

Бухгалтерский управленческий учет

Тема 1: Основы бухгалтерского (управленческого) учета

Вопрос 1: место управленческого учета в общей системе учета

Вопрос 2: задачи управленческого учета в условиях рыночной экономики

Вопрос 3: предмет, метод и объект управленческого учета

Вопрос 4: принципы управленческого учета

Вопрос 5: роль бухгалтера-аналитика в принятии управленческих решений

Вопрос 1: место управленческого учета в общей системе учета

На предприятии любых организационных форм существует хозяйственный учет. В административно-хозяйственной системе управления хозяйственный учет существует в виде чисто регистрационных функций хозяйственного учета.

Переход к рыночным отношениям predetermined поднятие роли хозяйственного учета в деятельности предприятия. Хозяйственный учета приобрел статус важнейшего элемента управления, поэтому важную роль отводится и бухгалтерскому учету, который является подсистемой хозяйственного учета. Причем, бухгалтерский учет как подсистема хозяйственного учета по опыту зарубежной практики подразделяется на 2 вида:

- бухгалтерский финансовый учет,
- бухгалтерский управленческий учет.

Составление внешних отчетов относится к сфере финансового учета, который жестко подчинен стандартным принципам, а составление внутренних отчетов относится к системе управленческого учета.

Различия между финансовым и управленческим учетом было определено в 1972г. Национальной ассоциацией бухгалтеров США при разработке программы для дипломированных управленческих бухгалтеров.

Существует понятие производственного учета. Производственный учет – издержки производства, анализ отклонения затрат по сравнению с предыдущим периодом, прогнозируемыми затратами, выявление резервов отклонений.

Целью производственного учета является идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами.

Синонимом является внутренний учет. Главная цель производственного учета – калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг. Информация производственного учета используется для установления продажных цен, оценки запасов, исчисления прибыли. Также, информация поступает как внутренним, так и внешним пользователям, поэтому можно сказать, что управленческий учет = производственный учет + небольшая часть финансового учета.

Целью финансового учета является получение, обработка, контроль за информацией о текущих затратах в поэлементном разрезе взаимосвязи с финансовыми результатами. Финансовый учет охватывает операции, отражающие состояние расчетных отношений с дебиторами, кредиторами, финансовыми инвестициями и доходами по ним во взаимоотношениях с внебюджетными фондами и информации о финансовом состоянии предприятия.

Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля и анализе данных о затратах, результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых данных для принятия управленческих решений, оперативного воздействия на хозяйственную деятельность с целью получения оптимального хозяйственного результата за счет более полного и рационального использования средств.

В состав управленческого учета входят:

- 1) учет издержек по видам ,
- 2) учет издержек по местам их возникновения,
- 3) учет издержек по носителям, то есть по продукции,
- 4) бюджетирование,
- 5) управленческий контроль,
- 6) управленческий анализ,
- 7) принятие управленческих решений,
- 8) внутренняя (сегментарная) отчетность.

Потребителями информации управленческого учета выступает само предприятие. Так как, предприятие является потребителем управленческой информации, то система показателей, составляющих эту информацию, формы внутренней отчетности, система регистров учета формируется и контролируется самим предприятием, а не на законодательном уровне как в финансовом учете.

Полнота, разнообразие управленческой информации зависит от отраслевой принадлежности направления хозяйственной деятельности, структуры предприятия, действующей системы учета, методов калькуляции и выбора самим предприятием. Но представленная управленческая информация не должна противоречить общим принципам хозяйственного учета и должна взаимодействовать с финансовым учетом.

Как финансовый, так и управленческий учет имеют общие цели, задачи, правила. Но в конечных целях эти виды отчета имеют расхождения, что привело к необходимости интегрировать их в самостоятельные дисциплины.

Различие между финансовым и управленческим учетом:

1. с точки зрения хозяйственного права и законодательства, финансовый учет обязателен, а управленческий необязателен. Следовательно, финансовый учет регламентируется государством, использует общие типовые формы, в то время как управленческий, наряду с типовыми формами, разрабатывает формы самостоятельно;
2. по охвату хозяйственной деятельности. финансовый учет носит общий характер, а управленческий – детальный;

3. по времени отражения хозяйственных операций. Финансовый учет носит ретроспективный характер, т.е. отражает прошедшее время, а управленческий – настоящее и будущее время, т.е. текущий и перспективный, носит характер прогноза, т.к. принимаемые решения дадут результаты только в будущем;
4. по характеру наблюдения. Финансовый учет – внешняя среда, управленческий – внутренняя среда;
5. по классификации расходов. Финансовый учет предусматривает группировку расходов по экономическому содержанию, управленческий – по назначению, т.е. статьям калькуляции;
6. по выполняемым задачам. Финансовый учет – расчеты для получения финансового результата и проведения финансовых расчетов, управленческий – экономические расчеты в совокупности с финансовыми результатами;
7. по получаемой и используемой информации. Финансовый учет – нормативный, точный, документально подтвержденный формальной информацией, а управленческий наряду с нормативной информацией используют прогнозируемую. Поэтому, управленческий эволюционно гибкий учет, который допускает дополнения и изменения, индексацию показателей;
8. по потребителям. Финансовый учет – внешние пользователи в совокупности с внутренними, управленческий - внутренний, связанный с потребителями информации внутри предприятия.

Вопрос 2: задачи управленческого учета в условиях рыночной экономики

Основные задачи вытекают из особенностей работы предприятия в условиях рынка:

- выбор направления хозяйственной деятельности и специализация предприятия,
- обеспечение повышающей конкурентоспособности продукции и получение наибольшей прибыли,
- нахождение заказчиков, партнеров, поставщиков,
- создание такой системы учета, которая позволит получить необходимую для управления информацию оперативного характера.

Если конкретизировать задачи управления, то они будут иметь след вид:

- выбор объектов учета, обеспечивающий с одной стороны полноту информации для принятия управленческих решений, а с другой стороны недопускающий дублирования и тем самым потери оперативности;
- разработка системы показателей, документации, носителей информации необходимой для организации управленческого учета;
- разработка методических указаний, пособий, регламентирующих организацию управленческого учета;

- организация постановки управленческого учета, который обеспечил бы конфиденциальность информации;
- в системе управленческого учета важнейшим участком является учет производственных затрат и результатов, а также калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг.

Данные учета о калькулировании продукции используется при решении управленческих проблем, поэтому в число основных задач управленческого учета входит задача учета затрат и калькулирование себестоимости продукции, которое можно детализировать:

- А) разработка классификаций издержек производства, предусматривающий использование всей системы информации полной и достоверной для исчисления себестоимости и финансовых результатов.
- Б) определение объектов учета затрат и оперативное отражение затрат материальных, трудовых и денежных ресурсов конкретных видов продукции, работ, услуг с целью получения информации об издержках производства и розысканию путей их снижения,
- В) контроль за правильным использованием материальных ресурсов, фонда оплаты труда, соблюдения смет расходов на подготовку производства и управления, с целью активного воздействия на эффективность основного и оборотного капитала
- Г) выявление непроизводительных расходов, а также неоправданных перерасходов, оптимизация планируемых затрат,
- Д) составление калькуляции по отдельным видам работ, услуг, продукции,
- Е) проверка выполнения планово-расчетных показателей по себестоимости и подсчета резервов снижения себестоимости, повышения доходности,
- Ж) разработка многовариантности управленческих решений о прогнозировании, специализации, вводу производственных мощностей, связей по развитию производства, выбору номенклатуры и ассортимента, целесообразности варьирования цен.

Погоня за повышением прибыли может привести к противостояниям интересов в обществе и отдельных потребителей, а также производителей.

Пример: интересы экономии могут привести к снижению качества продукции.

При решении одной из главных задач управленческого учета, а именно снижения себестоимости и повышение прибыли следует руководствоваться такими задачами как повышение конкурентоспособности и наилучшего использования природных богатств, необходимых соблюдения нормальных условий труда, правил техники безопасности, охраны окружающей среды. В основе оценки прибыльности лежит соответствие фактических затрат финансовым результатам, плановым и нормативным размерам, но и сами нормативы это планируемые показатели формирования себестоимости, на которые оказывают влияние изменение цен и тарифов. Важнейшей задачей является также проверка обоснованности самих плановых норм и нормативов. Нормы выражают производственные отношения и выступают как средство обеспечения производства в установленных пропорциях. При помощи норм

устанавливается связь между объемом производства и потребляемыми ресурсами. Нормы, на базе которых формируются технико-экономические показатели показывают условия формирования затрат, а также позволяют выявить факторы их снижения. В нормах аккумулируются условия организации производства, уровень и классификация труда. Через нормы не только улавливается уровень совершенствования, но и через них определяют эффективность новой техники на стадии проектирования и реконструкции действующих производств, намечаемых технических мероприятий. Поэтому в состав задач управленческого учета входят вопросы, связанные с разработкой и оценкой прогрессивности применяемых норм и нормативов. Вышеизложенные задачи не исчерпывают всего круга проблем, вопросов и основных задач управленческого учета. Но могут рассматриваться в качестве главных и основополагающих.

Вопрос 3: предмет, метод и объект управленческого учета

Предмет – это процесс. Предметом управленческого учета выступают издержки производства как сформировавшиеся в ходе хозяйственной деятельности, так и прогнозируемые под влиянием проектируемых, организационно-технических и маркетинговых исследований рынка (спрос, предложение, цена).

Предмет управленческого учета можно определить как процесс оперативного сбора, регистрации, обобщения и контроля данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности с целью разработки и осуществления управленческих решений. Метод управленческого учета базируется на способах и приемах калькулирования, планирования, статистической обработки экономической информации и экономического анализа. Поэтому управленческий учет используют в качестве методологических приемов, приемы применяемые в статистике, экономическом анализе, а именно группировке, сравнения, моделирования, индексные методы, динамические расчеты и другие.

Поэтому правила организации управленческого учета требуют обоснованности используемых приемов и способов. И только в этом случае достигается достоверность управленческой информации. Обязательным условием выполнения задач стоящие перед управленческим учетом является выбор обоснованных объектов учета затрат и объектов калькулирования. Под объектами учета затрат понимают группировки затрат в разрезе которых в учете обобщаются издержки производства. Выбор объекта учета затрат зависит:

- от целей и задач управления,
- необходимости получения требуемой информации с целью обеспечения режима экономии, расчета эффективности и выявления резервов их снижения.

В большинстве отраслей промышленности затраты не могут быть сгруппированы непосредственно по видам продукции, видам работ. Так как в одних отраслях не представляется возможным отнести затраты на конкретные

виды продукции, а в других отраслях одновременно вырабатывается несколько видов продукции или из одного и того же вида сырья материалов или в едином технологическом процессе, что затрудняет дифференциацию большей части затрат между продукцией и работами. Поэтому, важно не только определить объект учета затрат, но и их обоснованность.

В отраслях с последовательной переработкой сырья и в добывающей промышленности в качестве объектов учета могут выступать производства, переделы, стадии, процессы, фазы, агрегаты. В отраслях, где изготавливаются узлы и детали, из которых собираются изделия в качестве объекта учета выступают группа однородных изделий. Это обусловлено сложностью организацией учета затрат по каждому изделию, особенно во многономенклатурных производствах. Действенность управленческого учета зависит также и от правильно выбранного объекта калькулирования.

К объектам калькулирования относятся как вся вырабатываемая продукция, так и отдельные ее виды, а также продукция основного и вспомогательного производства, отдельных переделов и технологических стадий, производственных подразделений (цехов, участков).

Калькулирование – способ группировки затрат, связанный с исчислением себестоимости. Между объектами учета затрат и объектами калькулирования существует тесная взаимосвязь, так как калькулирование себестоимости продукции позволяет определить затраты при сводном учете, а учет затрат позволяет исчислить себестоимость продукции исходя из всех затрат (ведомости сводного учета затрат на производство).

Под носителем затрат понимают виды продукции, работ, услуг предназначенных для реализации. В системе управленческого учета особое внимание уделяют выбору калькуляционных единиц. При этом руководствуются следующими принципами:

- калькуляционная единица должна отражать единицы измерения конкретного вида продукции, работ, услуг с учетом их качественной характеристики,
- должна служить единицей исчисления себестоимости не только внутри предприятия, но и в отрасли в целом,
- калькуляционная единица должна быть, на сколько это возможно, устойчивой во времени и служить единицей ценообразования,
- быть приемлемой для определения себестоимости.

В промышленности используются следующие калькуляционные единицы:

- натуральные (шт, тонны, кг, кв.м):
- условно-натуральные (обезличенные, укрупненные). Сто пар обуви определенного артикула, тонна чугуна определенного вида;
- условные калькуляционные единицы, предусматривающие содержание полезного вещества в продукции (сода каустическая с содержанием 92% едкого натрия);
- стоимостные (тысяча рублей автомеханических и тракторных запасных частей);
- единицы работ (тонны, 1 тонна погрузочно-разгрузочных работ, 1 тонна перевезенного груза)

- единицы времени (машина-день, машина-час, норма-час);
- эксплуатационные единицы (мощность, производительность, параметры продукции).

Вопрос 4: принципы управленческого учета

Управление производственной деятельностью – сложный и комплексный процесс, который как любая система учета, организованная на конкретном предприятии, должна отвечать общепринятым принципам:

1. непрерывность деятельности предприятия,
2. использование единых для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения,
3. оценка результатов деятельности подразделений предприятия,
4. преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления,
5. формирование показателей внутренней отчетности, как основа коммуникационных связей между уровнями управления,
6. применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью,
7. полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета,
8. периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятий, установленные учетной политикой,

1) непрерывность деятельности предприятия заключается в том, что у предприятия отсутствует намерение самоликвидации и это означает, что предприятие будет развиваться в будущем;

2) использование единых планово-учетных единиц измерения в планировании и учете производства обеспечивает прямую и обратную связь.

Планово-учетные единицы раскрывают сущность и различия систем оперативно-производственного планирования на разных его уровнях. Они могут быть на разных уровнях планирования или детализированы, или укрупнены. При этом возможна любая группировка информации по тем или иным объектам управления: группировка по видам продукции, производственным заказам или структурным подразделениям. На уровне предприятия они могут совпадать с объектами калькулирования или являться их частью. На уровне структурных подразделений планово-учетные единицы могут быть использованы при выборе объекта учета затрат.

3) Оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятия. В совокупности с системой планирования и контроля управленческого учета представляет собой механизм хозяйствования цеха, участка, бригады. Рассматривает управленческий учет и тенденции развития и перспективы каждого подразделения в формировании прибыли на стадии производства и реализации.

4) преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации упрощает систему учета и делает ее более эффективной, так как нет необходимости при постановке разных вариантов задач привлекать новый массив первичных документов, если этот массив был уже сформирован ранее. При оперативном управлении информация управленческого учета подкрепляется и дополняется бухгалтерскими данными. В свою очередь данные финансового учета детализируются, дополняются информацией, поступающей от управленческого учета.

5) управленческая информация обладает способностью так формировать по данным первичного учета показатели внутренней отчетности, что они становятся системой коммуникаций внутри предприятия.

На нулевом уровне возникает первичная учетная информация в первичных документах, отчетах основных и вспомогательных цехов, сводная документация отдела снабжения и сбыта, внешней кооперации, производственных подразделений, финансового отдела, бухгалтерии, складского хозяйства и т.д. На последующих уровнях происходит объединение и формирование отчетной сводной документации в функциональных отделах заводоуправления (главного конструктора, главного технолога, главного механика, отдела кадров, производственного и т.д.).

Затем эта информация, поступающая из подразделений, преобразовывается в результирующую отчетную документацию производственно-диспетчерским, планово-экономическими отделами и бухгалтерией. Содержание отчетов зависит от целевого назначения и должности руководителя, для которого они предназначены.

6) применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью дает возможность на предприятиях использовать этот принцип как инструмент планирования, контроля и регулирования. Бюджетный цикл состоит из процедур планирования всех сфер деятельности, отдельных подразделений, суммирования проектных решений всего коллектива, расчета проекта бюджета, расчета вариантов плана и внесения коррективы окончательного планирования и учета изменяющихся условий и отклонений от запланированного.

7) принцип полноты и аналитичности предполагает, что показатели содержащиеся в отчетах должны быть представлены в удобном для анализа виде, не требовать дополнительной аналитической обработки, не предусматривать обратных систему процедур. Нарушение этого принципа приводит к удорожанию и потере оперативности управления.

8) принцип периодичности предполагает, что информация должна представляться в сроки установленные на предприятии и за определенный временной период. Сокращение временного плана может значительно уменьшить точность информации подготовленной управленческим учетом. Устанавливается график сбора первичных данных, их обработка и группировка в итоговую информацию.

Вопрос 5: Роль бухгалтера-аналитика в принятии управленческих решений

Так как информация, подготовленная бухгалтерами-аналитиками должна рассматриваться в свете ее конечного влияния на принятие решений, то необходимым условием для правильного восприятия управленческого учета является понимание процесса принятия решения, планирования, контроля и регулирования.

Процесс принятия решения, планирования, контроля и регулирования включает след этапы:

1. определение целей и задач (цели и задачи должны быть определены владельцами фирмы, т.е. получение максимальной прибыли или удовлетворительной прибыли),
2. поиск альтернативных курсов (вариантов действий). Цель этого поиска достижение поставленной цели, т.е. выбор ассортимента продукции, рынков сбыта в настоящем и будущем времени, максимизация будущего притока денежной наличности,
3. сбор данных для выбора альтернативных курсов действий: а) влияние факторов экономической среды (экономический бум, высокий уровень инфляции, спад производства, усиление конкуренции), б) в ходе сбора данных необходимо определить долгосрочную перспективу фирмы для принятия стратегического решения, в) определить краткосрочные, т.е. оперативные решения (это происходит при сборе данных об экономической обстановке сегодняшнего дня, исходя из оценки материалов, человеческих, финансовых ресурсов, которыми фирма располагает в настоящее время),
4. выбор оптимального курса действия из альтернативных вариантов, т.е. проведение сравнительной оценки, конкурирующих альтернативных курсов действий и выбор варианта. Который в наибольшей степени отвечает целям организации,
5. осуществление принятых решений, т.е. составляются сметы (бюджеты). Смета – финансовый план реализации различных решений, принятых администрацией. В сметах учитываются поступления и оттоки денежной наличности, доходы от продаж и затраты. Отдельные сметы сводятся в единую обобщенную финансовую смету,
6. сравнение фактических и планируемых результатов и принятие мер в случае их расхождения. Этот процесс относится к контролю и регулированию в рамках фирмы, т.е. корректирование деятельности таким образом, чтобы изначальные изменения были изменены. Для этого бухгалтер-аналитик готовит отчеты и представляет их менеджерам, в которых идет сравнение фактических и плановых (сметных), т.е. идет обратная связь. Эффективность контроля и регулирования зависит от корректирующих действий, направленных на приведение фактических результатов в соответствии с запланированным показателем.

Система бухгалтерского учета обслуживает следующие функции управления:

1. планирование (краткосрочное, долгосрочное). Задачи планирования – составить перспективный план, в котором суммируются предложения администрации в отношении будущего развития событий, а краткосрочные планы это подробные годовые бюджеты.
2. контроль и регулирование. Сравнение фактических результатов с плановыми показателями с целью определения отклонения и корректировки расхождения. Этот процесс помогает администрации оценить – будет ли долгосрочный план реализован,
3. организационная работа. Создание структур, внутри которых будет осуществляться деятельность, направленная на достижение намеченных целей. А также распределение обязанностей между исполнителями. Создание групп, отделов, секций, отделений для систематизации возникающих задач организационного характера позволит обеспечить оптимальные условия для управления ходом их решения со стороны администрации,
4. стимулирование (мотивация). Это такое воздействие на сознание людей, которое помогает участникам производственного процесса уяснить себе цели и задачи организации и принять решение, соответствующее этим целям и задачам.

Бухгалтер-аналитик – это бухгалтер, наделенный управленческими функциями. Рассмотрев функции управленческого процесса можно рассмотреть роль бухгалтера-аналитика в процессе принятия управленческих решений. Роль аналитика - принимать участие в разработке перспективных планов путем предоставления информации, используемой при принятии решений по вопросам о том какие товары продавать, на каких рынках, по каким ценам, а также для оценки капиталовложений. Бухгалтер-аналитик подготавливает также краткосрочные сметы, отвечает за формирование данных о результатах прошедшего периода, которые могут понадобиться при прогнозировании показателей. Устанавливает методику составления смет и график работы, координирует разработку краткосрочных планов, их взаимоувязку со всеми подразделениями,

1) контроль и регулирование. Используются данные управленческого учета, которые сводятся в отчеты о достигнутых результатах. В этих отчетах дается сравнительный анализ фактических результатов и запланированных показателей по центрам ответственности, т.е. по определенным подразделениям.

Бухгалтер-аналитик помогает осуществлять процесс контроля и регулирования через оперативный анализ производственных результатов, определяя слабые места предприятия, выявляя отклонения.

2) организационная работа. В системе управленческого учета это определение затрат под центром ответственности. Вследствие чего, она строит свою работу как система бухгалтерского учета.

3) **деловые контакты** (обмен информацией). Управленческий учет помогает осуществлению деловых контактов путем организации совершенствования эффективной системы обмена информацией и отчетности.

4) **стимулирование**. Сметы и отчеты об их исполнении составленные бухгалтером-аналитиком также играют большую роль в стимулировании деятельности персонала организации, заставляя более ответственнее относиться к исполнению своих обязанностей. Т.е. бухгалтер-аналитик в ходе работы сталкивается и с поведенческими проблемами (осложнения в психологическом климате в коллективе), которые также необходимо ему решать для достижения поставленных результатов перед аналитиком.

Тема 2: Затраты, учет и классификация

Вопрос 1: Понятие затрат и основных принципов учета затрат на производстве

Вопрос 2: Классификация затрат на производстве по классификационным признакам

Вопрос 3: Затраты как один из важнейших объектов управленческого учета

Вопрос 4: Организация учета производственных затрат (сводный учет затрат на производстве)

Вопрос 5: Основы распределения и перераспределения косвенных затрат

Вопрос 1: Понятие затрат и основных принципов учета затрат на производстве

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции, работ, услуг называют издержками производства. В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин «затраты на производство». Часто в экономической литературе термин «затраты» отождествляется с понятием расходы. Но существует их различие. В соответствии с международными стандартами бухгалтерской отчетности расходы включают в себя убытки и затраты, которые возникают в ходе основной деятельности предприятия. Они, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода. Такой подход называется соответствием расходов и доходов. Таким образом, в бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, которые называются расходами (принцип соотнесения доходов). С точки зрения техники учета для того чтобы рассчитать себестоимость выпущенной продукции необходимо пройти следующие этапы:

1. необходимо собрать затраты на счетах 20,21,23,25,26,28,97,96,

2. затраты уменьшаются на комплексные статьи затрат (комплексные затраты – это когда счет производственных затрат корреспондирует со счетами производственных затрат). Например, распределение затрат вспомогательных цехов Д25,26 К 23.
3. убирается повторный счет. Например - это оприходованные отходы производства Д 10 К 20 23 28,
4. убираются суммы, которые учитываются на непроизводственных счетах, например удержание из заработной платы за брак. Д 70 К 28. счет 70 – непроизводственный счет,
5. с противоположным знаком убирается изменение остатков незавершенного производства,
6. с противоположным знаком убирается изменение остатков расходов будущих периодов,
7. со своим знаком отражается изменение остатков по счету 98 «Резерв предстоящих расходов».

После проведения всех этих операций затраты становятся расходами, связанными с себестоимостью выпущенной продукции.

Организация учета затрат на производство основано на следующих принципах:

1. неизменность принятой методологии затрат на производство в течении года,
2. полнота отражений в учете всех хозяйственных операций,
3. правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам,
4. разграничение в учете текущих затрат на производство капитального вложения,
5. регламентации состава себестоимости продукции (ПБУ №10/99 «Расходы организации»).

Вопрос 2: Классификация затрат на производстве по классификационным признакам.

А) признаки классификации, действующие в отечественной практике управления.

Важное значение в разработке смет и затрат, исчисления себестоимости имеет классификация затрат. Классификация затрат способствует правильному распределению затрат некоторому упрощению их учета, исключает дублирование в учете, способствует выявлению каждого вида затрат и контролю за ними. Существует следующая классификация затрат:

1. по технико-экономическому назначению:
 - а) основные, обусловленные процессом изготовления продукции,
 - б) накладные, связанные с управлением и обслуживанием производства,
2. по способу включения в себестоимость:

- а) прямые,
- б) косвенные.

3. по степени зависимости от объема:

- а) условно-постоянные,
- б) постоянные,
- в) переменные,

4. по составу:

- а) одноэлементные,
- б) комплексные,

5. по характеру затрат:

- а) производственные,
- б) внепроизводственные,

6. по степени охвата планом:

- а) планируемые,
- б) непланируемые,

7. по месту возникновения:

- а) расходы основного производства,
- б) расходы вспомогательного производства,

8. по видам продукции, работ, услуг:

- а) по основной продукции (видам, группам, сериям),
- б) по выполненным заказам,
- в) по видам работ,

9. по календарным периодам возникновения затрат и включения их в себестоимость:

- а) текущие, носят постоянный характер возникновения,
- б) единовременные, обеспечивают нужды производства длительное время, но возникают периодически или однократно. Счета 96,97.

10. по отношению к действующим нормам:

- а) затраты в пределах отклонения от норм,
- б) в пределах изменений норм,

11. по экономии содержанию затрат или видам затрат:

- а) по экономическим элементам,
- б) по статьям калькуляции.

Группировка по экономическим элементам и статьям затрат применяется как в финансовом учете, так и в управленческом. В финансовом учете эти группировки используются для формирования затрат при определении финансовых результатов, статистической обработки, обобщении затрат при контроле со стороны налоговых служб. В управленческом учете используется для обобщения затрат и разработки смет при калькулировании продукции, работ, услуг при расчете затрат товарной, выпущенной и проданной продукции, затрат на единицу продукции, при экономическом анализе, при аудиторских проверках, при экономическом обосновании целесообразности в выборе цен.

Б) признаки классификации, действующие в международной практике управления.

Международные стандарты по производственному учету и практика их применения в экономически-развитых странах предусматривает разные варианты классификации издержек в зависимости от целевой установки и направления учета затрат. Под направлением учета затрат понимается область деятельности, где необходим обособленный целенаправленный учет затрат на производстве. Прежде всего, в учете накапливается информация о трех категориях затрат:

- расходы на рабочую сферу,
- материалы,
- накладные расходы,

Затем обобщенные затраты распределяются по направлениям учета:

- для определения себестоимости изготовленной продукции и полученной прибыли,
- для принятия управленческих решений,
- для осуществления процесса контроля и регулирования.

1)

- основные вспомогательные материалы,
- затраты на труд,
- производственные накладные расходы,
- входящие и истекшие,
- отчетного периода и включаемые в себестоимость,

Входящие – это приобретенные и имеющиеся в наличии ресурсы, которые как ожидается должны принести доходы в будущем. К истекшим относятся израсходованные ресурсы, которые принесли доход в настоящем и потеряли способность приносить доход в будущем. В себестоимость готовой продукции должны включать только производственные затраты. С этой целью затраты группируются на затраты отчетного периода и включаемые в себестоимость. Затраты отчетного периода относятся к периоду и не связаны с производственным процессом. Их не учитывают при определении себестоимости производимой единицы продукции. Это коммерческие и общеадминистративные управленческие расходы.

Затраты, включаемые в себестоимость продукции – это прямые производственные расходы (прямые материальные затраты, прямые расходы на оплату труда и общепроизводственные расходы).

2) затраты для принятия управленческих решений:

- безвозвратные,
- вмененные,
- инкрементные,
- маргинальные (дополнительные затраты на единицу продукции).

Безвозвратные - это расходы прошлого периода, которые возникли в результате ранее принятого решения и никоим образом не будут изменены в будущем (например, стоимость неликвидов - материалы, которые не можем реализовать).

Вмененные затраты – это расходы, которые учитываются для принятия решений, они возникают в случае ограниченности ресурсов. Вмененные затраты еще называют «воображаемые», т.к. их добавляют при принятии решений, но реально их в будущем может и не быть (срочный заказ при ограниченных мощностях).

