}) \times (100\% : (100\% - X_{\min},\%))] : X_{\max}$ 3. Общая сумма постоянных затрат: $a = S_{\max} - b \times X_{\max}$
3. Графический метод	1. На график заносятся данные о затратах предприятия. 2. Приблизительно проводится линия общих затрат: точка пересечения с осью затрат показывает уровень постоянных расходов. 3. Ставка переменных затрат составит: $b = (\bar{S} - a) / \bar{X}$	

Например, организация имеет 10 грузовых автомобилей, занятых перевозкой стройматериалов. Поступил заказ на перевозку мебели, для выполнения которого нужна одна машина. При отказе от перевозки десятой части стройматериалов сумма дохода уменьшится на 50 000 руб. Эта сумма считается вмененными затратами при заключении сделки на перевозку мебели.

В первичных бухгалтерских документах альтернативные затраты не отражаются, т.к. носят расчетный характер.

**Безвозвратные затраты (истекшего периода)** – это затраты, которые возникли в результате ранее принятого решения. На сумму понесенных затрат повлиять уже невозможно. К таким затратам относят остаточную стоимость основных средств, нематериальных активов, стоимость ранее закупленных материалов, которые по ряду причин являются неликвидами т.д.

**Инкрементные (приростные или дифференциальные) затраты** являются дополнительными и возникают при производстве дополнительной продукции или продаже дополнительных товаров. Например, в результате дополнительного выпуска продукции затраты увеличатся на 400 000 руб., эта сумма составляет инкрементные затраты.

**Маргинальные затраты (предельные)** – это дополнительные затраты на единицу продукции (а не на весь выпуск).

В ПРИЛОЖЕНИИ 2 представлена более развернутая классификация затрат в целях принятия управленческих решений.

## 2.5. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования

В целях осуществления контроля и регулирования затраты делятся на регулируемые и нерегулируемые, затраты в пределах норм, плана, сметы и отклонения от норм, плана сметы.

**Регулируемые расходы** – это расходы, величина которых может зависеть от менеджера соответствующего уровня управления. Для руководителя организации почти все расходы организации являются регулируемыми. Для начальника цеха

регулируемыми являются затраты в пределах цеха, а общехозяйственные расходы для него нерегулируемые. Для бригадира регулируемыи являются расходы в пределах бригады, а цеховые расходы для него нерегулируемые. Следовательно, **нерегулируемые расходы не зависят от решений менеджера.**

Деление расходов на регулируемые и нерегулируемые имеет большое значение для установления ответственности каждого руководителя и исполнителя за величину расходов.

По возможности осуществления контроля за затратами они подразделяются на **контролируемые и неконтролируемые.**

Контролируемые затраты могут контролироваться работниками организации, а неконтролируемые не поддаются контролю. Например, к неконтролируемым расходам можно отнести повышение цен на топливо, электроэнергию, увеличение ставок налогов и т.п.

Если рассматривать отдельные центры ответственности, то по отношению к конкретному из них затраты могут быть подконтрольными (контролируемые) и неподконтрольными (неконтролируемыми).

Подконтрольность означает возможность менеджера повлиять на размер затрат (например, отдел маркетинга может воздействовать на расходы на рекламную кампанию, начальник производственного цеха — на использование прямого труда в части интенсивности и производительности труда и потерь рабочего времени).

Деление затрат на подконтрольные и неподконтрольные сугубо индивидуально, то есть возможно только для конкретного центра ответственности конкретного предприятия. Заметим также, что подобное деление затрат весьма условно (например, повышение затрат на горючесмазочные материалы может означать, что водитель либо использует автомобиль с нарушением правил эксплуатации, либо использует его в личных целях, но может возникнуть и из-за незапланированного повышения цен на топливо).

Система контроля за затратами предусматривает деление их на затраты в пределах норм, плана, сметы и на отклонение от норм, плана и меры. Выявление указанных отклонений позволяет менеджерам принимать решения по управлению затратами.

## **Контрольные вопросы, задания, тесты к главе 2**

1. Дайте определение затрат. В чем заключается различие между затратами и расходами?
2. Расскажите о нормативном регулировании вопросов, связанных с учетом затрат и расходов.
3. Перечислите основные признаки классификации и основные классификации затрат.
4. В чем заключается назначение классификации по экономическим элементам и статьям калькуляции?
5. Какие бывают виды переменных затрат?
6. В чем заключается сущность анализа зависимости «затраты — объем производства — прибыль»?
7. Перечислите основные показатели, применяемые при анализе зависимости «затраты — объем производства — прибыль».
8. Охарактеризуйте понятия «место возникновения затрат» и «носитель затрат».
9. Расскажите об учете материальных затрат и затрат на оплату труда.
10. Приведите примеры, когда:

- а) издержки не представляют собой затраты на выпуск продукции;
  - б) затраты не являются расходами.
11. Дайте определение прямых и косвенных затрат. Приведите примеры.
12. К постоянным или переменным относятся следующие затраты: сырье и материалы; амортизация машин и оборудования; заработная плата производственного персонала; плата за аренду складских помещений; отопление и освещение цехов и заводоуправления; амортизация зданий цехов и заводоуправления; топливо и энергия на технологические нужды; расходы на рекламу; затраты на упаковку продукции.
13. Какие методы распределения затрат на постоянные и переменные вы знаете.
14. Приведите классификацию затрат в зависимости от принятия управленческих решений.
15. Приведите классификацию затрат для осуществления контроля и регулирования.
16. Релевантными затратами считаются:
- А) затраты, рассчитанные для нескольких проектов с использованием единых правил;
  - В) затраты, имеющие существенное значение для принятия управленческого решения;
  - С) сумма затрат, связанная с конкретным проектом;
  - Д) общие для двух альтернативных проектов затраты.
17. Затраты на продукт — это:
- А) затраты, которые непосредственно связаны с осуществлением производственной деятельности предприятия, изготовлением продукции;
  - В) затраты, которые в момент их возникновения можно непосредственно отнести на объект калькулирования на основе первичных документов;
  - С) затраты, величина которых меняется в зависимости от уровня деловой активности предприятия.
18. К отложенным расходам относятся:
- А) резервы предстоящих расходов и платежей;
  - В) расходы будущих периодов.
19. «Запасоемкими» затратами являются:
- А) затраты на продукт;
  - В) затраты периода.
20. На какой вопрос дает ответ информация о затратах в разрезе экономических элементов:
- А) какие ресурсы были использованы предприятием в ходе осуществления деятельности?
  - В) куда были направлены ресурсы предприятия в ходе осуществления деятельности?
21. «Расходы на подготовку и освоение производства» — это:
- А) статья затрат;
  - В) элемент затрат.
22. По методу признания в качестве расходов затраты классифицируют на:
- А) прямые и косвенные;
  - В) на продукт и за период;
  - С) постоянные и переменные;
  - Д) релевантные и нерелевантные.
23. В качестве носителя затрат могут выступать:
- А) цех;
  - В) продукт (услуга);
  - С) предприятие;

- Д) единица оборудования.
24. По экономическому содержанию затраты делятся на:  
А) прямые;  
В) экономические элементы;  
С) одноэлементные.
25. По экономической роли в процессе производства затраты делятся на:  
А) нормируемые и ненормируемые;  
В) планируемые и не планируемые;  
С) основные и накладные.
26. По способу отнесения на себестоимость продукции затраты делятся на:  
А) статьи и элементы;  
В) прямы и косвенные;  
С) затраты на продукт и затраты периода.
27. Под экономическим элементом принято понимать:  
А) совокупность затрат, отражающих их однородное целевое использование;  
В) однородный вид ресурсов, используемых для производства и продажи продукции;  
С) расходы, которые можно отнести на носитель затрат.
28. Переменные затраты являются дегрессивными, если:  
А) темпы их роста меньше темпов роста объемов производства;  
В) если коэффициент реагирования затрат меньше 1;  
С) темпы их роста выше темпов роста объемов производства.
29. Постоянные затраты называют бесполезными, если:  
А) производственный фактор используется не на полную мощность;  
В) если коэффициент реагирования затрат меньше 1;  
С) производственный фактор неделим.
30. Переменные затраты на единицу продукции при увеличении объема производства:  
А) не изменяются;  
В) увеличиваются;  
С) уменьшаются.
31. Постоянные затраты на единицу продукции при увеличении объема производства:  
А) не изменяются;  
В) увеличиваются;  
С) уменьшаются.
32. Группировка расходов по статьям калькуляции – отличительный признак:  
А) финансового учета;  
В) налогового учета;  
С) управленческого учета.
33. К какому виду затрат следует отнести затраты на услуги телефонной связи, если они включают фиксированную абонентскую плату и повременный тариф:  
А) к смешанным;  
В) к переменным;  
С) к постоянным.
34. Косвенными являются затраты:  
А) списываемые за счет чистой прибыли;  
В) включаемые в себестоимость продуктов пропорционально выбранной базе;  
С) возникающие в подразделениях вспомогательного производства.
35. Определите затраты на материалы по методам средней себестоимости и



ФИФО, а также конечный остаток, если за январь месяц отпущено в производство 800 кг. данного вида материала.

Дата	Количество, кг.	Цена за ед, руб.
Сальдо на 01.01	100	20
10.01	200	25
15.01	220	26
20.01	180	27
25.01	210	30
30.01	240	34

36. На производственном участке за прошедшие десять отчетных периодов имели место следующие фактические затраты:

Период	Объем продукции, ед.	Фактические затраты, т.р.
1	980	4150
2	920	3810
3	1060	4020
4	1290	5070
5	1570	5430
6	1780	5960
7	1820	6890
8	1040	4050
9	1120	4420
10	1080	4350

Произведите деление затрат по методу «Мини-макси» и методу наименьших квадратов. Найдите их прогнозируемую величину при 2000 ед. объема.

37. Машина с первоначальной стоимостью 200 000 руб. имеет предположительный срок эксплуатации 8 лет. Ее стоимость на издержки предприятия списывается линейным методом. По истечении 5 лет приходят к выводу, что машину можно использовать на 2 года дольше, чем предполагалось первоначально. Как правильно исчислить амортизацию машины, если ее первоначальная стоимость не подвергалась переоценке?

38. Расчет затрат путем ступенчатого распределения. За отчетный период предприятие имело следующие учтенные по местам возникновения затраты.

Показатели	Начальные места затрат			Конечные места затрат		
	пар	ремонт	энергия	основные цехи	материальное хозяйство	управление и сбыт
Первичные затраты мест, д.е.	6400	14 400	18 000	30 000	5 400	6 800
Потребление пара, Гкал	-	-	300	1200	400	100
Произведено ремонта, час.	300	-	100	700	60	40
Отпущено энергии, кВт-ч	2 000	4 000	-	60 000	10 000	4 000

Используя приведенные данные, определить, с какого вида услуг целесообразно начать списание затрат, чтобы погрешность вычисления себестоимости была минимальной? Составьте уравнение затрат начальных мест возникновения. Какова величина издержек конечных мест затрат с учетом стоимости полученных услуг

вспомогательных производств? Определите себестоимость взаимосвязанных услуг математическими методами.

39. Произведите расчет заработной платы рабочего-сдельщика. Подготовительно-заключительное время по норме: фрезерование – 195 мин, шлифовка – 123 мин. Время обработки одной детали: фрезерование – 7,6 мин, шлифовка – 3 мин. Часовая ставка оплаты 9,42 руб., премия за экономию рабочего времени 0,12 руб./ мин. Рабочий изготовил при 8-часовом рабочем дне 795 деталей в течение 18 дней, использовав 4 часа отдыха 4 дня в течение месяца он был болен.

### 3. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

#### 3.1. Соотношение понятий «учет затрат» и «калькулирование себестоимости продукции»

Исторически объективная необходимость такой важнейшей экономической категории, как себестоимость, объясняется по-разному: наличием товарного производства и товарно-денежных отношений; общественным разделением труда; объективным характером воспроизводства общественного продукта, требующим обособления части стоимости. Так, товарное производство и товарно-денежные отношения существуют тысячелетия, а категория себестоимости исторически возникла только после XV века в определенных исторических условиях. Кроме того, существовало утверждение, что «денежное выражение индивидуальных издержек предприятия представляет собой себестоимость продукции». В результате экономический смысл себестоимости подменялся простым денежным измерением издержек производства.

Наиболее удачное определение себестоимости сформулировал И.С. Мацкевичус: «Себестоимость продукции – это часть стоимости, равная стоимости израсходованных средств производства, части стоимости необходимого продукта и части стоимости прибавочного продукта, выступающая в денежной форме и представляющая часть цены продукта, за счет которой возмещаются затраты на его освоение, производство и реализацию и выражающая определенные производственные отношения».

По своей экономической природе себестоимость:

- отражает текущие затраты на производство продукта;
- представляет только часть стоимости и по ее динамике судят об изменении целого – стоимости;
- играет важную роль в хозрасчетных отношениях;
- включает однократные затраты, формируемые за счет оборотных средств, и погашенную часть долгосрочных затрат, формируемых за счет капитальных вложений;
- зависит от характеристики производственного процесса;
- отражает работу коллектива по изысканию внутрипроизводственных резервов и повышению эффективности производства;
- характеризует состояние материально-технического снабжения, потери от брака, а так же расходы по повышению качества продукции;
- является интегральным экономическим показателем и позволяет выделить ряд частных показателей экономии отдельных видов ресурсов.

В отечественной литературе традиционно выделяют следующие виды себестоимости: цеховая, производственная и полная (рис.3.1).

Однако, в соответствии с МСФО в производственную себестоимость включают лишь прямые материальные затраты, прямые трудозатраты и общепроизводственные расходы, а полная себестоимость состоит из производственной себестоимости, сбытовых и общехозяйственных расходов.

Необходимость исчисления себестоимости связана с двумя причинами:

1. Наличие у организации формальных обязанностей по предоставлению информации внешним пользователям.

2. Внутренние цели управления организацией (необходимость планирования деятельности организации, его подразделений, контроль выполнения плана, принятие управленческих решений относительно ассортимента, ценовой политики).

Термин «калькуляция» «вошел» в экономику как исчисление себестоимости, а в России это понятие уже широко применялось в начале XX века. В 1916 г. Р.Я. Вейцман писал, что «калькуляция есть вычисление, имеющее целью определить, в каком размере затраты на производство входят в цену изделия». В других работах того же периода в данное понятие вкладывали и исчисление себестоимости единицы продукции, и результаты расчета себестоимости, и всю систему обеспечения данных, необходимых для расчетов себестоимости.

В 40 – 50 годах появилось понятие «калькулирование», под которым понимали расчет затрат на единицу готовой продукции по статьям расходов.

Калькуляция – это элемент метода бухгалтерского учета, способ оценки хозяйственных средств и одновременно следствие этой оценки. Без оценки невозможен бухгалтерский учет, а без калькулирования невозможна оценка его объектов. Следовательно, нельзя рассматривать калькулирование только как способ исчисления себестоимости продукции.

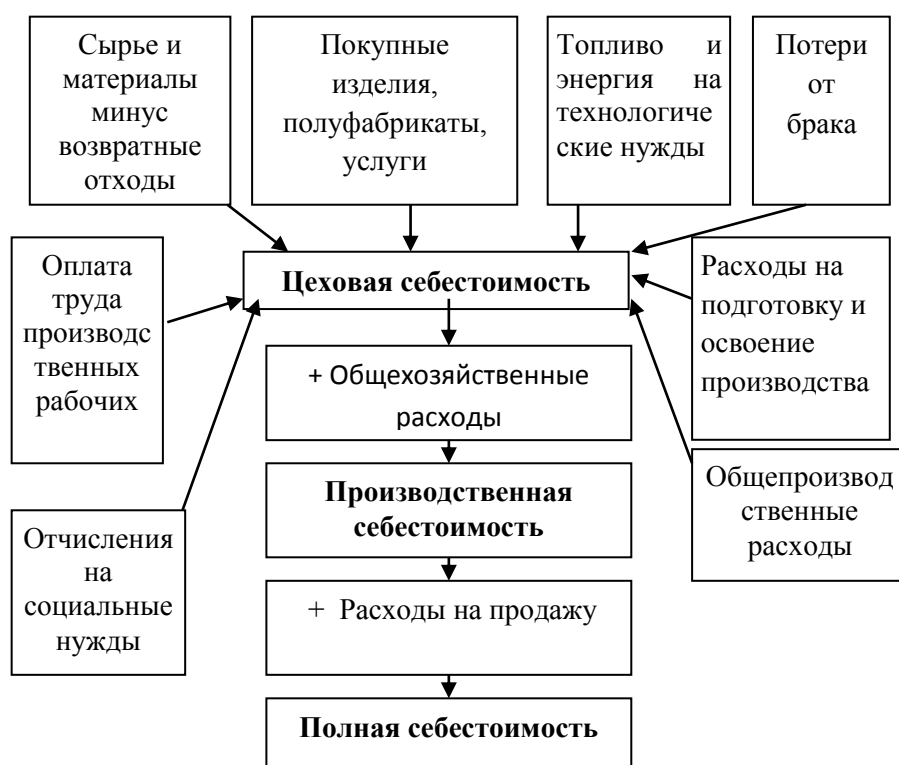


Рисунок 3.1 – Виды себестоимости в отечественной практике

**Калькулирование – это совокупность приемов аналитического учета затрат на производство и расчетных процедур определения себестоимости продукции, а калькуляция – способ расчета себестоимости продукции.** Следовательно, калькуляция представляет собой часть общего понятия – калькулирования.

Существуют разные точки зрения относительно соотношения учета затрат и калькуляции себестоимости. Например, одни авторы считают, что учет затрат должен быть подчинен калькуляции себестоимости, другие – учет затрат может существовать без калькуляции, а калькуляция без учета затрат – нет.

В.Ф. Палий, В.Б. Ивашкевич и другие считают аналитический учет затрат и калькулирование самостоятельными элементами общей системы производственного учета. При этом признается, что учет фактических затрат может быть, а калькуляция может не составляться и наоборот. В производственном учете, кроме аналитического

бухгалтерского учета, используется и оперативный учет, необходимый для выявления отклонений от норм и изменения норм. Производственный учет объективно приобретает двойственность. С одной стороны, он направлен на изучение процесса производственного потребления, а с другой, – на изучение себестоимости продукта, полученного в процессе производства. Эти направления производственного учета отличаются по целям, методам, задачам и требуют самостоятельной организации (табл. 3.1).

Калькулируя себестоимость продукции необходимо учитывать экономические принципы ее формирования: балансовое обобщение затрат, связь расходов с доходами и разделение текущих и единовременных затрат, оценку побочной и бракованной продукции, определение затрат в незавершенном производстве, согласованность показателей калькулирования себестоимости продуктов с организацией учета затрат на производство, особенность распределения косвенных расходов и др.

Таблица 3.1

**Соотношение понятий «учет затрат» и «калькулирование»**

Критерии	Учет затрат	Калькулирование
1. Цель	Контроль затрат в местах их возникновения, синтезирование показателей, разграничивающих производственные затраты во времени и себестоимость всей произведенной продукции	Контроль за снижением себестоимости конкретных видов продукции, их рентабельностью, формирование информации для ценообразования и сравнительного анализа
2. Объекты учета	Затраты материальных ресурсов, рабочего времени в момент совершения операции, а также накладные расходы	Издержки производства конкретного продукта или продуктов
3. Задачи учета	Контроль за выполнением планов по объему, структуре, качеству продукции; достоверное, своевременное отражение фактических затрат на производство, необходимых для управления; оперативный контроль за использованием ресурсов, выявление причин, виновников отклонений от плановых и нормативных затрат; отражение экономической эффективности мероприятий НТП; выявление затрат и результатов деятельности структурных подразделений.	Учет и исчисление себестоимости единичного продукта; обеспечение достоверной калькуляции единичного продукта, его частей, процессов; контроль рентабельности производства отдельных изделий, обеспечение сопоставимости калькуляций для сравнительного анализа и использования на макроуровне.

### 3.2. Виды калькуляций и процесс калькулирования

По времени составления калькуляции можно подразделить на две группы: предварительные и последующие.

**Предварительные калькуляции** составляются до изготовления продукта. К ним относят:

- проектную калькуляцию. Применяется для обоснования экономической эффективности инновационных проектов: строительства, реконструкции, разработки новых продуктов, технологий и т. д.;
- нормативную калькуляцию. Расчет себестоимости продуктов ведется на основе норм, действующих на определенную дату (текущих норм). Применяется для

краткосрочного планирования;

- плановую калькуляцию. Составляется на основе плановых норм — средних норм для определенного промежутка времени или будущих норм. Применяется для среднесрочного планирования;

- сметную калькуляцию. Является разновидностью нормативной (плановой) калькуляции. Составляется на изделия и работы, выполняемые в разовом порядке.

**Последующие калькуляции** составляются после изготовления продукта. Принято различать:

- отчетную калькуляцию — расчет фактической себестоимости произведенных продуктов;

- хозрасчетную калькуляцию — разновидность отчетной калькуляции, отражает фактические величины потребления производственных ресурсов в оценке, предусмотренной плановым заданием (по учетным ценам). Может содержать данные о полученных и предъявленных суммах хозрасчетных претензий.

В планировании, учете и анализе себестоимости отдельных видов продукции на промышленных предприятиях применяется несколько видов калькуляций себестоимости продукции:

1. Плановая (сметная) себестоимость – прогнозное значение предельной величины издержек на производство продукции в отчетном периоде.

2. Нормативная себестоимость – величина издержек производства по статьям калькуляции, исходя из действующих норм и нормативов.

3. Фактическая себестоимость – себестоимость, определяемая на основе бухгалтерских данных по истечении отчетного периода, содержит информацию о фактических затратах на производство продукции и служит основой экономического анализа, прогнозирования, планирования и принятия управленческих решений на краткосрочную и долгосрочную перспективу.

Себестоимость проданной продукции признается в качестве расхода в «Отчете о прибылях и убытках» только после признания выручки от продажи продукции. Текущие расходы связаны с доходами текущего периода, а капитальные – с доходами будущих периодов. Однако, некоторые виды текущих расходов в случае существенности могут быть признаны и как инвестиции, которые будут приносить доход в будущем.

Процесс калькулирования предполагает:

1) разграничение затрат на производство между законченной и незаконченной продукцией, оценку затрат на незавершенное производство;

2) исчисление затрат на забракованную продукцию;

3) оценку отходов производства и побочной продукции;

4) исчисление суммы затрат (по каждой статье), относящихся к готовым изделиям, по каждому носителю затрат;

5) отнесение (распределение, суммирование) затрат, собранных на носители, на объект калькулирования;

6) исчисление себестоимости калькуляционной единицы продукции.

Разработка алгоритма калькулирования, таким образом, включает в себя методическую проработку представленных пунктов с учетом адекватной оценки особенностей хозяйственной деятельности предприятия.

#### ■ Разграничение затрат между законченной продукцией и незавершенным производством.

Незавершенное производство — продукция, не прошедшая к концу отчетного периода всех стадий обработки и поэтому не признаваемая готовой продукцией.

Затраты на законченную и незаконченную продукцию определяются следующим балансовым уравнением:

$$\text{НЗПн} + \text{Зо} = \text{Ст} + \text{Бр} + \text{От} + \text{НЗПк}, \quad (5)$$

где  $НЗП_n$  — затраты в незавершенном производстве на начало периода;  $З_0$  — затраты отчетного периода;  $С_t$  — себестоимость товарной (готовой) продукции;  $Бр$  — затраты на забракованную продукцию;  $От$  — стоимость отходов производства;  $НЗП_k$  — затраты в незавершенном производстве на конец периода.

К началу калькуляционных расчетов известны данные о затратах в начальном незавершенном производстве и затраты отчетного периода.

Собственно учет затрат на производство является первым этапом процесса калькулирования. На этапе учета затрат на производство осуществляется первичная регистрация издержек, связанных с осуществлением процессов производства и продажи. Включение тех или иных затрат в состав текущих (в себестоимость) определяется прежде всего их экономическим смыслом, заключающимся в связи понесенных затрат с процессом получения текущих доходов коммерческой организации.

На данном этапе должны выполняться требования полноты включения затрат (наличие, как правило, первичного документа и своевременной регистрации факта хозяйственной деятельности) и правильности и обоснованности так называемой квалификации (то есть определения) затрат в качестве текущих (а, например, не капитальных) и учета их на соответствующих затратных счетах.

Учет затрат организуется с применением счетов третьего раздела Плана счетов «Затраты на производство». Прямые затраты в момент их возникновения на основании первичного документа подлежат отражению по дебету калькуляционных счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

Аналитический учет по счетам 20, 23 организуется в разрезе объектов калькулирования (видов продукции, работ, услуг).

На этом же этапе собираются и косвенные затраты, которые подлежат предварительному учету на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Счета 25, 26 дебетуются в корреспонденции с кредитом большого количества счетов: 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», различные счета учета расчетов и т. д.

Аналитический учет затрат на счетах 25, 26 ведется в разрезе структурных подразделений и в разрезе статей сметы.

По завершении сложных расчетов необходимые доли затрат попадают в конечном итоге на дебет счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счетов 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

После завершения процедур собственно учета затрат, распределения услуг вспомогательного производства и распределения косвенных расходов в бухгалтерском учете организации выявляется величина показателя об учтенных в отчетном периоде затратах на производство.

Итак, для разграничения затрат между законченной и незаконченной продукцией необходимо исчислить затраты на брак продукции, оценить отходы производства и исчислить затраты в незавершенном производстве на конец периода или затраты на товарную продукцию. Таким образом, возможны два варианта расчетов:

1. Определить затраты в незавершенном производстве, тогда затраты на готовую продукцию будут равны:

$$С_t = НЗП_n + З_0 - НЗП_k - Бр - От \quad (6)$$

3. Определить себестоимость готовой продукции, тогда затраты в незавершенном производстве на конец периода:

$$\text{НЗПк} = \text{НЗПн} + \text{Зо} - \text{Ст} - \text{БР} - \text{От} \quad (7)$$

Главное условие адекватной оценки незавершенного производства состоит в выборе такого способа оценки, при котором себестоимость готовой продукции отражает результаты хозяйственной деятельности данного отчетного периода.

Существуют два классификационных направления оценки незавершенного производства:

- оценка по фактической или нормативной себестоимости;
- оценка по «полной» или ограниченной себестоимости.

При оценке незавершенного производства по нормативной себестоимости происходит повышение себестоимости готовой продукции, когда фактические затраты отчетного периода выше нормативных затрат. И наоборот, себестоимость готовой продукции понижается, когда фактические затраты оказываются ниже нормативных затрат. Тогда при нестабильном объеме незавершенного производства могут иметь место значительные колебания в величинах затрат, относимых на готовую продукцию.

В этих условиях оценка незавершенного производства по фактической себестоимости обеспечивает более равномерное формирование затрат на товарную продукцию, отражающих результаты деятельности в отчетном периоде.

Таким образом, с точки зрения равномерности формирования финансового результата более приемлемой является оценка незавершенного производства по фактической себестоимости. С другой стороны, данный подход нарушает сформулированный выше критерий, когда результаты деятельности в одном отчетном периоде не должны сказываться на результатах деятельности в другом периоде.

Если мы оцениваем незавершенное производство по фактическим затратам, то перерасход ресурсов скажется на финансовом результате следующих периодов, хотя этот перерасход произошел в данном отчетном периоде. Исходя из этого, оценка незавершенного производства по нормативным затратам является более адекватной.

Конечно же, на вариант оценки оказывает влияние и тип производства. В массовом и серийном производстве предпочтительна оценка незавершенного производства по нормативной себестоимости, а в единичном, когда производство может длиться несколько периодов, — по фактической себестоимости.

По полноте отнесения видов затрат на незавершенное производство возможны полная оценка, частичная или нулевая. Полнота отнесения затрат определяется несколькими факторами:

- типом производства (массовое, серийное, единичное);
- существенностью используемых производственных факторов (ресурсов) (материалоемкое, капиталоемкое, трудоемкое);
- особенностями существующей на производстве системы учета затрат.

В единичном и мелкосерийном производствах организуется индивидуальный учет затрат по каждому заказу (партии). То есть затраты на выполнение каждого заказа локализируются и составляют затраты в незавершенное производство до полного завершения заказа, когда они переходят в себестоимость готовых продуктов.

В массовом и крупносерийном производствах подход к оценке незавершенного производства связан с технологическими условиями нарастания производственных затрат.

В ряде отраслей (как правило, с физико-химической технологией производства) в незавершенное производство включают только затраты на сырье.

Существует и следующий способ — на незавершенное производство относят затраты на материалы плюс половину затрат на обработку продукта. Данный способ



проще, так как позволяет отказаться от пооперационного учета движения изделий. Такая оценка допустима, когда средняя операция при массовом наблюдении достаточно типична.

Подходы к оценке незавершенного производства регламентируются законодательством Российской Федерации. В соответствии с п.64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н) «незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

В единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам».

Кроме того, в 2002 г. вступила в действие глава 25 Налогового Кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организаций». В данном Законе ст. 319 «Порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных» содержит нормы, действующие в целях налогообложения.

Существуют два основных подхода к количественной оценке незавершенного производства:

- инвентаризация, проводимая по итогам отчетного периода;
- учет движения продукции непосредственно в процессе производства, осуществляемый в течение отчетного периода.

Инвентаризация подразумевает подсчет незавершенных производством изделий по каждой технологической операции, каждому рабочему месту.

При учете движения деталей отслеживается их перемещение внутри места возникновения затрат (как правило, цеха) с разбивкой по отдельным операциям или только по конечной операции.

На подходы к оценке незавершенного производства оказывает влияние и степень стабильности (от периода к периоду) количественной величины запасов незавершенного производства.

С точки зрения влияния на финансовый результат в производствах со стабильным незавершенным производством приемлем любой способ оценки: по нормативным или фактическим, по полным или ограниченным затратам. В данном случае в каждом отчетном периоде затраты в незавершенном производстве на начало периода уравниваются затратами в незавершенном производстве на конец периода.

В производствах с нестабильным незавершенным производством затраты на него правильнее оценивать исходя из фактических затрат на производство.

Таким образом, при формировании подходов к оценке незавершенного производства должны быть приняты во внимание:

- тип производства;
- динамика «нарастания» затрат в ходе технологического процесса;
- степень количественной стабильности незавершенного производства;
- особенности существующей системы учета затрат на производство.

#### ■ Оценка затрат на бракованную продукцию

В отношении оценки бракованной продукции также существуют два основных направления:

- оценка по фактической или нормативной себестоимости;
- оценка по полной или ограниченной себестоимости.

Логически правильно предположить, что величина затрат на производство некачественной продукции соответствует затратам на годные изделия, так как они изготавливаются одновременно и по одной технологии. Следовательно, наиболее

обоснована оценка затрат на забракованную продукцию по фактической себестоимости ее изготовления. Это положение относится и к окончательному, и к исправимому браку.

На практике причины брака весьма разнообразны, и брак может появиться на любой стадии производства. Поэтому калькулирование затрат на брак продукции по фактической себестоимости в ряде производств связано с трудоемкими расчетами.

В организациях с большой номенклатурой выпускаемых изделий допускается исчисление затрат на брак исходя из нормативной себестоимости.

Критерием для включения тех или иных затрат в себестоимость забракованной продукции является уже известный принцип «причинности», в соответствии с которым неуместно, например, включать в затраты на брак общезаводские расходы, поскольку они носят условно-постоянный характер и существенно не изменяются в зависимости от наличия или отсутствия брака.

Затраты на забракованную продукцию должны быть исчислены по прямому назначению в отношении определенных изделий. Если носитель затрат оказывается шире объекта калькулирования, неизбежно косвенное распределение затрат. В этом случае наиболее приемлемо распределение потерь от брака между изделиями пропорционально производственной нормативной себестоимости.

В индивидуальном производстве, при непериодическом калькулировании себестоимости, потери от брака остаются в незавершенном производстве. При этом известно, к какому изделию они относятся, а само изделие находится в производстве. В остальных производствах потери от брака относятся на себестоимость товарной продукции и в себестоимость незавершенного производства не включаются.

Учет брака ведется по местам возникновения затрат с составлением первичных документов — извещений о браке. В последних указываются: наименование продукта, операция, на которой обнаружен брак, причины и виновники его возникновения, сумма затрат на брак.

Прямые переменные затраты (материалы, заработная плата основных производственных рабочих, часть расходов на содержание и эксплуатацию оборудования) можно учесть по нормам уже в момент обнаружения брака. Косвенные затраты относят на стоимость забракованной продукции в конце отчетного периода по их фактическому уровню в соответствующей доле.

#### ■ Оценка отходов производства

Под отходами производства понимаются остатки материалов (сырья, полуфабрикатов), которые в ходе технологического процесса полностью или частично утратили исходные потребительские свойства.

Различают **возвратные** отходы (которые могут быть использованы на предприятии или реализованы на сторону) и **безвозвратные** (которые не могут быть использованы на предприятии или реализованы на сторону).

Оценка возвратных отходов ведется по стоимости возможного использования (замещения) или реализации. В основе этой оценки должна находиться их потребительская стоимость с учетом расходов на их доработку. Возвратные отходы уменьшают затраты на производство. Безвозвратные отходы оценке не подлежат.

Количественная оценка отходов достигается путем проведения:

- инвентаризации;
- измерения, взвешивания;
- расчетов путем исчисления по действующим нормам на фактический объем производства.

#### ■ Распределение затрат, собранных по носителям, между калькуляционными объектами

Калькуляционный объект может:

- соответствовать носителю затрат;

- вместе с другими объектами калькулирования входить в один носитель затрат (то есть быть частью носителя затрат);
- включать в себя несколько носителей затрат.

Во втором случае для исчисления себестоимости необходимо собранные по носителю затраты распределить между калькуляционными объектами. В третьем случае — суммировать затраты по носителям, входящим в данный калькуляционный объект.

### ■ Выбор объектов калькулирования и калькуляционных единиц

Выбор объектов калькулирования обуславливается:

- особенностями применяемого технологического процесса производства;
- характером продукции;
- особенностями организационной структуры предприятия;
- целями калькулирования.

С учетом данных факторов объектами калькулирования могут быть продукты, часть продукта, группа однородных продуктов (продуктовое направление), группа одноименных продуктов (серия), набор продуктов (заказ), причем как по затратам производства в целом (законченные обработкой), так и по отдельным производственным операциям (переделам, стадиям, фазам).

Процесс калькулирования упрощается, а результаты калькулирования становятся более достоверными, когда объекты калькулирования устанавливаются применительно к технологическим процессам изготовления продуктов.

В зависимости от целей калькулирования объектом калькулирования может быть как готовый продукт, так и продукт разной степени готовности.

Для целей управления производством, определения цены реализации незавершенных производством продуктов (полуфабрикатов) необходимо калькулирование себестоимости продуктов по определенным технологическим переходам внутри центров ответственности и мест возникновения затрат. Кроме того, необходимо использование вспомогательных объектов калькулирования таких, как забракованные продукты разной степени готовности и отходы.

Если объект калькулирования — это вид продукта (части продукта, группы продуктов) разной степени готовности, то калькуляционная единица является количественным измерителем объекта калькулирования.

Принято выделять следующие основные виды калькуляционных единиц:

- натуральные — штуки, тонны, киловатт-часы, метры и т. д.;
- условно-натуральные — 1000 условных консервных банок, 100 условных пар обуви, тонна условного чугуна, и т. д.;
- условные калькуляционные единицы, предусматривающие определенное содержание полезного вещества в продукте — химические продукты с определенным содержанием кислоты или щелочи, молочные продукты с определенным процентом жирности и т. д.;
- стоимостные единицы;
- единицы работы персонала или средств труда — норма-час работы специалиста, машино-день, тонно-километр перевозок.

Натуральные единицы выгодно отличаются тем, что они часто совпадают с носителями затрат. Условно-натуральные единицы и единицы работы применяют в случаях, когда при большой номенклатуре продуктов затруднено калькулирование по всем наименованиям. Но такой подход оправдывает себя, если структура ассортимента производимых продуктов и нормы затрат для отдельных продуктов неизменны.

В производствах, где из одних исходных материалов производятся продукты с близкими по характеру, но с разными по эффективности потребительскими свойствами (например, с разным содержанием полезного вещества) в качестве калькуляционной единицы выбирается продукт (реальный или условный) с определенной величиной потребительской стоимости (например, с определенным содержанием полезного ве-

щества).

Единицы работы используются в производствах, цель которых – не изготовление продукции, а оказание услуг.

Для целей перспективного планирования возможно применение укрупненных калькуляционных единиц.

### 3.3. Понятие метода калькулирования

В настоящее время существуют различные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Если затраты рассматривать как производственное потребление ресурсов, как издержки, возникающие в процессе производства, то их можно учесть только двумя методами – нормативным и ненормативным. Выделение таких методов, как учет полных или сокращенных затрат представляет собой подчиненную классификацию, т.к. и полные, и сокращенные затраты можно учесть при помощи нормативного и ненормативного методов. При этом нормативный метод учета предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, процессам, объектом с выявлением в ходе производства отклонений от норм.

**Метод калькулирования обычно представляют как совокупность приемов и способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и используемых для расчета себестоимости калькуляционной единицы.** Группировка затрат на производство по объектам калькуляционного учета отражает существенную часть метода калькулирования. Она и определяет метод: попередельный, попроцессный, позаказный, нормативный. Способы исчисления себестоимости (прямого счета, распределения затрат, исключения затрат и т.п.) играют важную, но подчиненную роль в системе калькулирования и потому не могут претендовать на характеристику метода калькулирования.

### 3.4. Попередельный метод учета затрат

**Попередельный метод учета затрат на производство** используется в отраслях, где обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько отдельных стадий – переделов. Передел – это совокупность технологических операций, в результате которых предприятие получает полуфабрикат собственного производства. Чаще всего такой метод учета затрат используют предприятия с комплексным использованием сырья (в химической, нефтеперерабатывающей, деревообрабатывающей, текстильной, лакокрасочной, пищевой, стекольной, металлургической, цементной промышленности и др., то есть в производствах, где применяется химико-физическая технология производства). Объектом учета издержек в таких производствах является каждый самостоятельный передел. Прямые затраты отражаются в текущем учете по переделам, а косвенные расходы – по цеху, производству и предприятию в целом с последующим распределением между себестоимостью переделов согласно принятой в отрасли базе.

Используется два варианта организации учета затрат по переделам: бесполуфабрикатный и полуфабрикатный.

Бесполуфабрикатный вариант применяется в случаях, когда реализуется полностью готовый, то есть прошедший все технологические переделы, продукт. При бесполуфабрикатном варианте прямые затраты отражаются в бухгалтерском учете по каждому переделу в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость только первого передела. Себестоимость конечного продукта будет

составлять сумму затрат всех переделов. Контроль за движением полуфабрикатов осуществляется бухгалтером в натуральном выражении, без записей по счетам. Пример попередельного бесполуфабрикатного варианта учета затрат приведен в табл. 3.2 и на рис. 3.2.

Полуфабрикатный вариант применяется в случаях, когда имеет место реализация продуктов, не прошедших все технологические переделы. Полуфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство используется, когда производится оценка и передача полуфабриката в стоимостном выражении на другой передел, либо когда полуфабрикат реализуется как готовая продукция на сторону другим предприятиям. Передача полуфабриката собственной выработки из одного передела в другой производится по фактической себестоимости либо в расчетных ценах. В этом случае возможно применение двух способов учета: использование счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» или без применения этого счета (табл. 3.3).

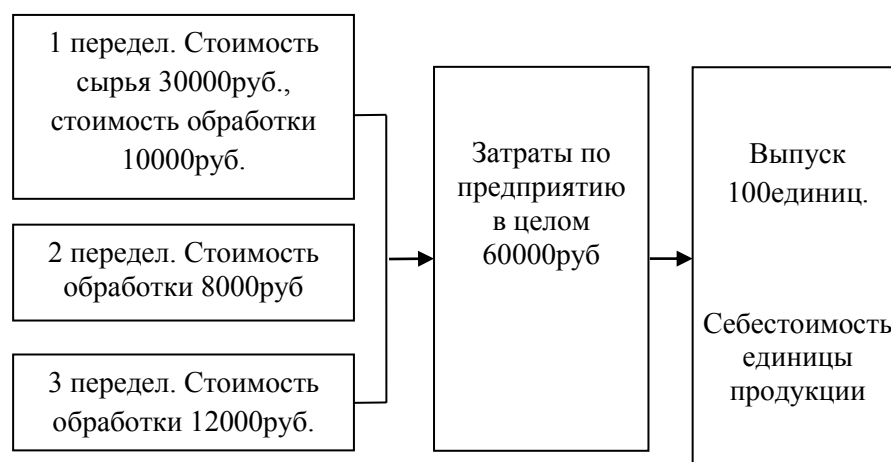


Рисунок 3.2 – Определение себестоимости единицы продукции

Таблица 3.2

**Учет затрат на производство при бесполуфабрикатном методе**

Содержание записи	Сумма, руб.	Д	К
1. Запуск сырья в первый передел	30000	20/1	10
2. Стоимость обработки по 1 переделу	10000	20/1	70,69,25,26
3. Стоимость обработки по 2 переделу	8000	20/2	70,69,25,26
4. Стоимость обработки по 3 переделу	12000	20/3	70,69,25,26
5. Списаны затраты по 1 переделу	40000	43	20/1
6. Списаны затраты по 2 переделу	8000	43	20/2
7. Списаны затраты по 3 переделу	12000	43	20/3
Итого фактическая себестоимость готовой продукции	60000		

Таблица 3.3

## Учет затрат на производство при полуфабрикатном производстве

Содержание записи	Сумма, руб.	Д	К
<b>Использование счета 21</b>			
1. Запуск сырья	30000	20/1	10
2. Стоимость обработки 1 передела	10000	20/1	70,69,25,26
3. Себестоимость полуфабрикатов 1 передела, переданных на склад	40000	21	20/1
4. Себестоимость полуфабрикатов 1 передела, отпущенных цеху 2	40000	20/2	21
5. Стоимость обработки 2 передела	8000	20/2	70,69,25,26
6. Себестоимость полуфабрикатов 2 передела, сданных на склад	48000	21	20/2
7. Себестоимость полуфабрикатов 2 передела, отпущенных цеху 3	48000	20/3	21
8. Затраты на обработку 3 передела	12000	20/3	70,69,25,26
9. Определение фактической себестоимости готовой продукции	60000	43	20/3
<b>Без использования счета 21</b>			
1. Запуск сырья	30000	20/1	10
2. Стоимость обработки 1 передела	10000	20/1	70,69,25,26
3. Себестоимость полуфабрикатов 1 передела, переданных 2 переделу	40000	20/2	20/1
4. Стоимость обработки 2 передела	8000	20/2	70,69,25,26
5. Себестоимость полуфабрикатов 2 передела, сданных 3 переделу	48000	20/3	20/2
7. Затраты на обработку 3 передела	12000	20/3	70,69,25,26
8. Определение фактической себестоимости готовой продукции	60000	43	20/3

В общем виде схема попередельного метода представлена на рисунке 3.3.

Таким образом, можно выделить следующие особенности попередельного способа:

1. Калькулирование себестоимости каждого передела.
2. Разделение затрат между продуктами передела пропорционально выбранной базе или способом исключения затрат на побочную продукцию.
3. Списание затрат за календарный период.
4. Распределение затрат между незавершенным производством и готовой продукцией.

На практике выделяют несколько вариантов попередельного метода, сравнительная характеристика каждого из которых представлена в табл. 3.4.

Сущность и особенности рассмотренных методов попередельного калькулирования рассмотрим на примерах.

**Пример использования метода многоступенчатого попередельного калькулирования.**

*Производственный процесс состоит из трех этапов, на каждом из которых присутствуют затраты на обработку:  $Z_{об1} = 50\ 000$  руб.,  $Z_{об2} = 20\ 000$  руб.,  $Z_{об3} = 30\ 000$  руб.*

*Затраты на поступающие в переработку сырье и материалы составляют  $Z_m = 90\ 000$  руб. После 1-го этапа образуется 280 кг продукта X1, из которых 200 кг идет в дальнейшую переработку. После 2-го этапа образуется 150 кг продукта X2, из которых 130 кг идет в дальнейшую переработку. После 3 этапа образуется 100 кг продукта X3, себестоимость единицы которого необходимо определить.*



Рисунок 3.3 - Общая схема учета затрат попередельным методом

Решение:

После 1-го этапа затраты на 280 кг продукта X1 составят:

$$50\,000 + 90\,000 = 140\,000 \text{ руб.}$$

Себестоимость 1 кг продукта X1 определяется:

$$140\,000 / 280 = 500 \text{ руб.}$$

После 2-го этапа затраты на 200 кг продукта определяются как затраты на обработку ( $Z_{об2}$ ) плюс затраты, «пришедшие» с предыдущего этапа ( $200 \times 500 = 100\,000$  руб.)

$$20\,000 + 100\,000 = 120\,000 \text{ руб.}$$

Себестоимость 1 кг продукт X2:

$$120\,000 / 150 = 800 \text{ руб.}$$

На 130 кг, которые идут в дальнейшую переработку, приходится:

$$130 \times 800 = 104\,000 \text{ руб.}$$

После 3-го этапа затраты на 100 кг продукта составят затраты на обработку ( $Z_{об3}$ ) плюс затраты, «пришедшие» с предыдущих двух этапов (104 000 руб.)

$$30\,000 + 104\,000 = 134\,000 \text{ руб.}$$

Себестоимость 1 кг продукта X3 составит  $134\,000 / 100 = 1\,340$  руб.

Сравнительная характеристика вариантов попередельного метода калькулирования

Варианты	Область применения (или сущность метода)	Расчет себестоимости
1. Простой попередельный	Данный метод применяется, когда: - на предприятиях выпускается один вид продукта; - отсутствуют или являются стабильными межоперационные запасы и запасы готовой продукции.	Себестоимость единицы продукта определяется делением совокупных затрат отчетного периода на количество произведенной продукции
2. Метод многоступенчатого попередельного калькулирования	Производство продуктов с несколькими переделами с изменяющимися остатками незавершенной и готовой продукции.	Себестоимость единицы продукции каждого производственного этапа определяется отношением затрат данного этапа к натуральному показателю данного этапа
3. Метод эквивалентных коэффициентов	Данный метод используется на предприятиях, производящих продукцию с близкими конструктивными и технологическими свойствами (так называемое сортовое производство). В основу его заложен принцип, согласно которому себестоимость отдельных видов продуктов находится в определенном, достаточно устойчивом соотношении.	Один из продуктов выбирают в качестве стандартного, себестоимость всех других продуктов определяют умножением себестоимости стандартного продукта на соответствующий коэффициент
4. Метод исключения и метод распределения	Используются для калькулирования себестоимости продуктов в условиях комплексного производства	
4.1. Метод исключения	При данном подходе один из продуктов выбирается в качестве главного, остальные признаются побочными. Производится калькулирование только главного продукта	$\text{Сед.гл.} = (\text{Себестоимость комплексного производства} - \text{Стоимость побочного продукта}) / \text{Количество главного продукта}$  Стоимость побочных продуктов принимается равной фактической выручке, полученной от их реализации
4.2. Метод распределения	В данном случае продукты не делят на главные и побочные, а калькулируется себестоимость всех продуктов. При этом производится распределение затрат комплексного производства между продуктами на основе натуральных показателей (вес или объем получаемых продуктов) или стоимостных показателей.	$\text{Сед}_i = [(\text{Затраты комплексного производства} \times \text{Рыночная стоимость продукта}) / \text{Сумма стоимостей всех полученных продуктов}] / \text{Количество продукта } i$

**Пример использования метода эквивалентных коэффициентов.**

Известны результаты выполнения производственной программы — виды продукции и их количество (табл. 3.5). Совокупные затраты на выполнение производственной программы составили 8 000 000 руб. С использованием существующих коэффициентов эквивалентности определить себестоимость каждого вида продукции.



Решение:

1. В первую очередь, необходимо пересчитать количество продукции каждого вида в количество стандартного продукта – графа 4 табл. 3.5. Всего стандартного продукта 1040 тонн.

2. Далее определяется себестоимость 1 тонны стандартного продукта:  $8\,000\,000 / 1040 = 7\,692,3$  руб.

3. Теперь, с использованием коэффициентов эквивалентности себестоимость стандартного продукта пересчитывается в себестоимость «реальных» продуктов (графа 5 табл. 3.5).

Таблица 3.5

**Результаты выполнения производственной программы**

Вид продукта	Количество, тонны	Коэффициенты эквивалентности	Количество стандартного продукта, тонны	Себестоимость единицы, руб.
1	2	3	$4 = 2 \times 3$	5
A	200	1,2	240	9 230,76
B	300	1	300	7692,3
C	150	1,5	225	11538,45
Д	250	1,1	275	8461,53
Итого	900	x	1040	x

Себестоимость единицы продукции (Сед):

– Сед A =  $7\,692,3 \times 1,2 = 9\,230,76$  руб.;

– СедB =  $7\,692,3 \times 1 = 7692,3$  руб.;

– СедC =  $7\,692,3 \times 1,5 = 11538,45$  руб.;

– СедД =  $7\,692,3 \times 1,1 = 8461,53$  руб.

**Пример использования методов распределения и исключения.**

Метод исключения и метод распределения используются для калькулирования себестоимости продуктов в условиях комплексного производства, т.е. такого производства, в ходе технологического процесса которого на некоторой стадии одновременно получают два и более продукта. Проблема калькулирования продуктов комплексного производства состоит в том, что возникшие к точке раздела затраты всегда являются косвенными по отношению к производимым продуктам. Они могут быть прямыми лишь к определенному переделу.

Поэтому задача калькулирования в условиях комплексного производства всегда сводится к косвенному распределению затрат между продуктами.

В связи с этим можно сформулировать следующее требование организации учета затрат в условиях комплексного производства: затраты должны быть учтены по переделам, общим для всех продуктов, по обособленным переделам для отдельных продуктов

Использование натуральных показателей в большинстве случаев приводит к неадекватному завышению рентабельности одних продуктов и занижению рентабельности других;

Использование стоимостных показателей распределения представляется более обоснованным. В этом случае затраты комплексного производства распределяются между продуктами пропорционально стоимостной доле каждого продукта в общей стоимости всех полученных продуктов.

Рассмотрим пример калькулирования себестоимости продуктов в условиях комплексного производства двумя названными методами.

Пример: Затраты комплексного производства (затраты к точке раздела)

составляют 10 600 руб. При этом получают продукты А и В в количествах соответственно — 20 и 200 кг. Рыночная цена продуктов составляет, соответственно — 10 и 50 руб./кг.

#### **Калькулирование методом исключения**

Примем, что главным является продукт В как с точки зрения цели осуществления технологического процесса (то есть технологический процесс направлен на получение продукта В), так и с точки зрения показателей результата процесса — рыночная цена продукта В и количество продукта В.

$$C_{свВ} = (10\,600 - 10 \times 20) / 200 = 52 \text{ руб.}$$

#### **Калькулирование методом распределения**

При использовании данного метода калькулируется себестоимость обоих продуктов:

$$C_{сдА} = [(10\,600 \times 10 \times 20) / (10 \times 20 + 50 \times 200)] / 20 = 10,39 \text{ руб.}$$

$$C_{сдВ} = [(10\,600 \times 50 \times 200) / (10 \times 20 + 50 \times 200)] / 200 = 51,96 \text{ руб.}$$

Поскольку существуют остатки незавершенного производства (НЗП) на начало и конец периода, себестоимость единицы продукции не может быть вычислена делением общей себестоимости на количество единиц продукции. Затруднение еще заключается в том, что не все единицы продукции могут быть доведены до одной и той же степени готовности.

При попередельном методе предполагается, что затраты на материал осуществляются в начале производственного процесса, а затраты на обработку распределяются равномерно в течение всего производственного цикла. Добавленные затраты — это сумма прямых трудозатрат и общепроизводственных расходов.

Рассмотрим две ситуации:

1. Существуют остатки НЗП только на конец периода.
2. Существуют остатки НЗП на начало и конец периода.

#### **Пример, связанный с ситуацией 1.**

Предприятие имеет два передела А и В. Степень готовности НЗП оценивается в 50% (Кнзп).

Информация о переделе А: количество продукции, введенной в передел 28 000 ед. (Х); количество продукции, заверенных обработкой и переведенных в процесс В, составляет 24 000 ед. (Хз); НЗП на конец периода 4 000 ед. (НЗПк); затраты на материал — 140 000 руб. (М), затраты на обработку (Зоб) — 96 000 руб.

Информация о переделе В: НЗП на конец периода 1 000 ед. Количество продукции, законченной обработкой и сданной на склад, составляет 23 000 ед.; стоимость обработки 114 000 руб.; стоимость материалов, введенных в конце передела, составляет 72 000 руб.

Необходимо определить себестоимость единицы готовой продукции (Сед), общую себестоимость (С) и себестоимость НЗП (Снзп) каждого передела.

#### **Передел А.**

1. Определим материальные затраты на единицу продукции (Мед):

$$Мед = М / Х = 140\,000 / 28\,000 = 5 \text{ руб.}$$

2. Определим затраты на обработку в расчете на единицу продукции:

$$Зоб.ед = Зоб / (Х - НЗПк \times Кнзп) = 96\,000 / (28\,000 - 4\,000 \times 0,5) = 3,69 \text{ руб.}$$

3. Определим себестоимость единицы готовой продукции передела А:

$$C_{сдА} = Мед + Зоб.ед = 5 + 3,69 = 8,69 \text{ руб.}$$

4. Определить общую себестоимость готовой продукции:

$$С = Хз \times C_{сд} = 24\,000 \times 8,69 = 208\,560 \text{ руб.}$$

5. Определим себестоимость НЗП:

$$Снзп = НЗПк \times Мед + НЗПк \times Кнзп \times Зоб.ед. = 4\,000 \times 5 + 4\,000 \times 0,5 \times 3,69 = 27\,380 \text{ руб.}$$

#### **Передел В.**

1. Определим материальные затраты на единицу продукции (Мед):

$$\text{Мед} = M / X = 72\,000 / 24\,000 = 3 \text{ руб.}$$

2. Определим затраты на обработку в расчете на единицу продукции:  
 $\text{Зоб.ед} = \text{Зоб} / (X - \text{НЗПк} \times \text{Кнзп}) = 114\,000 / (24\,000 - 1\,000 \times 0,5) = 4,85 \text{ руб.}$

3. Определим себестоимость единицы готовой продукции передела А:  
 $\text{Сед} = \text{СедА} + \text{Мед} + \text{Зоб.ед} = 8,69 + 3 + 4,85 = 16,54 \text{ руб.}$

4. Определим общую себестоимость готовой продукции:  
 $C = X_3 \times \text{Сед} = 23\,000 \times 16,54 = 380\,420 \text{ руб.}$

5. Определим себестоимость НЗП:

$$\text{Снзп} = \text{НЗПк} \times \text{СедА} + \text{НЗПк} \times \text{Кнзп} \times \text{Зоб.ед.} = 1\,000 \times 8,69 + 1\,000 \times 0,5 \times 4,85 = 11\,115 \text{ руб.}$$

В ходе передела В материалы не используются вплоть до его окончания. Поэтому материалы не влияют на себестоимость НЗП. НЗП на конец периода в эквивалентных единицах с точки зрения материальных затрат равно нулю.

### **Пример, связанный с ситуацией 2.**

Если имеются остатки НЗП на начало и конец периода, то при определении себестоимости НЗП необходимо определить каким образом НЗП на начало периода будет включено в себестоимость готовой продукции. Существует на практике два метода: метод средней взвешенной и метод ФИФО.

При калькулировании затрат методом средней взвешенной рассматриваются единицы продукции в НЗП на начало периода как начатые и законченные в течение отчетного периода. Метод ФИФО предполагает, что единицы продукции в НЗП на начало периода будут завершены до того, как новые изделия поступят в обработку.

Сравним эти методы на примере.

Предприятие осуществляет два передела: А и В. Материалы закладываются в начале передела А, дополнительные материалы в ходе передела В, когда процесс завершен на 70%. Себестоимость обработки добавляется равномерно в течение обоих переделов, единицы готовой продукции передаются с передела А на передел В, с передела В – на склад готовой продукции. Исходные данные представлены в таблице 3.6.

### **Метод средней взвешенной.**

#### **Передел А**

1. Определяем материальные затраты на единицу продукции (Мед):

$$\text{Мед} = (\text{Мвв} + \text{Мд}) / (X_3 + \text{НЗПк}) = (24\,000 + 64\,000) / (18\,000 + 4\,000) = 4 \text{ руб.}$$

2. Определяем стоимость обработки на единицу продукции:

$$\text{Зоб.ед} = (\text{Зоб.вв} + \text{Зоб}) / (X_3 + \text{НЗПк} \times \text{Кк}) = (15\,300 + 75\,000) / (18\,000 + 4\,000 \times \frac{3}{4}) = 90\,300 / 21\,000 = 4,3 \text{ руб.}$$

3. Определяем себестоимость единицы продукции:

$$\text{СедА} = \text{Мед} + \text{Зоб.ед} = 4 + 4,3 = 8,3 \text{ руб.}$$

4. Определяем себестоимость готовой продукции:

$$\text{СА} = X_3 \times \text{Сед} = 18\,000 \times 8,3 = 149\,400 \text{ руб.}$$

5. Определяем себестоимость НЗП:

$$\text{Снзп} = \text{НЗПк} \times \text{Мед} + \text{НЗПк} \times \text{Кк} \times \text{Зоб.ед} = 4\,000 \times 4 + 4\,000 \times \frac{3}{4} \times 4,3 = 28\,900 \text{ руб.}$$

5. Всего себестоимость готовой продукции с НЗП на конец периода составит 178 300 руб. (149 400 + 28 900).

#### **Передел В**

1. Определяем себестоимость предыдущего передела на единицу продукции (Спр.ед):

$$\text{Спр.ед} = (\text{Спр} + \text{СА}) / (X_3 + \text{НЗПк}) = (30\,600 + 149\,400) / (12\,000 + 8\,000) = 9 \text{ руб.}$$

2. Определяем материальные затраты на единицу:

$$\text{Мед} = (\text{Мвв} + \text{Мд}) / X_3 = (4\,000 + 20\,000) / 12\,000 = 2 \text{ руб.}$$

3. Определяем стоимость обработки на единицу продукции:

$$\text{Зоб.ед} = (\text{Зоб.вв} + \text{Зоб}) / (X_3 + \text{НЗПк} \times \text{Кк}) = (12\,800 + 86\,400) / (12\,000 + 8\,000 \times \frac{1}{2})$$

= 6,2руб.

4. Определяем себестоимость единицы продукции:

$$CедВ = Cпр.ед + Мед + Зоб.ед = 9 + 2 + 6,2 = 17,2 \text{ руб.}$$

5. Себестоимость готовой продукции:

$$СВ = Хз \times CедВ = 12\,000 \times 17,2 = 206\,400 \text{ руб.}$$

6. Определяем себестоимость НЗП:

$$Снзп = НЗПк \times Cпр.ед + НЗПк \times Кк \times Зоб.ед = 8\,000 \times 9 + 8\,000 \times 1/2 \times 6,2 = 96\,800 \text{ руб.}$$

6. Всего себестоимость готовой продукции с НЗПк составляет 303 200 руб. (206 400 + 96 800).

Таблица 3.6

Данные для определения себестоимости продукции переделов

Показатели	Передел А	Передел В
НЗПн	6000 ед. готовых на 3/5 (Кн), включая материалы (Мвв) на 24 000 руб. и стоимость обработки (Зоб.вв) на 15 300 руб.	2000 ед. готовых на 4/5(Кн), включая себестоимость предыдущего передела 30 600 руб. (Спр), материалы на 4 000 руб.(Мвв), стоимость обработки (Зоб.вв) на 12 800 руб.
Количество единиц продукции, изготовление которых начато в данном периоде	16 000	18 000
НЗПк	4000 ед. готовых на 3/4 (Кк)	8000 ед. готовых на 1/2 (Кк)
Материалы добавленные за период (Мд)	64 000 руб.	20 000 руб.
Стоимость обработки за период (Зоб)	75 000 руб.	86 400 руб.
Количество продукции законченных обработкой (Хз)	6 000 + 16 000 – 4 000 = 18 000	2 000 + 18 000 – 8 000 = 12 000

## Метод ФИФО

### Передел А

Производство НЗП на начало периода должна быть закончена обработкой в первую очередь в текущем периоде. Стоимость НЗП на начало периода отдельно относят на готовую продукцию, в себестоимость единицы продукции включают только затраты текущего периода.

1. Определяем материальные затраты на единицу продукции (Мед):

$$Мед = Мд / (Хз - НЗПн + НЗПк \times Кк) = 64\,000 / (18\,000 - 6\,000 + 4\,000) = 4 \text{ руб.}$$

2. Определяем стоимость обработки на единицу продукции:

$$Зоб.ед = Зоб / (Хз - НЗПн \times Кн + НЗПк \times Кк) = 75\,000 / (18\,000 - 6\,000 \times 3/5 + 4000 \times 3/4) = 4,31 \text{ руб.}$$

3. Определяем себестоимость единицы продукции:

$$CедА = Снзп.н + Мед + Зоб.ед = 4 + 4,31 = 8,31 \text{ руб.}$$

4. Определяем себестоимость готовой продукции СА = НЗП на начало + материалы + стоимость обработки = 24 000 + 15 300 + 12 000 x 4 + 14 400 x 4,31 = 149 364 руб. (для передела В это будет себестоимость предыдущего

передела)

5. Определяем себестоимость НЗПк = материалы + стоимость обработки =  
 $4\ 000 \times 4 + 3\ 000 \times 4,31 = 28\ 930$  руб.

#### **Передел В**

1. Определяем себестоимость предыдущего передела на единицу продукции (Спр.ед):

$$\text{Спр.ед} = \text{СА} / (\text{Хз} - \text{НЗПн} \times \text{Кн} + \text{НЗПк}) = 149\ 364 / (12\ 000 - 2\ 000 + 8\ 000) = 8,3 \text{ руб.}$$

2. Определяем материальные затраты на единицу:

$$\text{Мед} = \text{Мд} / (\text{Хз} - \text{НЗПн}) = 20\ 000 / (12\ 000 - 2\ 000) = 2 \text{ руб.}$$

3. Определяем стоимость обработки на единицу продукции:

4.  $\text{Зоб.ед} = \text{Зоб} / (\text{Хз} - \text{НЗПн} \times \text{Кн} + \text{НЗПк} \times \text{Кк}) = 86\ 400 / (12\ 000 - 2\ 000 \times 4/5 + 8\ 000 \times 1/2) = 6$  руб.

5. Определяем себестоимость единицы продукции:

$$\text{СедВ} = \text{Спр.ед} + \text{Мед} + \text{Зоб.ед} = 8,3 + 2 + 6 = 16,3 \text{ руб}$$

6. Определяем себестоимость готовой продукции СВ = НЗП на начало + себестоимость предыдущего передела + стоимость обработки =  $30\ 600 + 4\ 000 + 12\ 800 + 10\ 000 \times 8,3 + 10\ 400 \times 6 = 192\ 800$  руб.

7. Определяем себестоимость НЗПк = стоимость обработки + стоимость предыдущего передела =  $4\ 000 \times 6 + 8\ 000 \times 8,31 = 90\ 480$  руб..

### **3.5. Попроцессный метод учета затрат**

**Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции** рассматривается как упрощенная разновидность попередельного метода. Он характеризуется тем, что длительность технологического процесса имеет краткий период, в большинстве случаев отсутствует незавершенное производство и объектами учета затрат являются отдельные процессы как составные части всего процесса производства. Сущность попроцессного метода представляет собой учет прямых и косвенных затрат по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. Объекты учета затрат часто совпадают с объектами калькулирования. Производственный процесс подразделяется на стадии для усиления контроля за местами возникновения затрат.

Наиболее подходят для применения попроцессной калькуляции предприятия, которые имеют следующие особенности:

- качество продукции однородно и спрос на нее постоянен;
- производство является непрерывным массовым и осуществляется поточным методом;
- отдельный заказ не оказывает влияния на производственный процесс в целом;
- стандартизация технологических процессов, продукции и стандарты по качеству проверяются на уровне производственных подразделений;
- заказы покупателя обеспечиваются на основе запасов заготовителя;
- контроль затрат по подразделениям является более целесообразным, чем на основе учета требований покупателей.

Существует три различных способа организации движения продукции с попроцессной калькуляцией: последовательное перемещение, параллельное перемещение, избирательное перемещение (рис. 3.4).

При последовательном перемещении продукция проходит одинаковые операции. При параллельном перемещении отдельные виды работ выполняются одновременно, а затем в определенном процессе сходятся в единую цепочку. При избирательном перемещении продукция проходит через технологические ряды внутризаводских подразделений, каждый из которых построен в соответствии с требованиями, предъявляемыми к конечному продукту.

При использовании попроцессного метода используется следующая схема (рис. 3.5):

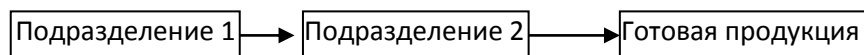
1. Учет затрат по прямым расходам и учет затрат, относимых на комплексные статьи.

2. Распределение затрат по процессам, если учет затрат организован не по производству в целом.

3. Определение общей величины затрат за период. Если производится продукция одного вида и отсутствует незавершенное производство, то рассчитываемая общая величина затрат представляет собой себестоимость выпуска за отчетный период.

4. Однако часто возникает необходимость распределения затрат в зависимости от условий производства. Можно выделить три варианта распределения издержек производства.

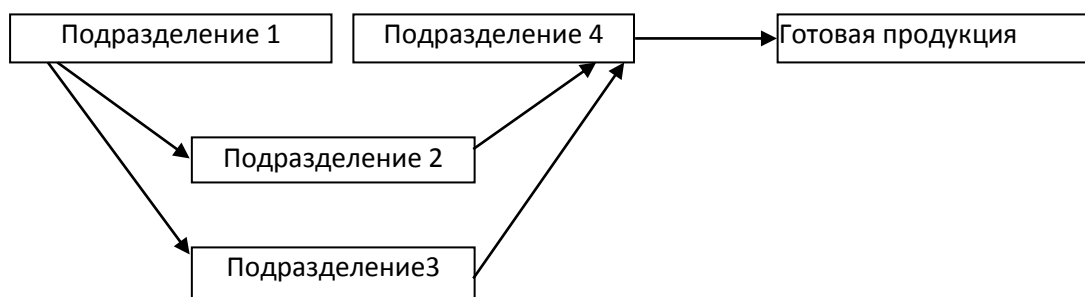
*Первый вариант* предполагает распределение издержек между выпуском продукции и незавершенным производством. Он применяется в отраслях с длительным циклом производства (в торфяной и лесозаготовительной промышленности). Учет затрат ведется по процессам, но калькуляция себестоимости продукции каждого процесса не производится. Остатки незавершенного производства, определяемые на основе инвентаризации, оцениваются по плановой себестоимости. Затем исчисляют фактическую себестоимость выпуска продукции: к фактическим затратам за месяц прибавляют затраты в незавершенном производстве на начало месяца и вычитают затраты в незавершенном производстве на конец месяца. Фактическая себестоимость единицы продукции определяется делением фактической себестоимости выпуска на количество продукции за тот же период.



Последовательное движение продукции



Параллельное движение продукции



Избирательное движение продукции

Рисунок 3.4 – Способы организации движение продукции с попроцессной калькуляцией

*Второй вариант* применяется на предприятиях, где выпускается несколько видов продукции, отсутствует незавершенное производство, либо оно незначительно (выработка тепло- и электроэнергии, добыча нефти и газа). Учет затрат ведется по процессам и по изделиям. Затраты, относящиеся к определенному виду продукции, относят на себестоимость, общие затраты распределяют между отдельными видами продукции пропорционально валовому объему выпуска.

*Третий вариант* применяют, например, в горнорудной промышленности, в ряде производств строительных материалов. Здесь затраты суммируют по процессам и распределяют на объем выпущенной продукции.

6. Расчет себестоимости выпуска продукции за отчетный период. Средняя себестоимость единицы продукции определяется делением суммы всех затрат за отчетный период на количество готовой продукции за этот же период.

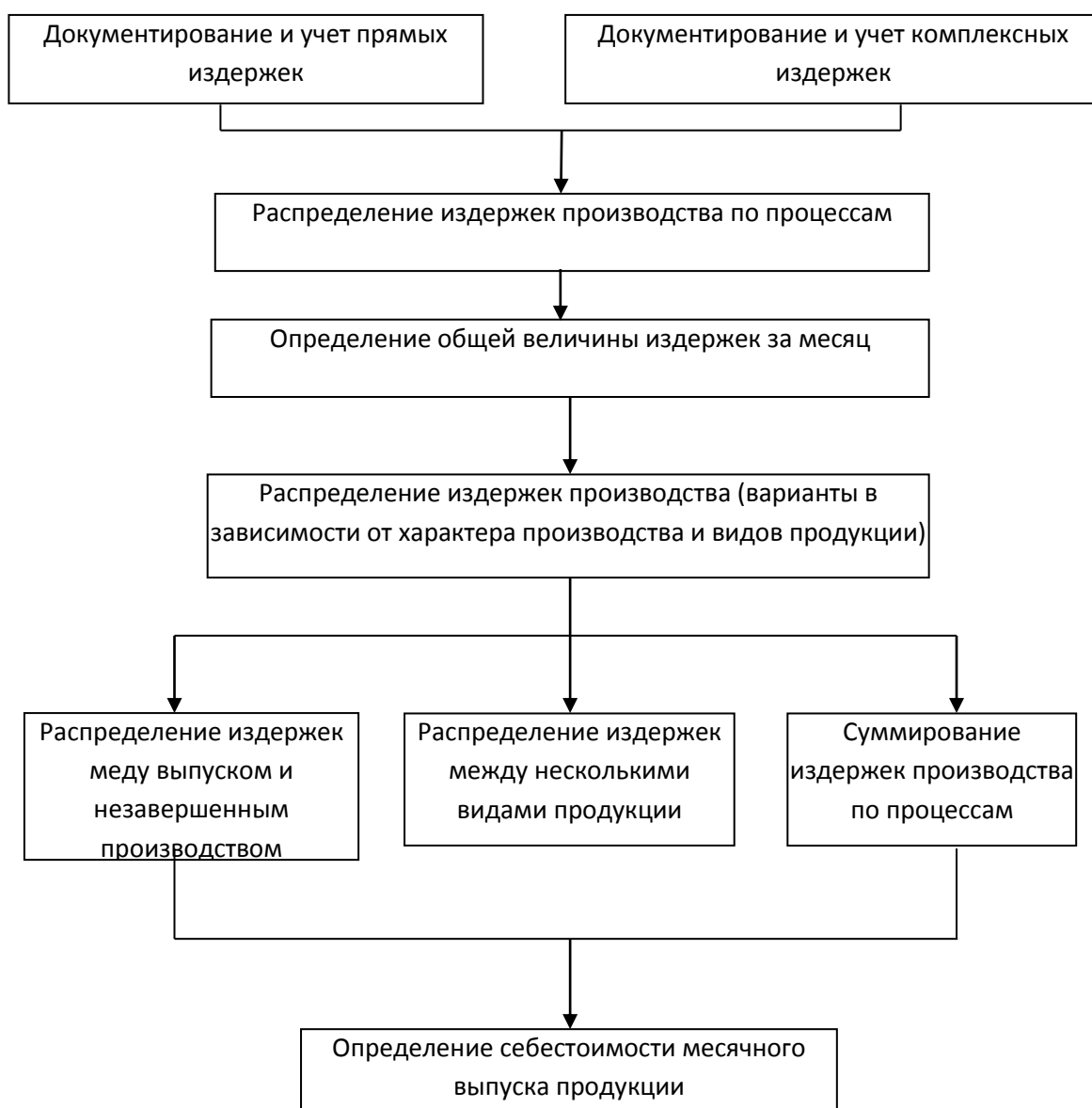


Рисунок 3.5 – Общая схема учета затрат по процессным методом

Для контроля за себестоимостью при применении попроцессного метода обязательным условием должны быть наличие норм расхода ресурсов и организация учета отклонений фактических расходов от норм. Попроцессная калькуляция затрат дает руководству при принятии решений ряд преимуществ, которые обеспечивают

контроль за процессом производства, выявление количества незавершенной к концу периода продукции, возможность определить наименее затратные альтернативные производственные методы или процессы.