Инкрементные затраты и расходы является дополнительными и возникают в случаях изготовления какой-то партии продукции дополнительно.

Маргинальные затраты – это дополнительные затраты на единицу продукции.

3) затраты для осуществления процесса контроля и регулирования:

- регулируемые и нерегулируемые,
- эффективные и неэффективные,
- в пределах норм, сметы и отклонения от норм,
- контролируемые и не контролируемые

Регулируемые – это затраты и доходы, зарегистрированные по центрам дохода, величина которых зависит от степени их регулирования со стороны менеджера. В целом все затраты на предприятии регулируемые, но не все затраты могут регулироваться на низших уровнях управления.

Эффективные – это затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были эти затраты произведены.

Неэффективные – расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, т.к. не будет произведен продукт. Неэффективные расходы это потери на производстве (потери от брака, простоев, недостачи незавершенного производства и запаса на общезаводских складах и цеховых кладовых, порча материалов и др.).

Деление затрат на расходы в пределах норм (сметы) и отклонения от норм применяют в текущем учете производственной деятельности. Происходит оценка соответствия фактических затрат нормативным (плановым) затратам. Для обеспечения действенности системы контроля за затратами их группируют на контролируемые и неконтролируемые. К **контролируемым** относят затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов лиц, работающих на предприятии. По своему характеру и составу контролируемые затраты отличаются от регулируемых, т.к. имеют целевой характер и могут быть ограничены какими-то отдельными расходами. (Например, на предприятии необходимо проконтролировать расход запасных частей для ремонта оборудования, находящегося во всех подразделениях предприятия).

Неконтролируемые затраты – это расходы, независимые от деятельности субъектов управления (например, ставка налога).

Вопрос 3: Затраты как один из важнейших объектов управленческого учета

Затраты на производство лучше всего контролировать там где происходит производственный процесс или его обслуживание. Поэтому решающее значение приобретает такие объекты учета затрат как,

- 1) место возникновения затрат,
- 2) центр ответственности,
- 3) центр затрат.

1) Места возникновения затрат – это те структурные подразделения затрат (цехи, участки, бригады и другие подразделения). Места возникновения затрат подразделяются на:

- производственные,
- обслуживающие.

Производственные – это цехи, участки, бригады.

Обслуживающие – отделы и службы управления, склады, лаборатории.

2) Под центром ответственности понимается сфера участков деятельности, возглавляемые ответственным лицом – менеджером, имеющим право и возможность принимать решения.

Центры ответственности классифицируют:

- по объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров,
- по функциям, выполняемым каждым центром.

По объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров центры ответственности подразделяют:

- центры затраты,
- центры доходов,
- центры прибыли,
- центры продаж,
- центры инвестиций.

Центры затрат представляет собой подразделений внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. (Например, мастер участка отвечает за затраты своего участка на основании сметы, ему представленной).

Центр доходов представляет собой подразделение внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за доходы (мастеру цеха представляется смета, в которой даны цены на полуфабрикаты, выпускаемые данным участком).

Центр прибыли представляет собой подразделение, руководители которых ответственны не только за затраты и доходы, но и за финансовые результаты своей деятельности. Это могут быть структурные подразделения.

Центры продаж включают подразделения маркетинго-сбытовой деятельности, руководителя которых отвечают только за выручку от реализации товаров, работ, услуг и за затраты, связанные с их сбытом.

Центр инвестиций – это подразделение, руководители которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса, за эффективность использование капитальных вложений. Задача такого центра, обеспечить

максимальную рентабельность, вложенного капитала, его быструю окупаемость и увеличение акционерной стоимости предприятия.

3) **Центры затрат** – это первичные производственные и обслуживающие единицы, отличающиеся единообразием функций и производственных операций, уровнем технической оснащенности, организацией труда и направленностью затрат. Их выделяют в качестве объектов учета с целью большей детализации затрат, усиления контроля за расходами и повышение точности калькулирования. Образование многих центров затрат позволяет часть косвенных расходов, прежде всего расходов на содержание эксплуатацию оборудования относить прямым путем на себестоимость выпущенной продукции.

Носитель затрат – признаки построения учета затрат на производство по объектам калькулирования. Объекты калькулирования – это виды продуктов, полуфабрикатов и частичных продуктов разной степени готовности.

Вопрос 4: Организация учета производственных затрат (сводный учет затрат на производстве)

См. БФУ 4 курс.

Вопрос 5: Основы распределения и перераспределения косвенных затрат.

Косвенными называются расходы, которые носят общий для всех видов продукции характер и распределяются между ними в соответствии с принятой методикой. В качестве базы распределения должен выбираться тот фактор, который наиболее соответствует условиям производства продукции, характеру распределяемых затрат. Существует несколько методов распределения косвенных производств расходов:

- исчисление процентов от времени фактически отработанного основными производственными рабочими,
- исчисление процентов от нормы часов работы основного производственного оборудования,
- исчисление процентов от заработной платы основных производственных рабочих,
- определение единицы выпуска продукции,
- исчисление процентов от расхода основных материалов,
- исчисление процентов от себестоимости,
- дополнительные проценты прибыли в цене каждого продукта.

Кроме распределения косвенных расходов по основной деятельности существуют и методы распределения расходов вспомогательных производств, обслуживающих производств существуют следующие методы:

- прямой,

- пошаговый,
- двусторонний.

Тема 3: Калькулирование себестоимости произведенной продукции

Вопрос 1: Себестоимость продукции, ее состав и виды.

Вопрос 2: Общие принципы и методы учета и калькулирования себестоимости продукции.

Вопрос 3: Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по объектам учета затрат.

Вопрос 4: Методы калькулирования в зависимости от полноты включения затрат (прямые и косвенные затраты).

Вопрос 5: Калькулирование себестоимости по переменным издержкам (система «директ-костинг»).

Вопрос 6: Основные преимущества системы директ-костинг перед учетом полных затрат.

Вопрос 7: Методы калькулирования в зависимости от оперативности учета затрат (учет фактических и нормативных затрат).

Вопрос 8: Система «стандарт-кост» как основа планирования затрат и контроля за ними.

Вопрос 9: Порядок расчета нормативных затрат. Калькулирование себестоимости продукции

Вопрос 10: Анализ отклонений как средство контроля затрат

Вопрос 11: Нормативный метод учета затрат, применяемый в отечественной практике и его отличие от «стандарт-кост».

Вопрос 1: Себестоимость продукции, ее состав и виды.

Важнейшая задача управленческого учета является калькулирование себестоимости продукции. **Себестоимость продукции** - это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию (продажа). Себестоимость продукции, работ, услуг предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции, работ, услуг, природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и продажу. Себестоимость продукции – качественный показатель, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся ресурсы. В себестоимость продукции включаются:

- затраты труда, средства и предметы труда, на производство продукции на предприятии,
- расходы, связанные со сбытом продукции,
- расходы, непосредственно не связанные с производством и продажей продукции на данном предприятии, но их возмещения путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства (земельный налог (залог)). Кроме того, в себестоимость продукции включаются непроизводительные расходы (потеря от брака, оплата простоев, дополнительных операций, непредусмотренных технологическим процессом). Но в системах финансового и управленческого учета различные подходы формирования себестоимости. В управленческом учете себестоимость формируется для того, чтобы управляющий имел полную картину о затратах. Поэтому возможны разные варианты расчета себестоимости. Различают цеховую, производственную и полную себестоимость.

Вопрос 2: Общие принципы и методы учета и калькулирования себестоимости продукции.

Калькулирование себестоимости продукции является завершающим этапом учета производства. Калькулирование охватывает исчисление себестоимости отдельных видов продукции или работ (объектов калькулирования), калькуляционные единицы и всей товарной продукции. В зависимости от особенностей технологии и характера изготавливаемой продукции, объектом калькулирования могут быть:

- 1) производства с механической технологией,
- 2) производство с физико-химической (передельной) технологией (себестоимость одного продукта или комплекса продуктов по различным стадиям (фазам, процессам, переделам),
- 3) производства, специализирующиеся на производстве отдельных видов работ-ремонтных, транспортных и т.д.

Объекты калькулирования должны соответствовать также организационной структуре предприятия, что облегчает получение данных о результатах работы его хозяйственных подразделений. Калькулирование себестоимости продукции – это составление различных по характеру составления и времени составления калькуляций.

В зависимости от времени составления калькуляции подразделяются на 2 группы:

- 1) предварительная,
- 2) последующая.

К предварительным относят:

- плановую,
- сметную,
- нормативную,

- проектную калькуляцию.

К последующим:

- отчетную,

- хозрасчетную.

Составляемые после изготовления продукции и характеризующие фактическую себестоимость изделия. Плановая калькуляция характеризует предельно допустимый размер затрат на изготовление продукции в планируемом периоде. В ее основу положены прогрессивные, среднегодовые нормы расхода сырья и материалов, труда и заработной платы, использование оборудования, затрат на обслуживание производства и управления. Сметная калькуляция себестоимости продукции является разновидностью плановой калькуляции и разрабатывается в таком же порядке на разовые работы и изделия, выполняемые по заказам сторонних организаций. Сметная калькуляция является основой оптовой (договорной) цены при расчетах с заказчиком. Нормативная калькуляция в отличие от плановой выражает уровень себестоимости, достигнутый предприятием на определенную дату и составляется по нормам расхода материальных, трудовых и прочих затрат, действующих в данное время. Проектная калькуляция предназначена для обоснования эффективности проектируемых производств и технологических процессов. Разрабатывается на основе ориентировочных, укрупненных, расходных нормативов, кот в последующем уточняются. Отчетная калькуляция характеризует фактическую себестоимость изготовленной продукции. Она составляется на основе данных учета затрат на производство по тем же статьям, что и плановая. В ней отражаются потери и расходы, непредусмотренные плановой калькуляцией. Отчетные калькуляции используются для контроля за выполнением плана себестоимости, для оценки прогрессивности применяемых норм расхода средств, и планирования себестоимости. Хозрасчетная калькуляция представляет собой разновидность отчетной калькуляции, но в отличие от нее разрабатывается обычно не на отдельные изделия, а на всю продукцию соответствующего подразделения. И как правило по статьям, зависящим от него. Затраты, не зависящие от подразделений, отражаются хозрасчетной калькуляцией по ценам планового задания. Кроме того, хозрасчетная калькуляция может содержать данные о полученных и предъявленных суммах, хозрасчетных претензий и штрафов.

С учетом затрат на производство непосредственно связано калькулирование себестоимости продукции в процессе которого осуществляется группировка и распределение затрат между отдельными видами изделия, включая исчисление себестоимости единицы продукции. В зависимости от особенностей технологии организации производства, а также характера изготавливаемой продукции на промышленных предприятиях в процессе калькулирования себестоимости продукции, применяются различные способы (технические приемы ее расчетов):

1) прямой,

2) инвентарный (суммирование затрат),

- 3) коэффициентный,
- 4) нормативный.

Прямой метод калькулирования применяется в тех случаях когда объект группировки затрат совпадает с объектом калькулирования (конкретный вид изделия) или объектом группировки затрат является группа однородных изделий. Фактическая себестоимость единицы продукции определяется путем деления затрат на изготовление какого-либо изделия по статьям калькуляции на количество выпущенной продукции. Прямой способ калькулирования используется при составлении групповых калькуляций в швейном и обувном производствах, определении тонны литья, паковок машиностроения и в других отраслях промышленности.

Инвентарный способ суммирования затрат получил широкое распространение машиностроений, металлообработки, легкой и пищевой промышленности. При этом методе предварительно определяют стоимость незавершенного производства на начало и конец периода, проводя инвентаризацию. К затратам незавершенного производства на начало периода прибавляют расходы на текущий период и исключают расходы незавершенного производства на конец периода.

Коэффициентный способ калькулирования себестоимости продукции используют производства вырабатывающих однородную или сопряженную продукцию (в металлургическом, химическом и пищевом производствах). Сущность его заключается в том, что каждому виду продукции присваивается коэффициент и путем перемножение его на физический выпуск продукции определяют его условный объем. Путем деления общей суммы фактических затрат на условный объем определяют какую часть этих затрат следует отнести на соответствующий вид продукции. Делением суммы фактических затрат на выпуск продукции соответствующего вида в натуральном выражении определяют фактическую себестоимость калькуляционной единицы.

Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции применяют обычно в сочетании с нормативным методом учета затрат. При этом методе фактическая себестоимость продукции определяется как алгебраическая сумма затрат по нормам, изменениям норм и отклонениям от норм.

В отечественной практике учета затрат существует следующая классификация методов учета затрат и калькулирования:

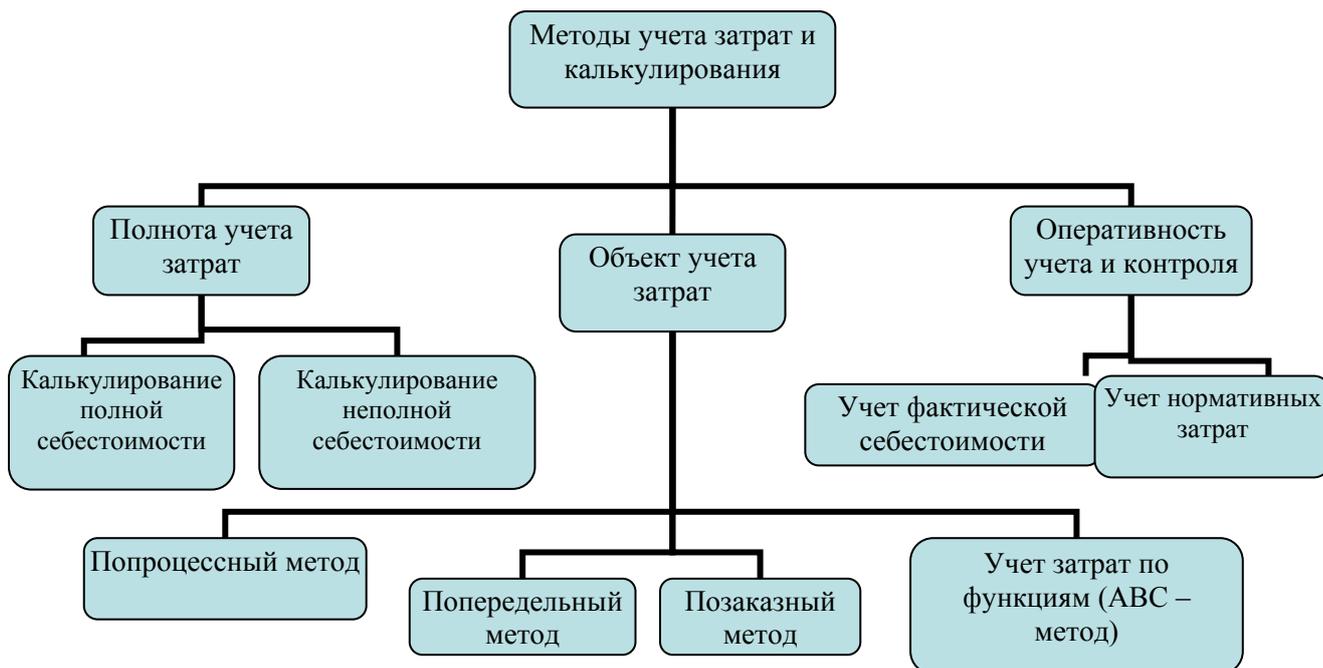


Рис.1: Классификация методов учета затрат и калькулирование.