Однако попроцессная калькуляция имеет свои недостатки, так как нельзя до конца соотносить затраты с конкретными изделиями. Если при производстве какого-либо изделия возникают затраты на исправление брака, то при усреднении они сливаются с другими затратами. Усреднение упрощает попроцессную калькуляцию, делая ее вместе с тем менее конкретной и информативной.

### 3.6. Позаказный метод учета затрат

Областью применения позаказного метода являются случаи производства сложных продуктов, когда наблюдается эффект суммирования, то есть в заказ входят два и более простых продукта. Данный метод может применяться в строительной, издательской деятельности, в мебельном производстве, машиностроении, а так же во вспомогательных производствах (в основном в индивидуальном и мелкосерийном производстве). Общая схема данного метода представлена на рисунке 3.6:

Сущность **позаказного учета** состоит в том, что все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам, подрядам и работам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения, по назначению, по статьям и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Ставка накладных расходов определяется на начало года определяется отношением суммы накладных расходов по годовому плану к показателю хозяйственной деятельности по годовому плану (прямые трудозатраты в человеко-часах, прямые затраты на оплату труда, количество единиц продукции и т.п.).

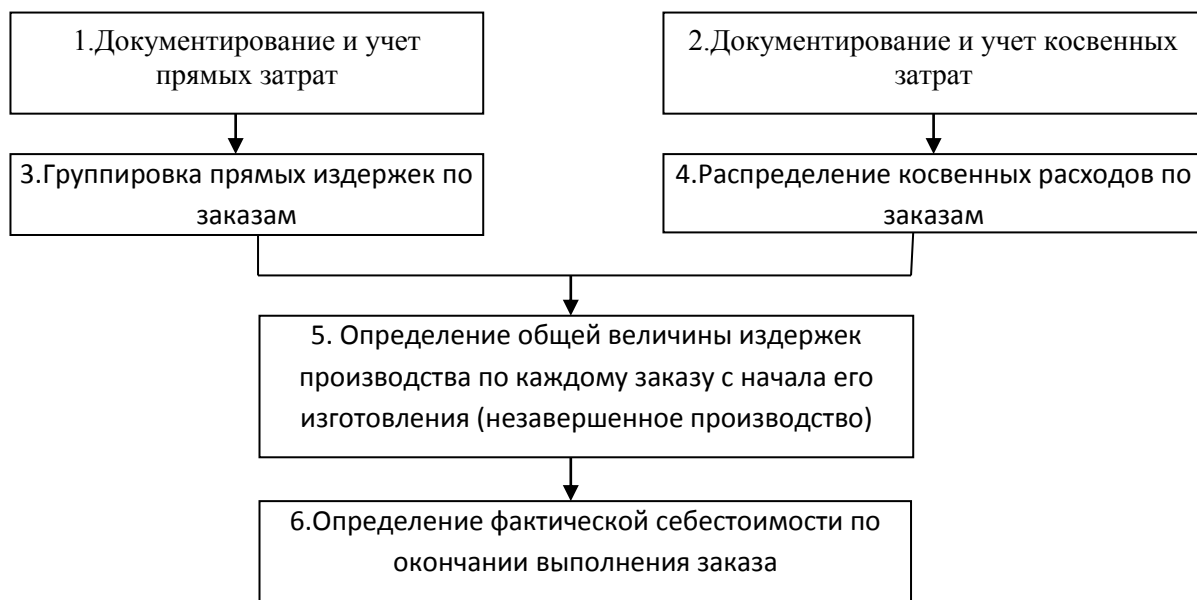


Рисунок 3.6 – Блок-схема позаказного метода калькулирования себестоимости продукции



Объектом учета затрат и объектом калькулирования является отдельный производственный заказ. Особо важным документом для выполнения работ является договором между заказчиком и поставщиком, где конкретизируется объект заказа, его качественные характеристики, объем продукции, сроки и т.п. Принятые к исполнению заказы регистрируются, им присваиваются индивидуальные номера, которые становятся их кодами до окончания исполнения заказа. В целях регистрации различных производственных затрат и незавершенного производства используется ведомость калькуляции затрат по заказу и видам работ.

В бухгалтерском учете на каждый заказ открывается отдельный аналитический счет, на котором накапливается информация по изготовлению конкретного заказа. После окончания работ аналитический счет закрывается, подсчитываются все затраты на выполнение заказа, которые за вычетом возвратных отходов, окончательного брака и возврата неиспользованных материалов на склад, являются фактической себестоимостью произведенной по заказу продукции.

Для иллюстрации позаказного метода рассмотрим пример.

В качестве заказа выступает сборочная единица, состоящая из трех видов комплектующих — деталей 1, 2, 3. Чтобы заказ состоялся, кроме комплектующих деталей необходимы две технологические операции — сборка и испытания. Себестоимость заказов будет складываться из:

- себестоимости входящих в заказ деталей;
- затрат на осуществление двух технологических операций;
- начисленных на данный заказ косвенных общепроизводственных затрат;
- прямых коммерческих затрат, связанных со сбытом данного заказа.

Примем, что согласно применяемой на предприятии учетной политике, косвенные общехозяйственные затраты не относятся на себестоимость продуктов. Тогда в схематичном виде себестоимость заказа будет выглядеть следующим образом (табл. 3.7):

Таблица 3.7

**Определение себестоимости заказа**

Затраты на комплектующие			
Составные части	Себестоимость единицы	Количество единиц	Всего
Деталь 1			
Деталь 2			
Деталь 3			
Всего			
Затраты на обработку			
операция	Статья затрат	Величина затрат	Всего
Операция 1	Оплата труда		
	Отчисления на социальные нужды		
	РСЭО		
	.....		
Всего			
Накладные расходы			
Статья	Величина затрат		
Всего			

### 3.7. Нормативный метод учета затрат

**Нормативный метод учета затрат на производство** возник на базе американской системы «стандарт-кост». Считается, что первым идею этого метода предложил П. Лонгмью в 1902 г. Однако на этот счет имеются и другие мнения. Термин «стандарт-кост» впервые применил Р. Эмерсон (инженер-путеец), автор известной в свое время теории производительности. Он считал, что система учета должна быть ориентирована в будущее и ввел для учета новый показатель «производительность», определяемый как отношение фактических затрат к нормативным.

Одним из первых внедрил эту систему в 1911 г. известный специалист по научной организации труда и управления Ч. Гаррисон. Деловых людей привлекла возможность выбора оптимального варианта издержек, прогнозирования затрат на будущие периоды, контроля их уровня путем сопоставления фактических значений с заданными, выявления и анализа отклонений [65].

В нашей стране идеи стандар-коста получили признание после посещения в 1929 г. ряда фирм США группой специалистов по бухгалтерскому учету. В силу ряда причин прямого заимствования теории и практика стандар-коста быть не могло, но его основополагающие принципы были использованы при разработке советского нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Большой вклад в создание и практическое применение системы нормативного учета внес М.Х. Жербак А.Ф. Аксененко И.А. Басманов В.Ф. Палий.

Сущность его заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитываются по текущим нормам, предусмотренными нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения, причин, виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции; фактическая себестоимость продукции ( $S_{\phi}$ ) определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам ( $S_n$ ) с величиной отклонений от норм ( $O$ ) и величиной изменений норм ( $I$ ), т.е. по формуле:

$$S_{\phi} = S_n \pm O \pm I. \quad (8)$$

Нормативный метод калькулирования применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным типом производства.

Нормативные калькуляции имеют в управленческом учете многоцелевое значение. В планировании они используются для расчета плановой себестоимости продукции, сметы затрат на производство, определения цен продажи продукции, трансфертных цен, сметы затрат по центрам ответственности. В учете нормативные калькуляции необходимы для оценки незавершенного производства, брака продукции, контроля за себестоимостью продукции, исчисления фактической себестоимости отдельных ее видов и всего выпуска.

Для составления нормативных калькуляций организация должна решить вопрос о создании нормативной базы: нормативные документы технической подготовки производства, нормативы расхода производственных ресурсов, вспомогательная нормативная калькуляция. Разработка технически обоснованных норм использования ресурсов осуществляется на основе паспортных данных оборудования, экспериментов, экспертных оценок, использования достижений науки и техники. Поэтому при разработке норм используют либо данные предыдущего периода, либо заново разрабатывают технически обоснованные нормы.

Нормы затрат на единицу продукции делятся на следующие элементы: нормы цен на основные материалы; нормы расхода основных материалов; нормативы рабочего

времени; нормативы ставок оплаты труда основных производственных рабочих; нормативные коэффициенты переменных и постоянных общепроизводственных расходов.

Нормативный коэффициент для переменных общепроизводственных расходов исчисляются делением планируемых переменных общепроизводственных расходов на планируемое количество машино-часов, нормо-часов или другое планируемое количественное выражение определенной базы.

Нормативный коэффициент для постоянных общепроизводственных расходов исчисляются делением их планируемой величины к планируемому количественному выражению определенной базы (например, нормо-часы трудозатрат).

Если разрабатываются новые нормы, то для контроля за эффективностью мероприятий, обусловивших их изменение, целесообразно составить классификатор причин изменений норм (внедрение прогрессивной технологии, улучшение использования предметов труда, совершенствование планирования, организации производства и управления).

Для учета отклонений от норм используют различные способы: документирование, инвентарный, расчетный. Аналитический учет отклонений от норм осуществляется по местам возникновения, причинам, видам выпускаемой продукции, статьям калькуляции.

Несмотря на то, что нормативный метод учета затрат имеет много общего с методом «стандарт-кост», можно выделить и существенные различия между ними (табл. 3.8). Следует отметить, что в системе стандарт-коста используется значительно больше норм, чем в нормативном учете. Кроме технических и технологических норм, которыми ограничивается нормативный учет, стандарт-кост использует сметы (нормативы) затрат на управление, расходов на продажу и т.д. Стандарт-кост может выявить отклонения в ценах расхода, в связи с изменением производственной мощности, структуры выпускаемой продукции, квалификации работающих и т.п. Специалисты по управленческому учету отмечают, что стандарт-кост заключается в разработке норм-стандартов, составлении стандартных калькуляций до начала производства с выделением отклонений от заданных стандартов, систематизированных как совокупность. Если нормативный метод ориентирован на выявление отклонений по видам продукции, в стандарт-косте особое внимание уделяется расчету отклонений в разрезе мест затрат.

Преимущества системы стандарт-кост проявляются в следующем:

- возможность определения лиц, ответственных за результаты;
- выявление проблемных задач на основе анализа отклонений фактических затрат от нормативных;
- возможность отнесения расходов сверх установленных норм на виновных лиц или на финансовые результаты;
- возможность контролировать затраты и своевременно оценивать качество выполненных работ.

Таблица 3.8

**Сравнительная характеристика нормативного метода и метода «стандарт-кост»**

№	Нормативный метод	Метод «стандарт-кост»
1	Косвенные расходы относятся на себестоимость в сумме фактических расходов	Косвенные расходы относятся на себестоимость в пределах норм, а выявленные отклонения - на счета финансовых результатов
2	Оценка незавершенного производства зависит от учета изменений норм и списания фактических сумм косвенных расходов на себестоимость продукции	Иной порядок оценки незавершенного производства, чем при нормативном методе

№	Нормативный метод	Метод «стандарт-кост»
3	Нормы устанавливаются исходя из существующих производственных условий	Применяют идеальные или теоретические нормы
4	Регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы	Не регламентирован, не имеет единой методики установления стандартов
5	Применяется один специализированный счет «Выпуск продукции», на котором выявляется сумма отклонений фактической производственной себестоимости фактического выпуска от его стоимости по учетным ценам	Используется система специальных счетов для учета затрат по нормам и выявления отклонений от норм
6	Не используется для оценки запасов ТМЦ, незавершенного производства, готовой продукции	Используется для оценки запасов ТМЦ, незавершенного производства, готовой продукции
7	Отклонения от норм выявляют с помощью первичного документирования и до начала или в процессе расходования ресурсов	Отклонения от норм выявляют расчетным путем после завершения процессов производства и сбыта
8	Начинается с калькулирования нормативной себестоимости носителя затрат и завершается составлением фактической калькуляции себестоимости единицы продукции	Не связан непосредственно с калькулированием себестоимости единицы продукции
9	Это система измерения фактической величины затрат при фактической загрузке производственных мощностей	Система планирования и анализа различных вариантов затрат
10	Особое внимание уделяется расчету отклонений по видам продукции	Особое внимание уделяется расчету отклонений в разрезе мест возникновения затрат

Таким образом, идеи стандарт-кост позволили использовать в бухгалтерском учете не только не только прямую связь между свершившимися фактами хозяйственной деятельности и субъектом управления, но и обратную связь, фиксируя отклонения между намеченным и фактическим положением дел в организации, обеспечивая действенный контроль за экономическими показателями работы предприятия.

Несмотря на положительные стороны метода стандарт-кост, необходимо отметить, что если фирма будет работать в обстоятельствах неопределенности хозяйственных процессов, то этот метод становится менее эффективен.

В настоящее время процесс реформирования бухгалтерского учета в России в соответствии с нормативными документами позволяет бухгалтеру использовать систему учета, максимально приближенную к системе стандарт-кост. Так, например, незавершенное производство может оцениваться «в массовом и серийном производстве по фактической или нормативной себестоимости», готовая продукция – «по фактической или нормативной производственной себестоимости».

Пример использования нормативного метода. Имеются данные по смете затрат на производство (табл. 3.9). Они рассчитывались, исходя из предыдущего опыта и планируемого объема выпуска изделий 2 000 единиц.

При калькулировании себестоимости продукции необходимо знать процент общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Они определяются из сметы, как отношение накладных расходов к основной заработной плате производственных рабочих.

Процент общепроизводственных расходов составит  $307\,505 / 131\,200 \times 100\% = 234,38\%$ .

Процент общехозяйственных расходов *составит*  $42\,955 / 131\,200 \times 100\% = 32,74\%$ .

Таблица 3.9

<b>Смета затрат на производство</b>		
№	Статья затрат	Сумма, руб.
<b>Счет 20 «Основное производство»</b>		
1	Материалы	96 200
2	Комплектующие изделия	634 040
3	Заработная плата производственных рабочих	131 200
4	Отчисления на социальные нужды (с обязательные отчислениями от несчастных случаев)	36 080
5	Итого	897 520
<b>Счет 25 «Общепроизводственные расходы»</b>		
6	Заработная плата персонала цеха	102 300
7	Отчисления на социальные нужды	28 133
8	Заработная плата вспомогательных рабочих	53 390
9	Отчисления на социальные нужды	14 682
10	Расходы на электроэнергию производственного характера	42 800
11	Топливо	12 000
12	Аренда оборудования	32 000
13	Аренда здания цеха	8 100
14	Ремонт оборудования	14 100
15	Итого	307 505
<b>Счет 26 «Общехозяйственные расходы»</b>		
16	Заработная плата работников управления	20 200
17	Отчисления на социальные нужды	5 555
18	Расходы на энергию	2 200
19	Топливо	600
20	Аренда оборудования	1 000
21	Аренда здания	400
22	Налоги, включаемые в себестоимость	13 000
23	Итого	42 955
24	ВСЕГО ПО СМЕТЕ	1 247 980

Составим нормативную калькуляцию (табл. 3.10).

Таблица 3.10

<b>Нормативная калькуляция</b>		
Статья затрат	За ед., руб.	За 2 000 ед., руб.
Материалы	48,1	96 200
Комплектующие изделия	317,02	634 040
Заработная плата производственных рабочих	65,6	131 200
Отчисления на социальные нужды	18,04	36 080
Общепроизводственные расходы (131 200 x 234,38%)	153,75	307 506
Общехозяйственные расходы (131 200 x 32,74%)	21,48	42954
Нормативная себестоимость	623,86	1 247 980

Окончание табл. 3.10

Статья затрат	За ед., руб.	За 2 000 ед., руб.
Предполагаемая прибыль	76,14	152 280
Оптовая цена	700	1 400 260
НДС	126	252 047
Отпускная цена	826	1 652 307

Операции, фактически имевшие место в отчетном периоде, оформим бухгалтерскими записями (табл. 3.11).

Таблица 3.11

**Журнал регистрации хозяйственных операций за отчетный период**

№	Содержание операций	Д	К	Сумма, руб.
1	Списаны в производство материалы	20	10	95 100
2	Списаны в производство комплектующие	20	10	634 040
3	Начислена заработная плата основным рабочим	20	70	130 830
4	Отчисления на социальные нужды	20	69	35 978
5	Начислена заработная плата персоналу цеха	25	70	100 300
6	Отчисления на социальные нужды	25	69	27 583
7	Начислена заработная плата вспомогательным рабочим	25	70	53 590
8	Отчисления на социальные нужды	25	69	14 737
9	Списаны расходы на электроэнергию производственного характера	25	60	44 800
10	Списаны расходы на топливо	25	60	12 150
11	Списаны затраты на аренду оборудования	25	76	32 000
12	Списаны расходы на аренду здания цеха	25	76	8 100
13	Списаны затраты на ремонт оборудования	25	76	14 800
14	Начислена заработная плата работников управления	26	70	20100
15	Отчисления на социальные нужды	26	69	5528
16	Списаны расходы на электроэнергию помещения АУП	26	60	2 400
17	Списаны расходы на топливо помещения АУП	26	60	710
18	Списаны расходы на аренду оборудования помещения управления	26	76	1 000
19	Списаны расходы на аренду здания помещения управления	26	76	400
20	Начислены налоги	26	68	13 500
21	Списаны общепроизводственные расходы	20	25	308 060
22	Списаны общехозяйственные расходы	20	26	43 638
23	Оприходована продукция на склад по плановой себестоимости	43	20	1 247 980
24	Списано отклонение фактической себестоимости от плановой	43	20	- 334
25	Списана плановая себестоимость отгруженной продукции	90/2	43	1 247 980
26	Списано отклонение фактической себестоимости отгруженной продукции от плановой	90/2	43	- 334
27	Начислен НДС в бюджет	90/3	68	252 047
28	Реализация продукции покупателям	62	90/1	1 652 307
29	Финансовый результат (прибыль)	90/9	99	152 614

Проведем сравнение фактических и нормативных общепроизводственных расходов в таблице 3.12, а общехозяйственных расходов – в таблице 3.13.

Таблица 3.12

**Анализ общепроизводственных расходов (руб.)**

Затраты	По смете	Фактические	Отклонения
Заработная плата персонала цеха	102 300	100 300	-2 000
Отчисления на социальные нужды	28 133	27 583	- 550
Заработная плата вспомогательных рабочих	53 390	53 590	200
Отчисления на социальные нужды	14 682	14 737	55
Списаны расходы на электроэнергию производственного характера	42 800	44 800	2 000
Списаны расходы на топливо	12 000	12 150	150
Списаны затраты на аренду оборудования	32 000	32 000	0
Списаны расходы на аренду здания цеха	8 100	8 100	0
Списаны затраты на ремонт оборудования	14 100	14 800	700
итого	307 505	308060	555

На следующем этапе составляется сводная карта затрат, где видны отклонения по основным видам расходов организации (табл. 3.14).

Таблица 3.13

**Анализ общехозяйственных расходов (руб.)**

Затраты	По смете	Фактические	Отклонения
Заработная плата работников управления	20 200	20100	-100
Отчисления на социальные нужды	5 555	5528	- 27
Расходы на энергию	2 200	2 400	200
Топливо	600	710	110
Аренда оборудования	1 000	1 000	0
Аренда здания	400	400	0
Налоги в себестоимости	13 000	13 500	500
итого	42 955	43 638	683

Таблица 3.14

**Сводная карта затрат (руб.)**

Затраты	По смете	Фактические	Отклонения
Материалы	96 200	95 100	- 1 100
Комплектующие	634 040	634 040	0
Заработная плата основных рабочих	131 200	130 830	-370
Отчисления на социальные нужды	36 080	35 978	-102
Общепроизводственные расходы	307 505	308 060	555
Общехозяйственные расходы	42 955	43 638	683
Себестоимость	1 247 980	1 247 646	- 334

Анализ отклонений фактической себестоимости от плановой включает в себя оценку обоснованности и напряженности плана по себестоимости, установление динамики и степени выполнения плана по себестоимости, анализ себестоимости

отдельных видов продукции и выявление резервов снижения себестоимости продукции. Необходимо также выявить возможности более эффективного использования трудовых, материальных и денежных ресурсов как в процессе производства, так и сбыта.

Из табл. 3.14 видно, что полная себестоимость 2 000 единиц продукции снизилась на 334 руб. Экономия наблюдается по таким статьям затрат как материалы, заработная плата основных рабочих с отчислениями на социальные нужды. Экономия по статье «материалы» связана со снижением транспортных расходов в связи с их доставкой по сравнению с планируемой величиной. Экономия по заработной плате основных рабочих объясняется уменьшением премиальных доплат. Наряду с этим имело место изменение тарифов на тепло и энергию, в результате чего по этим статьям допущен перерасход.

Таким образом, использование системы калькуляции себестоимости по нормативным издержкам делает возможным подробный анализ отклонений по каждому центру ответственности.

Рассмотрим еще один пример.

*Предприятие изготавливает за одну операцию один вид продукции. Данные о затратах представлены в табл. 3.15. Определить влияние факторов, повлиявших на изменение прибыли от реализации.*

1. Определяем изменение прибыли от реализации:

$$\Delta\Pi = \Pi_{\phi} - \Pi_{н} = 42\,570 - 52\,000 = -9\,430 \text{ тыс. руб.}$$

2. Определим изменение прибыли от реализации как разница между фактическим ее значением и нормативным в пересчете на фактический объем ( $\Pi_{н}'$ ):

$$\Delta\Pi = \Pi_{\phi} - \Pi_{н}' = 42\,570 - 46\,800 = -4\,230 \text{ тыс. руб.}$$

Таблица 3.15

**Показатели предприятия «АВС»**

Показатели	Усл. обоз.	По норме	По норме в пересчете на фактический объем	По факту
1	2	3	4	5
1. Объем выпуска продукции, ед.	V	10 000	9 000	9 000
2. Цена за ед. продукции, руб.	Ц	40 000	40 000	42 000
3. Выручка от реализации продукции, тыс. руб.	B	400 000	360 000	378 000
4. Затраты на материал А всего, тыс. руб.	Ma	60 000	54 000	60 390
4.1. норма расхода материала на ед., кг.	Ha	6	6	6,1
4.2. цена за ед. материала, руб.	Ya	1 000	1 000	1 100
5. Затраты на материал В всего, тыс. руб.	Mb	90 000	81 000	80 640
5.1. норма расхода материала на ед., кг	Hb	3	3	3,2
5.2. цена за ед. материала, руб.	Yb	3 000	3 000	2 800
6. Итого сумма материальных затрат, тыс. руб.	M	<b>150 000</b>	<b>135 000</b>	<b>141 030</b>
7. Затраты на оплату труда основных рабочих, тыс. руб.	Z	<b>60 000</b>	<b>54 000</b>	<b>63 360</b>
7.1. затраты на ед. продукции в норма-часах	t	3	3	3,2
7.2. трудоемкость производственной программы, норма-часы	TE	30 000	27 000	28 800
7.3. оплата труда за один норма-час, руб.	Оч	2 000	2 000	2 200



1	2	3	4	5
8. Постоянные накладные расходы, т.р.	R	<b>75 000</b>	<b>67 500</b>	<b>73 440</b>
8.1. накладные расходы на один нормо-час производства продукции, час.	Кч	3	3	3,2
8.2. ставка накладных расходов на один нормо-час, руб.	Сч	2 500	2500	2 550
9. Переменные накладные расходы, т.р.	G	<b>63 000</b>	<b>56 700</b>	<b>57 600</b>
9.1. накладные расходы на один нормо-час производства продукции, час	Еч	3	3	3,2
9.2. ставка накладных расходов на один нормо-час, руб.	Лч	2 100	2 100	2 000
10. Итого затраты, тыс. руб.	C	<b>348 000</b>	<b>313 200</b>	<b>335 430</b>
11. Прибыль от реализации, тыс. руб.	П	52 000	46 800	42 570

Для определения влияния факторов на изменение прибыли от реализации воспользуемся методами экономического анализа, и результаты расчетов занесем в табл. 3.16 и 3.17.

Таблица 3.16

## Расчет влияния факторов на изменение прибыли

Фактор	Расчет влияния фактора	Размер влияния, тыс. руб.
1	2	3
Факторы, влияющие на себестоимость		
1. Отклонения по материалам	$\Delta M = \Delta M(Y) + \Delta M(H)$	6 030
1.1. Отклонения по цене	$\Delta M(Y) = V_{\phi} \times Ha_{\phi} \times (Ya_{\phi} - Ya_n) + V_{\phi} \times Hb_{\phi} \times (Yb_{\phi} - Yb_n)$	$\Delta M(Y) = 9\,000 \times 6,1 \times (1\,100 - 1\,000) + 9\,000 \times 3,2 \times (2\,800 - 3\,000) = -270$
1.2. Отклонения по использованию материалов (норма расхода)	$\Delta M(H) = V_{\phi} \times (Ha_{\phi} - Ha_n) \times Ya_n + V_{\phi} \times (Hb_{\phi} - Hb_n) \times Yb_n$	$\Delta M(H) = 9\,000 \times (6,1 - 6) \times 1\,000 + 9\,000 \times (3,2 - 3) \times 3\,000 = 6\,300$
2. Отклонения по трудозатратам	$\Delta Z = \Delta Z(t) + \Delta Z(Оч)$	9 360
2.1. Отклонение по ставке	$\Delta Z(Оч) = V_{\phi} \times t_{\phi} \times (Оч_{\phi} - Оч_n)$	$\Delta Z(Оч) = 9\,000 \times 3,2 + (2\,200 - 2\,000) = 5\,760$
2.2. Отклонение по производительности	$\Delta Z(t) = V_{\phi} \times (t_{\phi} - t_n) \times Оч_n$	$\Delta Z(t) = 9\,000 \times (3,2 - 3) \times 2\,000 = 3\,600$
3. Отклонения по постоянным накладным расходам	$\Delta R = \Delta R(Kч) + \Delta R(Sч)$	5 940
3.1. Отклонение по ставке	$\Delta R(Sч) = V_{\phi} \times Kч_{\phi} \times (Sч_{\phi} - Sч_n)$	$\Delta R(Sч) = 9\,000 \times 3,2 \times (2\,550 - 2\,500) = 1\,440$
3.2. Отклонение по производительности	$\Delta R(Sч) = V_{\phi} \times (Kч_{\phi} - Kч_n) \times Sч_n$	$\Delta R(Sч) = 9\,000 \times (3,2 - 3) \times 2\,500 = 4\,500$
3. Отклонения по переменным накладным расходам	$= \Delta G(Eч) + \Delta R(Lч)$	900
3.1. Отклонение по ставке	$\Delta R(Lч) = V_{\phi} \times Eч_{\phi} \times (Lч_{\phi} - Lч_n)$	$\Delta R(Lч) = 9\,000 \times 3,2 \times (2\,000 - 2\,100) = -2\,880$
3.2. Отклонение по производительности	$\Delta R(Sч) = V_{\phi} \times (Kч_{\phi} - Kч_n) \times Sч_n$	$\Delta R(Sч) = 9\,000 \times (3,2 - 3) \times 2\,100 = 3\,780$
Факторы, влияющие на прибыль от реализации		
1. Себестоимость продукции		$-6\,030 - 9\,360 - 5\,940 - 900 = -22\,230$

1	2	3
2. Изменение выручки за счет цены на продукцию	$\Delta B(\Pi) = V_{\phi} \times (\Pi_{\phi} - \Pi_{н})$ или $\Delta \Pi(\Pi) = B_{\phi} - B'$	$9\,000 \times (42 - 40) = 18\,000$
итого	$= P_{\phi} - P_{н}' =$	-4 230
3. Изменение себестоимости за счет объема выпуска продукции	$\Delta C(V) = (V_{\phi} - V_{н}) \times N_{а_{н}} \times Y_{а_{н}} + (V_{\phi} - V_{н}) \times N_{в_{н}} \times Y_{в_{н}} + (V_{\phi} - V_{н}) \times t_{н} \times O_{ч_{н}} + (V_{\phi} - V_{н}) \times K_{ч_{н}} \times S_{ч_{н}} \times (V_{\phi} - V_{н}) \times E_{ч_{н}} \times L_{ч_{н}}$ или $\Delta \Pi(V) = \Pi_{н} \times (k_1 - 1)$	$\Delta \Pi(V) = -1\,000 \times 6 \times 1\,000 - 1\,000 \times 3 \times 3\,000 - 1\,000 \times 2\,000 \times 3 - 1\,000 \times 3 \times 2\,500 - 1\,000 \times 3 \times 2\,100 = -6\,000 - 9\,000 - 6\,000 - 7\,500 - 6\,300 = -34\,800$
4. Изменение выручки за счет объема	$\Delta B(V) = (V_{\phi} - V_{н}) \times \Pi_{н}$	$\Delta B(V) = (9\,000 - 10\,000) \times 40 = -40\,000$
Итого изменение прибыли за счет объема	$\Delta \Pi(V) = \Delta B(V) + \Delta C(V)$ или $\Delta \Pi(V) = \Pi_{н} \times (k_1 - 1)$	$\Delta \Pi(V) = -40\,000 + 34\,800 = -5\,200$ или $\Delta \Pi(V) = 52\,000 (313\,200 / 348\,000 - 1) = -5\,200$
итого		-9 430

Таблица 3.17

## Сводная таблица влияния факторов на изменение прибыли

Факторы	Влияние фактора, тыс. руб.
Изменение цен на материалы	270
Изменение количества материалов	- 6 300
<b>Итого влияние материальных затрат</b>	<b>- 6 030</b>
Изменение нормы времени на единицу продукции	- 3 600
Изменение ставки заработной платы рабочих	-5 760
<b>Итого влияние затрат на оплату труда основных рабочих</b>	<b>- 9 360</b>
Изменение производительности (трудоемкости)	- 4 500
Изменение ставки постоянных накладных расходов	- 1 440
<b>Итого изменение постоянных накладных расходов</b>	<b>- 5 940</b>
Изменение производительности (трудоемкости)	- 3 780
Изменение ставки переменных накладных расходов	2 880
<b>Итого изменение переменных накладных расходов</b>	<b>- 900</b>
Изменение цены на продукцию	<b>18 000</b>
Итого изменение фактической прибыли по сравнению с нормативной, пересчитанной на фактический объем	<b>- 4 230</b>
Изменение прибыли за счет объема	<b>- 5 200</b>
Итого изменение фактической прибыли по сравнению с нормативной	<b>- 9 430</b>

Таким образом, положительное влияние на изменение прибыли оказали следующие факторы: рост цен на продукцию и изменение ставки постоянных накладных расходов. Все остальные факторы являются резервами роста финансового результата и свидетельствуют о неблагоприятных отклонениях. Следовательно, на мобилизацию этих резервов должны быть направлены усилия менеджеров соответствующих центров ответственности.

### 3.8. Распределение косвенных затрат

Важным вопросом в большинстве случаев в управленческом учете является необходимость косвенного распределения затрат при калькулировании себестоимости.

При формировании полной себестоимости этого невозможно избежать по определению. И даже если калькулируется ограниченная себестоимость с включением только прямых затрат, может оказаться, что часть прямых затрат должна быть распределена, поскольку прямые (по экономической сути) затраты в силу специфики технологического процесса невозможно или нецелесообразно учесть.

В общем виде схема косвенного распределения затрат выглядит следующим образом:

1) выбирается объект, на который распределяются затраты (продукт, группа продуктов, место возникновения затрат);

2) выбирается база распределения затрат — вид показателя, с использованием которого производится распределение затрат;

3) рассчитывается коэффициент (ставка) распределения путем деления величины распределяемых косвенных затрат на величину выбранной базы распределения;

4) определяется величина приходящейся на каждый объект величины косвенных затрат путем умножения рассчитанной величины (ставки) распределения затрат на соответствующую данному объекту величину базы распределения.

Поясним данную схему на примере.

**Пример одноступенчатого распределения косвенных расходов.** Ученные за период в цехе косвенные общепроизводственные затраты необходимо распределить на произведенные продукты. Объектами, на которые их необходимо распределить — произведенные продукты. В качестве базы распределения выбраны затраты на оплату труда основных производственных рабочих. Величина косвенных затрат составляет 100 000 руб., начисленная заработная плата основных производственных рабочих — 80 000 руб., в т.ч. на продукт «А» — 50 000 руб., на продукт «В» — 30 000 руб.

Ставка распределения составит 1,25 руб./руб. (100 000 / 80 000).

На основании этой ставки распределения общепроизводственные затраты начисляются на конкретные виды продукции:

1. На продукт «А» —  $50\,000 \times 1,25 = 62\,500$  руб.

2. На продукт «В» —  $30\,000 \times 1,25 = 37\,500$  руб.

В рассмотренном примере представлено простое, так называемое одноступенчатое, распределение. Распределение может быть и сложным.

Например, рассмотренные общепроизводственные затраты сначала могли быть распределены по местам возникновения — отдельным участкам данного цеха, а затем уже по изделиям.

Возможно еще более сложное распределение. Например, общехозяйственные затраты сначала могут быть распределены по местам возникновения затрат 1-го уровня (цехам предприятия), далее — по местам возникновения затрат 2-го уровня (участкам в рамках каждого цеха), и уже затем — по видам продукции.

Конечно же, чем длиннее «цепочка» распределения, тем выше трудоемкость работ по распределению затрат и тем менее убедительна «справедливость» распределения затрат.

При выборе базы распределения должен соблюдаться принцип пропорциональности. Величина распределяемых затрат и величина выбранной базы распределения должны находиться в пропорциональной зависимости (то есть чем больше величина базы распределения, тем больше величина распределяемых затрат).

Разумеется, чрезвычайно трудно найти однозначно «справедливую» базу распределения для всех косвенных затрат. С целью повышения «обоснованности» распределения практикуется применение принципа дифференцированных баз распределения.

Дифференциация баз распределения может идти в двух направлениях:

1) дифференциация по статьям затрат. В этом случае для различных статей затрат применяют разные базы распределения, например:

– затраты на оплату труда административно-управленческого персонала распределяют пропорционально заработной плате основных производственных рабочих;

– затраты на содержание и ремонт зданий и сооружений общепроизводственного назначения — пропорционально площади, занимаемой каждым производственным участком;

– затраты на НИОКР — пропорционально прямым производственным затратам;

– коммерческие затраты — пропорционально выручке от реализации и т. д.;

2) дифференциация по местам возникновения затрат. В этом случае для каждого из мест возникновения затрат выбираются свои базы распределения, например:

– в цехе с преобладающей ручной трудоемкостью (значительной долей ручного труда) для распределения общепроизводственных расходов выбрана база — «заработная плата основных производственных рабочих»;

– в цехе с преобладающей «машинной» трудоемкостью (значительной степенью механизации и автоматизации) для распределения общепроизводственных расходов выбрана база — «машино-часы на обработку».

Как было отмечено, в ряде случаев прямые по своей сути затраты приходится распределять, поскольку вести их учет по прямому признаку затруднительно или нецелесообразно. К таким затратам относятся, в частности, затраты на обработку. Рассмотрим возможный вариант их распределения.

Для исчисления затрат на обработку (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, амортизация инструментов и приспособлений) учет организуется по местам возникновения затрат. С одной стороны, данные затраты суммируются по прямому признаку для каждого выбранного места возникновения затрат. С другой стороны, по каждому выбранному месту возникновения затрат учитывается количество выполненной работы в единицах времени: нормо-часах, машино-часах и т. д. Делением затрат, учтенных по каждому месту возникновения затрат, на количество нормо-часов получают себестоимость одного нормо-часа, которая с полным основанием может быть применена ко всем видам продуктов, прошедших обработку в данном месте возникновения затрат.

Для определения затрат на обработку единицы продукта достаточно себестоимость нормо-часа умножить на количество нормо-часов обработки продукта на данной операции.

В основу данного подхода положен следующий принцип: чем дольше по времени обрабатывается продукт на каком-либо месте возникновения затрат, тем в большей степени он «нагружает» собой данное место возникновения затрат и тем больше затрат данного места возникновения необходимо отнести на продукт. То есть в качестве базы распределения затрат на обработку выбрана продолжительность обработки продуктов.

Далее, суммированием затрат по каждому месту возникновения затрат определяют себестоимость полной обработки продукта.

Рассмотрим **пример применения сложного** распределения косвенных расходов. Имеются два производственных участка (места возникновения затрат) — X и Y. Затраты на обработку (заработная плата работников участков и расходы на содержание и эксплуатацию оборудования данных участков), собранные по данным участкам за период, составили:

$Z_x = 42\ 120$  руб.;  $Z_y = 16\ 800$  руб.

На рассматриваемых участках в течение периода было произведено три вида продуктов в количестве:

1. А – 30 шт.
2. В – 20 шт.
3. С – 40 шт.

Данные о прямых материальных затратах на производство продуктов и нормативное время обработки каждого вида продукции на каждом из участков представлены в таблице 3.18.

Таблица 3.18

Данные о прямых материальных затратах и времени обработки

Продукт	А	В	С
Прямые затраты на материалы, руб.	200	300	600
Нормативное время обработки единицы продукта на участке «Х», машино-часы	2	4	3
Нормативное время обработки единицы продукта на участке «У», машино-часы	1	1,5	2

Необходимо рассчитать себестоимость каждого из произведенных продуктов. Решение. Поскольку на практике, особенно при серийном выпуске, достаточно трудоемко вести учет фактического времени обработки каждой единицы каждого вида продукции, то зачастую (как и в данном примере) для расчета применяется нормативное время обработки. В первую очередь рассчитывается стоимость одного машино-часа работы каждого участка. Для этого затраты участка делят на суммарное нормативное время работы участка.

Суммарное нормативное время работы каждого участка определяется как сумма произведений нормативного времени обработки единицы каждого вида продукции на количество единиц данного продукта.

Для участка «Х» суммарное нормативное время работы составит 260 машино-часов ( $30 \times 2 + 20 \times 4 + 40 \times 3$ ).

Для участка «У» суммарное нормативное время работы составит 140 машино-часов ( $30 \times 1 + 20 \times 1,5 + 40 \times 2$ ).

Таким образом, стоимость одного машино-часа составит:

– на участке «Х» 162 руб. ( $42\ 120 / 260$ ).

– на участке «У» 120 руб. ( $16\ 800 / 140$ ).

Далее рассчитывается себестоимость продуктов:

1.  $\text{СедА} = 200 + 162 \times 2 + 120 \times 1 = 644$  руб.

2.  $\text{СедВ} = 300 + 162 \times 4 + 120 \times 1,5 = 1\ 128$  руб.

3.  $\text{СедС} = 600 + 162 \times 3 + 120 \times 2 = 1\ 326$  руб.

Итак, мы рассмотрели основные проблемы калькулирования и возможные варианты их решения.

В заключение повторим, что говорить об абсолютно точной и однозначной себестоимости достаточно сложно, поскольку любая калькуляция носит дискуссионный характер.

### 3.9. Система учета переменных затрат «директ-кост»

Впервые в пользу учета переменных затрат и сумм покрытия высказался немецкий ученый О. Шмаленбах в 1899 г. Он различал прямые затраты изготовителя и косвенные затраты, обусловленные существованием организации в целом. В тридцатые годы прошлого века дальнейшие исследования в области усовершенствования «директ-костинга» проводят Дж. Х. Ульямс и Ч.М. Кнопфель. Они предложили графический метод определения точки безубыточности. В 50 – 60-е гг. возрастает интерес к вопросам производственного учета, анализируется практика 50 крупных фирм, применяющих «директ-костинг». В Германии после Второй мировой войны публикуются работы Г.Г. Плаута, который осуществлял консультации по системе «директ-костинг».

В настоящее время «директ-костинг» применяется в нескольких вариантах: классический «директ-костинг», который основан на калькулировании по прямым (основным) затратам (все переменные); система переменных затрат – калькулирование осуществляется по переменным затратам (все прямые и переменные косвенные расходы); система учета в зависимости от загрузки производственных мощностей – в калькуляцию включаются все переменные расходы и часть постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственной мощности. Общее состоит в том, что калькулируется не полная, а ограниченная себестоимость.

В целом система «директ-костинга» широко распространена в западных фирмах, а ее идея нашла отражение в международных стандартах по бухгалтерскому учету. В России «директ-костинг» известен давно. Для его практического использования в системе управленческого учета и контроллинга в настоящее время делаются первые шаги.

Главный принцип, заложенный в основу системы «директ-костинг», — отдельный учет переменных и постоянных затрат и признание постоянных затрат убытками отчетного периода. К основным характеристикам системы «директ-костинг», раскрывающим данный принцип, следует отнести использование деления затрат на постоянные и переменные для калькулирования себестоимости продуктов, оценки запасов и расчета результатов деятельности.

Деление затрат на постоянные, переменные и смешанные подробно рассмотрено ранее. Напомним, что к переменным затратам относят прямые материальные затраты, прямой труд, энергию на технологические цели и т.п. К постоянным затратам можно отнести амортизацию основных средств общехозяйственного назначения, заработную плату работников аппарата управления, арендную плату, канцтовары, транспортное обслуживание управленческого персонала и другие. К смешанным затратам обычно относят расходы на телефон, отопление, освещение, материально-техническое снабжение и т.п.

Особая схема отчета о доходах (табл. 3.19) обязательно содержит два финансовых показателя: маржинальный доход (маржинальную прибыль, брутто-прибыль) и прибыль (нетто-прибыль).

Таблица 3.19

Схема отчета о доходах

Показатель отчета	Виды продукции				
	1	2	3	4	5
Выручка от реализации					
Переменные затраты (–)					
Маржинальная прибыль (доход)					
Постоянные затраты(–)					
Прибыль					

Маржинальная прибыль (маржинальный доход, маржинальное покрытие, сумма покрытия) — превышение выручки от реализации над величиной переменных затрат. Показывает способность предприятия генерировать достаточные доходы для покрытия постоянных расходов и получения прибыли.

Оценка запасов готовой продукции и незавершенного производства по переменным затратам позволяет избежать капитализации постоянных расходов в запасах, что подчеркивает «рыночную» сущность системы «директ-костинг», ее нацеленность на производство ради реализации.

По степени дифференциации затрат «директ-костинг» может иметь два основных варианта:

- простой, одноступенчатый, основанный на использовании в расчетах накладных расходов, учтенных единым блоком;
- развитый, при котором постоянные затраты подразделяются не по видам продукции, а по местам формирования накладных расходов.

При обоих вариантах общую выручку за период сравнивают с величиной переменных затрат и определяют величину маржинального дохода за отчетный период. Для исчисления нетто-прибыли предприятия из маржинального дохода вычитают постоянные затраты, которые не распределяются между носителями затрат как переменные расходы, а сразу попадают в подсистему учета финансовых результатов.

При классической системе «директ-костинга» постоянные расходы переходят единым блоком из подсистемы учета по местам затрат в подсистему учета результатов. Суммы покрытия рассчитываются по отдельным изделиям или их группам. В противоположность этому в многоступенчатом учете покрытия постоянных расходов делается попытка разделения блока постоянных затрат и распределения отдельных частей постоянных расходов не между отдельными носителями затрат, а между общим количеством какого-либо продукта, местами возникновения затрат или подразделениями предприятия.

Аналитически более ценная информация получается, когда переменные расходы распределены по местам производства, управления, сбыта и есть возможность определить суммы покрытия не только по видам продукции, но и по местам формирования затрат и центрам ответственности. Аналогично должны быть распределены и постоянные расходы.

Совпадение итогов финансового результата продаж возможно в разных вариантах «директ-костинга». В системах учета полной и сокращенной себестоимости оно достижимо только при отсутствии незавершенного производства и при стабильных остатках готовой продукции на складе. Если запасы незавершенной или нереализованной продукции увеличиваются, то финансовый результат, рассчитанный на основе системы «директ-костинг», будет ниже, чем при системе учета полных затрат и наоборот.

В целом преимущества «директ-костинга» состоят в следующем:

- позволяет обратить особое внимание на изменение маржинального дохода как предприятию в целом, так и по видам изделий;
- позволяет выявить изделия с большей рентабельностью;
- быстро переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка;
- позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа статей затрат за счет ограничения себестоимости продукции лишь переменными расходами;
- дает возможность оперативно контролировать постоянные расходы;
- помогает снизить трудоемкость распределения накладных расходов;
- расширяет аналитические возможности учета;
- дает возможность анализировать поведение переменных и постоянных расходов в зависимости от изменения объема производства, оперативно принимать решения по управлению предприятием, оптимизировать ассортимент выпускаемой продукции и т.п.

Однако, возникает ряд проблем в процессе организации системы «директ-костинга»:

- трудности разделения затрат на переменные и постоянные;
- не дает ответ на вопрос, какова полная себестоимость продукта (постоянные расходы же так же участвуют в производстве продукции);

– ведение учета себестоимости по сокращенной номенклатуре затрат не отвечает требованиям российского бухгалтерского учета, одной из главных задач которого до последнего времени являлось составление точных калькуляций;

– в ценах, которые устанавливаются на продукцию, необходимо обеспечивать покрытие всех издержек предприятия, т.е. прибегать к дополнительным расчетам;

– используется для краткосрочного прогнозирования.

История развития системы «директ-костинг» показывает, что важнейшим объективным условием ее применения является становление и развитие рыночных отношений, когда повышается самостоятельность и ответственность предприятий, появляются конкуренция и риск, менеджеры предприятия самостоятельно принимают многие решения, учитывая спрос, конкуренцию и другие факторы, при этом меняются требования к учету и прежде всего в направлении повышения его оперативности и аналитичности.

Аналогичные процессы происходят в последние 10 лет в экономике России, поэтому вопрос о необходимости освоения западного опыта и адаптации практики, накопленной в области управленческого учета, в том числе использования системы «директ-костинг», не подвергается сомнению. Более того, уже можно говорить о некотором опыте, накопленном российскими предприятиями в области использования этой системы.

В настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации предусматривает по крайней мере два варианта организации учета затрат.

Первый из них — традиционный калькуляционный вариант, при котором калькулируется полная фактическая производственная себестоимость.

Второй вариант (обозначим его как нетрадиционный) предполагает деление затрат на производственные, обусловленные ходом производственного процесса, и периодические, связанные более с длительностью отчетного периода.

Прямые производственные затраты собираются по дебету счетов 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства», косвенные производственные затраты — по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы».

В конце отчетного периода косвенные производственные затраты подлежат распределению. Периодические затраты (условно-постоянные) собираются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», но не включаются в себестоимость произведенной продукции, а списываются в конце отчетного периода на уменьшение выручки от реализации продукции (работ, услуг) записью «Дебет 90 — Кредит 26», что и является признаком использования элементов системы «директ-костинг» на отечественном предприятии.

Напомним, что выбранный предприятием вариант учета затрат и калькулирования себестоимости должен быть закреплен в учетной политике.

Система «директ-костинг» предоставляет широкие возможности для проведения анализа и принятия на его основе различных управленческих решений. В качестве наиболее важных ее аналитических возможностей можно выделить:

1. Планирование объемов деятельности с оптимизацией ассортимента выпускаемой продукции, в том числе при наличии ограничивающего фактора. Планирование объемов деятельности с оптимизацией ассортимента выпускаемой продукции, в том числе при наличии ограничивающего фактора. При планировании используется метод гибкого бюджетирования, то есть расчеты проводятся для различных вариантов загрузки мощностей. Упор при анализе делается на выбор ассортимента, обеспечивающего предприятию наибольшую рентабельность.

«Директ-костинг», разделяя затраты на постоянные и переменные, обеспечивает более корректный подход к проведению анализа, поскольку учитывает тот факт, что некоторые изделия, убыточные при анализе их по полной себестоимости, в



действительности приносят предприятию положительный маржинальный доход, что выявляется при анализе с использованием данной системы.

При полной загрузке мощностей «директ-костинг» позволяет сформировать наиболее рентабельную производственную программу с использованием показателя маржинальной прибыли на единицу ограничивающего фактора. Планирование объемов деятельности с оптимизацией ассортимента выпускаемой продукции, в том числе при наличии ограничивающего фактора. При планировании используется метод гибкого бюджетирования, то есть расчеты проводятся для различных вариантов загрузки мощностей. Упор при анализе делается на выбор ассортимента, обеспечивающего предприятию наибольшую рентабельность.

2. Ценообразование. Ценообразование по системе «директ-костинг» используется в следующих ситуациях:

- в условиях частичного контроля над ценами метод «переменная себестоимость плюс маржинальная прибыль» позволит рассчитать цену, которая обеспечит желаемую сумму покрытия на единицу продукции, желаемую долю маржинальной прибыли в выручке или целевую маржинальную прибыль на единицу ограниченного фактора;

- во время экономического спада снижение цен на реализуемую продукцию является средством стимулирования спроса, при этом нижней границей цены будет маржинальная себестоимость — себестоимость, рассчитанная по прямым (переменным) затратам;

- в условиях острой ценовой конкуренции за рынки сбыта использование для отдельных ассортиментных позиций демпинговых цен, основанных на маржинальной себестоимости, может вести к занятию лидирующих позиций на рынке;

- при обмене полуфабрикатами и изделиями между различными подразделениями одного предприятия маржинальная себестоимость может быть использована в качестве трансфертной цены (внутренней цены предприятия).

3. Анализ эффективности закупки комплектующих и альтернативного использования ресурсов, оценки последствий ликвидации неприбыльного сегмента деятельности (подразделения, продукта, услуги). Анализ эффективности закупки комплектующих и альтернативного использования ресурсов, оценки последствий ликвидации неприбыльного сегмента деятельности (подразделения, продукта, услуги).

Система «директ-костинг» предоставляет возможность обоснованного выбора — покупать или производить самим.

При принятии решения необходимо сравнить предлагаемую цену поставки комплектующих с переменными затратами на их производство (при условии, что высвобожденное оборудование не будет использоваться).

В действительности оборудование может применяться для производства других, иногда даже более рентабельных, изделий, сдаваться в аренду или использоваться иным выгодным образом, и эти возможности должны быть учтены при принятии окончательного решения.

Для оценки последствий ликвидации неприбыльного сегмента деятельности проводится анализ двух отчетов о прибылях и убытках, составленных с использованием маржинального подхода, один из которых содержит данные о сегменте, в другом эти данные элиминируются. Однако при анализе необходимо учесть релевантность постоянных затрат, поскольку при прекращении деятельности сегмента часть постоянных затрат может сохраниться.

4. Выбор варианта капитальных вложений (инвестиций).

Наряду с другими методами инвестиционного анализа обеспечивает возможность принятия обоснованных решений о целесообразности инвестиций в новые виды активов или создания новых видов продукции.

5. Оценка эффективности деятельности подразделений предприятия (центров ответственности);

6. Оценка эффективности организации собственного производства или приобретения полуфабрикатов.

Результаты операционного анализа являются коммерческой тайной предприятия.

Решая задачу максимизации темпов роста прибыли, можно манипулировать увеличением или уменьшением и переменных, и постоянных затрат и при этом вычислять, на сколько процентов увеличилась прибыль. Выделим некоторые показатели маржинального анализа.

1. Маржинальный доход (валовая маржа, или сумма покрытия) ( $MД$ ) – это разница между выручкой от реализации ( $B$ ) и переменными затратами ( $C_{п}$ ):

$$MД = B - C_{п}. \quad (9)$$

2. Коэффициент покрытия ( $K_{п}$ ), или доля маржинального дохода в выручке:

$$K_{п} = MД / B. \quad (10)$$

3. Точка безубыточности (мертвая точка, пороговая выручка, критический объем продаж, порог рентабельности):

$$T_{\sigma} = C_{\text{пос}} / K_{п} \text{ (в стоимостном выражении)}, \quad (11)$$

где  $C_{\text{пос}}$  – издержки постоянные, руб.

$$T_{\sigma} = C_{\text{пос}} / (Ц - C_{п.ед}) \text{ (в натуральном выражении)}, \quad (12)$$

где  $Ц_{ед}$  – цена за единицу продукции, руб.,

$C_{п.ед}$  – затраты переменные на единицу, руб.

4. Запас прочности ( $Z_{пр}$ ), %

$$Z_{пр} = (B - T_{\sigma}) : B \cdot 100\%. \quad (13)$$

Запас финансовой прочности в стоимостном измерении – разница между выручкой от реализации продукции и точкой безубыточности.

5. Операционный (производственный, хозяйственный) рычаг проявляется в том, что любое изменение выручки от реализации продукции всегда порождает более сильное изменение прибыли.

Сила воздействия, или эффект операционного рычага ( $СВОР$ ), определяется:

$$СВОР = MД / П_p \quad (14)$$

Например:

1. Цена за единицу продукции  $Ц = 12,05$  руб.
2. Переменные затраты на единицу продукции  $C_{п.ед} = 8$  руб.
3. Количество единиц продукции  $V = 10000$  шт.
4. Выручка от реализации  $B = 120500$  руб.
5. Затраты переменные общие  $C_{п} = 80000$  руб.
6. Затраты постоянные общие  $C_{\text{пос}} = 30000$  руб.
7. Маржинальный доход  $MД = 120500 - 80000 = 40500$  руб.
8. Коэффициент покрытия  $K_{п} = 40500 : 120500 = 0,336$ .
9. Критический объем продаж в стоимостном выражении  $T_{\sigma} = 30000 : 0,336 = 89286$  руб.
10. Критический объем продаж в натуральном выражении  $T_{\sigma} = 30000 : (12,05 - 8) = 7407$  шт.
11. Прибыль от реализации продукции  $П_p = 120500 - 80000 - 30000 = 10500$  руб.

12.  $CBOP = 40500 : 10500 = 3,86$ , т.е. при увеличении выручки на 1% прибыль увеличивается на 3,86%. Если выручку увеличить на 5%, то прибыль увеличится на 19,3% ( $5 \cdot 3,86\%$ ).

Проверим. Пусть выручка от реализации увеличилась на 1%, т.е.  $120500 \cdot 1,01 = 121705$  руб. Тогда затраты переменные изменятся и составят  $80000 \cdot 1,01 = 80800$  руб. Прибыль от реализации будет определена как выручка от реализации минус переменные и постоянные затраты, т.е.  $121705 - 80800 - 30000 = 10905$  руб. Изменение прибыли от реализации в процентах тогда составит  $(10905 - 10500) : 10500 = 3,86\%$ ;

13. Запас финансовой прочности в стоимостном выражении будет равен  $120500 - 89286 = 31214$  руб.

Рассмотрим возможности применения системы «директ-костинг» на примерах, связанных с планированием объемов деятельности.

Пример 1. Анализ целесообразности принятия дополнительного заказа. Допустим, предприятие, планирующее выпустить 40 тыс. единиц изделия А и реализовать их по цене 100 руб. за изделие, получило такой заказ на 5 тыс. изделий по цене 60 руб., при этом его производственные мощности позволяют произвести дополнительный выпуск изделий и имеются следующие исходные данные, представленные в табл. 3.20.

Таблица 3.20

Исходные данные	
Финансовые показатели	Затраты на единицу продукции, руб.
1	2
Прямые материалы	20
Прямой труд	15
Переменные общепроизводственные затраты	12
Постоянные общепроизводственные затраты (240 000 / 40 000)	6
Затраты на упаковку	6
Затраты на рекламу (120 000 / 40 000)	3
Прочие постоянные расходы (коммерческие и административные)	8
ИТОГО	70
Цена реализации	100
Суммарные затраты на упаковку дополнительной партии товара	5 000

Сравнительный анализ произведем в таблице 3.21. 1 вариант – не принимать заказ. 2 вариант – принять заказ.

Таблица 3.21

Анализ целесообразности принятия дополнительного заказа		
Показатели	1 вариант (40 000 шт.)	2 вариант (45 000 шт.)
Выручка от реализации, руб.	4 000 000	4 300 000
Переменные затраты всего, руб.	2 120 000	2 390 000
Прямые материалы, руб.	800 000	900 000
Прямой труд, руб.	600 000	675 000
Переменные общепроизводственные затраты, руб.	480 000	540 000
Затраты на упаковку, руб.	240 000	275 000

Окончание табл. 3.21

Показатели	1 вариант (40 000 шт.)	2 вариант (45 000 шт.)
Маржинальная прибыль, руб.	1 880 000	1 910 000
Постоянные затраты всего, руб.	680 000	680 000
Общепроизводственные затраты постоянные, руб.	240 000	240 000
Реклама, руб.	120 000	120 000
Прочие постоянные расходы, руб.	320 000	320 000
Прибыль от продаж	1 200 000	1 230 000

Выполненный расчет наглядно отражает влияние изменения переменных затрат на величину маржинальной прибыли и нетто-прибыли. Согласно проведенному анализу, предприятию целесообразно принять дополнительный заказ по цене 60 руб., не покрывающей полную себестоимость изделия А, поскольку это приведет к росту маржинальной, а также нетто-прибыли предприятия вследствие эффекта дегрессии постоянных затрат.

Пример 2. Планирование при наличии ограничивающих факторов

При формировании производственной программы в условиях ограниченных производственных мощностей (например, человеко-часов или машино-часов) приходится выбирать набор продуктов (услуг, работ), который принесет предприятию наибольшую прибыль. Использование маржинального подхода в этом случае дает необходимые результаты.

Рассмотрим методику анализа в этих условиях на примере таблицы 3.22.

Таблица 3.22

**Исходные данные для анализа**

Показатели	Изделие А	Изделие В
Цена за единицу, руб.	12	22
Переменные затраты на единицу, руб.	9	14
Маржинальный доход на единицу, руб.	3	8
Коэффициент покрытия	0,25	0,36

На первый взгляд здесь можно рассуждать следующим образом: поскольку изделие В приносит наибольший удельный маржинальный доход, надо выпускать его в количестве, соответствующем спросу, а оставшиеся мощности использовать для производства изделия А. Однако такие предположения не корректны, поскольку они не учитывают доход на единицу ограниченного ресурса.

Пусть производственные мощности ограничены 1000 машино-часами, причем за 1 час можно произвести 6 единиц изделия А или 2 единицы изделия В. Продолжим анализ с учетом информации о лимитирующем факторе в табл. 3.23.

Таблица 3.23

**Сравнение данных анализа**

Показатели	Изделие А	Изделие В
Количество продукции за 1 час	6	2
Маржинальная прибыль на единицу, руб.	3	8
Маржинальная прибыль за 1 час, руб.	18	16
Маржинальная прибыль за 1000 час, руб.	18 000	16 000

При полном использовании оборудования можно получить больший

маржинальный доход при производстве изделия А, а значит, и большую прибыль. Следовательно, выбор продукта для производства в таких условиях должен основываться на расчете маржинальной прибыли на единицу ограниченного фактора.

Пример 3. Рассмотрим последовательность аналитических расчетов в ходе планирования производственной программы с использованием системы «директ-костинг» в условиях наличия ограничивающего фактора. Допустим, в цехе может производиться 4 близких по технологическим характеристикам изделий. В таблице 3.24 приведены значения маржинального дохода на единицу, время на обработку каждого изделия и максимально возможные величины сбыта в месяц. Ограниченный фактор — фонд рабочего времени цеха — составляет 525 часов в месяц.

На основании показателей маржинального дохода и времени обработки для каждого изделия рассчитывается показатель маржинального дохода на единицу ограниченного фактора (относительное маргинальное покрытие, ОМП). Полученные значения ранжируются по мере убывания, и в первую очередь в план производства попадают изделия с более высоким ОМП.

Таблица 3.24

**Планирование производственной программы, этап 1**

Изделие	МД на ед, руб	Время обработки на ед, час	Максимальный сбыт, ед.	ОМП	Очередность выбора
1	2	3	4	$5 = 2 / 3$	
X	5	1	250	5	1
У	10	5	50	2	4
К	12	3	40	4	2
М	6	2	60	3	3

Далее формируется производственная программа на основании данных об очередности выбора, времени на обработку изделия и максимально возможного сбыта данного вида изделия (табл.3.25).

Таблица 3.25

**Планирование производственной программы, этап 2**

Изделие	Количество единиц	Время на производство, час	Остаток фонда рабочего времени, час
1	2	3	4
X	80	$80 \times 3 = 240$	$525 - 240 = 285$
К	30	$30 \times 3 = 90$	$285 - 90 = 195$
М	50	$50 \times 2 = 100$	$195 - 100 = 95$
У	$95 / 5 = 19$	$18 \times 5 = 90$	0

Итак, производственная программа, позволяющая предприятию получить максимальный маржинальный доход, сформирована в графе 2.

Для определения оптимальной структуры продукции в условиях наличия нескольких ограничивающих факторов следует использовать модели линейного программирования.

Надо отметить несовпадение результата, рассчитанного по системе «директ-кост», с результатом, получаемым в системе учета полных затрат.

Если запасы (незавершенного производства и нерезализованной продукции) увеличиваются, то результат (прибыль), рассчитанный по системе «директ-кост», будет ниже, чем исчисленный на основе полных затрат. Это связано с тем, что в системе учета полной себестоимости часть затрат будет отнесена на себестоимость запасов и войдет в финансовый результат следующих отчетных периодов, в то время как при

использовании системы «директ-кост» вся сумма постоянных затрат будет признана расходами данного периода.

Соответственно, при снижении уровня запасов финансовый результат, формируемый в системе «директ-кост», оказывается выше по сравнению с системой учета полных затрат.

Наиболее явно эта особенность проявляется при производстве, ориентированном на сезонные продажи, когда товары выпускаются и накапливаются до сезона, при этом полная сумма понесенных постоянных затрат при системе «директ-кост» должна вычитаться из объема реализации. Поскольку объем реализации в период наращивания запасов равен нулю, то до начала сезона предприятие несет большие убытки, а высокую прибыль получает в период продаж.

Все проблемы и недостатки, связанные с использованием системы «директ-костинг», в конечном счете перекрываются теми преимуществами и аналитическими возможностями, которые эта система предоставляет менеджерам предприятия для принятия решений.

Таким образом, идеальных методов в системе не бывает. На практике необходимо максимально использовать положительные преимущества той или иной системы. Значение показателя себестоимости, как одного из основных показателей эффективности производства, в рыночных условиях возрастает. Это относится и к калькуляции: от нее зависит механизм получения прибыли, сохраняется социально значимый смысл хозяйствования. Успех реализации управленческих решений зависит от поставленной цели – какая себестоимость нужна, чтобы она стала эффективно действующим механизмом хозяйствования. Достижение этой цели зависит от постановки калькулирования, преодоления сложившегося мнения о том, что оно – лишь законопослушный механизм налоговой системы, а не элемент управления.

Таким образом, система учета затрат в современных условиях приобретает все больший смысл. Для оптимизации затрат и финансовых результатов, решения задач, стоящих перед различными службами предприятия, центр тяжести затрат необходимо переносить с единиц готовой продукции на центры затрат и виды деятельности. По нашему мнению, у каждого метода калькулирования есть свои преимущества и недостатки. В конечном итоге, нельзя не согласиться с одним из принципов зарубежного учета – различная себестоимость для различных целей.

### **Контрольные вопросы, задания, тесты к главе 3**

1. Дайте определение себестоимости. В чем заключается различие между учетом затрат и калькулированием себестоимости продукции?
2. Виды себестоимости в отечественной практике.
3. Виды калькуляций.
4. Назовите и опишите основные этапы процесса калькулирования.
5. Что такое метод калькулирования? Назовите основные методы калькулирования.
6. Охарактеризуйте основные разновидности поперечного метода калькулирования.?
7. В чем заключается сущность поперечного метода калькулирования?
8. В чем заключается сущность поперечного метода калькулирования?
9. Показательный метод калькулирования и области его применения.
10. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости.
11. Система учета переменных затрат «директ-кост».
12. Нормативные калькуляции себестоимости используются в следующих целях:  
А) обеспечение двух функций управления: планирования и контроля;

- В) обеспечения управления планированием;  
С) обеспечения функции контроля.
13. Организация системы нормативных затрат предполагает:  
А) наличие нормативного хозяйства;  
В) наличие нормативного хозяйства, наличия регламента ведения учета и анализа отклонений;  
С) наличия регламента ведения учета и анализа отклонений.
14. Для определения нормативных затрат необходимо обосновать:  
А) нормы потребления различных ресурсов;  
В) нормы потребления различных ресурсов на единицу продукции;  
С) нормы технологических потерь ресурсов.
15. Понятие «отклонение» означает:  
А) отклонение в расчетах;  
В) отклонение от нормы;  
С) отклонение от норм и нормативов.
16. Нормативная себестоимость произведенной продукции отражается в бухгалтерском учете следующими записями:  
А) Д43 К 40  
В) Д40 К20  
С) Д40 К43
17. Фактическая себестоимость выпущенной с производства продукции отражается следующими записями:  
А) Д40 К 20  
В) Д43 К40  
С) Д20 К40
18. Сколько единиц произведенной и реализованной продукции обеспечит получение прибыли в размере 200 т.р. Цена реализации изделия – 16 т.р., переменные затраты на единицу изделия – 6 т.р., постоянные затраты – 100 т.р.:  
А) 45 единиц;  
В) 30 единиц;  
С) 20 единиц.
19. Допускается ли в условиях нормативного учета списание отклонений в полной сумме без распределения по объектам калькулирования:  
А) нет;  
В) да;  
С) да, в зависимости от типа производства.
20. Маржинальный доход представляет собой:  
А) сумму превышения нормативного значения затрат над их фактическим;  
В) сумму превышения выручки над суммой переменных затрат себестоимости реализованной продукции;  
С) Сумму превышения фактической прибыли над суммой платежей в бюджет от фактической прибыли.
21. При увеличении объема выпуска продукции постоянные затраты:  
А) не изменяются;  
В) изменяются пропорционально объему;  
С) увеличиваются.
22. Информационное обеспечение управления по отклонениям от нормативов достигается:  
А) утверждением норм и нормативов приказом руководителя;  
В) своевременным предоставлением отчетов материально-ответственных лиц;

- С) документированием факта отклонения от нормы.
23. Определить запас прочности организации в натуральных единицах, если фактический выпуск составляет 20 единиц, цена реализации одного изделия – 16 руб., переменные на одно изделие – 6 руб., постоянные затраты периода – 100 руб.:
- А) 0 единиц;
  - В) 10 единиц;
  - С) 5 единиц.
24. В условиях массового производства индивидуальная выработка определяется по данным:
- А) индивидуальной калькуляции;
  - В) нормативной калькуляции;
  - С) фактической калькуляции.
25. При решении проблемы «отказ от выпуска или продолжение выпуска продукции» применяют методiku:
- А) группировки затрат по центрам ответственности;
  - В) сметного планирования;
  - С) анализа соотношения «затраты-объем-прибыль».
26. Выбор базы распределения косвенных расходов:
- А) согласовывается с налоговой инспекцией;
  - В) определяется организацией самостоятельно;
  - С) устанавливается законодательством;
  - Д) определяется организацией самостоятельно.
27. Методы исключения и распределения являются:
- А) вариантами попередельного метода калькулирования;
  - В) вариантами методики оценки инвестиций;
  - С) вариантами позаказного метода калькулирования.
28. Объектом отнесения затрат при позаказном методе калькулирования является:
- А) стадия технологического процесса;
  - В) продукт (услугу);
  - С) структурное подразделение.
29. Производимый организацией продукт приносит выручку 200 руб./ед. и маржинальную прибыль 80 руб./ед. Постоянные затраты составляют за период 40 000 руб. Величина точки безубыточности составит:
- А) 200 ед.;
  - В) 500 ед.;
  - С) 366 ед.
30. Понятие «точка безубыточности» означает:
- А) объем выпуска продукции, при котором выручка от продажи и затраты на производство и продажу равны;
  - В) географическое место, где реализация продуктов обеспечивает получение прибыли;
  - С) срок, к которому окупаются капитальные вложения;
  - Д) подразделение организации, доходы которого превышают расходы.
31. Дифференциация баз распределения косвенных затрат предполагает, что:
- А) могут использоваться различные базы распределения для различных статей и различных мест возникновения затрат;
  - В) различные базы распределения должны использоваться для составления плановых и фактических калькуляций;
  - С) для каждого отчетного периода должны использоваться различные базы



распределения.