Вопрос 3: Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по объектам учета затрат.

Действующими «Основными положениями» по планированию, учету и калькулирования себестоимости продукции в отраслях промышленности предусмотрены 4 метода учета затрат на производство:

- попроцессный,
- попередельный,
- позаказный,
- нормативный.

Система попроцессной калькуляции себестоимости применяется в тех производствах, где серийно или массово производят однообразную или приблизительно одинаковую продукцию, либо имеют непрерывный производственный цикл.

Попроцессную калькуляцию затрат используют и те предприятия, технология которых предусматривает выполнение каждым производственным подразделением отдельные части производственного процесса и передвижение продуктов от одной операции к другой по мере обработки. И последнее подразделение заканчивает производство и сдает продукцию на склад готовых изделий. Себестоимость единицы изделия рассчитывается делением себестоимости производства за определенный период на количество изделий выпущенных за этот период. К таким производствам относят химическую, нефтеперерабатывающую, текстильную, цементную и другие отрасли промышленности серийного и массового производства. Попроцессный метод учета используется в отраслях добывающей промышленности (угольной, нефтяной, железорудной и т.д.) и энергетической. Каждая из этих отраслей имеет

свои особенности в технологии и организации производства, которые проявляются в некоторых различиях применения по процессного метода учета затрат. При добыче угля у бассейна за объект калькулирования принят уголь, а при открытом способе добычи в разрезах, кроме этого и вскрышные работы. Калькуляционной единицей является соответственно одна тонна добытого угля или вскрытых запасов, и один кубический метр вскрышных работ.

Процесс добычи угля распадается на ряд технологических стадий участка. В основном производстве они подразделяются на основные и обслуживающие.

На основных участках шахты осуществляется:

- очистные работы,
- проведение подготовительных выработок,
- транспортировка угля и породы под землей и на поверхности,
- вывозка угля и глубинных пунктов до ж/д станции и погрузка угля в вагоны.

К обслуживающим участкам основного производства относятся:

-содержание и ремонт горных выработок, откаточных путей, водоотлив, ламповое хозяйство и другие. планирование в учете и калькулирование себестоимости добычи угля все затраты группируются по следующим статьям:

- вспомогательные материалы на технологические цели,
- топливо для технологических целей,
- энергия для технологических целей,
- основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих.
- отчислений на социальные нужды,
- расходы на подготовку и освоение производства,
- расходы по содержанию и эксплуатации оборудования (РСО)
- общешахтные, общеразрезные работы,
- прочие производственные расходы,
- коммерческие расходы (расходы на продажу).

По сравнению с типовой номенклатурой статей в уголь промышленности, как и в других отраслях добывающей промышленности отсутствуют затраты на сырье и основные материалы, покупные изделия и полуфабрикаты. Но значительно укрупнена статья Вспомогательные материалы для технологических целей за счет включения в нее износа малоценных предметов и крепежных материалов. Погашение стоимости оборудования лав по данной статье отражаются также отчисление на геологоразведочные работы. На шахтах и разрезах существует безцеховая структура управления, поэтому нет статьи общепроизводственные расходы. Планирование, учет и калькулирования себестоимости добычи угля производятся не только по статьям как в других отраслях промышленности, но и по элементам затрат. Это возможно потому, что в угледобыче получают лишь один вид продукции и отпадает необходимость распределения затрат между изделиями. Здесь нет остатка незавершенного производства и не значителен, по сравнению с другими отраслями, удельный вес комплексных статей.

Попередельный метод учета затрат применяется в производствах, где готовый продукт получается в результате последовательной обработки исходного материала на отдельных, технологически прерывных стадиях, фазах или переделах (металлургическая, текстильная, химическая промышленность, промышленность стройматериалов, литейное производство и др.). планирование и учет затрат здесь ведут по отдельным технологическим фазам, стадиям, переделам, а внутри последних по статьям в разрезе видов или групп продукции. Особенности калькулирования себестоимости продукции при попередельном методе учета рассмотрим на примере черной металлургии. Полный цикл производства черной металл включает в себя выплавку чугуна (доменное производство), выплавку стали (плавильное производство), производство проката. Текущий учет затрат на производство на заводах черной металлургии ведут по следующей номенклатуре статей:

I. Заданное производство.

В доменном производстве сюда входит сырье и материалы (железная руда, металлдобавки, хлюсы и топливо) загружаемые в печь для получения жидкого чугуна. В сталеплавильном и прокатном производствах это исходные материалы и полуфабрикаты, перерабатываемые в сталь или прокат. Себестоимость продукции, заданная в производство включается, за вычетом стоимости отходов производства и брака.

II. Расходы по переделу (цеховая себестоимость, обработки заданного исходного сырья материалов и полуфабрикатов):

1. добавочные материалы
2. вспомогательные материалы
3. топливо технологическое (в сталеплавильном и трубопрокатном производстве)
4. энергетические затраты (электроэнергия, пар, вода, кислород, сжатый воздух и прочее)
5. основная и дополнительная заработная плата основных производственных рабочих
6. отчисления на социальные нужды
7. износ инструментов и приспособлений целевого назначения
8. ремонт и содержание основных средств
9. внутризаводское перемещение сырья и материалов, полуфабрикатов и продукции
10. амортизация основных средств
11. прочие расходы по цеху

III. расходы на подготовку и освоение производства

IV. общезаводские расходы

V. прочие производственные расходы

VI. потери от брака

- производственная себестоимость выработанной продукции

VII. попутная продукция

VIII. Незавершенное производство

- А) на начало отчетного периода плюс
- Б) на конец отчетного периода минус
- IX. выпуск из производства
- X. коммерческие расходы или расходы на продажу
- Полная себестоимость товарной продукции

В доменном производстве учет затрат осуществляется как правило отдельно по каждой печи и виду выплаваемого чугуна. Аналогично в прокатном производстве учет затрат ведется по каждому прокатному стану и виду проката в отдельности. В сталеплавильном производстве учет затрат строится по цеху в целом. В разрезе видов или групп марок выплаваемой стали. Себестоимость отдельных марок чугуна, стали и проката определяется вне системно на основе предусмотренных в плане коэффициентов. Расчет делается по себестоимости в целом без подразделения по статьям.

3) позаказный метод учета

Применяется в индивидуальных и мелкосерийных производствах. Объект учета затрат – производственный заказ на изготовление неповторяющихся, единичных или небольших партий изделий на выполнение ремонтных, экспериментных и других работ.

При выработке крупных изделий с длительным технологическим циклом производственные заказы выдают не на изделие в целом, а на отдельные его части, представляющие собой законченные конструкции. Это позволяет определить себестоимость продукции по мере выполнения каждого заказа, независимо от длительности изготовления изделия в целом.

Широко применяется в машиностроении, в инструментальном станкостроении, приборостроительной и авиационной промышленности.

Для организации аналитического учета производственных затрат в разрезе заказа каждого из них присваивается условный шифр. Эти шифры заказы проставляются в первичных документах, что позволяет прямые расходы группировать по заказу. Косвенные расходы учитываются в обычном порядке.

В случае частичного выпуска продукции в счет заказа она оценивается условно по плановой себестоимости, либо по фактической себестоимости ранее выпускавшихся однородных изделий.

На ряде предприятий для исчисления себестоимости выполнения части заказа прибегают к оценке остатков НЗП по степени готовности.

У метода есть недостатки:

- не периодичность составления отчетных калькуляций, так как фактическая себестоимость всего заказа может быть выявлена только после его выполнения. Это затрудняет контроль за расходованием средств в течении всего срока выполнения заказа.

Качество учета можно повысить путем строгого нормирования всех производственных затрат. Наличие обоснованных норм позволит организовать учет затрат на каждый заказ на основе нормативной системы, то есть применять позаказно-нормативный учет. В этих условиях возможен технический

оперативный контроль за расходованием средств с фиксированием отклонений от норм. Упрощается оценка частичного выпуска продукции по заказу, представляется возможность оценить ее по нормативной себестоимости, облегчается кулькулирование себестоимости заказа в целом. На практике позаказный учет иногда применяют в условиях серийного производства. Заказ разбивается на отдельные партии, соответствующие заданию. Такой метод называется позаказно-партийный. Одним из вариантов позаказного метода учета является подетальный метод. Разновидностью позаказного метода является поиздельный метод.

Основное отличие учета затрат по заказам от учета их по изделиям состоит в том, что позаказные методы учета применяются в единичных (индивидуальных производствах), а поиздельный в массовых и серийных. При позаказном методе затраты собираются на неповторяющееся разовое изготовление того или иного изделия или работы, а при поиздельном методе себестоимость единицы продукции определяется как средняя величина затрат на ее изготовление в течении определенного периода. На отдельных предприятиях в целях уменьшения трудоемкости учетных работ неоправданно применяется обезличивание (котловой учет затрат), при котором не обеспечиваются достоверное исчисление себестоимости отдельных видов изделия. Для такого учета характерны:

1. осуществление учета затрат на производство в целом по предприятию, цеху, по экономически необоснованно установленным группам продукции,
2. распределение обезличено учетных фактических затрат между отдельными изделиями пропорционально их плановой (или нормативной себестоимости).

Применение обезличенного котлового учета на практике экономически нецелесообразно.

Нормативный учет затрат.

Нормативный метод используется в порядке, установленном основными положениями по планированию учета и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях, утвержденными ССУ СССР, Госпланом СССР, ГОСКОМцен СССР и Минфином СССР от 20.07.1970г № АБ 21 Д, а также отраслевыми инструкциями по составу и учету затрат. Применяется, как правило, при массовом и серийном производстве разнообразной и сложной продукции, состоящей из большого количества деталей и узлов на предприятиях обрабатывающих отраслей промышленности (машиностроитель и металлообрабатывающей, швейной, обувной, трикотажной, мебельной и др), а также в строительстве. Метод позволяет своевременно выявлять и устанавливать причины отклонения фактических расходов о действующих норм основных затрат и смет расходов на обслуживание производства и управления. При этом действующими считаются обусловленные технологическим процессом нормы, по которым производится отпуск сырья и материалов на рабочие места и оплата выполненных работ.

Отклонением от норм считается как экономия так и дополнительный расход сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат (в том числе вызванные заменой сырья и материалов, оплатой работ предусмотренным технологическим процессом, доплатами за отступление от нормальных условий работы). Отклонение от норм могут допускаться только с разрешения ответственных работников предприятия. Все случаи отклонения от норм должны оформляться соответствующими документами и строго учитываться. Учет отклонений ведется в целях обеспечения своевременной информации руководителей производства о размерах, причинах, и виновниках дополнительных непредусмотренных нормами затрат и принятие необходимых для их предотвращения организационных и технических мер. При нормативном методе осуществляется систематический учет изменений действующих норм расхода сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат. Этот учет ведется на основе извещений об изменениях норм. Основой для исчисления фактической себестоимости выпускаемой продукции при нормативном методе учета служат калькуляции нормативной себестоимости или нормативной калькуляции, составленные на основании норм затрат действующих на начало месяца. Эти калькуляции используются для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака, незавершенного производства (при инвентаризации) и при экономическом анализе. Нормативные калькуляции составляются на все виды изделий, выпускаемых предприятием. При изготовлении отдельных видов изделий различных исполнений нормативная себестоимость определяется для каждого варианта исполнения в отдельности. Нормативные калькуляции могут составляться последовательно на детали, узлы, сборочные соединения и изделия в целом, или только на изделия в целом. Калькуляции на детали и узлы составляются только по статьям основных затрат, при этом калькуляции на изделиях в целом добавляются расходы на обслуживание производства и управления. А затраты на материалы расшифровываются по отдельным группам материалов. Нормативные калькуляции, как правило, составляют плановые изделия предприятий с привлечением работников технических служб (технологического отдела, отдела технического нормирования, отдела подготовки производства и других) и бухгалтерии. Изменений действующих норм приурочивают к началу месяца. В тех случаях когда нормы изменяются в течении отчетного месяца, разница между нормами, приведенными нормативными калькуляциями и новыми нормами до конца отчетного месяца выявляются и учитываются особо. Все изменения норм, приведенные в течении месяца вносятся в нормативные калькуляции на первое число следующего месяца. Фактическая себестоимость продукции исчисляется путем прибавления к нормативной себестоимости или вычета из нее выявленных в отчетном периоде отклонения от норм и изменение от норм. При составлении нормативных, плановых и отчетных калькуляции должна применяться единая номенклатура статей расходов. Возможно применения в БУ счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг».

Учет затрат по функциям ABC метод.

Одним из принципов калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг является выбор метода распределения косвенных (накладных) расходов между объектами калькулирования. В отечественной практике учета основными методом распределения накладных расходов, базы распределения являлись прямые трудозатраты на производство единицы продукции. Выбор вышеназванной базы распределения был вызван стабильным размером заработной платы в структуре себестоимости продукции и легким использованием этого показателя планирования. К концу 80х годов в странах с рыночной экономикой назрели предпосылки к изменению методов распределения накладных расходов. Это было вызвано следующими обстоятельствами:

- развитие производственных возможностей привела к разнообразию выпускаемой продукции и продукция стала отличаться по размерам, затратам ресурса и сложностью дизайна.