32. Эффект производственного леввериджа показывает:
- А) на сколько процентов изменится прибыль при увеличении выручки на 1%;
  - В) на сколько процентов изменится выручка при увеличении прибыли на 1%;
  - С) эффективность привлечения заемных средств.
33. Попроцессный метод учета затрат применяется чаще всего на предприятиях:
- А) где продолжительность технологического цикла имеет краткий период;
  - В) где объектом калькулирования является отдельный производственный заказ;
  - С) где объектом калькулирования является полуфабрикат.
34. Затраты на материал, запускаемый в 1 передел, 100 000 руб. Затраты на обработку 1 передела 30 000 руб. Затраты на обработку 2 передела 20 000 руб. После 1 передела образуется 100 кг. продукции, из которых 80 кг. идет в дальнейшую обработку. После 2 передела образуется 50 кг. продукции. Себестоимость единицы продукции 2 передела составит:
- А) 2480 руб.;
  - В) 1240 руб.;
  - С) 1500 руб.
35. Выпуск продукции А – 200 кг (К эквивалентности –1,5), продукции В – 120 кг (К эквивалентности –1,8), продукции С – 100 кг (К эквивалентности –1). Совокупные затраты на выполнение производственной программы 4800 т.р. Себестоимость единицы продукции А составит:
- А) 11 000 руб.;
  - В) 11688 руб.;
  - С) 14026 руб.
36. Затраты комплексного производства 6000 руб. При этом получают 50 кг (рыночная цена 50 руб.) продукта А и 150 кг. продукта В (рыночная цена 40 руб.). Себестоимость единицы главного продукта методом исключения составит:
- А) 40 руб.;
  - В) 17,5 руб.;
  - С) 23,3 руб.
37. Затраты комплексного производства 6000 руб. При этом получают 50 кг (рыночная цена 50 руб.) продукта А и 150 кг. продукта В (рыночная цена 40 руб.). Себестоимость единицы продукции В методом распределения составит:
- А) 27 руб.;
  - В) 28,2 руб.;
  - С) 30,2 руб.
38. Метод эквивалентных коэффициентов применяется:
- А) на предприятиях, производящих продукцию с близкими конструктивными и технологическими свойствами;
  - В) на предприятиях, где отсутствуют или являются стабильными межоперационные запасы и запасы готовой продукции.
39. В основу метода эквивалентных коэффициентов заложен принцип, согласно которому:
- А) себестоимость отдельных видов продуктов находится друг с другом в определенном, достаточно устойчивом соотношении;

- В) объемы выпуска отдельных видов продуктов находятся друг с другом в определенном, достаточно устойчивом соотношении.
40. Метод исключения используется:
- А) в условиях сортового производства;
  - В) в условиях комплексного производства.
41. Деление продуктов на главный и побочные осуществляется при калькулировании себестоимости методом:
- А) распределения;
  - В) исключения.
42. Метод распределения предполагает:
- А) распределение затрат комплексного производства между всеми получаемыми продуктами;
  - В) отнесение всей величины затрат комплексного производства на главный продукт;
  - С) уменьшение величины затрат комплексного производства на величину потребительской стоимости побочных продуктов.
43. Использование принципа «пропорциональности» для распределения косвенных затрат означает, что:
- А) величина распределяемых затрат и величина выбранной базы распределения должны находиться в пропорциональной зависимости;
  - В) величина распределяемых косвенных затрат должна находиться в пропорциональной зависимости от величины прямых затрат;
  - С) база распределения должна находиться в пропорциональной зависимости от продолжительности отчетного периода.
44. Производственный процесс состоит из трех процессов, на каждом из которых присутствуют затраты на обработку: первого процесса – 60 000 руб.; второго процесса – 30 000 руб.; третьего процесса – 40 000 руб. После первого процесса образуется 300 кг продукта, из которых 250 кг идет в дальнейшую обработку. После второго процесса образуется 200 кг продукта, из которых 150 кг идет в дальнейшую обработку. После третьего процесса образуется 120 кг продукта, себестоимость единицы которого необходимо определить. Затраты на поступающие в переработку сырье и материалы составляют 100 000 руб.
45. Известны результаты выполнения производственной программы, представленной в таблице. Совокупные затраты на выполнение производственной программы составляют 6 000 000 руб. Определить себестоимость единицы каждого вида продукта методом эквивалентных коэффициентов.

Вид продукта	Количество, тонн	Коэффициенты эквивалентности
А	300	1,3
В	400	1
С	150	1,5
Д	200	1,4

46. Величина косвенных затрат составляет за период 500 000 руб. База распределения косвенных расходов – прямая заработная плата основных рабочих. На продукт «А» заработная плата рабочих составляет 50 000 руб., на продукт «В» – 80 000 руб., на продукт «С» – 120 000 руб., на продукт «Д» – 70 000 руб. Определить величину косвенных расходов, приходящихся на каждый вид продукта.

47. Имеются два производственных участка «Х» и «У». Затраты на обработку, собранные по участкам составляют: участок «Х» – 50 120 руб. и участок «У» – 26 800 руб. На рассматриваемых участках было произведено три вида продукта: «А» – 40 шт., «В» – 30 шт., «С» – 20 шт. Данные о прямых материальных затратах и времени обработки приведены в таблице. Рассчитать себестоимость единицы каждого продукта.

Продукт	А	В	С
Прямые затраты на материалы, руб./шт	500	400	600
Нормативное время обработки единицы продукта на участке «Х», машино-часы	2	4	3

## 4. Практическая задача по управленческому учету

### 4.1. Калькулирование полной фактической себестоимости

Учет фактических затрат строится на принципах как:

- полное и документальное отражение первоначальных затрат на производство в системе счетов бухгалтерского учета;
- учетная регистрация их в момент возникновения в процессе производства;
- механизация затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат;
- отнесение всех фактических произведенных расходов на объекты учета и калькулирования.

Все это позволяет определить полную фактическую себестоимость продукции.

Для определения полной фактической себестоимости двух видов продукции воспользуемся данными, представленными в таблице 4.1.

Бухгалтерские записи представлены в таблице 4.2.

Для определения суммы общепроизводственных и общехозяйственных расходов, приходящихся на продукт «А» и «В», в качестве базы распределения была принята сумма затрат на оплату труда производственных рабочих с прямыми материальными расходами ( $5\ 400 + 138\ 000 = 143\ 400$  руб.). Коэффициент распределения общепроизводственных расходов составит  $0,06966$  ( $9\ 990 / 143\ 400$ ), а общехозяйственных расходов  $0,07029$  ( $10\ 080 / 143\ 400$ ). Общепроизводственные расходы на продукт «А» составят  $4\ 890$  руб. ( $1200 + 69\ 000$ )  $\times 0,06966$ , а на продукт «В» –  $5\ 100$  руб. ( $4\ 200 + 69\ 000$ )  $\times 0,06966$ .

Таблица 4.1

#### Фактические данные для определения себестоимости, выручки и финансового результата по предприятию «Альфа» за январь 20XX года

Показатели	Продукция	
	«А»	«В»
1. Объем производства, кг	3 000	2 400
2. Цена за единицу продукции с НДС, руб.	42,48	46,02
3. Материальные затраты на 100 кг продукта		
3.1. расход материала М1, кг.	90	90
3.2. цена за единицу материала М1, руб.	25	25
3.3. расход материала М2, кг.	10	10
3.4. цена за единицу материала М2, руб.	5	5
4. Технологические потери в связи с усушкой от массы сырья	-	20%
5. Трудоемкость производственной программы в нормо-часах	120	168
6. Ставка оплаты труда производственных рабочих за 1 нормо-час, руб.	10	25
7. Общепроизводственные расходы цеха (амортизация технологического оборудования), руб.	9990	
8. Общехозяйственные расходы		
8.1. оплата труда общехозяйственного персонала, руб.	8000	
8.2. ОСН	26%	
9. Расходы на продажу: транспортные расходы (без НДС)	126 часов услуг АТП по 150 руб. за час	
10. Расход электроэнергии на технологические нужды, кВт · ч	4500	
11. Цена за 1 кВт-час электроэнергии, руб.	1	

**Бухгалтерские записи при калькулировании полной фактической себестоимости (руб.)**

Содержание операции	Итого	Д	К	Продукция	
				«А»	«В»
1. Списание материалов на производство продукции	138 000	20	10	69 000	69 000
2. Начислена заработная плата рабочим (ЗП)	5 400	20	70	1 200	4 200
3. Начислены страховые взносы	1 404	20	69	312	1 092
4. Расходы на электроэнергию	4 500	20	60	-	4 500
<b>5. Итого прямые затраты</b>	<b>149 304</b>			<b>70 512</b>	<b>78 792</b>
6. Общепроизводственные расходы (ОПР)	9 990	25	02	9 990	
7. Списание ОПР по видам продукции	9 990	20	25	4 890	5 100
<b>8. Итого цеховая себестоимость</b>	<b>159 294</b>			<b>75 402</b>	<b>83 892</b>
9. Начисление ЗП общехозяйственному персоналу (ОХР)	8 000	26	70	8 000	
10. Страховые взносы от ЗП общехозяйственного персонала	2 080	26	69	2 080	
<b>11. Итого ОХР</b>	<b>10 080</b>			<b>10 080</b>	
12. Списание ОХР	10 080	20	26	4 934	5 146
<b>13. Итого производственная себестоимость продукции</b>	<b>169 374</b>			<b>80 336</b>	<b>89 038</b>
14. Сдача продукции на склад по фактической производственной себестоимости	169 374	43	20	80 336	89 038
15. Расходы на продажу	18 900	44	60	13 900	
16. Реализация продукции по рыночной цене	237 888	62	90/1	127 440	110 448
17. Списание фактической производственной себестоимости	169 374	43		80 336	89 038
18. Начислен НДС в бюджет	36 288	90/3	68	19 440	16 848
19. Списаны расходы на продажу	18 900	90/2	44	10 300	8 400
20. Определен финансовый результат итого	13 326	90/9	99	13 326	
20.1. прибыль		90/9	99	17 164	
20.2. убыток		99	90/9		3 838

Общехозяйственные расходы на продукт «А» составят 4 934 руб.  $(1200 + 69\,000) \times 0,07029$ , а на продукт «В» – 5 146 руб.  $(4\,200 + 69\,000) \times 0,07029$ .

Расходы на продажу списываются пропорционально количеству проданной продукции. Коэффициент распределения расходов на продажу составляет 3,5 руб. / кг.  $(18\,900 / 5\,400)$ . Таким образом, расходы на продажу в расчете на продукт «А» составят 10 500 руб.  $(3\,000 \times 3,5)$ , а на продукт «В» – 8 400 руб.  $(2\,400 \times 3,5)$ .

По результатам расчетов организация получила прибыль от реализации продукции в сумме 13 326 руб., в т.ч. от продажи продукта «А» прибыль в сумме 17 164 руб., а от продажи продукта «В» убыток в сумме 3 838 руб.

Калькулирование полной фактической себестоимости абсолютно точной считать нельзя. Это связано со следующими причинами:

1. Состав затрат и величина себестоимости обусловлены нормативными актами, а не объективным характером производства расходов.

2. Величина затрат зависит от колебаний цен тарифов, ставок налогов, методов начисления амортизации, выбора метода списания МПЗ.

3. Невозможно точно разграничить затраты между отчетными периодами, между незавершенным производством и готовой продукцией.

4. Трудно выбрать объекты калькулирования.

5. Наличие побочных продуктов приводит к невозможности точной оценки затрат по продуктам.

6. Распределение косвенных затрат может производиться пропорционально разным базам распределения.

7. Ретроспективный характер калькулирования себестоимости, который не позволяет принимать оперативные управленческие решения.

8. Эта система не создает никаких предпосылок для четкого выявления основных факторов производства и не сосредотачивает управляющих на его главных недостатках.

9. Учет полной фактической себестоимости трудоемко. 10. не выделяются линейные связи между затратами и объемом производства, в результате чего теряется возможность моделирования поведения затрат и результатов в зависимости от степени загрузки производственных мощностей и других показателей.

Тем не менее, в качестве преимуществ системы калькулирования полной себестоимости можно отметить следующие:

1. Ориентирована на полное покрытие затрат.

2. Является основой долгосрочной политики в сфере производства.

#### 4.2. Калькулирование усеченной себестоимости

Рассмотрим калькулирование себестоимости продукции при условии, что общехозяйственные расходы списываются на счет 90 «Продажи». При этом сравним финансовые результаты в случаях отсутствия (табл. 4.3) и наличия остатков нереализованной продукции (табл. 4.4 и 4.5).

Как показывают расчеты, если нет остатков готовой продукции на складе, то финансовые результаты, рассчитанные при калькулировании полной и усеченной себестоимости совпадают.

Надо отметить, что если запасы и нереализованной продукции увеличиваются, то результат, рассчитанный по системе калькулирования усеченной себестоимости, будет ниже, чем исчисленный на основе полных затрат. Это связано с тем, что в системе учета полной себестоимости часть затрат будет отнесена на себестоимость запасов и войдет в финансовый результат следующих отчетных периодов.

Таблица 4.3

##### Бухгалтерские записи при калькулировании усеченной себестоимости при отсутствии остатков продукции на складе (руб.)

Содержание операции	Итого	Д	К	Виды продукции	
				«А»	«В»
1. Сдача продукции на склад по фактической цеховой себестоимости	159 294	43	20	75 402	83 892
2. Реализация продукции по рыночной цене	237 888	62	90/1	127 440	110448
3. Списание фактической цеховой себестоимости	159 294	90/2	43	75 402	83 892
4. Начислен НДС в бюджет	36 288	90/3	68	19 440	16 848
5. Списание общехозяйственных расходов	10 080	90/2	26		
6. Списание расходов на продажу	18 900	90/2	44		
7. Определен финансовый результат итого	13 326	90/9	99		

Таблица 4.4

**Бухгалтерские записи при калькулировании усеченной себестоимости при наличии остатков продукции на складе (остатки продукции «В» на конец месяца 400 кг.), руб.**

Содержание операции	Д	К	Продукты		
			Итого	«А»	«В»
1	2	3	4	5	6
1. Сдача продукции на склад по производственной себестоимости	43	20	169374	80 336	89 038
2. Реализация продукции по рыночной цене	62	90/1	219480	127440	92 040
3. Списание фактической производственной себестоимости	90/2	43	154 534	80 336	74 198
4. Начислен НДС в бюджет	90/3	68	33 480	19 440	14 040
5. Списание расходов на продажу	90/2	44	18 900		
7. Определен финансовый результат итогов	90/9	99	12 566		

Соответственно, при снижении уровня запасов готовой продукции финансовый результат, формируемый в системе калькулирования усеченной себестоимости, оказывается выше по сравнению с системой учета полных затрат.

Система «директ-кост» также является системой калькулирования усеченной себестоимости.

Таблица 4.5

**Бухгалтерские записи при калькулировании полной фактической себестоимости при наличии остатков продукции В на складе на конец месяца (400 кг.), руб.**

Содержание операции	Д	К	Продукты		
			Итого	«А»	«В»
1. Сдача продукции на склад по цеховой себестоимости	43	20	159 294	73 402	83 892
2. Реализация продукции по рыночной цене	62	90/1	219480	127440	92 040
3. Списание фактической цеховой себестоимости	90/2	43	159 294	73 402	83 892
4. Начислен НДС в бюджет	90/3	68	33 480	19 440	14 040
5. Списание общехозяйственных расходов	90/2	26	10 080		
6. Списание расходов на продажу	90/2	44	18 900		
7. Определен финансовый результат	90/9	99	11 708		

Рассмотрим бухгалтерские записи при интегрированной системе учета, т.е. когда финансовый и управленческий учет ведутся в единой системе счетов (табл.4.6). При этом откроем субсчета для счетов 20,025,26,44:

- а) субсчет 1 – для учета переменных затрат;
- б) субсчет 2 – для учета постоянных затрат.

Распределение смешанных затрат будем производить методом «мини-макси».

**Бухгалтерские записи при интегрированной системе учета  
методом «директ-кост»**

Содержание операции	Итого	Д	К	Продукт	
				«А»	«В»
1	2	3	4	5	6
<b>Переменные расходы</b>					
1. Списание сырья и материалов на производство	138 000	20.1	10	69000	69000
2. Начислена зарплата рабочим	4560	20.1	70	1200	3360
3. Начислены страховые взносы от зарплаты рабочих	1186	20.1	69	312	874
4. Отражение затрат на электроэнергию	3600	20.1	60	-	3600
5. Списание ОХР	-	20.1	26	-	-
6. Оприходование продукции на склад по фактической переменной себестоимости	147346	43	20.1	70512	76834
7. Списание готовой продукции по фактической переменной себестоимости	147346	90.2	43	70512	76834
8. Списание переменных расходов на продажу	16000	90.2	44.1	8889	7111
9. Отражение выручки от реализации продукции	237888	62	90.1	127440	110448
10. Начисление НДС в бюджет	36288	90.3	68	19440	16848
11. Отражение маржинального дохода	38254			28599	9655
<b>Постоянные расходы</b>					
12. Начисление зарплаты рабочим	840	20.2	70		
13. Начислены страховые взносы	218	20.2	69		
14. Отражение затрат на электроэнергию	900	20.2	60		
15. Амортизации оборудования	9990	25.2	02		
16. Начисление зарплаты управленческому персоналу	8000	26.2	70		
17. Начислены страховые взносы	2080	26.2	69		
18. Отражение расходов на продажу	2900	44.2	60		
19. Списание постоянных расходов основного производства	1958	90.2	20.2		
20. Списание постоянных ОПР	9990	90.2	25.2		
21. Списание постоянных ОХР	10080	90.2	26.2		
22. Списание постоянных расходов на продажу	2900	90.2	44.2		
23. Определение финансового результата	13326	90.9	99		

\* ОХР – общехозяйственные расходы; ОПР – общепроизводственные расходы

1. Распределение расходов на электроэнергию. Максимальные затраты на электроэнергию за месяц 4500 руб., минимальные – 2250 руб. Соответственно, максимальный объем выпуска продукции – 3000 кг, а минимальный 1500 кг (продукт «В»). Ставка переменных расходов будет составлять 1,5 руб./кг = (4500 – 2250) / (3000 –



1500). Тогда суммарные переменные расходы за рассматриваемый месяц составят 3600 руб. ( $1,5 \times 2400$ ), а постоянные 900 руб. ( $4500 - 3600$ ).

2. Распределение расходов на оплату труда рабочих, занятых изготовлением продукта «В». Максимальная заработная плата за месяц составляла 4200 руб., минимальная 2100 руб. Следовательно, ставка переменных расходов состав за рассматриваемый месяц  $1,4 = (4200 - 2100) / (3000 - 1500)$ . Суммарные переменные расходы составят 3360 руб. ( $2400 \times 1,4$ ). А постоянные расходы – 840 руб. ( $4200 - 3360$ ).

3. Распределение коммерческих расходов. Если максимальные расходы на продажу составляли 18900 руб., а минимальные – 10020 руб., то ставка переменных коммерческих расходов, учитывая максимальный месячный объем продаж 5000 кг и минимальный месячный объем продаж 3000 кг, составит  $2,96 (18900 - 10020 / 5000 - 3000)$ . За рассматриваемый месяц суммарные переменные расходы на продажу равны 16000 руб. ( $5400 \times 2,96$ ). Постоянные расходы тогда составят 2900 руб. ( $18900 - 16000$ ). Затем переменные расходы необходимо распределить на изделие «А» и изделие «В» пропорционально количеству реализованной продукции. На продукт «А» переменные расходы составят 8889 руб. ( $16000 / 5400 \times 3000$ ), а на продукт «В» – 7111 руб. ( $16000 / 5400 \times 2400$ ).

Рассмотрим двухкруговую систему учета затрат методом «директ-кост». Она предполагает разделение учета на счетах финансовой и управленческой бухгалтерии (табл. 4.7). При этом необходимо ввести дополнительные счета для учета затрат по элементам в финансовой бухгалтерии:

- 31 «Учет материальных затрат»;
- 32 «Учет затрат на оплату труда»;
- 33 «Учет ЕСН»;
- 34 «Учет амортизации основных средств»;
- 35 «Учет прочих расходов»;
- 36 «Учет расходов по обычным видам деятельности»;
- 39 «Учет остатков МПЗ».

Кроме того, для управленческого учета введем счет 29 «Результаты производственно-хозяйственной», зеркальный счет к счету 90 «Продажи» в финансовом учете.

Таблица 4.7

**Бухгалтерские записи при двухкруговой системе учета методом «директ-кост»**

Содержание операции	Финансовый учет			Управленческий учет		
	Сумма	Д	К	Сумма	Д	К
1.Оприходование материалов	138000	31	60	138000	10	31*
2. Списание материалов в производство	-	-		138000	20.1	10
3.Затраты на электроэнергию	4500	31	60			
- переменная часть				3600	20.1	31*
- постоянная часть				900	20.2	31*
4. Начисление зарплаты рабочим	5400	32	70			
- переменная часть				4560	20.1	32*
- постоянная часть				840	20.2	32*
5. Начислены страховые взносы	1404	33	69			
- переменная часть				1186	20.1	33*
- постоянная часть				218	20.2	33*
6. Начислена ЗП общехозяйственному персоналу	8000	32	70	8000	20.2	32*
7. Начислены страховые взносы	2080	33	69	2080	20.2	33*
8. Начислена амортизация	8990	34	02	9990	25.2	34*
9. Начислены расходы на продажу	18900	35	60			

Содержание операции	Финансовый учет			Управленческий учет		
	Сумма	Д	К	Сумма	Д	К
- переменная часть				16000	44.1	35*
- постоянная часть				2900	44.2	35*
10. Оприходование продукции на склад по переменной себестоимости				147346	43	20.1
11. Списание себестоимости продукции со склада				147346	27	43
12. Списание переменных расходов по сбыту				16000	27	44.1
13. Выручка от реализации продукции	237888	62	90	237888	90	27
14. Начисление НДС	36288	90	68	36288	27	90
15. Списание постоянных затрат основного производства				1958	27	20.2
16. Списание постоянных ОПР				9990	27	25.2
17. Списание постоянных ОХР				10080	27	26.2
18. Списание постоянных расходов на продажу				2900	27	44.2
19. Закрытие счетов						
учета материальных затрат	142500	36	31	142500	31*	36*
учета затрат на оплату труда	13400	36	32	13400	32*	36*
учета ОСН	3484	36	33	3484	33*	36*
учета амортизации	9990	36	34	9990	34*	36*
учета прочих затрат	18900	36	35	18900	35*	36*
20. Признание затрат по обычным видам деятельности	188274	90	36	188274	36*	90
21. Оценены остатки ТМЦ	-	-	-	-	-	-
22. Финансовый результат	13326	90	99	13326	27	90

### 4.3. Калькулирование себестоимости с использованием нормативного метода

Для составления бухгалтерских записей с использованием нормативной модели учета затрат необходимо вначале определить фактические затраты, затраты по норме и отклонение фактических затрат от нормативных. Исходные данные для рассматриваемого предприятия представлены в таблице 4.8.

На основе данных таблицы 4.8 составляются бухгалтерские проводки с обязательным фиксированием отклонений фактических затрат от нормативных (табл. 4.9). Отклонения будем отражать на соответствующих счетах со знаком «\*».

Таблица 4.8

## Анализ отклонений фактических затрат от нормативных

Показатели	По норме			Фактически			Отклонения		
	К	Ц	Σ	К	Ц	Σ	К	Ц	Σ
<b>1. ПРЯМЫЕ ЗАТРАТЫ</b>									
1.1. Затраты на материалы			<b>137025</b>			138000			975
«А»			60900			69000			8100
М1, кг.	2700	22	59400	2700	25	67500	-	3	8100
М2, кг.	300	5	1500	300	5	1500	-	-	-
«В»			76125			69000			-7125
М1	3375	22	74250	2700	25	67500	-675	3	-6750
М2	375	5	1875	300	5	1500	-75	-	-375
1.2. Затраты на оплату труда рабочих – переменная часть			4380			4560			180
«А»			1080			1200			120
«В»			3300			3360			60
1.3. Затраты на оплату труда рабочих – постоянная часть			840			840			-
«А»			-			-			-
«В»			840			840			-
1.4. Всего затраты на оплату труда, час			5220			5400			180
«А»	120	9	1080	120	10	1200	-	1	120
«В»	180	23	4140	168	25	4200	-12	2	60
1.5. ОСН – переменная часть			1139			1186			47
«А»			281			312			31
«В»			858			874			16
1.6. ОСН – постоянная часть			218			218			-
«А»			-			-			-
«В»			218			218			-
1.7. Всего ОСН			1357			1404			47
1.8. Электроэнергия – переменная часть (ПЧ)			4500			3600			-900
«А»			-			-			-
«В»			4500			3600			-900
1.9. Электроэнергия – постоянная часть			-			900			900
«А»			-			-			-
«В»			-			900			900
1.10.Итого электроэнергия (кВт·ч)			4500			4500			-
«А»			-			-			-
«В»	4500	1	4500	4500	1	4500	-	-	-
<b>1.11. Итого прямые затраты</b>			<b>148102</b>			<b>149304</b>			<b>1202</b>
Переменные			147044			147346			302
«А»			62261			70512			8251
«В»			84783			76834			-7949
Постоянные			1058			1958			900
«А»			-			-			-
«В»			1058			1958			900
<b>2. КОСВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ</b>									
2.1. Амортизация оборудования			9990			9990			-
«А»			4353			4890			537
«В»			5637			5100			-537

Продолжение табл. 4.8

Показатели	По норме			Фактически			Отклонения		
	К	Ц	Σ	К	Ц	Σ	К	Ц	Σ
<b>2.2. Цеховая себестоимость</b>			158092			159294			1202
«А»			66614			75402			8788
«В»			91478			83892			-7586
2.3. ОХР – постоянная часть			10080			10080			-
«А»			4392			4934			542
«В»			5688			5146			-542
2.3.1. Зарплата общехозяйственного персонала			8000			8000			-
«А»			3486			3916			430
«В»			4514			4084			-430
2.3.2. ОСН			2080			2080			-
«А»			906			1018			112
«В»			1174			1062			-112
<b>2.4. Производственная себестоимость</b>			168172			169374			1202
«А»			71006			80336			9330
«В»			97166			89038			-8128
2.5. Расходы по доставке (ПЧ)			18900			16000			-2900
«А»			9450			8889			-561
«В»			9450			7111			-2339
2.6. Расходы по доставке – постоянная часть			-			2900			2900
«А»			-			1611			1611
«В»			-			1289			1289
2.7. Итого расходы по доставке			18900			18900			-
«А»			9450			10500			1050
«В»			9450			8400			-1050
<b>2.8. Всего косвенных затрат</b>			38970			38970			-
Переменная часть			18900			16000			-2900
«А»			9450			8889			-561
«В»			9450			7111			-2339
Постоянная часть			20070			22970			2900
«А»			8743			11438			2690
«В»			11325			11535			210
<b>3. Всего полная себестоимость</b>			187072			188274			1202
«А»			80456			90836			10380
«В»			106616			97438			-9178
3.1. Переменная часть себестоимости			165944			163346			-2598
«А»			71711			79401			7690
«В»			94233			83945			-10288
3.2. Постоянная часть себестоимости			21128			24928			3800
«А»			8745			11435			2690
«В»			12383			13493			1110
4. Выручка от продажи									
«А»	3000	44,84	134520	3000	42,48	127440	-	-2,36	-7080

Окончание таблицы 4.8

Показатели	По норме			Фактически			Отклонения		
	К	Ц	Σ	К	Ц	Σ	К	Ц	Σ
«В»	3000	50,74	152220	2400	4602	110448	-600	-472	-41772
5. Начислен НДС			43740			36288			-7452
«А»			20520			19440			-1080
«В»			23220			16848			-6377
6. Финансовый результат			55928			13326			-42602
«А»			33544			17164			-16380
«В»			22384			-3838			-26222

\* К – количество; Ц – цена за единицу в рублях; Σ – сумма в рублях; А – продукт «А»; В – продукт «В»

Таблица 4.9

## Порядок отражения нормативных затрат и отклонений на счетах бухгалтерского учета

Содержание	Д	К	«А»	«В»
1	2	3	4	5
1. Оприходование материалов по НС	10	60	60900	76125
2. Отражается отклонение между НС и ФС приобретения материалов	10*	60	8100	-7125
3. Списание материалов НС на производство	20	10	60900	76125
4. Отражается отклонение между ФС и НС материалов	20*	10*	8100	-7125
5. Отражаются затраты на оплату труда рабочих по НС	20	70	1080	4140
6. Отражаются отклонения между ФС и НС по затратам на оплату труда	20*	70	120	60
7. Отражается ОСН на зарплату рабочих НС	20	69	281	1076
8. Отражаются отклонения между ФС и НС по ОСН	20*	69	31	16
9. Отражаются затраты на электроэнергию для производственных нужд по НС	20	60	-	4500
10. Отражается начисление амортизации производственного оборудования	25	02	9990	
11. Отражается списание косвенных ОПР по нормативной ставке распределения	20	25	4353	5637
12. Отражается списание отклонений ФС и НС ОПР	20*	25	537 (4890 – 4353)	-537 (5100 – 5637)
13. Отражается начисление зарплаты общехозяйственному персоналу по установленным окладам (норме)	26	70	8000	
14. Отражается начисление ОСН на зарплату общехозяйственного персонала по норме	26	69	2080	
15. Отражается списание общехозяйственных расходов пропорционально нормативной ставке распределения	20	26	4392	5688
16. Отражается списание отклонений между суммой ОХР, распределенных по нормативной ставке, и суммой ОХР, распределенных по фактически сложившейся ставке	20*	26	542 (4934 – 4392)	-542 (5146 – 5688)
17. Приходуется готовая продукция по нормативной себестоимости	43	20	71006	97166
18. Списываются отклонения между ФС и НС	43	20*	9330	-8128
19. Отражаются расходы по доставке продукции покупателям по норме	44	60	18900	
20. Отражается реализация продукции покупателям по ФС	62	90	127440	110448
21. Списаны расходы на продажу по норме	90	44	9450	9450
21. Списание отклонения между ФС и НС расходов на продажу	90	44*	1050	-1050
22. Начисление НДС в бюджет	90	68	19440	16848

1	2	3	4	5
23. Списание фактической себестоимости продукции	90	43	80336	89038
24. Финансовый результат	90	99	13326	
- прибыль	90	99	17164	
- убыток	99	90		3838

**Распределение нормативных расходов на амортизацию осуществлялось следующим образом:**

1. База распределения – сумма материальных затрат и прямой заработной платы по норме ( $61980 + 80265 = 142245$  руб.).
2. Коэффициент распределения –  $0,0702$  ( $9990 / 142245$ ).
3. Сумма амортизации, приходящаяся на продукт «А» –  $4353$  руб. ( $61980 \times 0,0702$ ).
4. Сумма амортизации, приходящаяся на продукт «В» –  $5637$  руб. ( $80265 \times 0,0702$ ).

**Распределение нормативных общехозяйственных расходов осуществлялось следующим образом:**

1. База распределения – сумма материальных затрат и прямой заработной платы по норме ( $61980 + 80265 = 142245$  руб.).
2. Коэффициент распределения –  $0,07086365$  ( $10080 / 142245$ ).
3. Сумма ОХР, приходящаяся на продукт «А» –  $4392$  руб. ( $61980 \times 0,07086365$ ).
4. Сумма ОХР, приходящаяся на продукт «В» –  $5688$  руб. ( $80265 \times 0,07086365$ ) –  $4514$  руб. ( $80265 \times 0,0562409$ ).

**Распределение нормативных расходов на продажу осуществлялось следующим образом:**

1. База распределения – количество продукции по норме ( $3000 + 3000 = 6000$ ).
2. Коэффициент распределения –  $3,15$  ( $18900 / 6000$ ).
3. Сумма расходов на продажу, приходящаяся на продукт «А» –  $9450$  руб. ( $3000 \times 3,15$ ).
4. Сумма расходов на продажу, приходящаяся на продукт «В» –  $9450$  руб. ( $3000 \times 3,15$ ).

Распределение фактических расходов на продажу осуществлялось следующим образом:

1. База распределения – количество продукции ( $3000 + 2400 = 5400$  руб.).
2. Коэффициент распределения –  $3,5$  ( $18900 / 5400$ ).
3. Сумма расходов на продажу, приходящаяся на продукт «А» –  $10500$  руб. ( $3000 \times 3,5$ ).
4. Сумма расходов на продажу, приходящаяся на продукт «В» –  $8400$  руб. ( $2400 \times 3,5$ ).

Для сравнения рассмотрим систему бухгалтерских записей с использованием метода «стандарт-кост». В этом случае понадобится информация об отклонениях фактических затрат от стандартных. Исходные данные для расчета отклонений представлены в таблице 4.10.

В таблице 4.11 приведены бухгалтерские записи при системе «стандарт-кост» для продукции «А», а в таблице 4.12 – для продукции «В».

Таблица 4.10

## Исходные данные для расчета отклонений

Показатели	«А»		«В»	
	по стандарту	факт.	по стандарту	факт.
1. Объем реализации, кг.	3000	3000	3000	2400
2. Цена за единицу с НДС, руб.	44,84	42,48	50,74	46,02
3. Цена за единицу без НДС, руб.	38	36	43	39
4. Выручка от реализации, руб.	114000	108000	129000	93600
<b>5. Материальные затраты, руб.</b>	<b>60900</b>	<b>69000</b>	<b>76125</b>	<b>69000</b>
- расход материала М1, кг./ед.	0,9	0,9	1,125	1,125
- цена за единицу материала М1, руб./кг	22	25	22	25
- расход материала М2, кг./ед.	0,1	0,1	0,125	0,125
- цена за единицу материала М2, руб./кг	5	5	5	5
<b>6. ЗП рабочих, руб.</b>	<b>1080</b>	<b>1200</b>	<b>4140</b>	<b>4200</b>
<b>7. ОСН от ЗП рабочих, руб.</b>	<b>281</b>	<b>312</b>	<b>1076</b>	<b>1092</b>
- количество нормо-часов на единицу продукции	0,04	0,04	0,06	0,07
- затраты времени на месячный объем выпуска, нормо-часы	120	120	180	168
- средняя часовая тарифная ставка, руб.	9	10	23	25
<b>8. ОПР постоянные, руб.</b>	<b>4353</b>	<b>4890</b>	<b>5637</b>	<b>5100</b>
- ставка распределения постоянных ОПР в расчете на один нормо-час	36,275	40,75	31,327	30,357
<b>9. ОПР переменные, руб.</b>	-	-	<b>4500</b>	<b>4500</b>
- ставка распределения переменных ОПР в расчете на один нормо-час	-	-	25	26,786
<b>10. ОХР постоянные, руб.</b>	<b>3486</b>	<b>3916</b>	<b>4514</b>	<b>4084</b>
<b>11. ОСН от заработной платы аппарата управления, руб.</b>	<b>906</b>	<b>1018</b>	<b>1174</b>	<b>1062</b>
- ставка распределения постоянных ОХР в расчете на один нормо-час	29,05	32,633	25,078	24,309
<b>10. Расходы на продажу, руб.</b>	<b>9450</b>	<b>10500</b>	<b>9450</b>	<b>8400</b>
- ставка распределения расходов на продажу в расчете на один нормо-час	78,75	87,5	52,5	50
<b>11. Итого себестоимость, руб.</b>	<b>80456</b>	<b>90836</b>	<b>106616</b>	<b>97438</b>
<b>12. Финансовый результат, руб.</b>	<b>33544</b>	<b>17164</b>	<b>22384</b>	<b>-3838</b>

Таблица 4.11

## Бухгалтерские записи при учете затрат методом «стандарт-кост» для продукции «А»

Содержание	Отклонения ( табл. 4.10)	Сумма, руб.	Д	К
1. Отражается задолженность поставщику за материалы по стандартной стоимости в пересчете на фактический выпуск	$3000 \times 0,9 \times 22 + 3000 \times 0,1 \times 5$	60900	10	60
2. Отражаются отклонения по материальным затратам:	8100 + 0	8100		
2.1. по цене	$3000 \times 0,9 (25 - 22) + 3000 \times 0,1 \times (5 - 5)$	8100	16.1	60
2.2. по норме расхода	$3000 \times (0,9 - 0,9) \times 22 + 3000 \times (0,1 - 0,1) \times 5$	0	16.1	60

Содержание	Отклонения	Сумма, руб.	Д	К
3. Списываются материалы на производство по стандартной стоимости в пересчете на фактический выпуск		60900	20.1	10
4. Отражается начисление ЗП рабочим по стандартным затратам в пересчете на фактический выпуск	3000 x 0,04 x 9	1080	20.1	70
5. Отражаются отклонения между фактическими и стандартными затратами на оплату труда	120 + 0	120		
5.1. отклонение по ставке	3000 x 0,04 x (10 – 9)	120	16.2	70
5.2. отклонение по производительности	3000 x (0,04 – 0,04)	0	16.2	70
6. Отражается ОСН на зарплату рабочих по стандартной ставке в пересчете на фактический выпуск	1080 x 0,26	281	20.1	69
7. Отражаются отклонения между фактически ОСН и стандартной суммой сбора	120 x 0,26	31	16.2	69
8. Отражается начисление амортизации по оборудованию по стандартам в пересчете на фактический выпуск	3000 x 0,04 x 36,275	4353	25.2	02
9. Отражается отклонение между фактическими ОПР и стандартными (согласно смете)	3000 x 0,04 x (40,75 – 36,275)	537	16.4	02
10. Отражается начисление зарплаты общехозяйственному персоналу по стандартной ставке в пересчете на фактический выпуск	3000 x 0,04 x 29,05	3486	26.2	70
11. Отражается отклонение между фактической и стандартной суммой ЗП обще-хозяйственного персонала	3000 x 0,04 x (32,633 – 29,05)	430	16.5	70
12. Начислен ОСН на зарплату общехозяйственного персонала по стандартной ставке в пересчете на фактический выпуск	3486 x 0,26	906	26.2	69
13. Отклонение между стандартными и фактическими затратами по ОСН	537 x 0,26	112	16.6	69
14. Отражаются расходы на продажу по стандартной ставке в пересчете на фактический выпуск	3000 x 0,04 x 78,75	9450	44	60
15. Отражаются отклонения между нормативными и фактическими расходами на продажу (от сметы)	3000 x 0,04 x (87,5 – 78,75)	1050	16.7	60
16. Списываются постоянные общепроизводственные расходы на затраты основного производства по нормативной ставке		4353	20	25.2
17. Списываются постоянные общехозяйственные расходы на затраты основного производства по нормативной ставке		4392	20	26.2
18. Отражается готовая продукция по стандартной себестоимости		71006	43	20, 21.1
19. Отражается реализация продукции покупателям		127440	62	90
20. Списываются расходы на продажу по нормативной ставке		9450	90	44
21. Списывается готовая продукция по нормативной стоимости		71006	90	43



Окончание табл. 4.11

Содержание	Отклонения	Сумма, руб.	Д	К
22. Списываются отклонения фактических затрат от нормативных		10380	99	16.1 по 16.7
23. Начисление НДС в бюджет		19440	90	68
24. Отражение финансового результата от реализации		27544	90	99

В результате прибыль равна 17164 руб. (27544 – 10380). Но необходимо отметить, что отклонения списываются на счет 99 «Прибыль или убыток».