- автоматизация производственных процессов привела к изменению доли заработной платы в структуре себестоимости и росту накладных расходов, т.е. изменению их состояния.

- возросла стоимость ресурсов непосредственно не связанных с производственной деятельностью (заготовление и сбыт продукции).

- автоматизация учетных процессов позволила применять более сложные методы обработки первичной информации.

Эти обстоятельства стали предпосылками появления метода учета затрат ABC метода.

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

Алгоритм построение системы ABC метода.

- бизнес организации делятся на основные виды деятельности (пункты или операции), например потребление рабочей силы,

- эксплуатация основного оборудования (человек-час, машина-час),

- оформление заказов (количество заказов),

- переналадка оборудования,

- доставка материалов (количество полученных партий),

- расход обрабатывающего инструмента (количество инструментов),

- контроль качества продукции (количество операций контроля),

- эксплуатация вспомогательного оборудования (машина-час).

Каждому виду деятельности приписывается собственный носитель затрат, который оценивается в соответствующих единицах измерения. При этом руководствуются двумя правилами:

А) легкостью получения данных, относящихся к носителю затрат и степенью соответствия измерения расходов через носитель затрат,

Б) степенью соответствия измерения расхода через носитель затрат их действительному значению.

3) оценивается стоимость единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов по каждой функции операции на количественное значение соответствующего показателя.

4) определяется себестоимость продукции, работ, услуг. Для этого стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество по тем видам деятельности (функциям), выполнение которых необходимо для изготовления продукции, работ, услуг. Таким образом, объектом учета затрат при этом методе является отдельный вид деятельности (функция, операция), а объектом калькулирования вид продукции, работ, услуг.

ABC метод по сути своей являясь альтернативой позаказному методу учета затрат эффективен для предприятий, характеризующихся высоким уровнем накладных расходов.

Вопрос 4: Методы калькулирования в зависимости от полноты включения затрат (прямые и косвенные затраты).

В зависимости от полноты включения затрат затраты подразделяются на калькулирование затрат по полной себестоимости и калькулирование неполной себестоимости. Затраты по включению в себестоимость продукции классифицируются на прямые и косвенным путем включаемые в затраты. Прямые затраты могут быть сразу непосредственно быть включены в себестоимость конкретного вида продукции. К прямым затратам в УУ относят:

- прямые затраты на оплату труда,
- прямые материальные затраты.

Косвенные расходы – это расходы, которые непосредственно не могут быть отнесены на определенный вид продукции. К таким затратам относятся затраты общего характера. Это расходы по управлению и содержанию производства и общефирменного назначения. Т.е. это административно-управленческие расходы. К косвенным, также относят коммерческие расходы (расходы на продажу). Калькулирование полной себестоимости это калькулирование с включением в себестоимость всех прямых и косвенных расходов. Этот метод дает возможность сравнить фактическую себестоимость единицы продукции, работ, услуг с ценой продаж. Т.е. установить рентабельна или нерентабельна выпускаемая продукция. Калькулирование по неполной себестоимости позволяет на уровне прямых затрат выяснить рентабельна или нерентабельна продукция. Если на уровне прямых затрат продукция нерентабельна, то дальнейшее распределение косвенных затрат приведет к ее более нерентабельному состоянию. А неполная сокращенная себестоимость – это себестоимость без условно постоянных затрат, учитываемых в составе административно-управленческих и коммерческих расходов. Как условно постоянные эти расходы могут быть отнесены на себестоимость продаж.

Сократив на статью общехозяйственные расходы производственную себестоимость продукции.

Вопрос 5: Калькулирование себестоимости по переменным издержкам (система «директ-костинг»).

Одной из наиболее важных и актуальных проблем УУ является внедрение в практику методов основанных на исчислении переменной себестоимости, т.е. методов простого и ступенчатого «Директ-костинг», изменивших систему производственного учета и контроля. Основные идеи «Директ-костинга» были изложены в статье американского исследователя Гарриса И.Н., опубликованной в 1936 году в бюллетени национальной ассоциации промышленного учета. Фактическое внедрение «Директ-костинг» относится в США к 1953г., когда национальная Ассоциация бухгалтеров США опубликовала описание этого метода. В Великобритании данный метод получил наименование «Маржиналь-кост», а во Франции «Маржинальная бухгалтерия». Основой «Директ-костинг» является четкое разделение затрат на переменные и постоянные. При этом постоянные затраты считаются затратами периода и не распределяются между изделиями, а прямо относятся на результат. И как следствие этого общие расходы более быстро относятся на результат при «Директ-костинг», чем при методе исчисления полной себестоимости. Причем остатки готовой продукции оцениваются только по переменным затратам. Метод «Директ-костинг» имеет два варианта:

- простой «Директ-костинг» основанный на использовании в учете данных только о переменных (операционных) затрат.

- ступенчатый «Директ-костинг», при котором себестоимость продукции наряду с переменными затратами включаются и прямые постоянные затраты по производству и реализации продукции.

Простой «Директ-костинг» базируется на след принципах:

1. затраты подразделяются по элементам на постоянные и переменные.
2. себестоимость произведенных и реализованных изделий исчисляется только на основе распределения переменных операционных затрат.
3. сравнение полученные таким образом переменной себестоимости с ценой реализации дает возможность определить разницу, которая называется «маржинальный доход».
4. возмещение постоянных затрат за счет маржинального дохода для определения результата деятельности (чистой прибыли и рентабельности предприятия).

Общая схема простого «Директ-костинг».

Виды продукции							И
----------------	--	--	--	--	--	--	---

						ТОГО
+ Доходы от продаж						X
- Переменные затраты						X
= маржинальный доход						X
Постоянные затраты						X
Прибыль						X

Если предприятие производит много видов изделий, то метод переменных затрат позволяет измерить вклад каждого изделия возмещения постоянных затрат и формирования общего уровня рентабельности. Кроме того, этот метод в условиях рыночной экономики дает возможность проводить политику развития торговли в зависимости от заданных ориентиров на основе определения минимального объема реализации (продаж), т.е. критического объема реализации или порога рентабельности.

Ступенчатый «Директ-костинг» сохранил преимущество простого «Директ-костинг», но еще дополнительно все переменные затраты делятся на производственные переменных расходы и непроизводственные переменные расходы. Кроме того, постоянные расходы также рассматриваются с позиции:

1. постоянные производств,
2. постоянные непроизводственные расходы (коммерческие),
3. общие производственные расходы.

Причем постоянные производственные и непроизводственные расходы рассматриваются не на общий выпуск продукции, а по доли вклада каждого вида продукции. И только общие постоянные расходы относятся на общий выпуск всех видов продукции.

Общая схема ступенчатого Директ-Костинг или метода «клада» в изделие.

Виды продукции						И того
+ Доходы от продаж						x
- Переменные производственные затраты						x
- Переменные непроизводственные затраты						x
= маржинальный доход I						x
Производственные постоянные расходы						x
Непроизводственные постоянные расходы						x
= маржинальный доход II						x
Общие постоянные затраты						x
Прибыль до налогообложения						x

Использование ступенчатого «Директ-костинг» привело к развитию стратегического учета и определению результата по сегментам рынка. Объекты стратегического анализа дали возможность увязать требования внешней среды с возможностями предприятия.

Вопрос 6: Основные преимущества системы «Директ-костинг» перед учетом полных затрат.

Основные преимущества системы «Директ-костинг» перед учетом полных затрат:

1. простота и объективность калькулирования себестоимости, так как отпадает необходимость в условиях распределения постоянных затрат. Но в этом случае возникает две проблемы: а) классификация затрат на переменные и постоянные, б) объективность включения переменных затрат в себестоимость.
2. возможность сравнения себестоимости различных периодов по переменным затратам, постоянным производственным затратам, подразделение постоянных затрат по территориям, сегментам сбыта или каналам распределения.
3. возможность определения наиболее рентабельных изделий по их маржинальному доходу, т.е. вкладу каждого изделия.

4. возможность определения порога рентабельность мертвой точки.

Вопрос 7: Методы калькулирования в зависимости от оперативности учета затрат (учет фактических и нормативных затрат).

Оперативность затрат проявляется в том, что до начала отчетного периода можно сформировать затраты минимальные, которые должны понести предприятие исходя из запланированной производственной программы. И такими оперативными затратами являются нормативные затраты, которые рассчитываются исходя из прогрессивных норм и нормативов. Они разрабатываются самими предприятиями и могут быть достаточно жесткими, не давая работникам предприятия осуществлять лишние потери или более гибкие с определенным заделом на потери исходя из технологических особенностей производства, возрастного состава оборудования и профессионализма работников организации.

Нормы и нормативы создаются по прямым затратам(прямые затраты на оплату труда и прямые материальные затраты) и сметы накладных расходов. В конце отчетного периода сравниваются фактически произведенные затраты на оплату труда, материалов, накладных расходов с нормами, и выявленные отклонения дадут возможность организации выявить причины виновников и самое главное скорректировать затраты нормативные, а если возможно и фактические затраты.

Вопрос 8: Система «стандарт-кост» как основа планирования затрат и контроля за ними.

Слово стандарт переводится как норматив, а нормативными затратами называют стандарты, которые должны быть затрачены в ходе какой-либо деятельности или производства какого-либо продукта при определенных заранее запланированных решениях. Нормативные затраты на основе тщательного анализа устанавливаются администрацией предприятия, бухгалтерией, инженерно-техническим и другим персоналом фирмы, принимающим участие в данной производственной деятельности. В планируемых условиях производства определяются теми факторами, которые будут оказывать влияние на величину затрат. Наиболее широко нормативы используются на промышленных предприятиях, которые устанавливают нормативы для трех видов производственных затрат:

- 1) основных прямых материалов,
- 2) прямых затрат труда,
- 3) общепроизводственных накладных расходах.

Системы учета, использующие нормативы для каждого элемента себестоимости произведенной продукции называются системами нормативного

учета. Такие системы позволяют администрации предприятия определить сколько продукт должен стоить предприятию (нормативные затраты), сколько он на самом деле стоит (фактические затраты) и выявить причины расхождения (отклонения между этими двумя величинами). Таким образом, нормативные затраты позволяют измерить эффективность производства продукции при сравнении фактических затрат с нормативными нежелательными отклонениями. Могут быть выявлены и приняты соответствующие меры по их устранению. Т.е. менеджеры имеют возможность контролировать затраты и соответствующим образом направлять деятельность предприятия. Нормы и нормативы предполагают ведение нормативного хозяйства на предприятии или нормативную базу. На современных предприятиях существует два варианта формирования нормативной базы предприятия:

- 1) децентрализованная,
- 2) централизованная.

Децентрализованная нормативная база представляет собой такую форму организации, в которой существует несколько самостоятельных баз, которые функционируют в нескольких нормативных группах, находящихся в составе разных функциональных служб, не связанных единой программой.

Централизованная нормативная база предполагает взаимосвязь всех функциональных служб, занимающихся нормированием и в сферу систематического контроля попадают заводские системы норм и нормативов, текущее лимитирование расходов материальных и топливно-энергетических ресурсов, сметы на ремонт основных средств, стандартная калькуляция себестоимости изделий и нормативные наборы затрат по цехам основного, вспомогательного и обслуживающего производств и хозяйств. Нормативные базы формируются по каждому цеху, хозяйству, а внутри по центрам ответственности. По закрепленным за производственными подразделениями продукцией и перечень элементов расходов зависящих от их работы. А также по функциональным отделам.

Нормативное хозяйство принято подразделять на следующие группы:

1. плановые задания,
2. нормативные документы,
3. техническая подготовка к производству,
4. нормативы расходов ресурсов, а также вспомогательные нормативные материалы.

Вместе с формированием нормативной базы вырабатывается порядок контроля за своевременностью и качеству текущих норм и нормативов, нормативных калькуляций и смет всех видов. Цель системы нормативных затрат правильно и своевременно рассчитать отклонение и записать их на счетах БУ. Для того, чтобы произвести эти расчеты в УУ существуют 4 уровня анализа отклонений: нулевой, первый, второй и третий уровни анализов.

Нулевой уровень предполагает сравнение фактических результатов с данными статического (жесткого) бюджета. Статический бюджет это бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации.

Например, жесткий бюджет-план 5 000, а фактическое выполнение, где доходы и расходы планируются исходя из одного уровня реализации. 4 500, т.е. неблагоприятное отклонение 500 единиц.

Первый уровень выполняется на базе гибкого бюджета, т.е. бюджета скорректированного с учетом фактически достигнутого объема реализации. В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на постоянные и переменные. Если в статическом бюджете затраты планируются, то в гибком они рассчитываются.

Второй уровень анализа предполагает расчет отклонений по цене ресурсов. Результаты расчетов, выполненные на этом этапе показывают как повлияла на прибыль отклонение фактической цены приобретения ресурсов от нормативной, предусмотренной, предусмотренных бюджетом.

На **третьем уровне** анализа, выясняется, как повлияла на прибыль отклонение фактического расхода того, или иного вида ресурсов от расхода, предусмотренного нормативной базой организации. Отклонения, выявленные на этом этапе факторного анализа прибыли, позволяют оценить степень эффективности использования приобретенных ресурсов.

2 цены заготовления

3 цены списанных затрат

Вопрос 9: Порядок расчета нормативных затрат. Калькулирование себестоимости продукции

Установление норм начинается с обзора предыдущих операций, однако нормы не должны быть результатом простого потребления затрат предшествующих периодов, так как затраты предшествующих периодов могут быть неэффективными. Это должно быть принято во внимание при определении того какими должны быть затраты, т.е. при установлении нормативов. Кроме этого, должны быть учтены такие факторы, как

- изменение в технологии,
- в методах производственного процесса,
- в совершенствовании оборудования,
- в изменении общеэкономической ситуации.

При установлении норм прямых материальных затрат и прямых трудовых затрат исходит из двух показателей:

- цен,
- используемого в производстве количества.

Количество основных материалов, используемых для производства стандартной единицы продукции определяется техническими службами. Нормативное количество должно включать в себя соответствующую скидку на непроизводительное расходование ресурсов (например, допустимый технологический брак) в ходе производственного процесса. Ответственность за покупку материалов несет отдел снабжения. Наиболее низкая цена, по которой

отдел снабжения может закупить материалы, считается нормативной ценой. Предполагается, что материалы будут закупаться по этой цене в течении периода на который составлена смета. Для того, чтобы установить нормы прямых затрат труда, необходимо определить квалификацию рабочих в соответствии с существующими разрядами и стандартами. Исходя из квалификации рабочих, определяются нормативы затрат рабочего времени. Нормативные уровни оплаты труда устанавливаются для того периода, на который составлена смета. Таким образом, установление норм основных материальных и прямых трудовых затрат включает в себя два основных момента:

А) определение оптимального количества (расхода) ресурсов, необходимых для производства продукции,

Б) определение минимальной стоимости приобретения необходимых ресурсов.

Величина производственных накладных расходов зависит от объема производства и определяется как доля нормативных затрат или рабочего времени или машинного времени или нормативных затрат труда.

Определение норм накладных расходов сопряжено со следующими проблемами:

1. должен быть выбран оптимальный уровень суммарных накладных расходов для установления норматива постоянных и переменных расходов на единицу продукции.

2. при определении нормативного уровня постоянных накладных расходов необходимо исходить из нормативного объема производства заданного на текущий период.

Вопрос 10: Анализ отклонений как средство контроля затрат

Основная цель системы нормативного учета состоит в том, чтобы облегчить контроль затрат путем сравнения фактических затрат с нормативными. Контроль осуществляется за счет того, что менеджеры анализируют причины существенных расхождений фактических и нормативных показателей и принимают меры по устранению этих расхождений. Расхождения между нормативными и фактическими затратами называются отклонениями. Если фактические затраты больше затрат нормативных, то отклонение неблагоприятное, а если меньше нормативных то это благоприятное отклонение. При сравнении фактических затрат с нормативными ответственному лицу, отвечающему за контроль затрат сообщаются лишь исключения, т.е. отклонения превышающие определенный лимит. (например, 4 % в международной практике, а в отечественной не менее 5%). Такая форма отчетности «по принципу исключения» позволяет сконцентрировать внимание на причинах, имеющих значительных отклонения и принять своевременные меры по их устранению. Общая сумма отклонений за определенный период складывается из нескольких видов отклонений. Некоторые из них могут быть благоприятными, а другие неблагоприятными.

Пример:

Отклонение затрат по основным материалам).

Произведена продукции X и затраты на ее производство составили:

Фактически: 20 600 кг по цене 1,04 денежных единиц за килограмм=21 424 денежных единицы.

Нормативно: 20 000 (+600 кг) кг по цене 1 ден. Ед. за кг = 20 000 (+ 1 424 ден. ед).

Неблагоприятное отклонение по количеству и цене. Неблагоприятное отклонение составляющее 1424 ден. единицы частично явились результатом использования сверхнормативных 600 кг основных материалов и частично было их результатом более высокой цены (1,04 денежных единицы).

Проведем анализ отклонений.

Отклонение по количеству равняется разница между фактическим и нормативным количеством на нормативную цену единицы материала.

$$O_k = (K_f - K_n) * C_m = (20\ 600 - 20\ 000) * 1 = + 600 * 1 = 600.$$

Отклонение по цене определяется как разница между фактической и нормативной ценой на фактическую цену.

$O_c = (C_f - C_n) * K_f = (20\ 600 - 20\ 000) * 1 = + 600 * 1 = 824$ денежных единицы.

$$O_o = O_k + O_c = 600 + 824 = 1\ 424 \text{ денежных единицы}$$

Отклонение прямых затрат труда от норматива. Два фактора определяют норматив прямых затрат:

1. норматив использования рабочего времени.
2. норматив оплаты труда.

Если количество часов, фактически затрачено на производство продукта отличается от нормативного, то это отклонение по времени.

Если фактический уровень выплаченной зп отличается от нормативного, то существует отклонение по уровню оплаты.

Пример: произведена продукция X и прямые затраты труда составили:

Фактически 3 950 часов и уровень оплаты 16,40 за 1 час.

$$3\ 950 * 16,40 = 64\ 780 \text{ ден.ед.}$$

Нормативно:

$$4\ 000 (-50) * 16,00 (+0,40) = 64\ 000 (+780) \text{ ден. ед.}$$

Общее неблагоприятное отклонение 780 денежных единиц складывается из неблагоприятного отклонения по уровню оплаты и благоприятного по времени. Анализ отклонения прерымы затрат труда от норматива.

Отклонение по времени это разница между фактически-отработанными и нормативными часами и произведение с нормативным уровнем труда.

$$O_z = (Z_f - Z_n) * U_T = (3950 - 4000) * 16.00 = -50 * 16.00 = -800$$

$$G_y = (U_f - U_n) * Z_f = (16.40 - 16.00) * 3959 = +1580$$

$$O = O_z + O_y = -800 + 1580 = +780 \text{ денежных единиц.}$$

Благоприятные отклонения могут быть вызваны следующими причинами:

- по времени эффективностью использования труда в производственном процессе,

- по уровню оплаты эффективность системы оплаты труда на предприятии.

Сложности, возникающие при распределении накладных расходов между отдельными видами готовой продукции, объясняются значительным количеством различных издержек, в которые включаются накладные расходы (косвенные расходы).

Методика определения отклонений фактических затрат от нормативных более сложна у накладных расходов, чем у прямых. В этом случае используется гибкая смета. Нормативный уровень определяется путем деления суммарной, нормативной величины накладных расходов на нормативный объем производства, обычно выраженный или в часах рабочего времени или машинного времени или в прямых затратах труда.

Смета общепроизводственных накладных расходов.

1. Использование производственных мощностей, %	80	90	100	110
2. прямые затраты рабочего времени, часов	4000	4500	5000	5500
3. общепроизводственные накладные расходы, ден ед.				
переменные расходы:				
- зп вспомогательного персонала,	12800	14400	16000	17600
- энергия и освещение	5600	6300	7000	7700
- вспомогательные материалы	3200	3600	4000	4400
- текущий ремонт	2400	2700	3000	3300
- итого	24000	27000	30000	33000
постоянные расходы:				
- зп административного персонала	5500	5500	5500	5500
- амортизация машин и оборудования	4500	4500	4500	4500
- страхование и налоги на имущество	2000	2000	2000	2000
Итого постоянных расходов:	36	12000	12000	12000
Итого накладные расходы:		32	42	45
Уровень накладных расходов на 1 час:			8,4	

$$42000 / 5000 = 8,4$$

Нормативный уровень накладных расходов определяется исходя из 100 % загрузки производственных мощностей, который равен 8,4 денежных единиц на час прямых затрат рабочего времени. Этот уровень включает переменных

накладных расходов 6 денежных единиц ($30000/5000=6$). А 2,4 денежных единиц постоянных накладных расходов ($12000/5000$).

Причинами отклонений накладных расходов от норматива могут быть:

- загрузки менее или более 100% производственных мощностей,
 - расходование большей или меньшей суммы накладных затрат, относительно той, которая была предусмотрена в смете для заданного уровня загрузки производственных мощностей.
 - анализ отклонений накладных расходов от нормативов затрат.

Отклонение по объему определяется как разница между затратами времени при 100% загрузке производственных мощностей и сметных расходов времени при фактическом объеме производства на нормативный уровень накладных расходов.

Фактическое выполнение 80% производственных мощностей.

Отклонение по объему вызваны недостаточным количеством заказов и могут быть устранены путем усиленной рекламы продукции и маркетинга.

Контролируемые отклонения определяются как разница между фактическими накладными расходами и накладными расходами по смете соответствующие нормативному объему производства.

Фактические накладные расходы при 80% загрузки мощностей составили 36600.

$36600-36000=600$ денежных единиц. Неблагоприятное контролируемое отклонение составило 600 денежных единиц. Величина контролируемых отклонений показывает удастся ли удержать накладные расходы в рамках определенной сметы. Ответственность за контроль этого отклонения лежит на начальниках цехов.

Вопрос 11: Нормативный метод учета затрат, применяемый в отечественной практике и его отличие от «стандарт-кост».

Важнейшим принципом нормативного учета является учет затрат на производство по нормам, отклонения от норм и изменения норма. Затраты по нормам на фактический вид определяется расчетным путем, при этом для упрощения учета используют укрупненные объекты. В отчетах, об использовании материалов рассчитывают нормативный расход по каждому наименованию материалов на изделий. А в некоторых случаях на группу изделий, выпущенных данным цехом. Учет затрат по нормам и выявление отклонений от норм привязаны к местам возникновения затрат, те к началу производственного процесса, его первым технологическим операциям. Из этого следует, что отклонение от нормы затрат рассчитываю исходя из количества запуска, а сами затраты по нормам исходя из количества выпуска с учетом изменения остатков незавершенного производства. Однако на разницу между запуском производства и выпуском влияют кроме натуральных остатков незавершенного производства потери и порча деталей, некомплектность выпуска

полуфабрикатов, брак, хищение. Отраслевые особенности и специфика отдельных производств влияет на выбор моделей нормативного учета для каждого предприятия. Но можно выделить 3 варианта организации нормативного учета затрат:

1. учет ведется по нормативным затратам. Фактически затраты определяются. $НЗ + -О = ФЗ$. В этом случае на счетах БУ затраты учитываются по нормам и нормативам. Все выявлен отклонения по мере из возникновения накапливаются и в конце отчетного периода присоединяются к нормативным затратам.
2. ведется параллельный учет фактических и нормативных затрат. Учет ведется на счетах БУ с фактической оценкой. А в несистемном учете по нормативной стоимости на фактический выпуск. А отклонения определяются как разница между системным учетом фактических затрат и внесистемным учетом нормативных затрат. Отклонения определяются $ФЗ - НЗ + -О$.
3. учет ведется смешанным способом. Т.е. осуществляется в двух вариантах.

В отечественной практике учета нормативные затраты учитываются третьим способом. Прямые затраты труда и материалом первым Вариантом, а накладные расходы вторым вариантом.

Система «Стандарт-кост» очень схожа с нормативным методом, но позволяет:

- 1) Принимать несколько вариантов стандартных нормативных затрат:
 - А) оптимальных достижений при средней производительности труда,
 - Б) идеальных теоретических достижимых при наивысшей производительности труда,
 - В) опытных статистических, содержащих в себе часть неиспользованных ресурсов экономики,
- 2) установленные нормы на протяжении отчетного периода не меняются, за исключением изменений в условиях производства, и потому не ведется текущий учет изменения норм.
- 3) невозможность применения отдельных отчетов для учета отклонения от норм,
- 4) Система «Стандарт-кост» позволяет описывать отклонение от норм непосредственно на финансовые результаты в конце отчетного периода.

Тема 4: Информация о затратах для обоснования управленческих решений и контроля.

Вопрос 1: Учет информации и процесс принятия решений. Понятие релевантной информации.

Вопрос 2: принятие ценовых решений.

Вопрос 3: анализ безубыточности производства.

Вопрос 1: Учет информации и процесс принятия решений. Понятие релевантной информации.

Процесс принятия решения, планирования, контроля и регулирования состоит из следующих этапов:

1. определение целей и задач,
2. поиск альтернативных курсов,
3. сбор данных для выбора альтернативных курсов,
4. выбор оптимального курса,
5. осуществление принятых решений,
6. сравнение фактических и планируемых результатов и принятие мер в случае их расхождения.

До 4го пункта представленных этапов это процесс планирования и прогнозирования, выбор варианта. Причем фактические затраты по принятому решению будут определены в будущем. Релевантные затраты и доходы – это ожидаемые будущие затраты и доходы, которые различаются по альтернативным вариантам.

Затраты, относящиеся к будущему управленческому решению и отличающиеся по вариантам => фактические исторические данные сами по себе не являются релевантными. Они не будут полезными при выработке решения и могут вообще не рассматриваться при обсуждении альтернатив, так как прошлое изменить нельзя то исторические данные необходимы как основная база для прогнозирования величины и поведения будущих затрат.

Релевантный подход позволяет в процессе принятия управленческих решений сконцентрировать внимание на релевантной существенной информации, что при значительных объемах информации позволит облегчить и ускорить процесс выработки наилучшего решения. Для обозначения разницы в затратах по альтернативным вариантам используется термин **приростные затраты**.

Причины, побуждающие выбрать один из альтернативных вариантов можно разделить на 2 группы:

1. Качественные,
2. Количественные.

Качественные очень трудно измерить. Иногда лучше принять решение, связанное с увеличением затрат, чем нарушить, например, долговременные связи с поставщиками.

Количественные легко принимают цифровое выражение, например, сумма затрат накладных расходов, заработной платы.

При рассмотрении релевантных затрат при выборе объема производства надо рассматривать ряд условий:

1. существующая производственная мощность,
2. состав оборудования,
3. технология.

Затруднен выбор дополнительного объема производства, если клиент предполагает заказ по ценам ниже рыночных. В этом случае перед предприятием стоит проблема выбора, то есть проблема релевантных затрат.

Если предприятие использует систему «Direct-costing», то в этом случае, даже если цены ниже рыночных, но не ниже маржинального дохода, то производство продукции будет выгодно.

Также, проблема возникает у предприятий производить или покупать продукцию и надо также составить маржинальную калькуляцию и сравнить с ценами покупки.

Вопрос 2: принятие ценовых решений.

Установление продажной цены на продукт – важнейшая задача для предприятия.

Существует несколько подходов к формированию цены в условиях рыночной экономики:

1. назначить цену, которая привлечет покупателя,
2. использовать цены конкурента, чтобы установить для себя определенную границу цен,
3. использовать информацию о себестоимости продукции с тем, чтобы определить порог рентабельности, величину переменных затрат и маржинального дохода.

Затратный путь формирования цены рассматриваются как более надежный путь установления реальной цены, так как она позволяет достаточно точно формировать величину прибыли в цене. Но затратные цены не учитывают состояния рынка и место продукта на данном рынке, конкуренцию.

На продукцию, товары и услуги могут быть установлены следующие виды цен и тарифов:

1. официальные – обязательные для продавцов и покупателей,
2. регулируемые – одинаковые для всех покупателей данного вида продукта и данного продавца,
3. договорные – в каждом отдельном акте купли-продажи.