Таблица 4.12

**Бухгалтерские записи при учете затрат методом «стандарт-кост» для продукции «В»**

Содержание	Расчет отклонений (данные табл. 4.9)	Сумма, руб.	Д	К
1. Отражается задолженность поставщику за материалы по стандартной стоимости в пересчете на фактический выпуск	$2400 \times 1,125 \times 22 + 2400 \times 0,125 \times 5$	60900	10	60
2. Отражаются отклонения по материальным затратам:	$8100 + 0$	8100		
2.1. по цене	$2400 \times 1,125 \times (25 - 22) + 2400 \times 0,125 \times (5 - 5)$	8100	16.1	60
2.2. по норме расхода	$2400 \times (1,125 - 1,125) \times 22 + 2400 \times (0,125 - 0,125) \times 5$	0	16.1	60
3. Списываются материалы на производство по стандартной стоимости в пересчете на фактический выпуск		60900	20.1	10
4. Отражается начисление зарплаты основным рабочим по стандартным затратам в пересчете на фактический выпуск	$2400 \times 0,06 \times 23$	3312	20.1	70
5. Отражаются отклонения между фактическими и стандартными затратами на оплату труда	$336 + 552$	888		
5.1. отклонение по ставке	$2400 \times 0,07 \times (25 - 23)$	336	16.2	70
5.2. отклонение по производительности	$2400 \times (0,07 - 0,06) \times 23$	552	16.2	70
6. Отражается ОСН на зарплату рабочих по стандартной ставке в пересчете на фактический выпуск	$3312 \times 0,26$	861	20.1	69
7. Отражаются отклонения между фактически начисленным ОСН и стандартной суммой налога	$888 \times 0,26$	232	16.3	69
8. Отражаются затраты на электроэнергию для производства по стандартной ставке в пересчете на фактический выпуск	$2400 \times 0,06 \times 25$	3600	20.1	60
9. Отражаются отклонения между стандартными и фактическими затратами на электроэнергию	$2400 \times 0,07 \times (26,786 - 25)$	900	16.4	60
9.1. отклонения по времени труда	$2400 \times 0,07 (26,786 - 25)$	300	16.4	60

Окончание таблицы 4.12

Содержание	Отклонения	Сумма, руб.	Д	К
9.2. отклонения по эффективности	$2400 \times (0,07 - 0,06) \times 25$	600	16.4	60
10. Отражается начисление амортизации по оборудованию по стандартам в пересчете на фактический выпуск	$2400 \times 0,06 \times 31,327$	4510	25.2	02
11. Отражается отклонение между фактическими ОПР и стандартными (согласно смете)	$2400 \times 0,07 \times (30,357 - 31,317) + 2400 \times (0,07 - 0,06) \times 31,317$	590	16.5	02
12. Отражается начисление зарплаты общехозяйственному персоналу по стандартной ставке в пересчете на фактический выпуск	$2400 \times 0,06 \times 25,078$	3611	26.2	70
13. Отражается отклонение между фактически начисленной и стандартной суммы ЗП общехозяйственного персонала	$2400 \times 0,07 \times (24,309 - 25,078) + 2400 \times (0,07 - 0,06) \times 25,078$	473	16.6	70
14. ОСН на ЗП общехозяйственного персонала по стандартной ставке в пересчете на фактический выпуск	$3611 \times 0,26$	939	26.2	69
15. Отражается отклонение между стандартными и фактическими затратами по ОСН (от сметы)	$473 \times 0,26$	123	16.6	69
16. Отражаются расходы на продажу по стандартной ставке в пересчете на фактический выпуск	$2400 \times 0,06 \times 52,5$	7560	44	60
17. Отражаются отклонения между нормативными и фактическими расходами на продажу (от сметы)	$2400 \times 0,07 \times (50 - 52,5) + 2400 \times (0,07 - 0,06) \times 52,5$	840	16.7	60
18. Списываются постоянные ОПР на затраты основного производства по нормативной ставке		4510	20	25.2
19. Списываются постоянные ОХР на затраты основного производства по нормативной ставке		4550	20	26.2
20. Отражается готовая продукция по стандартной себестоимости		77733	43	20, 20.1
21. Отражается реализация продукции покупателям		110448	62	90
22. Списываются расходы на продажу по нормативной ставке		7560	90	44
23. Списывается готовая продукция по нормативной стоимости		77733	90	43
24. Списываются отклонения фактических затрат от нормативных		12146	99	16.1 по 16.7
25. Начисление НДС в бюджет		16847	90	68
26. Отражение финансового результата от реализации		8308	90	99

В результате получен убыток от продажи продукции «В» в сумме 3838 руб. (8308 – 12146).

В таблицу 4.13 сведем результаты расчетов, показывающие влияние факторов на изменение прибыли.

## Свод влияния факторов на прибыль от реализации

Виды отклонений	Размер влияния, руб.		
	«А»	«В»	итого
<b>По материалам</b>			
1. По цене материалов	- 8100	- 8100	- 16200
2. По норме расхода материалов	0	0	0
<b>По труду</b>			
3. По ставке заработной платы рабочих	-120	- 336	- 456
4. По производительности	-	- 552	- 552
5. По ОСН	- 31	- 232	- 263
<b>По постоянным накладным расходам</b>			
6. От сметы по амортизации основных средств	- 537	- 590	- 1127
7. От сметы по оплате труда общехозяйственного персонала	- 430	- 473	- 903
8. По ОСН	- 112	- 123	- 235
<b>По переменным накладным расходам</b>			
9. По электроэнергии (по времени труда)		- 300	- 300
10. По электроэнергии (по эффективности труда)		- 600	- 600
11. По расходам на продажу (от сметы)	- 1050	- 840	- 1890
Итого отклонение суммы фактической прибыли от стандартной, пересчитанной на фактический объем (13326 – 55928)	-10380	- 12146	- 22526
<b>По объему продаж</b> (22384 – прибыль нормативная)	-	$(2400 - 3000) \times (22384 / 3000) = - 4476$	- 4476
<b>По цене реализации</b>	- 6000	- 9600	- 15600
Итого отклонение по прибыли (13326 – 55928 = 42602 руб.)	-16380	- 26222	- 42602

## Контрольные вопросы, задания, тесты к главе 4

1. В чем состоит учет затрат методом «стандарт-кост»?
2. Назовите отличия метода «стандарт-кост» от нормативного метода.
3. Как изменяется финансовый результат в зависимости от изменения остатков нереализованной продукции на складе?
4. В чем смысл калькулирования полной и усеченной себестоимости?
5. Какие приемы и способы анализа используются при определении влияния факторов на финансовый результат?
6. Особенности бухгалтерских записей при двухкруговой системе учета методом «директ-кост».
7. Система «стандартный директ-костинг» представляет собой:
  - А) учет фактических прямых затрат;

- В) учет фактических полных затрат;  
 С) учет нормативных полных затрат;  
 Д) учет нормативных неполных затрат.
8. Маржинальная прибыль рассчитывается как:  
 А) превышение суммы переменных затрат над постоянными затратами;  
 В) превышение выручки над суммой постоянных затрат;  
 С) постоянный расходы плюс прибыль.
9. Списание коммерческих расходов в связи с продажей продукции отражается записью:  
 А) Д 43 К 44;  
 В) Д 90/2 К 44С;  
 С) Д 91/1 К 44.
10. Определить эффект производственного леввериджа, если маржинальный доход – 200 т.р., постоянные затраты 150 т.р.:  
 А) 1,33;  
 В) 4;  
 С) 3,5.
11. Определить влияние изменения цены на продукцию на сумму прибыли. Объем фактический 100 ед, по норме 90 ед., цена за единицу фактически – 60 руб., по норме – 61 руб.:  
 А) 100 руб.;  
 В) (-100 руб.);  
 С) 220руб.
12. Объем выпуска продукции фактический 4 000 шт., цена за материал по норме 50 руб., по факту – 55 руб., количество материала по норме 100 кг/шт, по факту 99 кг/шт. Определить влияние отклонения по количеству материала на сумму прибыли:  
 А) 200 000 руб.;  
 В) (-200 000 руб.);  
 С) (- 1980т.р.);
13. Как изменится точка безубыточности, если постоянные затраты сократить на 10%. Цена за ед-цу продукции 100 руб., переменные затраты на ед-цу 80 руб., постоянные затраты 800 000руб.  
 А) уменьшится на 4 000 ед.;  
 В) увеличится на 4 000 ед.;  
 С) свой ответ.
14. Определите ставку переменных расходов по статье «электроэнергия», если максимальные затраты составили 150 000 руб. Минимальные – 100 000 руб. Максимальный объем продукции – 1000 ед., минимальный – 800 ед.:  
 А) 250 руб.;  
 В) 125 руб.;  
 С) 150 руб.
15. Если по сравнению с базовым вариантом цены на продукцию уменьшатся, то значение эффекта производственного леввериджа:  
 А) снижается;  
 В) увеличивается;  
 С) не меняется.
16. Определите маржинальный доход, если выручка от реализации 50 000 руб., затраты постоянные 15 000 руб., прибыль – 10 000 руб.:  
 А) 35 000 руб.;  
 В) 5 000 руб.;  
 С) 25 000 руб.

17. Финансовый результат, рассчитанный при калькулировании полной себестоимости в случае уменьшения остатка нереализованной продукции на складе на конец года будет:
- А) меньше финансового результата, рассчитанного при калькулировании усеченной себестоимости;
  - В) больше финансового результата, рассчитанного при калькулировании усеченной себестоимости;
  - С) финансовые результаты будут равны.
18. На склад из основного производства сдано 1 000 ед. готовой продукции. При этом себестоимость ед. продукции без общехозяйственных и коммерческих расходов составляет 100 руб. Реализовано покупателям 800 ед. продукции по цене 236 руб. с НДС (18%). Общехозяйственные расходы составляют 20 000 руб., коммерческие – 10 000 руб. (коммерческие расходы списывают полностью на счет реализации). Определите насколько прибыль от реализации при калькулировании полной себестоимости будет больше, чем при калькулировании усеченной себестоимости:
- А) 4 000 руб.;
  - В) 3 000 руб.;
  - С) не будет отличаться.
19. Списание общехозяйственных расходов согласно учетной политике на счет «Продажи»:
- А) Д 91/2 К 26;
  - В) Д 90/2 К 26;
  - С) Д 43 К 26.
20. Отклонения от норм в нормативном методе определяют:
- А) до начала расходования ресурсов;
  - В) в процессе расходования ресурсов;
  - С) до начала расходования ресурсов и в процессе расходования ресурсов.
21. В нормативном методе предпочтение отдается расчету отклонений:
- А) по видам продукции;
  - В) по местам возникновения затрат;
  - С) по отдельным операциям производственного процесса.
22. Одним из преимуществ системы «стандарт-кост» является:
- А) оперативность выявления неблагоприятных отклонений использования ресурсов;
  - В) возможность ее использования в рамках неопределенности хозяйственных процессов;
  - С) возможность ее использования в рамках меняющейся технологии.
23. Метод «директ-костинг» эффективен:
- А) при принятии долгосрочных управленческих решений;
  - В) при принятии краткосрочных управленческих решений;
  - С) при принятии решений о вложении долгосрочных инвестиций.
24. При использовании метода «стандарт-кост» косвенные расходы относятся:
- А) на себестоимость продукции в сумме фактических затрат;
  - В) на финансовый результат;
  - С) в пределах норм на себестоимость продукции, а сверх норм – на финансовый результат.
25. Отклонение в количестве затраченного прямого труда вычисляется по формуле:
- А)  $(\text{нормативное количество затраченного прямого труда} - \text{фактическое количество затраченного прямого труда}) \times \text{фактическую ставку для прямого труда}$ ;

- В) (фактическое количество затраченного прямого труда - нормативное количество затраченного прямого труда ) x фактическую ставку для прямого труда;
- С) (фактическое количество затраченного прямого труда - нормативное количество затраченного прямого труда ) x нормативную ставку для прямого труда.
26. Отклонение в расценках для прямых трудовых затрат вычисляется по формуле:
- А) (фактическая расценка прямых трудовых затрат – плановая расценка прямых трудовых затрат) x фактическое время работы;
- В) (фактическая расценка прямых трудовых затрат – плановая расценка прямых трудовых затрат) / фактическое время работы;
- С) (плановая расценка прямых трудовых затрат - фактическая расценка прямых трудовых затрат) x фактическое время работы;
27. Отклонение в количестве для прямых материальных затрат вычисляется по формуле:
- А) (фактическое количество материала – плановое количество материала) / плановую цену за единицу материала;
- В) (фактическое количество материала – плановое количество материала) x плановую цену за единицу материала;
- С) (фактическое количество материала – плановое количество материала) x фактическую цену за единицу материала.
28. Отклонение в цене для прямых материальных затрат вычисляется по формуле:
- А) (фактическая цена материала – плановая цена материала) x фактическое количество материала;
- В) (фактическая цена материала – плановая цена материала) / фактическое количество материала;
- С) (плановая цена материала - фактическая цена материала) x фактическое количество материала.
29. Цена за единицу продукции составляет 12,05 руб., переменные затраты на единицу продукции – 8 руб., суммарные постоянные затраты – 30 000 руб. Определить силу воздействия операционного рычага и запас финансовой прочности, если фактический объем выпуска продукции за период составил 10 000 ед.
30. При каком объеме продаж прибыль организации будет равна 100 000 руб. Суммарные постоянные затраты равны 300 000 руб., переменные затраты на единицу продукции – 50 руб., цена за единицу продукции – 90 руб.
31. Объем выпуска продукции фактический 4 000 шт., цена за единицу материала по норме 50 руб., по факту – 55 руб., количество материала по норме 100 кг/ед, по факту 99 кг/ед. Определить влияние отклонения по цене материала на сумму прибыли.
32. Определить точку безубыточности в стоимостном выражении, если постоянные расходы 30 000 руб., маржинальный доход на единицу продукции 10 руб., цена за единицу продукции 20 руб.
29. Объем выпуска продукции фактический 5 000 ед., цена за единицу материала по норме 60 руб., по факту – 65 руб., количество материала по норме 102 кг/ед, по факту 100 кг/ед. Определить влияние отклонения по норме расхода материала на сумму прибыли.
33. Объем выпуска продукции фактический 10 000 ед., цена за единицу материала по норме 40 руб., по факту – 45 руб., количество материала по

- норме 100 кг/ед, по факту 101 кг/ед. Определить влияние отклонения по цене и норме расхода материала на сумму прибыли.
34. Определите, по какой цене следует продавать продукт в количестве 10 000 ед., чтобы получить прибыль в сумме 100 000 руб. Постоянные затраты 300 000 руб., переменные затраты на единицу продукта – 80 руб.
  35. Определите общее отклонение прямых трудовых затрат. Фактическая ставка оплаты труда – 200 руб./час, нормативная ставка оплаты труда – 198 руб./час, фактическое время работы – 40 часов, нормативное время работы – 42 часа, время на исправление брака – 3 часа.

## **5. Формирование показателей управленческой отчетности и особенности организации управленческого учета на предприятии**

### **5.1 Сущность планирования и его роль в управленческом учете**

Необходимо заметить, что для обозначения процесса оперативного планирования в российской управленческой практике используется ряд понятий – «бюджетирование», «финансовое планирование», «планирование финансово-хозяйственной деятельности». Такое терминологическое разнообразие скорее мешает специалистам, чем помогает.

Планирование представляет собой постановку целей деятельности в виде количественных и качественных показателей, которые необходимо достигнуть предприятию за тот или иной период. В зависимости от периодов планирования (период планирования – временной промежуток, на который составляются и в течение которого реализуются планы) различают:

- оперативное (текущее) планирование – на период до 1 года;
- тактическое (среднесрочное) планирование – на период 1 – 3 года;
- стратегическое (долгосрочное) планирование – на период свыше 3 лет.

Внедрение на предприятии системы планирования призвано решить следующие задачи:

1. Повышение эффективности использования ресурсов предприятия.
2. Обеспечение координации деятельности и взаимосвязи интересов отдельных подразделений и предприятия в целом.
3. Прогнозирование, анализ, оценка различных вариантов хозяйственной деятельности предприятия и повышение обоснованности принимаемых управленческих решений.
4. Обеспечение финансовой устойчивости и улучшение финансового состояния предприятия.

Бюджет – это план, содержащий стоимостные показатели. Но стоимостные показатели можно «встроить» практически в любой план. Если, например, «План производства» отражает планируемую к производству продукцию в натуральном выражении – это план. Но если добавить в «План производства» еще одну колонку – «Стоимость произведенной продукции по учетной цене реализации», – план превратится в бюджет. Получается, что деление планов на собственно планы и бюджеты достаточно условно и практически любой план одновременно можно квалифицировать как бюджет. Таким образом, можно сказать, что план и бюджет – синонимы.

Бюджет – это финансовый план, охватывающий все стороны деятельности организации, позволяющий сопоставить все понесенные затраты и полученные результаты в финансовых терминах на предстоящий период времени в целом и по отдельным подпериодам.

Бюджетирование можно представить как информационную систему внутрифирменного, корпоративного управления с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами. По определению В.Е. Хруцкого бюджетирование – это технология финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от бизнеса на всех уровнях управления, которая позволяет анализировать прогнозируемые и полученные финансовые показатели.

В качестве одной из причин неэффективного управления финансами специалисты в области управления называют сугубо фрагментарный характер бюджетирования. Оно применяется в отечественной практике в лучшем случае для того, чтобы контролировать отдельные показатели (например, размер дебиторской и кредиторской задолженностей), а не для управления затратами и результатами,



активами организации. На многих российских предприятиях система внутрифирменного планирования не позволяет четко ставить конкретные цели, выстраивать стратегию бизнеса и т.п. К тому же считается, что для постановки бюджетирования достаточно разработать бюджетные формы или купить готовую компьютерную программу и бюджетирование «заработает».

## 5.2. Виды бюджетов

В качестве системы, интегрирующей результаты процессов учета, планирования, контроля и анализа затрат на предприятиях целесообразно использовать систему бюджетирования. Основу учета при бюджетировании составляет учет по центрам ответственности, который можно организовать в составе финансовой или управленческой бухгалтерии (при этом фактические данные берутся из счетов финансового учета, а отклонения выявляются путем сравнения фактических и бюджетных данных).

Применяемые в финансовом планировании виды бюджетов можно разделить на четыре основные группы:

- основные бюджеты (бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств, расчетный баланс);
- операционные бюджеты (бюджет продаж, бюджет прямых материальных затрат, бюджет управленческих расходов и др.);
- вспомогательные бюджеты (бюджеты налогов, бюджет капитальных затрат и др.);
- специальные бюджеты (бюджеты распределения прибыли, отдельных проектов и программ).

Технология оперативного планирования, то есть перечень используемых бюджетов и последовательность их составления, представлена на рис. 5.1.

Последовательность бюджетирования следующая: бюджет продаж; бюджет производства; бюджеты прямых материальных затрат, затрат на оплату труда; бюджет общепроизводственных затрат; бюджет цеховой производственной себестоимости; бюджет общехозяйственных затрат; бюджет коммерческих расходов; бюджет доходов и расходов; бюджет инвестиций; бюджет движения денежных средств; прогнозный баланс.

Конечно, представленная схема планирования носит упрощенный характер и не отражает всех, взаимосвязей составляемых планов. Рассмотрим предметное содержание вышеупомянутых бюджетов.

В условиях рынка составление сводного бюджета промышленного предприятия начинается с прогнозирования в физическом и стоимостном выражении объема продаж на текущий бюджетный период. Бюджет продаж может составляться различными способами в зависимости от специфики деятельности организации:

- исходя из условий заключенных и предполагаемых к заключению договоров с заказчиками;
- на основе мощности оборудования и рыночной конъюнктуры цен на готовую продукцию;
- путем проведения анализа «издержки-объем-прибыль» и установления планового уровня отпускных цен, который обеспечивает наибольшую величину чистого дохода от продажи данного вида продукции.

В табл. 5.1 представлен проект бюджета продаж ООО «АВС» на планируемый год. Основные этапы составления бюджета продаж:

1. Определение объема продаж каждого вида изделий в натуральном выражении за первый квартал (месяц) бюджетного периода.

2. Определение цены каждого изделия бюджетного периода за первый квартал (месяц) периода.
3. Расчет квартального (месячного) объема продаж для каждого продукта путем умножением значения в натуральных единицах на цену.
4. Определение возможной динамики цен и сбыта на бюджетный период. Умножив объем продаж каждого продукта за первый квартал (месяц) на соответствующий темп роста объемов реализации в натуральном выражении, получим динамику продаж по кварталам ( месяцам) бюджетного периода.

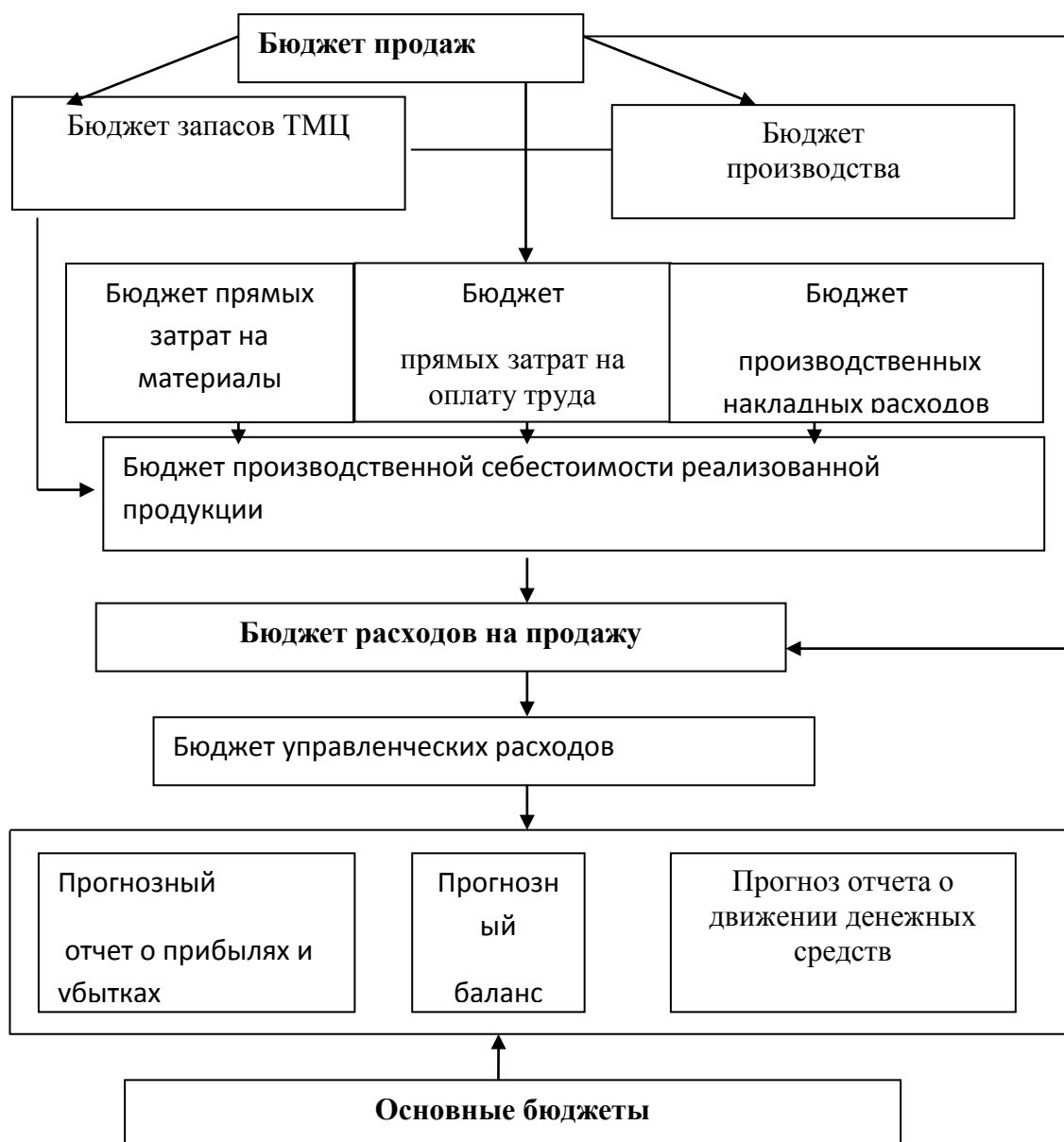


Рисунок 5.1 – Взаимосвязь основных и операционных бюджетов

### 5.3 Составление операционных бюджетов

5. Определение прогнозируемой выручки за год как по отдельным видам продукции, так и по всему объему реализации путем суммирования за все кварталы (месяцы) бюджетного периода значения объемов продаж.

6. Составление графика поступлений денежных средств за отгружаемую продукцию на основе прогноза оборачиваемости дебиторской задолженности и своевременности расчетов, в том числе по предоплате, за наличные и в безналичном порядке (табл. 5.2). При этом 70% квартальных продаж оплачивается в квартале продажи, 28% – в следующем квартале. Остающиеся 2% представляют безнадежные к взысканию долги.

Таблица 5.1

План сбыта ООО «АВС»

Показатели	Кварталы бюджетного года				Итого
	1	2	3	4	
Ожидаемые продажи в единицах	800	700	900	800	3200
Цена за единицу, руб.	80	80	80	80	80
Общий объем продаж, руб.	64000	56000	72000	64000	256000

Подготовка плана продаж – самый ответственный момент в процедуре бюджетирования. Во-первых, в последовательности составления бюджетов он стоит первым, поэтому любое искажение показателей в плане продаж скажется на всех последующих планах. Во-вторых, план продаж непосредственно связывает предприятие с внешней средой – покупателями.

При подготовке плана продаж должны быть учтены две группы факторов – внутренние и внешние. Внутренние факторы определяют ограничения, связанные с самим предприятием: возможности проектирования новых продуктов; уровень технологий, которыми располагает предприятие; уровень производственных мощностей; отсутствие необходимых материалов (или средств для их приобретения и т.д.).

Внешние факторы отражают состояние внешней (по отношению к предприятию) среды и место предприятия в этой среде: уровень спроса на производимую предприятием продукцию и степень его сезонных колебаний; эластичность спроса (зависимость спроса от уровня цен); платежеспособность покупателей и динамика ее изменений; сложившаяся доля предприятия на данном рынке; количество и поведение конкурентов; общая экономическая ситуация в стране и т. д.

Очевидно, что крайне затруднительно достаточно точно определить количественные и качественные значения перечисленных факторов. Тем не менее, они должны быть учтены при формировании бюджета продаж.

Сравнительно редко возникает ситуация, когда к началу планового периода предприятие уже подписало договоры и сформировало пакет заказов. Зачастую при формировании годового плана придется план продаж прогнозировать. Для этого используются фактические данные прошлых периодов, затем на их основе строится прогноз будущих продаж.

График ожидаемых поступлений денежных средств ООО «АВС», руб.

Показатели	Кварталы бюджетного года				Итого
	1	2	3	4	
Дебиторская задолженность на конец периода	19200	18080	24000	23040	
Дебиторская задолженность на начало года, ожидаемая к получению в планируемом году	9500				9500
Продажи 1 квартала	44800	17920			62720
Продажи 2 квартала		39200	158680		54880
Продажи 3 квартала			50400	20160	70560
Продажи 4 квартала				44800	44800
Общее поступление денежных средств	54300	57120	66080	64960	242460

Для этого используются две группы инструментов:

- математические методы (средних квадратов, трендовый анализ);
- экспертная оценка (прогнозирование на основе опыта и интуиции менеджеров).

Далее необходимо составить производственный бюджет, включающий следующие операционные бюджеты: бюджет производства, бюджет запасов, бюджет прямых затрат на материалы, бюджет прямых затрат на оплату труда и бюджет общепроизводственных и общехозяйственных накладных расходов. В конкретных условиях набор операционных бюджетов может быть расширен.

На основе целевого объема продаж определяется производственный план (объем и номенклатура выпуска) и уровень конечных запасов готовой продукции. Назначение этого бюджета – определить производственную программу для предприятия т.е. какое количество изделий намечается запустить в производство, с тем чтобы обеспечить планируемые продажи и потребности товарно-материальных запасов. При этом важно в конечном итоге узнать не стоимость произведенной продукции, а затраты на ее производство. Зная производственную программу выпуска продукции, можно впоследствии установить не только производственную себестоимость изделий, но и издержки по ее хранению.

Для определения объемов производства необходимо знать общий объем продаж, а также товарные остатки на начало и конец бюджетного периода. Бюджет производства, составляемый только в натуральном выражении, представлен в табл. 5.3. Объем производства за бюджетный период определяется как объем продаж с учетом изменения остатков готовой продукции на складе.

На основе плановой величины товарного выпуска калькулируется потребность в основных материалах, т.е. составляется бюджет закупок сырья и материалов. Классическим способом калькуляции прямых затрат (материальных и трудовых) является метод технологического нормирования, при котором исходя из технологии производства определяются удельные прямые затраты в натуральном выражении на единицу выпуска.

Таблица 5.3

**Производственный план ООО «АВС» на планируемый год**

Показатели	Кварталы бюджетного года				Итого
	1	2	3	4	
Планируемые продажи, ед.	800	700	900	800	3200
Желаемый запас готовой продукции на конец периода (10% от продаж следующего квартала), ед.	70	90	80	100	
Общая потребность в изделиях	870	790	980	900	3300
Запас готовой продукции на начало периода (минус), ед.	80	70	90	80	
Количество продукции, подлежащей изготовлению, ед.	790	720	890	820	3220

Назначение данного бюджета – определить затраты сырья, материалов, полуфабрикатов и других продуктов, необходимых для производства готовой продукции, чья стоимость целиком относится на объем продаж и изменяется прямо пропорционально объему производства. Кроме того, в рамках данного бюджета предстоит определить нормативный (переходящий) запас сырья и материалов, а также график погашения, так называемой, кредиторской задолженности, т.е. установить условия и порядок взаиморасчетов с поставщиками сырья и материалов.

При расчете потребности в заготовлении материальных ресурсов должны быть учтены переходящие запасы, то есть для проведения расчетов используется балансовое уравнение:

$$M_3 = M_п + M_{к.п.} - M_{н.п.}, \quad (15)$$

где  $M_3$  – количество заготавливаемых материалов;  $M_п$  – производственная потребность в материальных ресурсах;  $M_{к.п.}$  – запасы материальных ресурсов на конец периода;  $M_{н.п.}$  – запасы материальных ресурсов на начало периода.

Бюджет прямых материальных затрат представлен в табл. 5.4. Наряду с бюджетом закупок материалов должен быть составлен график погашения кредиторской задолженности (табл. 5.5). При этом желаемый запас материалов на конец периода составляет 10% от количества, необходимого для производства в следующем квартале. Кредиторская задолженность планируется к погашению следующим образом: 50% квартальных закупок в квартале закупок, а остальные оплачиваются в следующем квартале.

Таблица 5.4

**Бюджет прямых материальных затрат ООО «АВС» на планируемый год**

Показатели	Кварталы бюджетного года				Итого
	1	2	3	4	
Подлежит изготовлению, ед.	790	720	890	820	3220
Потребность в материале на единицу изделия, кг.	3	3	3	3	
Потребность в материале для производства, кг.	2370	2160	2670	2460	9660

Окончание табл. 5.4

Показатели	Кварталы бюджетного года				Итого
	1	2	3	4	
Желаемый запас материалов на конец периода, кг.	216	267	246	250	
Общая потребность в материале, кг.	2586	2427	2916	2710	9910
Запас материалов на начало периода (минус), кг.	237	216	267	246	
Материалы, подлежащие закупке, кг.	2349	2211	2649	2464	9673
Цена за единицу материала, руб.	2	2	2	2	
Стоимость закупок, руб.	4698	4422	5298	4928	19346

Таблица 5.5

**График ожидаемых выплат денежных средств ООО «АВС», руб.**

Показатели	Кварталы бюджетного года				Итого
	1	2	3	4	
Кредиторская задолженность на конец периода	2349	2211	2679	2464	
Кредиторская задолженность на начало планируемого года, которая погашена	2200				2200
Закупки 1 квартала	2349	2349			4698
Закупки 2 квартала		2211	2211		4222
Закупки 3 квартала			2649	2649	5298
Закупки 4 квартала				2464	2464
Итого выплат	4549	4560	4860	5113	19082

На следующем этапе составляется бюджет прямых затрат на оплату труда. Назначение данного бюджета – определить прямые издержки на оплату труда в соответствии с составленным ранее бюджетом производства. Таким образом, бюджет прямых затрат на оплату труда отражает потребность в основном производственном персонале и затраты на оплату его труда в предстоящем периоде.

Для подсчета требуемых прямых затрат на оплату труда следует умножить ожидаемый объем производства за каждый период на число часов работы, необходимый для производства одной единицы продукции. Затем результат умножается на стоимость прямых затрат труда за час, чтобы получить бюджетные общие затраты на оплату труда (табл. 5.6).