Администрация предприятия для установления экономически обоснованной цены должна решить ряд проблем:

1. обосновать состав затрат, который следует учитывать при принятии решений,
2. выбрать метод калькулирования,
3. установить уровень производства, при котором постоянные затраты минимальны,

4. рассчитать сумму прибыли предприятия.

В управленческом учете используют два термина:

1. долгосрочный нижний предел среды,
2. краткосрочный нижний предел цены.

Долгосрочный нижний предел среды показывает какую минимальную цену можно установить, чтобы покрыть полные затраты предприятию на производство и продажу продукции. Этот предел соответствует полной себестоимости продукции.

Краткосрочный нижний предел цены – это та цена, которая способна покрыть лишь переменную часть издержек. Это предел соответствует себестоимости, рассчитанной по системе «Директ-костинг», то есть по переменным затратам.

Трансфертная цена – цена, по которой один центр ответственности передается на продукцию или услугу другому центру, то есть трансфертное ценообразование – процесс установления внутренних расчетных цен между сегментами одной организации.

Трансфертное ценообразование предполагает четкое фиксирование факта приемки, передачи между центрами ответственности изделия (услуги), что не возможно без организации системы сегментарной отчетности и учета.

Три метода расчета трансфертной цены:

1. на основе рыночных цен,
2. на основе себестоимости (переменной или полной по принципу себестоимость плюс),
3. на основе договорных трансфертных цен о формировании под воздействием рыночной конъюнктуры и затрат на производство продукции (оказание услуг).

Таким образом, одним из основных факторов, влияющих на финансовые результаты предприятия являются цена на продукт. Именно изменение цен наглядно отражают связь между объемами производства и прибылью.

Вопрос 3: анализ безубыточности производства.

Важнейшим значением для управленческого анализа является ответ на вопрос как изменятся затраты и доходы предприятия при увеличении объемов реализации на единицу продукции, то есть другими словами каким будет результат деятельности предприятия, если изменится объем хозяйственной деятельности. предприятия достаточно часто встречаются с данным вопросом. Для принятия своевременных решений администрация должна анализировать поведение затрат: влияние на совокупные затраты, изменение объема производства или объема реализации, сколько единиц продукции надо производить. Можно сказать, что анализ проведения затрат для предприятия имеет важное значение.

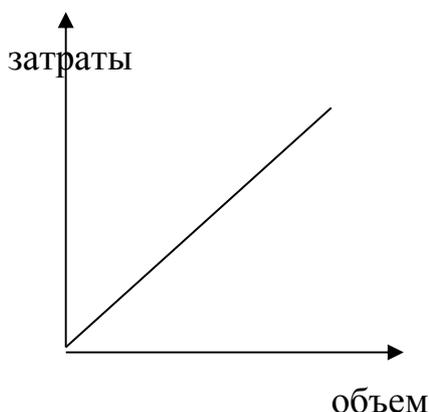
Анализ поведения затрат начинается с разграничения затрат на постоянные и переменные затраты.

Постоянные и переменные затраты относятся к суммарным затратам, а не к затратам на единицу продукции.

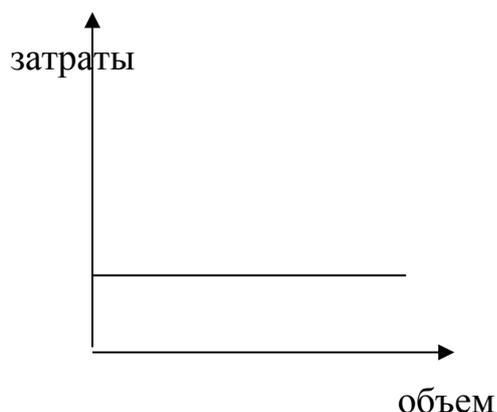
Переменные затраты являются постоянной величиной в расчете на единицу продукции, а их общее количество изменяется прямо пропорционально изменению объема хозяйственной деятельности.

Графическая схема поведения переменных затрат:

Затраты на выпуск продукции



Затраты на единицу продукции

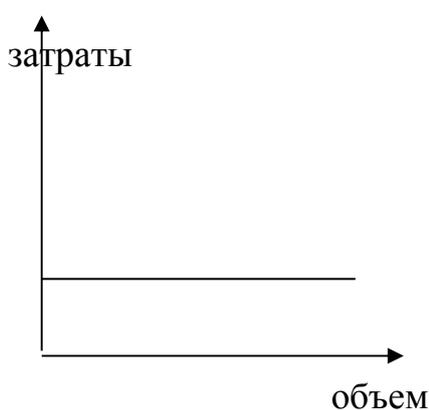


Постоянные же затраты на единицу продукции уменьшаются по мере роста объема хозяйственной деятельности и роста по мере его сокращения.

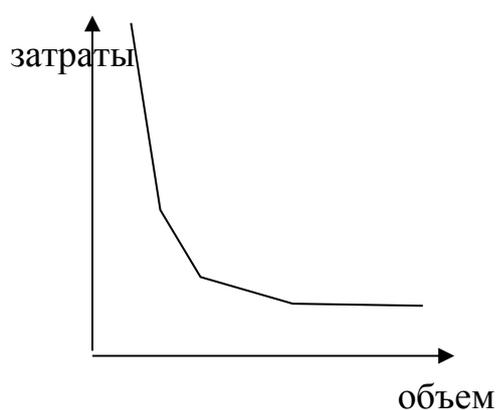
Но совокупные постоянные затраты остаются при этом неизменными.

Графическая схема поведения постоянных затрат:

Затраты на выпуск продукции



Затраты на единицу продукции



Актуальный диапазон (релевантный) – тот интервал, в пределах которого задан моделируемое поведение, затраты достаточно точно соответствуют действительному.

Суть актуально диапазона – постоянные затраты являются постоянными только по отношению к данному диапазону объема производства за данный отрезок времени (бюджетный период).

Кроме того, рассматривается однопродуктовое производство, в котором нет резких изменений цен и количества выпускаемой продукции.

Методы определения порога рентабельности рассматриваются на примере:

Показатели	Всего единиц	Стоимость единицы продукции	Проверка критичности
1. объем продаж (50 000 шт)	500 000	10	375 000
2. переменные затраты	300 000	6	225 000
3. маржинальный доход	200 000	4	150 000
4. постоянные затраты	150 000		150 000
5. прибыль	50 000		0

Взаимосвязь между затратами, объемом хозяйственной деятельности и прибылью называют определением порога рентабельности (точка критического объема производства) или точка безубыточности. Знание порога рентабельности, когда на предприятии возникает ситуация, что предприятие не несет убытков, но и не получает прибыли очень важно для определения степени риска тех или иных действий администрации.

Существуют 3 основных методики определения порога рентабельности или точки безубыточности:

1. метод маржинального дохода,
2. метод использования уравнений,
3. графический метод.

Метод маржинального дохода показывает разницу между ценой реализации единицы продукции и переменными затратами на единицу продукции.

$$МД = В - З_{пер.} = 500\ 000 - 300\ 000 = 200\ 000.$$

$$МД_{ед} = Ц - З_{пер.ед.} = 10 - 6 = 4.$$

$$В = МД / МД_{ед} = 200\ 000 / 4 = 50\ 000.$$

$$МД = З_{пост} + П.$$

$$П = 0 \Rightarrow МД = З_{пост}.$$

$$З_{пост} = В - З_{пер}$$

$$В = З_{пост} + З_{пер.кол-во}.$$

$$Ц * К = З_{пост.} + К * З_{пер.ед.}$$

$$К (Ц - З_{пер.ед.}) = З_{пост.}$$

$$К_{крит} = З_{пост.} / Ц - З_{пер.ед.}$$

Метод использования уравнений

В случае, если предприятие реализует произведенную продукцию по постоянной цене за единицу продукции, несет переменные затраты на единицу продукции и постоянные затраты, то ее прибыль – функция от объема производства.

$$B = Z_{\text{пост.}} + Z_{\text{пер.}} + \Pi.$$

$$\Pi = 0.$$

$$B = Z_{\text{пост.}} + Z_{\text{пер.}}$$

$$C * K_{\text{кр}} = Z_{\text{пост}} + K_{\text{кр}} * Z_{\text{пер.ед.}}$$

$$K_{\text{кр}} = Z_{\text{пост.}} / C - Z_{\text{пер.ед.}} = 150\,000 / 10 - 4 = 375\,000$$

$$K_{\text{кр}} = Z_{\text{пост.}} + \Pi / C - Z_{\text{пер.ед.}} = 150\,000 + 50\,000 / 4 = 50\,000.$$

Анализ порога рентабельности дает возможность установить необходимый уровень цен, контролировать объемы затрат и принимать решения о возможности расширения производства.

Тема 5: Бюджетирование и контроль затрат.

Вопрос 1: планирование и контроль – важнейшие функции управления.

Вопрос 2: Сметное (бюджетное) планирование как основы плановой работы предприятия.

Вопрос 3: Процедура составления общего бюджета предприятия (сметы, бизнес планы).

Вопрос 4: финансовые отчеты по сметам и гибкие сметы (анализ выполнения смет).

Вопрос 1: планирование и контроль – важнейшие функции управления.

Планирование наряду с контролем является одной из важнейших функций управления.

Планирование – процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем.

Виды планирования отличаются временным периодом и соответственно степенью детализации проработки планов:

1. общее планирование – чаще всего относится к долгосрочным планам,
2. программное планирование – соответствует второму уровню детализации планирования и конкретизирует выбранное стратегическое направление в виде отдельных программ для достижения долгосрочных целей,

3. бюджетное планирование – самый детализированный уровень планирования. Представляет собой процесс подготовки отдельных бюджетов по структурным подразделениям или функциональным сферам организации, разработанных на основе утвержденных руководством программ.

Бюджетное планирование можно рассматривать как целостную систему выбора тактических целей планирования на уровне предприятия в рамках принятой стратегии разработки планов (смет, затрат и доходов) будущих операций организации и контроля использования этих планов, то есть по сути это система внутреннего финансового управления.

Классификация планов:

1. стратегические планы – планы генерального развития бизнеса и долгосрочной структуры организации. Стратегия организации пересматривается не систематически, а при необходимости. Например, при внедрении новых технологий, появлении нового конкурента.
2. административные планы – тактические планы развития и поддержания организационной структуры. Их цель – создать организацию, при которой могут быть достигнуты желаемые уровни выполнения планируемых показателей. Они являются среднесрочными планами и пересматриваются ежегодно.
3. оперативные планы – тактические планы, которые прямо связаны с достижением целей фирмы. Они являются краткосрочными планами, сформированными в виде годовых или квартальных бюджетов.

Вопрос 2: Сметное (бюджетное) планирование как основы плановой работы предприятия.

Составление сметы позволяет осуществлять процесс планирования и давать финансовое обоснование деятельности предприятия.

Смета – официальный документ. Представляет собой план управления предприятием, выраженный в финансовых терминах (стоимостном выражении).

Для того, чтобы смета включала в себя такие цели планирование должно основываться на подробном изучении и исследовании имеющейся финансовой информации. При этом, управление становится в большей степени основано на проверенных данных, и в меньшей на предложениях и интуитивных выводах.

Основные принципы составления смет:

1. определение цели будущей деятельности,
2. периодичное сравнение полученных данных с поставленными целями.

Определение цели будущей деятельности относится к функции планирования, выполняемой управлением, периодичное сравнение фактических результатов с поставленными ориентирами к функции контроля.

Сметы по текущим операциям составляются на один год. Но для повышения эффективности контроля годовая смета должна подразделяться на сметы по более коротким периодам времени, таким как квартал, месяц, неделя.

Время от времени сметы пересматриваются и вносятся необходимые изменения, которые появились из-за непредвиденных изменений в экономике в целом, отрасли или на отдельном предприятии.

Вопрос 3: Процедура составления общего бюджета предприятия (сметы, бизнес планы).

Особенности составления сметы зависят:

1. от степени сложности управления предприятием,
2. величины его выручки,
3. роли отдельного подразделения.

Разработка смет на следующий год начинается за несколько месяцев до окончания текущего года. Ответственность за их разработку возлагается на специальную группы менеджеров, в которую входят экономист, финансист, инженер по производству и продажам, бухгалтер.

Процесс разработки сметы начинается со сбора необходимой информации по продажам, производству и других оперативных данных по различным подразделениям предприятия.

На предприятиях применяются следующие методы составления смет:

1. составление сметы от достигнутого. Показатели прошлогодней сметы модифицируются в зависимости от результатов деятельности за прошлый год и ожидаемых в будущем году изменений,
2. составление сметы с нуля. При оценки объема продаж, производства и других показателей исходят из предпосылки, что предприятие каждый раз начинает операции с нуля. Результаты, полученные группой, по составлению группы от разных звеньев направления сверяются друг с другом, исправляются в случае несоответствия, объединяются в форме основного бюджета (сметы).

Составляется общая смета группой по составлению сметы, утверждается и копии сметы распределяются среди персонала по функциональной принадлежности.

Общий бюджет (смета) – скоординированный по всем подразделениям или функциям план работы для организации в целом. Он состоит из двух основных бюджетов (смет):

1. оперативный бюджет – бюджеты продаж, производства, себестоимости проданной продукции, затрат на производство, прямых материальных затрат, затрат на оплату труда основного производственного персонала, накладных и текущих расходов, прибылей и убытков (финансовых результатов).
2. финансовый бюджет – бюджет капитальных затрат, смета денежных средств, прогнозный бухгалтерский баланс.

Смета продаж обычно составляется в первую очередь. Оценка выручки в денежном выражении служит основой на которой базируются все другие сметы. Объем продаж оказывает существенное влияние на факторы, связанные с формированием текущей прибыли.

Смета продаж включает в себя информацию о:

1. предполагаемых объёмах реализации по каждому товару,
2. ожидаемую цену единицы каждого товара.

Эти данные классифицируются по регионам или по существующим представительствам предприятия.

Для оценки предполагаемого объема продаж в натуральном выражении служит прошлогодний объем продаж. Эта величина рассчитывается в текущем году с учетом факторов, непосредственно влияющих на реализацию. Это может быть величина товаров заказанных, но не отгруженных, экономическая конъюнктура, загрузка производственных мощностей, ценовая политика, результаты рыночных исследований.

Для оценки воздействия этих факторов на прошлогодний объем продаж может быть использован статистический анализ. Такой анализ позволяет установить зависимость между продажами предшествующих периодов и факторами, определяющими будущие объемы продаж.

Получив предполагаемы объем продаж в натуральном выражении, можно прогнозировать выручку путем умножения предполагаемого объема продаж на ожидаемую цену единицы товара. Сравнение фактических продаж со сметными по видам продукции, регионам, представительства предприятия будут показывать разницу между этими величинами.

Управленческий персонал при этом может исследовать причины существенных отклонений и принять меры по улучшению положения.

Смет продаж:

Товар и регион	Объем продаж в натуральном выражении, ед.продукции	Цена ед.продукции, ден.ед.	Всего продаж, ден.ед.
Товар X	528 000	-	5 227 200
Товар А	208 000	9,90	2 059 200
Товар Б	162 000	9,90	1 603 800
Товар В	158 000	9,90	1 564 200
Товар У	280 000	-	4 620 000
Товар А	111 600	16,5	1 841 400
Товар Б	78 800	16,5	1 300 200
Товар В	89 600	16,5	1 478 400

Всего выручка от продаж	9 847 200
-------------------------	-----------

Объем производства должен соответствовать сметному объему продаж и необходимой величине материальных запасов и определяться в смете производства.

Сметный объем производства в натуральном выражении складывается из:

1. ожидаемого объема продаж,
2. необходимой величины материальных запасов на конец года,
3. за вычетом материальных запасов на начало года.

Смета производства:

	Продукт Х	Продукт У
Объем продаж	528 000	280 000
Необходимое количество запасов на 01 января	20 000	60 000
Итого:	608 000	340 000
Величина запасов на 01 января	88 000	48 000
Итого объем производства:	520 000	292 000

Объемы производства должны быть сверены со сметами продаж с тем, чтобы гарантировать сбалансированность производства и продаж в течении периода.

Лучше всего, если все производственные мощности задействованы, а величина материальных запасов оптимальна.

Смета прямых материальных затрат

Данные об объемах производства, которые содержатся в смете производства вместе с данными об объемах материальных затрат составляют сметы прямых материальных затрат.

Количество необходимых для производственного процесса основных материальных активов определяется как :

Ожидаемая величина необходимых производственных нематериальных активов

+ желательная величина запасов на конец года

- запасы материальных активов на начало года.

Необходимое количество материальных активов умножается затем на ожидаемую цену единицы материальных активов, с тем чтобы, определить ожидаемую сумму материальных затрат.

Смета прямых материальных затрат (в которой материальные активы А и Б используются для производства товара Х, а материальные активы А,Б и В для производства товара У).

	Материалы		
	А	Б	В
Количество, необходимое для производства (кг):			

Товара Х	390 000	-	520 000
Товара У	146 000	292 000	294 200
Необходимое количество запасов на 31 декабря	80 000	40 000	120 000
Итого	616 000	332 000	934 200
Величина запасов на 01 января	103 000	44 000	144 200
Количества МА для закупки	51 300	288 000	820 000
Цена единицы МА (ден.ед)	0,6	1,7	1,0
Итого прямых материальных затрат, ден.ед.	307 800	489 600	820 000
Всего прямых материальных затрат			1 617 400

Своевременность поставок материальных активов зависит от четкости взаимодействия между отделом снабжения и производственным отделом, и позволяет удерживать величину материальных запасов в разумных пределах.

Смета затрат на оплату труда

Производственные нужды, определяемые в смете производства, представляют собой исходный пункт для составления сметы расходов на оплату труда. Чтобы оценить общие расходы по заработной плате надо количество отработанных в производстве часов умножить на средний уровень почасовой оплаты труда.

Предприятием, что продукты Х и У производятся как в подразделении первом так и во втором.

Смета расходов по оплате труда

	Подразделение 1	Подразделение 2
Количество рабочих часов, необходимых для производства		
Товара Х	75 000	104 000
Товара У	46 800	116 800
Итого:	121 800	220 800
Уровень почасовой оплаты (ден.ед)	10	8
Итого расходы по оплате труда (ден.ед)	1 218 000	1 766 400
Всего расходов по оплате труда		2 984 400

Величина прямых затрат труда должна быть скоординирована с имеющимися в наличии трудовыми ресурсами с тем, чтобы обеспечить достаточное использование труда в производстве. Эффективная организация производственного процесса позволяет минимизировать простои и устранить нехватку трудовых ресурсов.

Смета накладных расходов

Ожидаемая величина накладных расходов включает в себя накладные расходы по каждой статье сметы и используется как часть основной сметы.

Смета накладных расходов:

	Ден.ед.
Заработная плата вспомогательного персонала	732 000
Заработная плата управленческого персонала	360 000
Энергия и освещение	306 000
Вспомогательные МО	182 800
Амортизация ОС	288 000
Тех.ремонт	140 280
Страхование и налог на имущество	79 200
Итого накладных расходов	2 089 080

Кроме того, накладные расходы составляются по каждому подразделению. Это приводит к составлению дополнительных смет. Такие сметы позволяют сконцентрировать внимание на контроле технических издержек, которые фактически оказались с отклонениями по смете. Это дает возможность оценить деятельность каждого подразделения.

Смета себестоимости проданной продукции

Эта смета составляется на основе ожидаемых величин товарных запасов, а также сводных данных по натуральным и стоимостным оценкам, взятым из смет:

1. прямых материальных затрат,
2. затрат по оплате труда,
3. накладных расходов.

Смета себестоимости проданной продукции

	Промежуточные расчеты	Произведенная продукция	Себестоимость проданной продукции
Запасы готовой продукции на 01 января			1 095 600
НЗП на 01 января		2 014 400	
Прямые материальные затраты:			
Запасы основных материальных активов на 01 января	250 800		
Закупки основных материальных активов	1 617 400		
Стоимость имеющихся в наличии основных материальных активов	1 868 200		
Запасы основных материальных активов на 31 декабря	236 000		
Стоимость основных материальных активов, израсходованных в производстве	1 632 200		
Расходы по оплате труда основного персонала	2 984 400		
Накладные расходы	5 073 480		
Итого производственные расходы		6 705 680	
НЗП за весь период		6 920 080	
НЗП на 31.12		22 000	
Себестоимость произведенной продукции			6 700 080
Себестоимость продукции, готовой к продаже			7 795 680
Запасы готовой продукции на 31.12			1 195 000

Себестоимость проданной продукции		6 600 680
-----------------------------------	--	-----------

Смета текущих периодических расходов

Отражает ожидаемые расходы по продаже (реализации), а также общие и административные расходы.

Являясь частью основной сметы, смета текущих расходов классифицирует расходы по отдельным видам, таким как заработная плата агентам по сбыту, арендная плата, расходы на страхование и рекламу.

Смета текущих периодических расходов

	Тыс.руб.
Расходы по продаже товара	1 190 000
Заработная плата агентов по сбыту	595 000
Реклама	360 000
Дорожные расходы	115 000
Телефонная связь в части, связанной со сбытом	95 000
Прочие расходы по продажам	25 000
Общие и административные расходы	695 000
Заработная плата управленческого персонала	360 000
Заработная плата прочих служащих	105 000
Электроэнергия и освещение	75 000
Арендная плата	60 000
Амортизация офисного оборудования	27 000
Телефонная связь	18 000
страхование	17 500
Расходы на канц.товары	7 500
Прочие общие расходы	25 000
Всего текущие расходы	1 885 000

Составляются дополнительные детализированные сметы по основным статьям текущих расходов для каждого подразделения предприятия.

Контроль за сметой достигается путем передачи ответственности на уровень отдельных подразделений.

Сметы прибылей и убытков

Составляется на основе данных смет продаж, себестоимость проданной продукции, текущих расходов. При этом добавляется информация о прочих доходах, прочих расходах, величина налога на прибыль.

Выручка от продаж	9 847 200	
Себестоимость проданной продукции	6 600 680	
Валовая прибыль	3 246 520	
Текущие расходы		1 885 000
Расходы по продаже	1 190 000	
Общие расходы	695 000	
Прибыль от основной деятельности		1 361 520

Прочие доходы:		
Доходы от процентов	98 000	
Прочие расходы:		
Расходы по выплате процентов	90 000	
Итого: результат от прочей деятельности		8 000
Прибыль до уплаты налога		1 369 520
Налог на прибыль		610 000
Чистая прибыль		759 520

Смета прибылей и убытков содержит в сжатой форме прогноз всех прибыльных операций предприятия и тем самым позволяет проследить влияние индивидуальных смет на годовую смету прибылей. Если сметная чистая прибыль необычно мала по сравнению с объемом продаж, то надо сделать дополнительный анализ всех составляющих сметы и ее пересмотр.

Смета капитальных затрат

Обобщает перспективы по приобретению основных средств. Существенно капитальные затраты могут возникнуть в результате выбытия, физического и морального износа оборудования и других внеоборотных активов, а также в связи с планированием, увеличением производственных мощностей или введения новых производственных мощностей.

Так как внеоборотные активы предполагают срок службы, то сметы составляются по капитальным затратам на несколько лет вперед, например на 5 лет.

	2008	2009	2010	2011	2012
Оборудование:	580 000	350 000	560 000	480 000	420 000
Подразделение 1	400 000			280 000	360 000
Подразделение 2	180 000	260 000	560 000	200 000	-
Офисное оборудование	-	90 000	-	-	60 000

Различные варианты финансирования, рассматриваемые в смете капитальных затрат, должны приниматься в расчет при составлении текущих смет. Например, ожидаемая величина амортизации нового оборудования, приобретенного в текущем году, должна быть учтена при составлении сметы накладных расходов и текущих затрат, а сам способ финансирования капитальных вложений отразится на смете денежных расходов.

Смета движения денежных средств, денежных потоков

Включает ожидаемый приход и расход денежных средств в течении дня, недели, месяца или более длительного периода.

Приход классифицируется по источнику поступления средств, а расход – по направлениям использования.

Ожидаемое сальдо денежных средств на конец периода затем сравнивается с минимальной суммой денежных средств, которая должна постоянно поддерживаться (размеры минимальной суммы определяется менеджерами предприятия). Разность представляет собой или неизрасходованный излишек или недостаток денежных средств.

Минимальная денежная сумма необходима предприятию для спасения положения при ошибках в управлении движением денежных средств в случае непредвиденных обстоятельств. Эта сумма не фиксирована, ее размер зависит от деловой активности предприятия.

Взаимосвязь сметы денежных средств происходит и с другими сметами: сметы продаж, различных производств и текущих расходов, капитальных затрат.

Во внимание принимаются выплаты дивидендов, планы финансирования проводить или за счет собственных средств или долгосрочных кредитов, требующие денежных доходов.

	март
Денежные поступления:	714 000
Продажа за наличные	115 000
Поступления по счетам к оплате	572 000
Другие источники (выпуск ценных бумаг, доходы от процентов)	27 000
Денежные расходы:	916 800
Производственные расходы	536 000
СК расходы	140 800
Капитальные затраты	80 000
Прочие расходы (выплаты налога на прибыль)	160 000
прирост (уменьшение) наличных денежных средств	-202 800
Денежные средства на начало месяца	434 200
Денежные средства на конец месяца	231 400
Минимальная сумма денежных средств	300 000
Излишек (недостаток)	- 68 600

Смета по статьям баланса

Рассмотрим на примере условного предприятия.

Сметный (прогнозный) баланс

<u>Активы</u>	Промежуточные	Статьи	Итого
ОА:			
Денежные средства		360 000	
Счета к получению		214 000	
Легко реализуемые ценные бумаги		650 000	
Запасы:		1 651 000	
Готовая продукция	1 195 000		
НЗП	220 000		
Материальные активы	236 000		

Доходы будущих периодов		37 500	
Итого ОА:			2 912 500
ВА:	себестоимость	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость
Земля	275 000	-	275 000
здания	3 100 000	1 950 000	1 150 000
оборудование	950 000	380 000	570 000
Офисное оборудование	180 000	75 000	105 000
Итого ВА:	4 505 000	2 405 000	2 100 000
Итого активы:			5 012 500
Пассивы			
Текущие обязательства:			
Счета к оплате	580 000		
Начисленные обязательства	175 000		
Итого текущие обязательства		755 000	
Долгосрочные обязательства			
закладная		900 000	
Итого обязательства			1 655 000
Собственный капитал			
Собственные акции		2 000 000	
Нераспределенная прибыль		1 357 500	
Итого собственный капитал			3 357 500
Итого обязательства и собственный капитал			5 012 500

Вопрос 4: финансовые отчеты по сметам и гибкие сметы (анализ выполнения смет).

Анализ выполнения сметы можно сделать в форме финансовых отчетов, сравнивающих фактические результаты с данными, представленными в смете.

Отчеты должны составлять периодически для каждой сметы. Такого рода обратная связь позволяет определить существенное отклонение фактических данных от сметных, выявить их причины и принять меры по устранению отклонений. Если отклонения вызваны изменившимися со времени составления сметы условиями, то сметные данные должны быть соответствующим образом пересмотрены.

Финансовый отчет по смете накладных расходов по первому цеху.

	Смета	Факт	Сверх	Меньше
Заработная плата вспомогательного персонала	30 200	30 400	200	
Заработная плата администрации	15 000	15 000		
Электроэнергия, освещение	12 800	12 750		50
Амортизация зданий и оборудования	12 000	12 000		
Вспомогательные материальные активы	7 600	8 250	650	
Текущий ремонт	5 800	5 700		100

Страхование и налог на имущество	3 300	3 300		
Итого:	86 700	87 400	850	150

На практике могут иметь место незначительные непредвиденные изменения, которые должны быть отражены в смете, так как в противном случае смета становится менее эффективной для контроля за издержками и расходами.

Эффект изменения объемов производства может быть введен в систему смет путем использования гибких смет. В гибких сметах выделяются постоянные и переменные, накладные и текущие расходы. Переменные расходы показаны с увеличением производства продукции.

Смета ежемесячных накладных расходов

	Производство (Шт.)		
	8 000	9 000	10 000
Переменные расходы	68 000	75 500	85 000
Постоянные расходы	102 000	102 000	102 000
Итого расходов	170 000	178 500	187 000

В зависимости от количества выпущенной продукции выбирается одна из трех представленных смет.