Таблица 5.6

**Бюджет прямых затрат на оплату труда ООО «АВС» на планируемый год**

Показатели	Кварталы бюджетного года				Итого
	1	2	3	4	
Подлежит изготовлению, ед.	790	720	890	820	3220
Прямые затраты труда в часах на ед.	5	5	5	5	
Итого часов	3950	3600	4450	4100	16100
Стоимость прямых затрат труда за час, руб.	5	5	5	5	
Общая стоимость прямых затрат труда, руб.	19500	18000	22250	20500	80500

Далее необходимо составить график расчетов по оплате труда. При этом задолженности предыдущего года нет. Вся начисленная зарплата планируемого квартала будет погашаться в этом же квартале 50% и в следующем квартале 50% (табл. 5.7). Задолженность последнего квартала планируемого года будет погашена полностью в конце года.

Таблица 5.7

**График погашения задолженности по оплате труда ООО «АВС», руб.**

Показатели	Кварталы бюджетного года				Итого
	1	2	3	4	
Кредиторская задолженность на конец периода	9750	9000	11125	0	
Начисление ЗП 1 квартала	9750	9750			19500
Начисление ЗП 2 квартала		9000	9000		18000
Начисление заработной платы 3 квартала			11125	11125	22250
Начисление ЗП 4 квартала				20500	20500
Итого выплат	9750	18750	20125	31650	80500

План общепроизводственных затрат отражает затраты на содержание производственной инфраструктуры, необходимой для выполнения производственного плана. Статьями плана (сметы) общепроизводственных затрат могут быть:

- оплата труда работников, обслуживающих оборудование, машины, механизмы и транспортные средства;
- амортизация производственного оборудования, машин, механизмов и транспортных средств;
- ремонт основных средств цехового назначения;
- внутризаводское перемещение грузов и материалов;
- содержание аппарата управления цеха;
- содержание прочего цехового персонала;
- амортизация зданий, сооружений, инвентаря цехового назначения;
- другие статьи затрат общецехового назначения.

Бюджет цеховой (производственной) себестоимости содержит информацию о себестоимости видов продукции и затратах на производственную программу в предстоящем бюджетном периоде.

План общехозяйственных затрат отражает затраты на содержание в

предстоящем бюджетном периоде обеспечивающей инфраструктуры по предприятию в целом.

Статьями затрат бюджета общехозяйственных расходов могут быть:

- заработная плата аппарата управления предприятием;
- командировки и перемещения;
- содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
- амортизация основных средств и их содержание;
- охрана труда;
- подготовка кадров;
- организованный набор рабочей силы;
- налоги, сборы и отчисления;
- непроизводительные затраты и др.

В приведенном примере сметы общехозяйственных расходов мы принимаем, что:

- все планируемые общехозяйственные расходы равны 6000 руб. поквартально, плюс 2 рубля в час прямых затрат на оплату труда;
- амортизационные отчисления составляют 3250 руб. ежеквартально;
- все общехозяйственные расходы, влекущие за собой выплаты денежных средств, покрываются в том квартале, в котором они имели место (табл. 5.8).

Таблица 5.8

**Бюджет общехозяйственных расходов ООО «АВС», руб.**

Показатели	Кварталы бюджетного года				Итого
	1	2	3	4	
1	2	3	4	5	6
Запланированные прямые затраты труда в часах	3950	3600	4450	4100	16100
Переменная ставка накладных расходов, руб.	2	2	2	2	
Планируемые переменные накладные расходы, руб.	7900	7200	8900	8200	32200
Планируемые постоянные накладные расходы, руб.	6000	6000	6000	6000	24000
Общие планируемые расходы, руб.	13900	13200	14900	14200	56200
Амортизация (минус), руб.	3250	3250	3250	3250	13000
Выплаты денежных средств по накладным расходам, руб.	10650	9950	11650	10950	43200

Бюджет товарно-материальных запасов (ТМЗ) на конец периода содержит информацию, необходимую для составления прогнозных финансовых отчетов. Она помогает рассчитывать стоимость реализованных товаров в прогнозном отчете о прибылях и убытках и стоимость остатка материалов и запасов готовой продукции, которые фиксируются в прогнозном балансовом отчете (табл. 5.9).

Таблица 5.9

**Бюджет ТМЗ на конец года ООО «АВС»**

Показатели	Единицы	Цена единицы, руб.	Итого, руб.
Основные производственные материалы	250 (табл. 5.4)	2	500
Готовые изделия	100 (табл. 5.3)	41	4100



Общая переменная себестоимость единицы определяется как материальные затраты плюс затраты на оплату труда рабочих плюс переменная ставка накладных расходов (3 кг x 2 руб. + 5 час/ед. x 5 руб./час + 2 руб. x 5 час. = 6 + 25 + 10 = 41 руб.).

Бюджет коммерческих расходов (торговых и административных) содержит перечень общефирменных затрат, понесенных в процессе реализации продукции и организации бизнеса.

Поскольку часть статей коммерческих затрат может носить переменный характер по отношению к видам продукции, а часть – постоянный, желательно при составлении плана коммерческих затрат разделить затраты на две названные группы. В таблице 5.10 представлен бюджет коммерческих расходов. При этом предполагается, что коммерческие расходы оплачиваются в том квартале, в котором они имели место. Переменные расходы включают в себя комиссионные торговым агентам, расходы по отгрузке и поставке.

Таблица 5.10

**Бюджет коммерческих расходов ООО «ABC», руб.**

Показатели	Кварталы бюджетного года				Итого
	1	2	3	4	
Планируемые продажи, ед.	800	700	900	800	3200
Переменные коммерческие расходы на единицу, руб.	4	4	4	4	
Прогнозные переменные расходы всего, руб.	3200	2800	3600	3200	12800
Постоянные коммерческие расходы всего, руб.	12750	9950	11150	9950	43800
– реклама	1100	1100	1100	1100	4400
– страхование	2800				2800
– заработная плата служащих	8500	8500	8500	8500	34000
– аренда	350	350	350	350	1400
– налоги			1200		1200
Общие коммерческие расходы, руб.	15950	12750	14750	13150	56600

#### **5.4. Составление финансовых планов (бюджетов)**

К финансовым бюджетам относят бюджет доходов и расходов, бюджет инвестиций, бюджет движения денежных средств, прогнозный баланс.

Бюджет доходов и расходов (план прибылей и убытков) отражает структуру и величину доходов и расходов предприятия в целом, отдельных центров ответственности (или направлений деятельности) предприятия и планируемый к получению финансовый результат в предстоящем бюджетном периоде.

«Доходная» часть данного бюджета формируется на основании содержащейся в плане продаж информации о размере выручки от реализации, а «Расходная» — на основании бюджета цеховой себестоимости, бюджета общехозяйственных и коммерческих расходов. В таблице 5.11 представлен прогнозный отчет о прибылях и убытка

Таблица 5.11

## Прогнозный отчет о прибылях и убытках на планируемый год ООО «АВС»

Показатели	Ссылка	Расходы, руб.	Доходы, руб.
1	2	3	4
Продажи	3200 x 80 руб. табл.5.1		256000
Переменные расходы	3200 x 41 табл. 5.9 и 5.1	131200	
Переменные коммерческие расходы	табл. 5.10	12800	
Маржинальная прибыль			112000
Постоянные расходы всего		67800	
общехозяйственные	табл. 5.8	24000	
коммерческие	табл. 5.10	43800	
Прибыль от продаж			44200
Расходы на выплату процентов	табл. 5.12	425	
Прибыль до налогообложения			43775
Налог на прибыль		10506	
Чистая прибыль			33269

Бюджет инвестиций (план капитальных затрат) отражает инвестиции, которые предприятию необходимо осуществить в предстоящем бюджетном периоде.

Бюджет движения денежных средств (план денежных потоков) отражает прогнозируемое поступление и выбытие денежных средств и других платежных инструментов в результате хозяйственной деятельности предприятия в предстоящем бюджетном периоде. По сути – это план движения денежных средств по расчетному счету и кассе. Бюджет движения денежных средств призван обеспечить безусловную сбалансированность поступлений и использования денежных средств.

Если в бюджете доходов и расходов в некоторые промежутки времени расходы могут превышать доходы, то в бюджете движения денежных средств в каждом периоде конечное сальдо должно быть положительным.

При подготовке бюджета движения денежных средств используется информация из рассмотренных выше бюджетов.

Например, из плана продаж берется информация о суммах поступления денежных средств от реализации продукции. Из бюджета прямых материальных затрат – информация о суммах выплат, связанных с заготовлением материалов. Из бюджета прямых затрат на оплату труда – информация о суммах выплат по заработной плате и социальным отчислениям.

Отчет о движении денежных средств входит в состав годовой бухгалтерской отчетности организации, его содержание и форма регламентируются нормативными актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации. Он должен содержать следующие числовые показатели:

1. Остаток денежных средств на начало отчетного периода.
2. Поступление денежных средств всего ( от покупателей, заказчиков, от продажи основных средств и других внеоборотных активов, авансы полученные, бюджетные ассигнования, кредиты и займы, дивиденды, проценты по финансовым вложениям и прочие доходы).
3. Направлено денежных средств всего (на оплату товаров, работ, услуг, оплату

труда, на отчисления на социальные нужды, на выдачу авансов, на финансовые вложения, на выплату дивидендов, процентов по ценным бумагам, на расчеты с бюджетом, на оплату процентов по полученным кредитам и займам, прочие выплаты).

4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода.

Рекомендуется составлять отчет о движении денежных средств в разрезе видов деятельности: текущей, инвестиционной и финансовой.

Данный бюджет помогает менеджерам предвидеть ожидаемые притоки и оттоки денежных средств на предстоящий период времени, поддерживать запас денежных средств в соответствии с потребностями и избегать как избытка, так и возможного дефицита денежных средств (табл.5.12).

Таблица 5.12

**Бюджет отчета о движении денежных средств ООО «ABC», руб.**

Показатели	Кварталы бюджетного года				Итого
	1	2	3	4	
1	2	3	4	5	6
Остаток денежных средств на начало периода	10000	9401	5461	9106	10000
Поступления от покупателей (табл. 5.2)	54300	57120	66080	64960	242460
Итого денежных средств в наличии	64300	66521	71541	74066	252460
Оплата за основные материалы (табл. 5.5)	4549	4560	4860	5113	19082
Оплата труда рабочих (табл. 5.7)	19750	18000	22250	20500	80500
Оплата общехозяйственных накладных расходов (табл. 5.8)	10650	9950	11650	10950	43200
Оплата коммерческих расходов (табл. 5.10)	15950	12750	14750	13150	56600
Закупка оборудования (дано)		24300			24300
Налог на прибыль (дано)	4000				4000
Итого выплаты	54899	69560	53510	49713	227682
Излишки (дефицит) денежных средств	9401	(3039)	18031	24353	24778
Кредитование		8500			8500
Погашение долгов			8500		8500
Проценты по кредитам			425		425
Итого финансирование		8500	8925		425
Остаток на конец периода	9401	5461	9106	24353	

При составлении бюджета движения денежных средств предполагалось, что предприятие планирует поддерживать минимальный кассовый остаток в размере 5000 руб. на конец каждого квартала. Кредитование имеет место в начале квартала, а погашение – в начале следующего квартала.

Прогнозный баланс (расчетный баланс) представляет собой планируемый баланс предприятия на конец предстоящего бюджетного периода. Он показывает планируемое

соотношение активов и пассивов предприятия, которое складывается в соответствии со структурой активов и пассивов на начало бюджетного периода и изменением в ходе реализации других планов.

Прогнозный Баланс подготавливается путем корректировки балансового отчета за предыдущий год с учетом всех видов деятельности, которые предполагалось использовать в течение бюджетного периода. Прогнозный баланс необходимо иметь по следующим причинам:

1. Вскрывает отдельные неблагоприятные финансовые проблемы, решением которых руководство заниматься не планировало.

2. Служит в качестве точного инструмента контроля всех остальных перспективных планов.

3. Помогает руководству выполнять расчеты различных показателей (платежеспособности, финансовой устойчивости и т.п.).

4. Помогает определить перспективные источники финансирования и важнейшие обязательства на будущее.

Баланс предприятия на начало планируемого периода представлен в табл. 5.13, а прогнозный баланс составлен в табл. 5.14.

Таблица 5.13

**Баланс ООО «АВС» на начало планируемого периода, руб.**

Актив	н.г.	Пассив	н.г.
1.Оборотные средства всего	23254	1. Краткосрочные обязательства	6200
Денежные средства	10000	Счета к оплате	2200
Дебиторская задолженность	9500	Задолженность перед бюджетом	4000
Материальные запасы	474	2. Собственный капитал	107054
Готовая продукция	3280	Обыкновенные акции	70000
2.Внеоборотные активы всего	90000	Нераспределенная прибыль	37054
Итого	113254	Итого	113254

Таблица 5.14

**Прогнозный баланс ООО «АВС» на конец планируемого периода, руб.**

Актив	к.г.	Пассив	к.г.
1. Оборотные средства	51993	1. Краткосрочные обязательства	12970
Денежные средства (табл. 5.12)	24353	Счета к оплате (табл. 5.5)	2464
Дебиторская задолженность (табл. 5.2)	23040	Задолженность перед бюджетом (табл. 5.11)	10506
Материальные запасы (табл. 5.9)	500	2. Собственный капитал	140323
Готовая продукция (табл. 5.9)	4100	Обыкновенные акции	70000
2. Внеоборотные активы	101300	Нераспределенная прибыль (37054 + 33269), табл. 5.11 и 5.13	70323
Земля	50000		
Здания и оборудование 100000 +24300 – 60000 – 13000 (табл. 5.8, 5.12)	51300		
Итого	153293	Итого	153293

Таким образом, составлен прогнозный баланс, венчающий собой процедуру планирования. На его основе можно спрогнозировать коэффициент текущей ликвидности (Ктл), коэффициент автономии (Ка), коэффициент обеспеченности оборотных активов собственными оборотными средствами (Ко) и другие (табл. 5.15).

Таблица 5.15

**Прогнозные значения финансовых коэффициентов ООО «АВС»**

Показатели	Расчет	н.г.	н.г.
Коэффициент текущей ликвидности	$\text{Ктл} = \frac{\text{Оборотные активы}}{\text{текущие обязательства}}$	$23254 / 6200 = 3,8$	$51993 / 12970 = 4$
Коэффициент автономии	$\text{Ка} = \frac{\text{Собственный капитал}}{\text{валюта баланса}}$	$107054 / 113254 = 0,94$	$140323 / 153293 = 0,92$
Коэффициент обеспеченности оборотных активов собственными оборотными средствами	$\text{Ко} = \frac{\text{Собственные оборотные средства}}{\text{оборотные активы}}$	$(107054 - 90000) / 23254 = 0,73$	$(140323 - 101300) / 51993 = 0,75$

Примерные расчеты таблицы 5.15 показывают, что ООО «АВС» может улучшить свое финансовое положение на конец планируемого года

Принято различать основные и вспомогательные бюджеты. Рассмотренные выше виды планов относят к основным. Вспомогательные бюджеты призваны обеспечить составление основных. Например, для составления «Бюджета движения денежных средств», относящегося к категории основных, могут быть подготовлены вспомогательные планы «График поступления денежных средств от реализации» и «График налоговых выплат».

Совокупность основных планов, составленных для предприятия в целом, называют генеральным бюджетом (мастер-бюджетом).

Таким образом, можно говорить о планах отдельных структурных единиц предприятия и консолидированных планах (планах для предприятия в целом).

Среди основных бюджетов выделяют также: операционные планы (бюджеты текущей деятельности) и финансовые планы. К операционным планам относят бюджет реализации, план производства, бюджет прямых материальных затрат, бюджет затрат на оплату труда, план потребности в мощностях, план общепроизводственных затрат, бюджет производственной себестоимости, план общехозяйственных затрат, план коммерческих затрат.

К финансовым планам относят бюджет доходов и расходов, бюджет инвестиций, бюджет движения денежных средств, прогнозный баланс.

Выделяют также непрерывные (скользящие) планы. Особенность их состоит в том, что по окончании очередного планового периода (месяца, квартала) к плану прибавляется новый.

Таким образом, обеспечивается неизменность планового горизонта (в любой момент существует план, например, на год вперед).

На практике принято выделять статические и гибкие планы. Статический план – это план, составленный для определенного уровня деловой активности. Понятие гибкого плана можно трактовать двояко:

1) гибкий план — это совокупность планов, рассчитанных для нескольких уровней деловой активности: (диапазона деловой активности). В этом смысле гибкий план – это совокупность статических планов. В этой трактовке гибкий план используется до начала отчетного периода, когда менеджеры рассматривают и оценивают несколько вариантов развития событий;

2) гибкий план – это план, рассчитанный для фактического уровня деловой активности, но с использованием плановых показателей (например, цен реализации продукции, стоимости приобретаемых ресурсов и т. д.). В этой трактовке гибкий план используется после окончания отчетного периода для анализа отклонений между фактическими и плановыми показателями.

Как уже было отмечено, планы могут создаваться для предприятия в целом (консолидированные планы) и для отдельных структурных единиц, называемых центрами финансовой отчетности. Таким образом, под центрами финансовой отчетности понимаются структурные единицы предприятия, для которых формируются планы и которые отчитываются за результаты выполнения планов.

Как правило, центры финансовой отчетности – это те же центры ответственности, но только достаточно крупные (цеха, производства или даже отдельные предприятия в рамках холдингов).

Закрепление основных и вспомогательных бюджетов за центрами финансовой отчетности определяется, в первую очередь, статусом центра финансовой отчетности. Под статусом в данном случае понимается совокупность показателей, отражающих характер ответственности структурной единицы. В зависимости от статуса принято выделять центры расходов, доходов, прибыли, инвестиций.

Если, например, центр финансовой отчетности имеет статус «центр расходов», потенциально возможными для него будут: план производства; бюджет прямых материальных затрат; бюджет затрат на оплату труда; план потребности в мощностях; план общепроизводственных затрат; бюджет производственной себестоимости.

Для центра финансовой отчетности со статусом «центр прибыли» к перечисленным видам планов может добавиться: план реализации; план общехозяйственных затрат; план коммерческих затрат; бюджет доходов и расходов.

## **5.5. Подготовка отчетов об исполнении бюджетов**

Существование на предприятии системы планирования призвано обеспечить реализацию не только управленческой функции планирования (как определение целевых показателей деятельности предприятия; и путей их достижения), но и функции контроля – наблюдения за процессами реализации планов и выявление возникших отклонений. В основу контроля исполнения планов (бюджетов) заложены несколько принципов:

- 1) сочетание текущего и итогового контроля;
- 2) обеспечение контроля исполнения планов по предприятию в целом и по отдельным центрам финансовой отчетности;
- 3) определение причин и виновников отклонений от исполнения плана;
- 4) сочетание персональной и коллективной ответственности за исполнение планов;
- 5) рациональное закрепление контрольных показателей за ответственными лицами;
- 6) рациональный формат отчетов об исполнении планов.

Принцип сочетания текущего и итогового контроля означает, что контроль должен осуществляться как в конце планового периода, так и в течение планового периода.

Итоговый контроль оценивает работу ответственных за исполнение бюджета лиц и создает предпосылки для проведения изменений в деятельности предприятия. Но итоговый контроль не позволяет оперативно реагировать в случае отклонения от нормального хода деятельности. Например, на предприятии в течение месяца

наблюдался стабильный перерасход энергоресурсов. Итоговый отчет позволит отреагировать на данное обстоятельство и принять необходимые меры только по окончании периода. Поэтому необходим текущий контроль, который обеспечивал бы определение промежуточных результатов исполнения плана непосредственно в ходе отчетного периода.

В соответствии с принципом обеспечения контроля исполнения планов по предприятию в целом и по отдельным центрам финансовой отчетности отчет об исполнении планов должен создаваться не только в виде консолидирующего отчета, суммирующего результаты деятельности отдельных структурных единиц и направлений бизнеса, но и в виде отчетов отдельных центров финансовой отчетности.

Реализация названного принципа необходима как с точки зрения оценки результатов деятельности отдельных структурных единиц, так и с точки зрения определения факторов, которые сказались на результатах деятельности предприятия.

Реализация принципа определения причин и виновников отклонений от исполнения плана предполагает, что наряду с величиной возникших отклонений отчеты должны содержать информацию о причинах возникших отклонений (о факторах, вызвавших данное отклонение) и их виновниках. Понятие «виновник» не всегда следует трактовать дословно. В ряде случаев отклонения могут возникать независимо от конкретных лиц. Поэтому в рассматриваемом контексте виновник – это не только должностная единица, вследствие действия (или бездействия) которой возникло отклонение, но и должностная единица, способная прокомментировать данное отклонение, указать на его причину.

В этом смысле в отчетах об исполнении планов желательно разделять регулируемые и нерегулируемые (подконтрольные и неподконтрольные) показатели, то есть на которые данный центр финансовой отчетности может и не может оказывать влияние.

В соответствии с принципом сочетания персональной и коллективной ответственности за исполнение планов ответственность должна быть распределена между всеми лицами, задействованными в их реализации. При этом степень ответственности должна находиться в прямой зависимости от возможности влияния данного лица на результаты деятельности. Например, начальник цеха (выделенного на предприятии как центр финансовой отчетности) отвечает за выполнение всей совокупности планов данного цеха, поскольку он наделен полномочиями, позволяющими ему влиять на результаты работы всего цеха. Сменный мастер отвечает за выполнение части производственного плана и планов потребностей в прямых производственных ресурсах, поскольку в рамках своей смены и своего участка он способен влиять на выпуск продукции и потребление в процессе производства необходимых ресурсов.

Принцип рационального закрепления контрольных показателей за ответственными лицами предполагает, что:

1) количество контрольных показателей должно быть оптимальным, то есть показателей должно быть достаточно, чтобы обеспечить адекватный контроль, но не слишком много, чтобы не сделать контроль чересчур трудоемким;

2) закрепление контрольных показателей за конкретными лицами должно быть обоснованным, то есть контролироваться должны те показатели, на которые данное лицо способно оказать влияние.

Использование принципа рационального формата отчетов об исполнении планов предполагает, что объем содержащейся в отчете информации должен быть «необходимым и достаточным». То есть отчет должен быть достаточно кратким, чтобы внимание пользователя не рассеивалось. При этом, чем выше уровень получателя отчета в служебной иерархии, тем более лаконичным должен быть отчет. Отчет должен быть достаточно полным, чтобы предвосхитить возможные вопросы пользователя.

Для одновременного выполнения обоих требований можно воспользоваться следующим подходом. В случае отсутствия существенных отклонений от плана отчет готовится в краткой стандартной форме. В случае наличия существенного отклонения по какому-либо показателю проводится «разукрупнение» показателя, детализация отчета с выделением факторов и виновников, которые вызвали данное отклонение. Например, в консолидированном отчете группы компаний по выполнению «Бюджета доходов и расходов» результаты деятельности каждого предприятия представлены в виде строк «Доход», «Расход», «Финансовый результат». Если по какому-либо из предприятий наблюдается существенное отклонение, к консолидированному отчету прилагается отчет по выполнению «Бюджета доходов и расходов» данного предприятия, отражающий факторы, повлиявшие на выполнение им плана.

## 5.6. Организация управленческого учета

В первую очередь необходимо сказать о тех предпосылках, на основании которых руководство предприятия принимает решение о формировании (или реорганизации) системы управленческого учета.

Главным и неоспоримым аргументом в пользу необходимости управленческого учета является экономическая среда. Процесс формирования рыночной экономики в России, пусть даже несколько затянувшийся и не совсем гладкий, тем не менее уже привел к ощутимым результатам, а именно к совершенно иным условиям деятельности предприятий: появилась юридическая и экономическая самостоятельность, проявляющаяся в относительной свободе принятия решений при формировании производственной программы, выборе поставщиков, потребителей, посредников и других партнеров по бизнесу, ценообразовании, распределении продукции, ресурсов, доходов и т.д. Руководителям приходится принимать управленческие решения по самым разнообразным вопросам деятельности предприятия и нести риск и ответственность за оправданность каждого из них. Кроме того, конкуренты предприятия постоянно находятся в поиске более выгодных решений, стараются более эффективным способом удовлетворить потребителей, а потребители, в свою очередь, становятся все более осведомленными и придирчивыми.

Как правило, необходимость в управленческом учете "назревает", когда на предприятии формируется некоторый уровень управленческой культуры, а руководство предприятия начинает реально осознавать *недостатки существующей системы управления*, среди которых:

- отсутствие механизма планирования (бюджетирования) деятельности предприятия, позволяющего проводить предварительный сравнительный анализ принимаемых решений, рассчитывать плановые, экономически оправданные (в соответствии с внутренними нормами и нормативами предприятия) показатели затрат, прогнозировать результаты деятельности и обосновывать перспективные решения, проводить анализ отклонений фактических показателей от плановых и выявлять их причины;

- отсутствие "прозрачной" системы учета затрат, позволяющей не только определить их достоверную величину, но и проанализировать их по видам, статьям, местам возникновения, носителям, центрам ответственности и в других разрезах, необходимых для осуществления адекватного контроля деятельности и управления; несовершенство (с точки зрения решения управленческих задач) системы внутренней отчетности;

- отсутствие механизма оценки рентабельности направлений деятельности и отдельных продуктов;



отсутствие процедур проведения анализа и принятия управленческих решений, связанных с вопросами формирования производственной программы, ценообразования, оценки инвестиционных проектов и т.д.;

- недостаточный уровень ответственности и мотивации персонала за снижение уровня затрат и повышение эффективности деятельности как своего подразделения, так и предприятия в целом;

- отсутствие четкого механизма управления подразделениями предприятия (системы контрольных показателей, регламента их планирования, получения отчетов, анализа и оценки, стимулирования).

Впрочем все эти перечисленные " типовые " недостатки еще не свидетельствуют о необходимости в срочном порядке заняться внедрением управленческого учета.

Дело в том, что управленческий учет в той или иной степени присутствует на каждом предприятии.

В целом же организация на современных предприятиях управленческого учета не предполагает " постановку с нуля ". Неразумно было бы отказываться от того положительного опыта плано-экономической и учетной работы, который уже имеет место на предприятии. Поэтому правильнее говорить не о постановке ( организации ), а о реорганизации системы управленческого учета.

А чтобы реорганизация была проведена максимально эффективно, необходимо начать с *инвентаризации* — анализа системы управленческого учета в ее существующем виде.

***К конкретным мероприятиям такого анализа можно отнести:***

- анализ существующих в компании подсистем финансового, оперативного ( производственного ) учета;

- анализ учетной политики предприятия и адекватности избранных способов учета для получения информации в целях принятия управленческих решений;

- анализ сложившейся практики составления и оценки управленческих отчетов, качества содержащейся в них информации;

- анализ структуры и методов работы финансово-экономических служб предприятия;

- анализ роли и места этих служб в общей системе управления;

- анализ системы планирования ( бюджетирования );

- анализ стратегии развития предприятия ( цели и задачи экономического развития предприятия на долгосрочную перспективу, ожидаемое направление инвестиций, тактические подходы к решению перспективных задач ).

На основе результатов проведенного анализа создается организационно-методологическая модель управленческого учета. В самом общем виде данная модель включает *три составляющие* — методологическую, организационную и техническую.

***Методологическая составляющая*** определяет, " чем " ( т.е. какими объектами ) и " как " ( т.е. на основании каких принципов ) предполагается управлять.

***Организационная составляющая*** определяет, " кто " будет управлять, т. е. формирует перечень субъектов управления и определяет их роль в системе управленческого учета.

***Техническая составляющая*** призвана ответить на вопрос, какие технические средства необходимы для функционирования системы управленческого учета.

На практике, конечно же, рассмотренные составляющие не всегда существуют в чистом виде и решение в ходе реорганизации управленческого учета различных вопросов предполагает их сочетание.

***Среди мероприятий по формированию организационно-методологической модели можно назвать:***

- формирование системы показателей для управления предприятием;
- переход к финансовой структуре предприятия и выделение центров финансового учета

(отчетности);

- разработка "учетной политики" управленческого учета. Выделение объектов учета. Разработка учетных регистров управленческого учета. Составление перечня хозяйственных операций, критериев их признания и оценки. Разработка и утверждение регламента учета каждой операции;

- формирование механизма взаимодействия финансового и управленческого учета;

- выделение объектов калькулирования. Выбор варианта калькулирования;

- разработка базовых форм управленческой отчетности;

- разработка концепции и выбор программы для автоматизации управленческого учета;

- разработка процедур анализа, контроля и принятия решений на основе информации управленческого учета;

- выработка регламентов действий всех служб в рамках системы управленческого учета и закрепление их в соответствующих корпоративных стандартах.

В результате роста объемов деятельности многие предприятия приходят к децентрализации принятия решений, что делается путем выделения на предприятии центров ответственности. В результате повышается "управленческая прозрачность" предприятия — легче планировать и контролировать деятельность отдельных менеджеров и подразделений.

Структура предприятия, таким образом, может рассматриваться как совокупность центров ответственности, связанных между собой линиями ответственности. Образуется иерархия центров ответственности во главе с генеральным директором, который несет ответственность перед владельцами (учредителями, вкладчиками) предприятия за прибыльное ведение бизнеса. Далее следует несколько функциональных и/или штабных подразделений, тоже являющихся центрами ответственности, еще ниже — центры ответственности, которые могут состоять из секций, подсекций и даже отдельных работников.

Каждый центр ответственности имеет свои "входы" и "выходы". Для центра ответственности по производству или по продаже "выход" может быть оценен по стоимости продукции, для других центров ответственности "выход" может быть измерен стоимостью оказанных услуг, для третьих — качеством.

"Входы" могут быть оценены по произведенным затратам. В этом случае система учета по центрам ответственности должна обеспечить возможность отделения затрат, контролируемых данным центром ответственности, от неконтролируемых им. При этом важным фактором может оказаться метод отнесения затрат на центр ответственности. Например, если затраты на ремонт оборудования распределяются на данный центр ответственности, то возможность контроля этих затрат весьма ограничена, но если они относятся пропорционально часовой ставке за каждый час отработанного времени и ремонт производится по запросу ответственного исполнителя, то степень их контролируемости возрастает.

***Возможно формирование центров ответственности с разной степенью полномочий и ответственности:***

- центр затрат (ответственность за затраты);

- центр доходов (ответственность за выручку);

- центр прибыли (ответственность за прибыль, то есть и за затраты, и за выручку);

- центр инвестиций (ответственность центра прибыли плюс ответственность за размеры и эффективность капитальных вложений).

***Формирование механизма взаимодействия управленческого и финансового (собственно бухгалтерского) учета*** — одна из сложнейших проблем, решаемых при

создании организационно-методологической модели. Здесь возможны различные варианты.

В практике западного учета применяются два варианта взаимосвязи управленческой и финансовой бухгалтерий с помощью контрольных счетов расходов и доходов финансовой бухгалтерии. При наличии прямой корреспонденции счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами говорят об интегрированной системе учета на предприятии. Во втором варианте (вариант автономии) используются парные контрольные счета одного и того же наименования ("счета-экраны").

Планом счетов бухгалтерского учета, действующим с 2002 г., также предусмотрена возможность параллельного ведения учета затрат в системах собственно бухгалтерского учета и управленческого (производственного) учета с использованием счетов-экранов 30-39 Плана счетов.

Однако оба варианта, хотя они и представляют собой разновидности автономии и интеграции, фактически реализованы в единой системе счетов. Они могут быть организованы при условии, что принципы, принятые в управленческом и финансовом учете, совпадают, чего на практике может и не быть. Исходя из этого, следует рассматривать и возможность использования третьего варианта — самостоятельной системы управленческого учета со своей системой регистров.

Целесообразность применения того или иного варианта определяется даже не размерами предприятия и объемами осуществляемых хозяйственных операций, а степенью отличий методологий управленческого и финансового учета. То есть организация финансового и управленческого учета в единой системе счетов не всегда позволяет учесть специфику принципов управленческого учета, а наличие автономных систем финансового и управленческого учета ведет к повышению трудоемкости работ, дублированию информации, появлению расхождений.

Поскольку одна из главных задач постановки управленческого учета — удовлетворение информационных потребностей менеджеров различных уровней управления, весьма важным является перечень и содержание разработанных форм управленческой (внутренней) отчетности.

***Существует ряд принципов, в соответствии с которыми формируются и предоставляются внутренние отчеты:***

- отчет должен быть адресным и конкретным;
- отчет должен содержать оперативную информацию, полезную для принятия управленческих решений;
- при составлении отчета следует учитывать психологические особенности и уровень подготовленности конкретного менеджера, для которого предназначен отчет. Необходимо знать пожелания менеджера относительно формы представления информации (например, табличная или графическая), состава показателей;
- отчет не должен быть перегружен, информация в отчете должна быть систематизирована;
- затраты на подготовку внутренней отчетности не должны превышать экономического эффекта от ее использования (принцип экономичности);
- отчет должен быть "подготовленным", то есть он должен облегчать принятие решений.

Для создания на предприятии системы внутренней отчетности необходимо прежде всего определить перечень информации, которая необходима менеджерам различных структурных звеньев, а также степень оперативности / регулярности ее предоставления. Для этого, как правило, проводится специальное обследование системы управления предприятием, выявляются полномочия менеджеров различных уровней управления по принятию решений и их информационные потребности. В результате заполняется "Информационная карта", отражающая потребности в информации структурных единиц предприятия. Кроме самих форм должен быть

проработан регламент их составления, передачи и обработки (порядок, сроки, ответственные).

В качестве примера рассмотрим подходы к формированию отчетов, использующих показатель маржинальной прибыли. **Эти отчеты могут отражать:**

- вклады отдельных продуктов / услуг в результаты деятельности предприятия;
- вклады внутренних сегментов (производственных подразделений) в результаты деятельности предприятия;

- вклады внешних сегментов (зон реализации: географических зон, каналов реализации, торговых представительств) в результаты деятельности предприятия.

Среди **принципов**, используемых при составлении отчетности, необходимо выделить "иерархический" принцип (принцип многоступенчатой отчетности по уровням управления). Реализация "иерархического" принципа предполагает, что по мере увеличения уровня руководства, которому предоставляется отчет, детализация отчета уменьшается.

Реализация проекта автоматизации в ходе постановки системы управленческого учета является **"процессом в процессе"**, имеет свою длительность, этапы (предпроектный, проектный, внедрения), свои риски и свой эффект. Данный этап может (и должен) быть "вплетен" в процесс постановки управленческого учета, в нем должны быть учтены все требования к разрабатываемой системе управленческого учета, он же, в свою очередь, влияет на конкретные регламенты, разделение функций, способы представления информации в управленческом учете.

При определении требований к будущей системе автоматизации должны быть задействованы представители всех служб, которые в дальнейшем будут эксплуатировать данную систему.

Возможности автоматизации в настоящее время разнообразны, их выбор зависит от множества факторов, например: размера предприятия, сложности его структуры, отраслевой принадлежности, имеющихся на предприятии программных продуктов.

Выбирая программу для автоматизации управленческого учета, необходимо прежде всего исследовать уже применяемые (если таковые имеются) программы или отдельные модули автоматизации (в области планирования, складского учета, оперативного и бухгалтерского учета и т.п.), а также возможности их использования для автоматизации управленческого учета или же интеграции с внедряемой информационной системой.

Итак, решение о выборе того или иного программного продукта индивидуально для конкретного предприятия и связано с учетом множества рассмотренных выше факторов.

Разработка процедур принятия решений на основе информации управленческого учета. **Как известно каждая ситуация принятия решений характеризуется определенным набором реквизитов:**

- поле альтернатив (набор вариантов решений, которые можно принять в данной ситуации);

- параметры решений (внешние и внутренние условия, которые должны быть приняты во внимание при принятии решений и которые "сужают" поле альтернатив); целевые установки (цели или группы целей, на достижение которых должно быть направлено принятое решение);

- факторы цели (факторы, содействующие достижению целей).

Управленческий учет играет очень важную роль в принятии решений. В процессе выполнения своих функций менеджеры постоянно сталкиваются с проблемой выбора оптимального варианта действий. При этом возникают типичные вопросы: что производить, как производить, где продавать продукт, какую цену назначать и т.д. **В качестве примеров типичных ситуаций для управленческого учета, требующих принятия управленческих решений, можно привести:**

- планирование производственной программы и выбор ассортимента продукции (работ, услуг);
- ценообразование, в том числе расчет цен, обеспечивающих достижение целевых показателей деятельности, а также трансфертное ценообразование, используемое при обмене полуфабрикатами и изделиями между различными подразделениями одного предприятия;
- выбор варианта организации процесса снабжения комплектующими (приобретение комплектующих у сторонних поставщиков или организация собственного производства комплектующих), включающий в себя рассмотрение как финансовых, так и нефинансовых факторов. Финансовые факторы связаны с величиной затрат.

В дополнение к ним анализируют нефинансовые факторы, например:

- будет ли обеспечиваться необходимое качество?
- будут ли выполнены сроки поставок?
- не произойдет ли неожиданное увеличение цен?
- будет ли оборудование использовано для производства другой продукции?
- оценка целесообразности принятия дополнительного заказа по цене ниже обычной или рыночной. Такой подход целесообразно применять в случае: резкого спада производства, наличия свободных производственных мощностей, столкновения фирмы с острой производственной конкуренцией;
- определение "вклада" отдельных подразделений предприятия в общие результаты деятельности для выбора наиболее прибыльных направлений, а также для оценки деятельности руководителей подразделений (менеджеров различных уровней управления) для определения размеров их стимулирования;
- оценка целесообразности ликвидации неприбыльного сегмента деятельности (подразделения, продукта, услуги);
- выбор варианта капитальных вложений, анализ эффективности мероприятий по модернизации оборудования.

Таким образом, информация, получаемая в системе управленческого учета, используется для принятия управленческих решений как долгосрочного, так и краткосрочного характера, в самых разнообразных ситуациях.

## **Контрольные вопросы, задания и тесты к главе 5**

1. Дайте понятие бюджета.
2. Какова последовательность бюджетирования на предприятии?
3. Основные этапы составления бюджета продаж.
4. Какие существуют методы прогнозирования продаж?
5. Порядок составления операционных бюджетов.
6. Порядок составления финансовых бюджетов.
7. Какие принципы заложены в основу контроля исполнения планов (бюджетов).
8. Для контроля и управления отклонениями применяются следующие методы:
  - А) бюджет продаж;
  - В) гибкий бюджет;
  - С) скользящий бюджет.
9. Период планирования:
  - А) промежуток времени, на который составляются и в течение которого реализуются планы;

- В) промежуток времени, в течение которого менеджеры составляют и согласовывают планы.
10. Бюджет доходов и расходов может быть составлен:
- А) для отдельных структурных единиц;
  - В) обязательно и всегда для организации в целом.
11. План производства определяет:
- А) номенклатуру и количество продуктов, обрабатываемых в течение периода;
  - В) номенклатуру и количество продуктов, которые должны быть выпущены и реализованы в периоде;
  - С) номенклатуру и количество продуктов, которые должны быть выпущены в периоде.
12. К финансовым планам относят:
- А) план общехозяйственных расходов;
  - В) план продаж;
  - С) прогнозный баланс;
  - Д) бюджет производственной себестоимости.
13. Процедура планирования начинается с составления:
- А) плана коммерческих расходов;
  - В) бюджета инвестиций;
  - С) бюджета продаж;
  - Д) бюджета производства.
14. Генеральный бюджет – это:
- А) бюджет, составленный генеральным директором организации;
  - В) совокупность планов, составленных для основных производственных подразделений организации;
  - С) совокупность планов, составленных для организации в целом.
15. Конечное сальдо может быть отрицательным:
- А) в бюджете доходов и расходов;
  - В) в бюджете движения денежных средств.
16. Балансовое уравнение запасов имеет следующий вид:
- А) Запасы на начало периода + Поступление запасов в течение периода = Выбытие запасов в течение периода + Запасы на конец периода;
  - В) Запасы на начало периода + Запасы на конец периода == Выбытие запасов в течение периода + Поступление запасов в течение периода;
  - С) Запасы на начало периода + Поступление запасов в течение периода = Выбытие запасов в течение периода — Запасы на конец периода.
17. Планирование на период до 1 года можно охарактеризовать как:
- А) текущее;
  - В) тактическое;
  - С) стратегическое.
18. При планируемом объеме реализации продукта 12 000 ед. выручка должна составить 840 000 руб. С помощью метода «гибкого бюджета» определить выручку для объема реализации продукта в количестве 10 000 ед.
19. Предприятие «Сигма» производит два изделия «А» (изготавливает цех1) и «В» (изготавливает цех2). Цена за единицу материала «Х» – 1,8 д.е/ед., за единицу материала «У» – 4 д.е/ед. Оплата труда производственных рабочих за час работы – 3д.е.  
Накладные расходы распределяются на основе количества часов работы производственных рабочих.  
Нормативы расхода основных материалов и рабочего времени на 1 изделия составили:

	Изделие «А»	Изделие «В»
Материал «Х»	10	8
Материал «У»	5	9
Труд производственных рабочих (час)	10	15

**Баланс на конец года, д.е.**

Актив	Значение	Пассив	Значение
Основные средства	301750	Уставный капитал (3000 акций по 1 д.е.)	300 000
Сырье и материалы	47 300	Резервный капитал	92 369
Готовая продукция	24 769	Кредиторы	62 200
Дебиторы	72 250		
Денежные средства	8 500		
Итого	454 569	Итого	454 569

Другие данные, необходимые для расчета бюджета затрат и результатов деятельности предприятия на предстоящий год:

**Готовая продукция**

Показатели	Изделие «А»	Изделие «В»
Прогнозируемый объем продаж, ед.	8 500	1 600
Цена реализации за ед., д.е.	100	140
Необходимый конечный запас, ед.	1 870	90
Начальный запас, ед.	170	85

**Основные материалы**

Показатели	Материал «Х»	Материал «У»
Начальный запас, ед.	8 500	8 000
Необходимый конечный запас, ед.	10 200	1 700

**Данные по накладным расходам**

	Цех 1 д.е.	Цех 2, д.е.
Сметная ставка распределения общепроизводственных накладных расходов на час труда производственных рабочих:		
вспомогательные материалы	0,3	0,2
труд вспомогательных рабочих	0,3	0,3
энергия (переменная часть)	0,15	0,1
ремонт и техобслуживание (переменная часть)	0,05	0,1
Сметные постоянные общепроизводственные накладные расходы:		
амортизация активов	25 000	20 000
затраты на управление	25 000	10 000
расходы на энергию	10 000	500
ремонт и техобслуживание	11 400	799

**Данные по накладным расходам**

	Цех 1 д.е.	Цех 2, д.е.
Непроизводственные накладные расходы:		
канцелярские товары для администрации		1 000
заработная плата работников отдела сбыта		18 500
заработная плата работников заводоуправления		7 000
комиссионные затраты отдела сбыта		15 000
транспортные расходы отдела сбыта		5 500
реклама		20 000
прочие расходы конторы администрации предприятия		2 000
Итого		69 000

**Движение денежных средств, д.е.**

Показатели	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.
Поступление от потребителей	250 000	300 000	280 000	246 250
Расходы на оплату труда рабочих	100 000	110 000	120 000	161 547
Платежи за материалы поставщикам	100 000	120 000	110 000	136 996
Прочие расходы предприятия	30 000	25 000	18 004	3 409

Необходимо подготовить общую финансовую смету (бюджет) на предстоящий год и следующие документы:

1. Программу сбыта.
2. Производственный план.
3. Бюджет использования основных материалов.
4. Бюджет затрат на основные материалы.
5. Бюджет затрат на оплату труда производственных рабочих.
6. Бюджет общепроизводственных накладных расходов.
7. Бюджет отдела сбыта и администрации.
8. Бюджет движения денежных средств.



## СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Воробьева, В.Г. Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс] : учеб. пособие — Электрон. дан. — Санкт-Петербург : ИЭО СПбУТУиЭ, 2014. — 429 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/64077>.
2. Ильина, А.В. Управленческий учет: учеб. пособие [Электронный ресурс] / А.В. Ильина, Н.Н. Илышева. — Электрон. дан. — Екатеринбург : УрФУ, 2016. — 180 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/98792>.
3. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник [Электронный ресурс] : учеб. — Электрон. дан. — Москва : Дашков и К, 2017. — 400 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/93359>.
4. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: Практикум для бакалавров [Электронный ресурс] — Электрон. дан. — Москва : Дашков и К, 2016. — 96 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/77273>.
5. Левина, Е.И. Особенности управленческого учета в отдельных отраслях экономики [Электронный ресурс] : учеб. пособие / Е.И. Левина, М.Т. Казарян. — Электрон. дан. — Кемерово : КузГТУ имени Т.Ф. Горбачева, 2017. — 280 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/105456>.
6. Полковский, Л.М. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для бакалавров [Электронный ресурс] : учеб. — Электрон. дан. — Москва : Дашков и К, 2016. — 256 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/70513>.
7. Управленческий учет [Электронный ресурс] : метод. указ. / сост. Кузминых Ю.В.. — Электрон. дан. — Санкт-Петербург : СПбГЛТУ, 2018. — 20 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/105247>. —
8. Ч. Хорнген, Дж.Фостер. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. - М.: Финансы и статистика, 2000 г. – 238с.

## Перечень вопросов и заданий для самостоятельной работы

1. Назовите хотя бы три группы пользователей учетной информации, имеющих доступ к внутренней документации организации. Поясните, для каких целей они используют управленческую отчетность.
2. Вы наверняка знакомы с термином «стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности». Имеет ли смысл подобный термин в отношении управленческого учета? Каково будет содержание и особенности формирования стандартов управленческого учета?
3. Поясните, в чем заключается принцип экономичности в управленческом учете?
4. Что «главное» в управленческом учете - *управление* или *учет*? Поясните свою точку зрения.
5. Какова цель управленческого учета? Чем она отличается от цели финансового и налогового учета?
6. Назовите несколько задач, решаемых в рамках управленческого учета. Прокомментируйте их. Назовите и прокомментируйте основные группы факторов, формирующих внешнюю и внутреннюю среду организаций.
7. Кто такие участники бизнес - среды организации? Чем различаются внешние и внутренние участники бизнес - среды организации? Приведите примеры участников и их роли в формировании бизнес - среды организации.
8. Назовите и кратко охарактеризуйте основные функции в области управления финансами организации. Какие из них являются функциями управленческого учета?
9. В чем заключается двойственность роли бухгалтера-аналитика в организации?
10. Каковы возможные формы связи управленческого и финансового учета при организации учетной системы?
11. Что такое учетная политика в области управленческого учета?
12. Какие виды информации циркулируют в системе принятия решений в организации?
13. Прокомментируйте цитату Ч.Т. Хорнгрена «Разные затраты - для разных целей».
14. Какие факторы следует принимать при разработке списка статей в рамках системы калькуляции различных организаций?
15. Каковы различия в трактовке производственной себестоимости у торговых и производственных предприятий?
16. Всегда ли переменные затраты остаются переменными, а постоянные постоянными? Поясните свой ответ.
17. Поясните поведение условно-постоянных затрат. Приведите два примера таких затрат.
18. На основании каких величин затрат следует принимать управленческие решения финансового характера?
19. Можно ли рассчитать «истинную», «беспорную» себестоимость какого-либо вида продукции предприятия? Если да, то как? Если нет, то почему?
20. В чем особенности современного бизнеса с точки зрения величин и долей накладных расходов? Стоит ли организациям стремиться к уменьшению доли накладных расходов в себестоимости?
21. Следует ли включать накладные расходы в себестоимость *реализованной* продукции? в себестоимость *готовой* продукции? в оценку запасов готовой продукции? Обоснуйте свои ответы.
22. С какими проблемами сталкивается бухгалтер-аналитик, устанавливая базы распределения для разных статей затрат?
23. Назовите и поясните основные этапы процедуры распределения накладных расходов.

24. Чем определяется выбор метода калькулирования себестоимости продукции? Назовите и поясните несколько факторов.
25. Какими особенностями характеризуются отрасли с «передельными» технологическими процессами? Приведите примеры отраслей и предприятий, у которых технологический процесс представлен в виде цепочки переделов. Какие способы калькулирования используются на таких предприятиях?
26. Какими особенностями характеризуются отрасли с единичным типом производства? Приведите примеры отраслей и предприятий с единичным (серийным) типом производства. Какие способы калькулирования используются в таких производствах?
27. Допустимо ли использовать *один и тот же* способ калькулирования себестоимости продукции (попроцессный, попередельный, позаказный или какой-то другой - в рамках данной классификации) в производстве колбасных изделий и в аудиторской фирме? Прокомментируйте, почему? Обоснуйте применение того или иного метода в каждом из двух перечисленных видов бизнеса.
28. Ряд затрат, которые можно признать прямыми при попроцессном калькулировании, окажутся косвенными при позаказном. Приведите примеры таких затрат и поясните, почему это так.
29. В чем различия себестоимостей, исчисленных методами полных затрат и переменных затрат?
30. Компания переходит от метода калькулирования себестоимости по полным затратам к калькулированию по переменным затратам, остальные учетные методы остаются прежними. В течение переходного периода составляются две отчетности: и по полным затратам, и по переменным. В какой отчетности будут выше показатели прибыли, себестоимости и запасов готовой продукции? Поясните, почему.
31. Каким образом выбор метода калькулирования (по полным или по переменным затратам) может послужить для оптимизации финансового результата?
32. Почему говорят, что на финансовый результат периода при калькулировании по полным затратам влияют не только продажи, но и объем производства?
33. Говорят, что калькулирование по полным затратам позволяет лучше контролировать *все* затраты. Так ли это?
34. Каким образом бюджеты выполняют функцию координации работы подразделений (сегментов) организаций? Поясните на примерах.
35. Каковы каналы распространения информации в процессе бюджетирования в организациях? Каковы достоинства и недостатки систем бюджетирования, в которых преобладает передача информации лишь в одном направлении?
36. Назовите основные функции и принципы формирования бюджетных комитетов.
37. Какова связь между центрами ответственности и организационной структурой организации? Поясните на примерах.
38. Каковы целевые показатели различных центров ответственности? Приведите примеры центров ответственности в организациях и соответствующих целевых показателей.
39. Как можно избежать конфликта интересов различных участников процесса бюджетирования? Приведите примеры конфликта интересов и предложите варианты разрешения ситуаций, описанных Вами.
40. Сравните достоинства и недостатки методов нормирования на основе прошлых показателей и аналитического.
41. Должны ли нормативы отражать максимально возможную эффективность производства или реально достижимую в имеющихся условиях результативность?

42. «Нормативы, наилучшим образом способствующие мотивации сотрудников, не всегда хороши для целей учета и планирования» Прокомментируйте это высказывание и приведите примеры такого рассогласования.
43. С какими проблемами сталкивается организация при попытке внедрить нормативное калькулирование?
44. Различаются ли понятия «бюджетный цикл» и «бюджетный период»? Прокомментируйте свой ответ.
45. Каким образом агентская проблема находит отражение в процессах бюджетирования и нормирования в организациях? Приведите примеры.
46. Следует ли нормативы прошедших периодов делать ориентирами при планировании на будущее? Почему?
47. Почему разработка одного лишь жесткого бюджета оказывается недостаточной для планирования деятельности организаций даже в периоды относительно стабильной экономической ситуации?
48. Поясните значение термина «бюджетный зазор» и пути решения проблемы бюджетного зазора.
49. Какова структура мастер - бюджетов организаций линейно-функционального типа? холдингового типа? матричного типа?
50. Какова роль процедур контроля с прямой и с обратной связью в процессе принятия управленческих решений? В чем заключаются эти процедуры?
51. Какие показатели могут служить базисом гибкого бюджетирования в организации почему? Приведите примеры нескольких организаций и предложите возможные подходы к выбору базиса гибкого бюджетирования для них.
52. Почему говорят, что простое сравнение плановых и фактических данных не имеет аналитической ценности и требует дополнительного анализа отклонений?
53. Включение в бюджеты статей, неподконтрольных данному центру ответственности, имеет свои достоинства и недостатки. Назовите и поясните их.
54. Поясните возможности и ограничения организации бюджетного контроля в сфере услуг.
55. Поясните возможности и ограничения организации бюджетного контроля в компаниях высокотехнологичной сферы.
56. Поясните возможности и ограничения организации бюджетного контроля в компаниях финансового сектора.
57. Может ли благоприятное отклонение по цене стать причиной неблагоприятного отклонения по объему потребления материалов? Если нет, то почему? Если да, поясните механизм такого влияния.
58. Каковы возможные причины благоприятных отклонений по ставке оплаты труда? неблагоприятных отклонений по ставке оплаты труда?
59. Означает ли факт отклонений некоторых показателей в сфере ответственности одного из производственных управляющих, что этот менеджер лично несет ответственность за выявленные отклонения?
60. Двумя основными функциями анализа отклонений считаются контрольная и сигнальная. Какую из них руководству организации следует рассматривать как более значимую, чтобы эффект от осуществления аналитических процедур был более заметным?
61. «В периоды быстро меняющейся бизнес - ситуации анализ отклонений может оказаться не просто бесполезным, а даже вредным инструментом принятия решений». Поясните это высказывание.
62. «Разработку гибких бюджетов можно рассматривать в качестве одного из вариантов анализа чувствительности». Прокомментируйте это высказывание.
63. «Чем выше доля переменных затрат в цене реализации продукта, тем выше

точка безубыточности». Поясните это высказывание и покажите, что это так, математически.

64. Предприятие намерено расширить выпуск продукции в несколько раз в течение ближайшего квартала. Возможно ли применение анализа безубыточности для нового объема выпуска? Если нет, то почему? Если да, то, при каких условиях?

65. Что произойдет с точкой безубыточности, если структура выпуска продукции изменится? Рассмотрите различные варианты изменений.

66. Руководство предприятия решило отказаться от выпуска самых низкодоходных видов продукции. Поясните, каким образом из всей продуктовой линейки предприятия можно выбрать кандидатов на прекращение выпуска?

67. Можно ли однозначно сказать, что продукты с высокой долей вклада в выручке более выгодны и компании следует сосредоточить все ресурсы на производстве именно этих продуктов? Поясните свой ответ.

68. Почему бухгалтерская калькуляция себестоимости обычно не подходит для принятия решений о принятии дополнительного заказа на производство?

69. Являются ли релевантной информацией при принятии управленческих решений производственные постоянные накладные расходы? производственные переменные накладные расходы? производственные постоянные накладные расходы? производственные переменные накладные расходы? Поясните свой ответ.

70. Поясните высказывание: «Самой нижней границей цены можно считать переменную себестоимость».

71. Чем будет различаться процедура анализа релевантных затрат при рассмотрении проблемы производства комплектующих собственными силами или их покупки на стороне в случаях размещения заказа для нового производства и отказа от уже действующего производства в пользу закупки?

72. Чем будет различаться процедура анализа релевантных затрат при рассмотрении которых, проблемы прекращения деятельности некоторых сегментов бизнеса в случаях, когда рассматриваемый сегмент является самостоятельно функционирующим подразделением и когда он является частью производственной цепочки действующего бизнеса?

73. Компания занимается производством спортивного снаряжения шести различных наименований. При существующем портфеле заказов в текущем периоде производственное оборудование загружено полностью, однако есть некоторый резерв квалифицированной рабочей силы. В компанию поступил срочный и весьма выгодный заказ. Чтобы его выполнить, в текущем периоде придется отказаться от производства одного из видов выпускаемой продукции. Обоснуйте критерий, с помощью которого Вы выберете тот вид продукции, производство которого следует отложить ради выгодного заказа.

**Система учета переменных затрат «директ-костинг»**

Существуют следующие методы дифференциации издержек производства и обращения:

1. Метод максимальной и минимальной точки.
2. Графический способ
3. Метод наименьших квадратов

Разберем эти методы на условном примере. Предприятие выпускает видеокассеты и столкнулась с проблемой дифференциации издержек.

Исходные данные по производству видеокассет

Показатели по месяцам	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Объем производства, т.шт.	10	8	10	11	12	9	7	8,5	8	10	12	13
Расходы на электроэнергию, млн.руб.	3,75	3,5	3,7	3,75	3,8	3,43	3,35	3,35	3,42	3,7	3,8	3,86

В среднем за месяц объем производства = 9,88 т.шт., а средние расходы на электроэнергию = 3617,5т.руб

***Дифференциация издержек методом максимальной и минимальной точки.***

Алгоритм расчета:

1. Из всей совокупности данных выбирают два периода с наибольшим и наименьшим объемом производства.

Определение расходов на электроэнергию при минимальном и максимальном объёме производства

Показатели	Условные обозначения	Объем производства		Разность между максимальными и минимальными величинами
		Максимальный (V <sub>макс</sub> )	Минимальный (V <sub>мин</sub> )	
1. Объем производства, т.шт.	V	13	7	6
2. Уровень производства, %	УП	100	53,85 (7/13)	46,15
3. Расходы на электроэнергию, тыс. руб.	Y	3860	3350	510

2. Определяется ставка переменных издержек – это средние переменные издержки в себестоимости единицы продукции (В):

$$B = ((Y_{\max} - Y_{\min}) \times (100\% / (100\% - \text{УП}_{\min}\%)) : V_{\max},$$

где Y<sub>макс</sub> – максимальные издержки в тыс. руб.

Y<sub>мин</sub> – минимальные издержки в тыс. руб.

УП<sub>мин</sub>% - минимальный объем производства в % к максимальному объему.

$$A = ((3860 - 3350) \times (100\% / (100\% - 53,85\%)) : 13000 = 85 \text{ руб/шт.}$$

3. Определяется общая сумма постоянных затрат (А)

$$A = Y_{\text{макс}} - B \times V_{\text{макс}}$$

$$A = 3860 - 85 \times 13000 = 2755 \text{ тыс. руб.}$$

Дифференциация издержек графическим методом.

Данный метод основан на использовании корреляционного анализа, хотя сами коэффициенты не определяются.

Линия общих издержек определяется уравнением:  $Y = A + B \times V$ ,  
где  $Y$  - общие издержки,

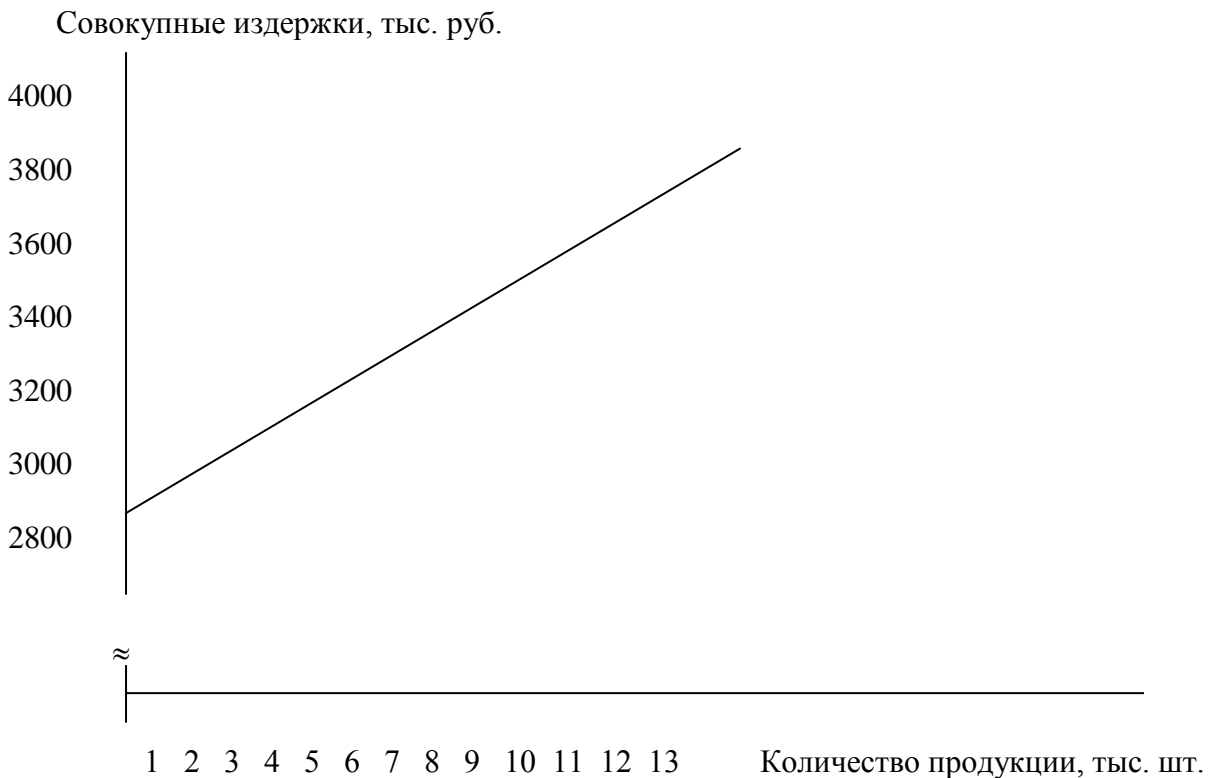
$A$  - уровень постоянных издержек,

$B$  - ставка переменных издержек,

$V$  - фактический объем продукции, шт.

Алгоритм использования данного метода:

1. Наносятся данные на график зависимости совокупных издержек от количества продукции.
2. Приблизительно проводится линия общих издержек и точка пересечения с осью издержек показывает уровень постоянных расходов. Она равна 2800 тыс.руб.
3. Ставка переменных издержек составит  $B = (Y_{\text{ср}} - A) / V_{\text{ср}} = (3617,5 - 2800) / 9,88$  тыс.шт. = 82,7 руб./шт. (рис.1.2).
4. На график наносятся все данные о совокупных издержках фирмы. Точка пересечения с осью "совокупные издержки" показывает уровень постоянных расходов.



### ***Дифференциация затрат методом наименьших квадратов.***

Этот метод является наиболее точным из рассмотренных методов. В нем используются все данные о совокупных издержках, на основе которых вычисляются ставка переменных расходов и постоянные издержки.

**Алгоритм определения ставки переменных расходов методом наименьших квадратов**

Месяц	Объем производства, V, тыс.шт.	V – V <sub>ср</sub> , тыс. шт.	Суммарные издержки Y, тыс. руб.	Y – Y <sub>ср</sub> , тыс. руб.	(V – V <sub>ср</sub> ) <sup>2</sup>	(V – V <sub>ср</sub> ) x (Y – Y <sub>ср</sub> ), тыс.руб.
Январь	10	0,12	3750	132,5	0,0144	15,9
Февраль	8	-1,88	3500	-117,5	3,5344	220,9
Март	10	0,12	3700	82,5	0,0144	9,9
Апрель	11	1,12	3750	132,5	1,2544	148,4
Май	12	2,12	3800	182,5	4,4944	386,9
Июнь	9	-0,88	3430	-187,5	0,7744	165
Июль	7	-2,88	3350	-267,5	8,2944	770,4
Август	8,5	-1,38	3350	-267,5	1,9044	369,15
Сентябрь	8	-1,88	3420	-197,5	3,5344	371,3
Октябрь	10	0,12	3700	82,5	0,0144	9,9
Ноябрь	12	2,12	3800	182,5	4,4944	386,9
Декабрь	13	3,12	3860	242,5	9,7344	756,6
<b>Итого</b>	<b>118,5</b>		<b>43410</b>		<b>38,0724</b>	<b>3611,25</b>
Среднее	9,88		3617,5			

Ставка переменных издержек будет равна (B)

$$B = (\Sigma(V - V_{ср}) \times (Y - Y_{ср})) : (\Sigma(V - V_{ср})^2) = 3611,25 : 38,0724 = 94,9 \text{ руб./шт.}$$

Переменные издержки в расчете на среднемесячный объем продаж составят  $(9,88 \times 94,9) = 937,6$  тыс. руб. Тогда постоянные издержки составят  $(3617,5 - 937,6) = 2679,9$  тыс. руб.

Таким образом, общие расходы на электроэнергию можно представить в виде следующих уравнений:

- по 1 методу –  $Y = 2755 + 85 V$
- по 2 методу –  $Y = 2800 + 82,7 V$
- по 3 методу –  $Y = 2679,9 + 94,9 V$



ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Классификация затрат в управленческом учете с учетом функций управления

Классификационные признаки	Виды и характеристика затрат
1	2
1. Процесс принятия управленческих решений	<i>Явные</i> - предполагаемые затраты, которые должно нести предприятие при выполнении производственной и коммерческой деятельности
	<i>Альтернативные</i> - затраты, обусловленные отказом одного товара в пользу другого в случае ограниченности ресурсов. Упущенная выгода, когда выбор одного действия исключает появление другого действия.
	<i>Релевантные</i> - затраты, которые зависят от рассматриваемого управленческого решения. Вмененные затраты релевантные.
	<i>Нерелевантные</i> - не имеют отношения к принимаемому управленческому решению. Например, на затраты прошлых периодов повлиять уже нельзя.
	<i>Эффективные</i> - производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации продукции. На выпуск которых были произведены эти затраты.
	<i>Неэффективные</i> - затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, т.к. не будет произведен продукт (потери от брака, постоев и т.п.).
2. Процесс прогнозирования	В <i>краткосрочном</i> периоде отдельные факторы производства не изменяются. Их называют постоянными (техника, земля, услуги менеджеров). Экономические ресурсы, которые меняются в процессе производства, считаются переменными. В <b>среднесрочном</b> периоде могут меняться все вводимые факторы производства, но базовые технологии не меняются. В ходе <i>долгосрочного</i> периода могут меняться и базовые технологии. Таким образом, принимаемые решения должны ориентироваться на задачу минимизации затрат, где важное значение придается процессу прогнозирования.
3. Процесс планирования	<i>Планируемые</i> расходы предприятия, обусловленные его хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство. Они в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами включаются в плановую себестоимость продукции.
	<i>Непланируемые</i> расходы, которые не являются неизбежными, не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности предприятия. Это прямые потери и в смету затрат не включаются. Отражаются только в фактической себестоимости продукции (брак, например).
4. Процесс нормирования	По данному признаку все затраты группируются в разрезе установленных норм, действующих на начало текущего месяца, и по отклонениям от действующих норм, возникшим в процессе производства. Такое деление затрат лежит в основе нормативного учета и является важнейшим средством текущего оперативного контроля за уровнем издержек производства.

1	2
5. Процесс организации	<p>Затраты группируются и учитываются в разрезе производств, цехов, участков, бригад и т.п. Затраты могут группироваться и по непроизводственным подразделениям, в том числе и службам предприятия.</p> <p>Затраты могут подразделяться на снабженческо-заготовительные, технологические, коммерческие, сбытовые, организационно-управленческие. Функциональный учет способствует усилению взаимосвязи между центрами затрат, что помогает менеджерам принимать совместные обоснованные решения о виде, цене, путях сбыта и т.д.</p> <p>Группировка затрат по областям, видам деятельности, во главе которых находится менеджер, имеющий права и возможности принимать решения. Различают центр текущих затрат, центр инвестиций, центр продаж, центр прибыли. Эта группировка позволяет децентрализовать управление затратами, осуществлять контроль за их формированием на всех уровнях.</p>
6. Процесс учета	<p><b>По составу</b>  <i>Одноэлементные</i> - состоящие из одного элемента (материалы, амортизация и др).</p> <p><i>Комплексные</i> - состоящие из нескольких элементов (общепроизводственные, коммерческие расходы)</p> <p><b>По экономическому содержанию</b>  <i>Статья калькуляции</i> – определенный вид затрат, образующий себестоимость как отдельных видов продукции, так и всей продукции в целом. Она позволяет определить назначение расходов, организовать контроль над ними, выявить качественные показатели хозяйственной деятельности организации и ее подразделений, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек.  Сырье и материалы - Возвратные отходы + Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера + Топливо и энергия на технологические нужды + Затраты на оплату труда + Отчисления на социальные нужды + Расходы на подготовку и освоение производства + Общепроизводственные расходы + Потери от брака + Прочие производственные расходы = Цеховая себестоимость.  Цеховая себестоимость + общехозяйственные расходы = производственная себестоимость.  Производственная себестоимость + Расходы на продажу = Полная себестоимость производства и реализации продукции</p> <p><i>По элементам затрат.</i> Данная группировка является объектом финансового учета и используется при составлении годовой бухгалтерской отчетности и показывает сколько произведено затрат в целом по предприятию, независимо от того, где они возникли и на производство какого вида продукции были использованы. Элементом затрат называют первичный однородный вид затрат на производство и реализацию, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части. Сюда включают материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты.</p> <p><b>По отношению к объему производства</b>  <i>Постоянные</i> затраты, величина которых не изменяется в связи с изменением объема производства</p>

1	2
	<p><i>Переменные</i> затраты, величина которых изменяется в связи с изменением объема производства</p> <p><b>По способу включения в себестоимость продукции</b>  <i>Прямые</i> расходы по производству конкретного вида продукции. Они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов.</p> <p><i>Косвенные расходы</i> связаны с выпуском нескольких видов продукции. Собираются на соответствующих счетах, а затем включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов распределения. Выбор базы распределения зависит от отраслевой специфики, технологии производства и т.п.</p> <p><b>По роли в технологическом процессе</b>  <i>Основные</i> расходы. Непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. Сюда включаются затраты, относящиеся к цеховой производственной себестоимости.</p> <p><i>Накладные расходы.</i> Образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и его управлением.</p> <p><b>В зависимости от времени возникновения и отнесения на себестоимость продукции</b>  <i>Текущие</i> - расходы по производству продукции и ее реализации данного периода. Они принесли доход в настоящем и потеряли способность приносить доход в будущем.</p> <p><i>Расходы будущих периодов</i> - это затраты, произведенные в текущем периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды. Такие затраты приносят доход в будущем.</p> <p><i>Предстоящие</i> - затраты, которые в данном отчетном периоде не производились, но для правильного исчисления фактической себестоимости подлежат включению в затраты отчетного периода в плановом размере.</p>
7. Процесс контроля	<p><i>Контролируемые</i> -поддаются контролю со стороны субъектов управления</p> <p><i>Неконтролируемые, т.е.</i> не зависят от деятельности субъектов управления (переоценка основных средств, изменение цен на топливо и т.д.)</p>
8. Процесс регулирования	<p><i>Полностью регулируемые</i> затраты возникают в сфере производства и распределения (зарегистрированные по центрам ответственности).  <i>Частично регулируемые</i> имеют место в НИОКР, в сфере маркетинга.  <i>Слабо регулируемые</i> возникают во всех функциональных областях</p>
9. Процесс стимулирования	<p><i>Обязательные, т.е.</i> связанные с выполнением основных трудовых обязанностей.</p> <p><i>Поощрительные, т.е.</i> направленные на достижение высоких качественных показателей</p>
10. Процесс анализа	<p>В ходе анализа исследуется как общий объем затрат, так и образующие его отдельные элементы, статьи. Это позволит оценить достигнутые результаты деятельности предприятия выявить внутренни и внешние резервы дальнейшего его развития.</p>